



ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI)

DÜZEY 4 MALİ DENETİM UYGULAMA REHBERLERİ

Haziran 2017
ANKARA

CİLT-2



ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI) -II-

DÜZEY 4 : MALİ DENETİM UYGULAMA REHBERLERİ

CİLT 2

Haziran 2017
ANKARA

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. İki cilt halinde yayıma hazır hale getirilen bu kitapta, sadece Mali Denetim Uygulama Rehberleri yer almaktadır. Mali Denetim Uygulama Rehberleri; Performans Denetimi Uygulama Rehberleri, Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri ve Spesifik Rehberlerle birlikte ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini oluşturur. Diğer denetim rehberlerinden farklı olarak Mali Denetim Rehberleri; INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşmaktadır.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını ayrıntılı olarak tanımlayacak şekilde kaleme alınmışlardır. Metinlerde olası yanlış anlama ya da muğlaklıklardan kaçınmak amacıyla yoğun atıfların yanı sıra sık tekrarlara başvurulmuştur. Bu nedenle, uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terimden oluşan orijinal metinler, mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması metinlerin özüne sadık kalınarak gerçekleştirilmiş ve çevirmenin dip notları hariç herhangi bir ekleme, yerelleştirme ya da yoruma yer verilmemiştir.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içeren ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", Mali Denetim Uygulama Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağı niteliğindedir.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; sonrasında bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

**Denetim Standartları
Tercüme Komisyonu**

İÇİNDEKİLER

ISSAI 1505 – Dış Teyitler	1
ISSAI 1510 – İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri.....	21
ISSAI 1520 – Analitik İnceleme Teknikleri.....	41
ISSAI 1530 – Denetim Örnekleme	57
ISSAI 1540 – Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi	83
ISSAI 1550 – İlgili Taraflar.....	129
ISSAI 1560 – Takip Eden Olaylar.....	161
ISSAI 1570 – İşletmenin Sürekliliği.....	181
ISSAI 1580 – Yazılı Bildirimler	205
ISSAI 1600 - Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri.....	229
ISSAI 1610 - İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	289
ISSAI 1620 - Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması	305
ISSAI 1700 - Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama	333
ISSAI 1705 - Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler	369
ISSAI 1706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları	403
ISSAI 1710 - Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar	421
ISSAI 1720 - Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları.....	445
ISSAI 1800 - Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi	461
ISSAI 1805 - Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi.....	487
ISSAI 1810 - Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri	515

ISSAI 1505

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Dış Teyitler

Financial Audit Guidelines

External Confirmations

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 505 “Dış Teyitler”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’in izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1505 İçindekiler Tablosu

ISA 505 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	P3–P4
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	P5
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 505	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	2–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Dış Teyit Prosedürleri	7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	8–9
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	10–14
Menfi Teyitler	15
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Dış Teyit Prosedürleri	A1–A7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	A8–A10
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	A11–A22
Menfi Teyitler	A23
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	A24–A25

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 505 Uygulama Notu¹

Dış Teyitler

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Dış Teyitler” başlıklı ISA 505’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 505, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 505; ISA 330² ve ISA 500’ün³ gereklilikleri uyarınca denetçinin, denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit prosedürleri kullanmasını ele alır. ISA 501’de⁴ ele alınan dava ve alacak taleplerine ilişkin bilgi alınması hususuna değinmez.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması.
 - İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 505, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürlerinin Uygulanması

- P3. Bu ISA’nın A1 paragrafı ile ISA 330’un⁵ A48 paragrafında teyitlerin, bazı şartların mevcut bulunup bulunmadığına ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere kullanılabilceği belirtilmektedir (örneğin resmi düzenlemelere dâhil edilmeyen “yan anlaşmalar”). Mali tabloların denetimine ilişkin beyanlara ek olarak kamu sektörü denetçileri; denetim görev ve yetkilerinin öngördüğü veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık direktifleri ve hükümet politikasının gereklilikleri ile yasama organının resmi kararlarından kaynaklanan ek denetim amaçlarına ilişkin kanıt elde etmede teyitleri faydalı bulabilirler. Örneğin dış teyitler, aşağıdakiler hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere kullanılabilir:

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”.

³ ISA 500, “Denetim Kanıtı”.

⁴ ISA 501, “Denetim Kanıtı - Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar”.

⁵ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”.

- Üçüncü taraflarla yapılan anlaşma veya düzenlemelerde performans veya kaynak garantileri gibi yasalaştırılmış hüküm ve koşulların veya diğer hüküm ve koşulların bulunup bulunmadığı,
 - Yasama organı tarafından henüz onaylanmamış giderlerin taahhüdü,
 - Kişilerin; emekli maaşı, gelir yardımı, yıllık ödemeler veya diğer devam eden ödemeler için hak sahibi olma durumlarının devam etmesi,
 - Aksi takdirde sonraki mali döneme intikal edecek kaynakları kullanabilmek üzere kredili malların iadesini yapmak amacıyla tedarikçilerle yapılmış “yan anlaşmaların” bulunması.
- P4. Bu ISA'nın 2. paragrafında belirtildiği üzere kuruluştan bağımsız bir kaynaktan elde edilen tamamlayıcı bilgi, denetçinin muhasebe kayıtlarındaki kanıtlardan veya idarenin bildirimlerinden edineceği güvenceyi artırabilir. Buna bağlı olarak 6(a) paragrafındaki tanıma göre dış teyit; üçüncü taraftan (teyit eden taraf) denetçiye, kâğıt üzerinde veya elektronik olarak veya diğer araçlarla gönderilen doğrudan yazılı bir cevaptır. Kamu sektörünün büyüklüğü ve karmaşıklığı dikkate alındığında kamu sektörü denetçileri, dış teyit taleplerinin denetlenen kuruluştan bağımsız olan üçüncü taraflara yöneltildiğinden ve cevapların kuruluş ile teyit eden taraf arasındaki ilişkinin ışığında güvenilir olduğundan emin olmak için çok ihtiyatlı olmalıdır.

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

- P5. Kamu sektörü denetçilerinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma gerekliliğine ek olarak bu ISA'nın 9. paragrafında belirtildiği üzere yasama organı veya ilgili gözetim organı ile iletişim kurması da gerekebilir veya beklenebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Dış Teyitler

International Standard on Auditing

External Confirmations



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Dış Teyitler” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 505), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-013-7

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 505

DIŞ TEYİTLER

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	2-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Dış Teyit Prosedürleri	7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	8-9
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	10-14
Menfi Teyitler	15
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Dış Teyit Prosedürleri	A1-A7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	A8-A10
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	A11-A22
Menfi Teyitler	A23
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	A24-A25

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 505 "Dış Teyitler", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin ISA 330¹ ve ISA 500'un² gereklilikleri uyarınca, denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit prosedürleri kullanmasını ele alır. ISA 501'de³ ele alınan dava ve alacak taleplerine ilişkin bilgi alınması hususuna değinmez.

Denetim Kanıtı Elde Etmek için Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması

2. ISA 500, denetim kanıtının güvenilirliğinin hem kaynağından ve niteliğinden etkilendiğini hem de elde edildiği münferit koşullara bağlı olduğunu belirtir.⁴ Bu ISA, denetim kanıtı için geçerli olan aşağıdaki genellemeleri de içerir⁵:

- Denetim kanıtı, kuruluş dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edildiği zaman daha güvenilirlerdir.
- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı, dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirlerdir.
- Denetim kanıtı, kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda belge biçiminde olduğu zaman daha güvenilirlerdir.

Buna göre, denetimin şartlarına bağlı olarak denetçi tarafından teyit eden taraflardan doğrudan alınan dış teyitler biçimindeki denetim kanıtı, kuruluş tarafından üretilmiş kanıttan daha güvenilir olabilir. Bu ISA, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmeye yönelik dış teyit prosedürlerini tasarlaması ve uygulamasında denetçiye yardımcı olmayı amaçlar.

3. Diğer ISA'lar, dış teyitlerin denetim kanıtı olarak önemini kabul eder. Örneğin:
 - ISA 330, denetçinin mali tablo düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı atılacak tüm adımları tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır. Ayrıca denetçinin; niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bunlara cevap verebilen ek denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğundan bahseder.⁶ Buna ilaveten ISA 330, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine bakmaksızın denetçinin her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. Denetçinin, dış teyit prosedürlerinin maddi doğrulama prosedürleri gibi uygulanıp uygulanmayacağını da dikkate alması gerekir.⁷

¹ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

² ISA 500, "Denetim Kanıtı".

³ ISA 501, "Denetim Kanıtı - Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar".

⁴ ISA 500, A5 paragrafı.

⁵ ISA 500, A31 paragrafı.

⁶ ISA 330, 5. ve 6. paragraflar

⁷ ISA 330, 18. ve 19. paragraflar.

- ISA 330, denetçinin, ne kadar yüksek risk belirlerse o kadar ikna edici denetim kanıtı elde etmesini gerektirir.¹ Bunu gerçekleştirmek için denetçi, kanıt miktarını artırabilir veya konuyla daha ilgili ve güvenilir kanıt elde edebilir ya da bunların her ikisini de yapabilir. Örneğin denetçi üçüncü taraflardan doğrudan kanıt elde edilmesini veya birtakım bağımsız kaynaklardan tamamlayıcı kanıt elde edilmesini daha çok önemseyebilir. Yine ISA 330’da belirtildiği üzere dış teyit prosedürleri, denetçiye hile veya hata kaynaklı önemli yanlış bildirim risklerine karşı atacağı adımlara ilişkin yüksek güvenilirlik düzeyinde denetim kanıtı elde etme hususunda yardımcı olabilir.²
- ISA 240’ta belirtildiği üzere denetçi, beyan düzeyinde hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirimle ilişkin değerlendirilmiş risklere karşı ek tamamlayıcı bilgiler elde etmek için teyit talepleri hazırlayabilir.³
- ISA 500’de ifade edildiği üzere dış teyitler gibi kuruluşun bağımsız bir kaynaktan elde edilen tamamlayıcı bilgiler, denetçinin muhasebe kayıtlarındaki mevcut kanıtlardan veya idarenin bildirimlerinden elde ettiği güvenceyi artırabilir.⁴

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

5. Dış teyit prosedürlerini kullanmada denetçinin amacı, bu prosedürleri ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

6. ISA’ların amaçlarına uygun olarak kullanılan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:
 - (a) Dış teyit – Basılı formatta veya elektronik olarak veya başka bir araç vasıtasıyla üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye doğrudan yazılı yanıt vermesi suretiyle elde edilen denetim kanıtıdır.
 - (b) Müspet teyit talebi – Teyit eden tarafın talepte verilen bilgilere mutabık olup olmadığını gösteren veya istenen bilgileri içeren bir yanıtın, teyit eden tarafça doğrudan denetçiye verilmesinin istendiği taleptir.
 - (c) Menfi teyit talebi – Teyit eden tarafın, sadece talepte verilen bilgilere mutabık kalmaması halinde doğrudan denetçiye yanıt vermesinin istendiği taleptir.
 - (d) Cevap vermeme – Teyit eden tarafın, müspet teyit talebine yanıt vermemesi veya eksik yanıt vermesi ya da teyit talebinin teslim edilememiş olarak geri dönmesidir.
 - (e) Kural dışı durum – Teyit edilmesi talep edilen veya kuruluşun kayıtlarında yer alan bilgi ile teyit eden tarafın sağladığı bilgi arasındaki farkı gösteren bir yanıtıdır.

¹ ISA 330, 7(b) paragrafı.

² ISA 330, A53 paragrafı.

³ ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”.

⁴ ISA 500, A8 ve A9 paragrafları.

Gereklilikler

Dış Teyit Prosedürleri

7. Denetçi, dış teyit prosedürlerini kullanırken dış teyit talepleri üzerinde aşağıdaki hususlar dâhil olmak üzere kontrol sağlar:
 - (a) Teyit edilecek veya talep edilecek bilginin belirlenmesi. (Bkz. Parag. A1)
 - (b) Teyit istenecek uygun tarafın seçilmesi. (Bkz. Parag. A2)
 - (c) Taleplerin doğru bir şekilde ele alındığının ve doğrudan denetçiye gönderilecek olan yanıtlar için gerekli iletişim bilgilerini içerdiğinin belirlenmesi dahil teyit taleplerinin tasarlanması (Bkz. Parag. A3-A6)
 - (d) Gerektiğinde teyit eden tarafa izleme taleplerinin gönderilmesi dâhil taleplerin gönderilmesi. (Bkz. Parag. A7)

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

8. İdarenin, denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi halinde denetçi;
 - (a) İdarenin, talebine izin vermeme nedenlerini araştırır ve bu nedenlerin geçerliliği ve makullüğüne ilişkin denetim kanıtı arar. (Bkz. Parag. A8)
 - (b) İdarenin izin vermemesinin; hile riski dâhil önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A9)
 - (c) İlgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlanmış alternatif denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A10)
9. Denetçinin teyit talebi göndermesine idare tarafından izin verilmemesinin makul olmadığı veya alternatif denetim prosedürlerinden ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde edemediği sonucuna varması halinde denetçi, ISA 260¹ uyarınca yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Buna ilaveten denetçi, ISA 705² uyarınca bu durumun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini belirler.

Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları

Teyit Taleplerine Karşılık Alınan Cevapların Güvenilirliği

10. Teyit talebine aldığı cevabın güvenilirliği hakkında şüphe uyandıran faktörler tespit etmesi halinde denetçi, bu şüpheleri ortadan kaldırmak için ek denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A11-A16)
11. Teyit talebine aldığı yanıtın güvenilir olmadığına karar vermesi halinde denetçi, bu durumun hile riski dâhil önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi ve ilgili diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A17)

Cevap Vermeme

12. Cevap alamadığı her durumda denetçi, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere alternatif denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A18-A19)

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", 16. paragraf.

² ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etmek için Müspet Teyit Talebine Cevap Almanın Gerekli Olduğu Durumlar

13. Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müspet teyit talebine cevap verilmesi gerektiğine karar vermesi halinde alternatif denetim prosedürleri, denetçiye gereken denetim kanıtını sağlamaz. Bu teyidi elde edememesi halinde denetçi, ISA 705 uyarınca bu durumun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini belirler. (Bkz. Parag. A20)

Kural Dışı Durumlar

14. Denetçi, kural dışı durumları önemli yanlış bildirim göstergesi olup olmadıklarını belirlemek üzere inceler. (Bkz. Parag. A21-A22)

Menfi Teyitler

15. Menfi teyitler, müspet teyitlerden daha az ikna edici denetim kanıtı sağlar. Bu nedenle denetçi; aşağıdaki koşulların tümü bir arada mevcut olmadığı müddetçe beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini ele almak için menfi teyit taleplerini, tek maddi doğrulama prosedürü olarak kullanmaz: (Bkz. Parag. A23)
- (a) Denetçi, önemli yanlış bildirim düşük düzeyde olduğunu değerlendirmiş ve beyanla ilişkili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiştir.
 - (b) Menfi teyit prosedürlerine konu olan kalemler; çok sayıda küçük ve homojen hesap bakiyesi, işlem veya koşulu içermektedir.
 - (c) Kural dışı durum oranının çok düşük olması beklenmektedir.
 - (d) Denetçi, menfi teyit taleplerini alanların bu talepleri göz ardı etmesine neden olabilecek durum ve koşulların farkında değildir.

Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi

16. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin sonuçlarının, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı sağlayıp sağlamayacağını veya ek denetim kanıtının gerekli olup olmadığını değerlendirir. (Bkz. Parag. A24-A25)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Dış Teyit Prosedürleri

Teyit Edilecek veya Talep Edilecek Bilginin Belirlenmesi (Bkz. Parag. 7(a))

- A1. Dış teyit prosedürleri, çoğu zaman hesap bakiyeleri ve bunların öğeleri hakkındaki bilgileri teyit veya talep etmek üzere uygulanır. Bu prosedürler; kuruluş ile diğer taraflar arasındaki anlaşma şartlarını, sözleşmeleri veya işlemleri teyit etmek veya “yan anlaşma” gibi belli durumların bulunmadığını teyit etmek için de kullanılabilir.

Teyit için Uygun Tarafın Seçilmesi (Bkz. Parag. 7(b))

- A2. Teyit taleplerine alınan cevaplar; bu teyit taleplerinin, denetçinin teyit edilecek husus hakkında bilgi sahibi olduğuna inandığı bir teyit eden tarafa gönderilmesi halinde daha ilgili ve güvenilir denetim kanıtı sağlar. Örneğin teyit talebinde bulunulan işlemler veya düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olan bir mali kurum görevlisi, o mali kurumda teyit talep edilebilecek en uygun kişi olabilir.

Teyit Taleplerinin Hazırlanması (Bkz. Parag. 7(c))

- A3. Teyit talebinin tasarımı, teyit talebine verilecek cevabın oranını ve yanıtlardan elde edilecek denetim kanıtının güvenilirlik ve niteliğini doğrudan etkileyebilir.
- A4. Teyit taleplerini hazırlarken dikkat edilecek faktörler şunlardır:
- Ele alınan beyanlar.
 - Hile riskleri dâhil tespit edilen bazı önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Teyit talebinin tasarımı ve sunumu.
 - Denetime veya benzer görevlere ilişkin geçmiş deneyimler.
 - İletişim yöntemi (örneğin kâğıt üzerinde, elektronik olarak veya diğer araçlarla).
 - İdarenin, teyit eden tarafları, denetçiye cevap vermeleri için yetkilendirmesi veya teşvik etmesi. Teyit eden taraflar, yalnızca idarenin yetkilendirmesini içeren teyit taleplerine cevap vermek isteyebilir.
 - Teyit etmesi istenen tarafın, talep edilen bilgiyi teyit etme veya sağlama yeterliği (örneğin münferit fatura tutarına karşı toplam bakiye).
- A5. Müspet dış teyit talebi; teyit eden tarafın, verilen bilgilerle mutabık olduğunu göstermesini veya bilgi vermesini isteyerek her durumda denetçiye cevap vermesini talep eder. Müspet teyit talebine alınan yanıtın güvenilir denetim kanıtı sağlaması beklenir. Ancak teyit eden tarafın, verdiği bilginin doğruluğunu onaylamadan teyit talebini cevaplama riski vardır. Denetçi, teyit talebi üzerinde miktarı (veya diğer bilgileri) belirtmeyen müspet teyit talepleri kullanarak bu riski azaltabilir ve teyit eden taraftan tutarı girmesini veya diğer bilgileri vermesini talep edebilir. Öte yandan bunun gibi “boş” bir teyit talebi, cevap oranının düşük olmasına yol açabilir çünkü teyit eden tarafların ek çaba sarf etmesini gerektirir.
- A6. Teyit taleplerinin uygun adreslere gönderileceğinden emin olunması, bu talepler gönderilmeden önce üzerlerindeki bazı adreslerin veya tüm adreslerin geçerliliğinin test edilmesini içerir.

Teyit Taleplerinin Takibi (Bkz. Parag. 7(d))

- A7. Denetçi, önceki bir talebine makul süre içinde cevap alamamışsa ilave teyit talebi gönderebilir. Örneğin denetçi, orijinal adresin geçerliliğini yeniden doğruladıktan sonra ilave bir teyit veya takip talebi gönderebilir.

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesinin Makul Olup Olmaması (Bkz. Parag. 8(a))

- A8. İdarenin; denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi, denetçinin elde etmek isteyebileceği denetim kanıtını sınırlandırır. Bu nedenle denetçinin, kısıtlamanın nedenlerini araştırması gerekir. Bunun yaygın bir nedeni, teyit etmesi istenen tarafla yasal bir anlaşmazlık veya devam eden bir müzakerenin bulunması ve bu anlaşmazlık veya müzakerenin çözümünün zamansız bir teyit talebinden etkilenebilecek olmasıdır. Denetçinin, idarenin izin vermeme nedenlerinin geçerliliği ve makullüğüne ilişkin denetim kanıtı araması gerekir. Çünkü idarenin, denetçinin hile veya hatayı ortaya çıkarabileceği bir denetim kanıtına erişimini engellemeye çalışması riski bulunabilir.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Değerlendirilmesi Üzerindeki Etkiler (Bkz. Parag. 8(b))

- A9. Denetçi; 8(b) paragrafındaki değerlendirmeden, beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin yapılan değerlendirmenin gözden geçirilmesinin ve planlanmış denetim prosedürlerinin, ISA 315¹ uyarınca değiştirilmesinin uygun olacağı sonucuna varabilir. Örneğin idarenin teyit istememe talebinin makul olmaması halinde bu durum, ISA 240² uyarınca değerlendirilmesi gereken bir hile riski faktörü olduğuna işaret edebilir.

Alternatif Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 8(c))

- A10. Uygulanan alternatif denetim prosedürleri, bu ISA'nın A18 ve A19 paragraflarında belirtildiği üzere cevap verilmemesi durumu için uygun olan prosedürlerle benzer nitelikte olabilir. Bu gibi prosedürler, bu ISA'nın 8(b) paragrafında belirtilen denetçinin değerlendirme sonuçlarını da göz önünde bulunduracaktır.

Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları

Teyit Taleplerine Alınan Cevapların Güvenilirliği (Bkz. Parag. 10)

- A11. ISA 500'te belirtildiği üzere, kuruluş dışı kaynaklardan elde edilse bile denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyecek durumlar mevcut olabilir.³ Tüm yanıtlar; önleme, değiştirme veya hile riski taşır. Bu risk, yanıtın fiziki, elektronik veya başka bir ortamda elde edilmesinden bağımsız olarak mevcuttur. Bir yanıtın güvenilirliği hakkındaki şüphelere işaret edebilecek faktörler şunlardır:
- Denetçinin yanıtı dolaylı olarak almış olması veya
 - Yanıtın, gerçekte teyit etmesi istenen taraftan gelmediğinin anlaşılması.
- A12. Faks veya elektronik posta gibi elektronik yolla alınan cevaplar, yanıtlayanın menşe ispatını ve yetkisini saptamak ve değişiklikleri tespit etmek zor olabileceği için güvenilirlik bakımından risk barındırabilir. Denetçi ve yanıtlayanın elektronik olarak alınan cevaplar için güvenli ortam yaratacak bir süreç kullanması, bu riskleri azaltabilir. Denetçinin böyle bir sürecin güvenli olduğundan ve uygun şekilde kontrol edildiğinden tatmin olması halinde ilgili cevapların güvenilirliği artar. Elektronik teyit süreci; elektronik bilginin göndericisinin kimliğini doğrulamak için örneğin şifreleme, dijital imzalar ve web sitesinin güvenilirliğini onaylayacak prosedürler kullanmak suretiyle çeşitli teknikleri birleştirebilir.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", 31. paragraf.

² ISA 240, 24. paragraf.

³ ISA 500, A31 paragrafı.

- A13. Teyit eden taraf, teyit taleplerine yanıt vermesi ve bunları koordine etmesi için üçüncü bir tarafı kullanırsa denetçi; aşağıdaki riskleri ele alacak prosedürler uygulayabilir:
- Cevap uygun kaynaktan gelmemiş olabilir,
 - Yanıtlayanın cevap verme yetkisi bulunmayabilir,
 - İletin doğruluğuna gölge düşmüş olabilir.
- A14. ISA 500 uyarınca denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine dair şüpheleri ortadan kaldırmak üzere bazı prosedürlerin değiştirilmesi veya eklenmesi gerekir gerekmediğine karar verir.¹ Denetçi, teyit eden tarafla iletişime geçerek bir teyit talebine karşılık alınan cevabın kaynağı ve içeriğini doğrulamayı tercih edebilir. Örneğin teyit eden tarafın elektronik posta yoluyla cevap vermesi durumunda denetçi, cevabı gerçekten teyit eden tarafın gönderip göndermediğini tespit etmek üzere teyit eden tarafa telefon edebilir. Cevabın denetçiye dolaylı olarak gelmesi (örneğin teyit eden tarafın, cevabı doğrudan denetçiye göndermek yerine yanlışlıkla kurum adresine göndermesi) halinde ise denetçi, teyit eden tarafın yazılı olarak doğrudan denetçiye cevap vermesini talep edebilir.
- A15. Teyit talebine karşılık alınan sözlü bir yanıt, tek başına dış teyit tanımını karşılamaz çünkü denetçiye doğrudan gönderilen yazılı bir cevap değildir. Ancak teyit talebine karşılık sözlü cevap aldıktan sonra denetçi, koşullara bağlı olarak, teyit eden tarafın doğrudan kendisine yazılı olarak cevap vermesini talep edebilir. Böyle bir yazılı cevap alınmaması halinde 12. paragraf uyarınca denetçi, sözlü cevaptaki bilgiyi destekleyecek başka denetim kanıtları arar.
- A16. Teyit talebine alınan cevap, bu cevabın kullanımına ilişkin kısıtlayıcı bir dil içerebilir. Bu tür kısıtlamalar, cevabın denetim kanıtı olarak güvenilirliğini geçersiz kılmayabilir.

Güvenilir Olmayan Cevaplar (Bkz. Parag. 11)

- A17. Bir cevabın güvenilir olmadığı sonucuna varması halinde denetçinin, ISA 315² uyarınca beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeyi gözden geçirmesi ve böylece planlanmış denetim prosedürlerini değiştirmesi gerekebilir. Örneğin güvenilir olmayan bir cevap, ISA 240³ uyarınca değerlendirilmesi gereken bir hile riski faktörünü gösterebilir.

Cevap Vermeme (Bkz. Parag. 12)

- A18. Denetçinin uygulayabileceği alternatif denetim prosedürlerine örnekler şunlardır:

- Alıcılar hesabı için – spesifik ek nakit makbuzları, nakliye belgeleri ve dönem sonuna yakın satışların incelenmesi.
- Satıcılar hesabı için – ek nakit ödemeler veya üçüncü taraflardan gelen yazışmaların veya alındı belgeleri gibi diğer kayıtların incelenmesi.

¹ ISA 500, 11. paragraf.

² ISA 315, 31. paragraf.

³ ISA 240, 24. paragraf.

- A19. Alternatif denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı, söz konusu hesap ve beyandan etkilenir. Teyit talebine cevap alamama, daha önce tespit edilmemiş önemli yanlış bildirim riski olduğunu gösterebilir. Böyle durumlarda denetçinin, ISA 315¹ uyarınca beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini gözden geçirmesi ve planlanmış denetim prosedürlerini değiştirmesi gerekebilir. Örneğin teyit taleplerine beklenenden daha az veya çok cevap alınması, ISA 240² uyarınca değerlendirilmesi gereken, daha önce tespit edilmemiş bir hile riski faktörü bulunduğuna işaret edebilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etmek için Müspet Teyit Talebine Cevap Almanın Gerekli Olduğu Durumlar (Bkz. Parag. 13)

- A20. Bazı durumlarda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müspet teyit talebine cevap almasını gerektiren, beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş bir önemli yanlış bildirim riski tespit edebilir. Böyle durumlar aşağıdakileri kapsayabilir:
- İdarenin beyan/beyanlarını kanıtlarla destekleyecek bilgi, yalnızca kuruluş dışında bulunmaktadır.
 - İdarenin kontrolleri geçersiz kılması riski, işçi/işçileri ve/veya idareyi kapsayabilecek muvazaa riski gibi belli sahtecilik riski faktörleri, denetçiyi kuruluştan gelen kanıtlara güvenmekten alıkoyar.

Kural Dışı Durumlar (Bkz. Parag. 14)

- A21. Teyit taleplerine alınan cevaplarda belirtilen kural dışı durumlar, mali tablolardaki yanlış bildirimlere veya olası yanlış bildirimlere işaret edebilir. Yanlış bildirim tespit edildiğinde denetçinin, ISA 240'a göre bu yanlış bildirim hile göstergesi olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.³ Kural dışı durumlar, teyit eden benzer taraflardan alınan veya benzer hesaplar için alınan cevapların kalitesine dair bilgi verebilir. Kural dışı durumlar, kuruluşun mali raporlama üzerindeki iç kontrolünde zaaf veya zafiyetler bulunduğunu da gösterebilir.
- A22. Bazı kural dışı durumlar, yanlış bildirimler olduğu anlamına gelmez. Örneğin denetçi, teyit taleplerine alınan cevaplardaki farkların dış teyit prosedürlerinde meydana gelen zamanlama, ölçme veya yazım hatalarından kaynaklandığı sonucuna varabilir.

Menfi Teyitler (Bkz. Parag. 15)

- A23. Menfi teyit talebine cevap alamama, teyit etmesi amaçlanan tarafın teyit talebini aldığını veya talepteki bilginin onaylandığını açıkça göstermez. Buna göre, teyit eden tarafın menfi teyit talebine cevap vermemesi, müspet teyit talebine cevap vermesinden çok daha az ikna edici denetim kanıtı sağlar. Teyit eden tarafın, gönderilen talepteki bilgi kendi lehine olmadığı zaman söz konusu teyit talebiyle mutabık olmadığını ifade edecek şekilde cevap vermesi daha muhtemel, aksi yönde cevap verme ihtimali ise daha düşük olabilir. Örneğin bankalardaki mevduat hesabı sahiplerinin, teyit talebinde hesaplarındaki bakiyenin olduğundan eksik gösterildiğini düşünmesi durumunda cevap verme ihtimali daha yüksek, olduğundan fazla gösterildiğini düşünmesi durumunda ise daha düşüktür. Bu nedenle mevduat hesabı sahiplerine menfi teyit taleplerini göndermek, bu bakiyelerin olduğundan az gösterilip gösterilmediğini değerlendirirken yararlı bir prosedür olabilir. Buna karşın denetçinin, mevduat hesaplarında fazlalık olmasına ilişkin kanıt araması halinde bu teyit taleplerinin etkili olma ihtimali düşüktür.

¹ ISA 315, 31. paragraf.

² ISA 240, 24. paragraf.

³ ISA 240, 35. paragraf.

Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 16)

- A24. Münferit dış teyit taleplerinin sonuçlarını değerlendirirken denetçi, bu sonuçları aşağıdaki gibi sınıflandırabilir:
- (a) Teyit eden uygun tarafın, teyit talebinde verilen bilgi üzerinde mutabık olduğunu gösteren veya istenen bilgiyi istisnasız olarak sağladığı bir cevap,
 - (b) Güvenilmez olarak değerlendirilen bir cevap,
 - (c) Cevap alamama,
 - (d) Kural dışı bir durum olduğunu gösteren bir cevap.
- A.25 Denetçinin değerlendirmesi, uygulamış olabileceği diğer denetim prosedürleriyle birlikte dikkate alındığı zaman, ISA 330¹ uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği veya ek denetim kanıtlarının gerekli olup olmadığı konusunda karara varmasında denetçiye yardımcı olabilir.

¹ ISA 330, 26. ve 27. paragraflar.

ISSAI 1510

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri

Financial Audit Guidelines

Initial Audit Engagements – Opening Balances

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1510 İçindekiler Tablosu

ISA 510 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3–P4
Denetim Prosedürleri	P5
Denetim Sonuçları ve Raporlama	P6
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 510	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri	5–9
Denetim Sonuçları ve Raporlama	10–13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri	A1–A7
Denetim Sonuçları ve Raporlama	A8–A9
Ek: Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 Uygulama Notu¹

İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” başlıklı ISA 510 ile ilgili ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 510, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 510, ilk denetim görevi kapsamında denetçinin açılış bakiyeleriyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Mali tablo tutarlarına ek olarak açılış bakiyeleri, ayrılan karşılıklar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir. Mali tabloların kıyaslamalı mali bilgiler içerdiği durumlarda ISA 710’da² belirtilen gereklilikler ve rehberlik de geçerli olur. ISA 300³, ilk denetime başlamadan önceki faaliyetlerle ilgili ek gereklilikler ve rehberlik sağlar.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Denetim prosedürleri.
 - Denetim sonuçları ve raporlama.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 510, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 510, ISA’nın A1 ve A2 paragraflarında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.
- P4. İlk denetim, bir kuruluş kamulaştırıldığı ve bunun sonucunda yeni bir kuruluş kurulmadığı takdirde veya kamu sektörü denetçisinin görev ve yetkisi hâlihazırda mevcut olan bir kuruluşa dair yeni bir denetimi içerecek şekilde değiştirildiği zaman meydana gelebilir. Buna ilaveten ilk denetim; bir kamu kurumu kurulduğu ve mevzuat, düzenleme veya çerçeve; önceki kamu kurumunun önceki denetçi tarafından denetlenmiş önceki bakiyelerinin tümünün veya bir kısmının tahsisini gerekli kıldığında meydana gelebilir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar”.

³ ISA 300, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması”.

Denetim prosedürleri

- P5. Bu ISA'nın 7. paragrafının gerektirdiği üzere yanlış bildirimleri iletirken kamu sektörü denetçileri, ISSAI 1450'deki¹ P12 ve P13 paragraflarındaki rehberliği dikkate alır.

Denetim sonuçları ve raporlama

- P6. Önceki denetçinin önceki dönemin mali tablolarına ilişkin raporu, bu ISA'nın 13. paragrafında belirtildiği üzere cari dönemin mali tabloları için ilgili ve önemli olmaya devam eden bir değişiklik içerdiği takdirde bu değişiklik; kamu sektörü denetçisinin diğer sorumluluklarını etkileyebilir.

¹ ISSAI 1450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

Uluslararası Denetim Standardı

İlk Denetim Görevleri— Açılış Bakiyeleri

International Standard on Auditing

Initial Audit Engagements— Opening Balances



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 510), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 510

İLK DENETİM GÖREVLERİ – AÇILIŞ BAKİYELERİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri	5–9
Denetim Sonuçları ve Raporlama	10–13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri	A1–A7
Denetim Sonuçları ve Raporlama	A8–A9
Ek: Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), ilk denetim görevi kapsamında denetçinin açılış bakiyeleriyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Mali tablo tutarlarına ek olarak açılış bakiyeleri, ayrılan karşılıklar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir. Mali tabloların kıyaslamalı mali bilgi içerdiği durumlarda ISA 710'da¹ belirtilen gereklilikler ve rehberlik de geçerli olur. ISA 300², ilk denetime başlamadan önceki faaliyetlerle ilgili ek gereklilikler ve rehberlik içerir.

Yürürlük Tarihi

2. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

3. İlk denetim görevini yürütürken denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdakiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:
 - (a) Açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tablolarını önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içerip içermediği,
 - (b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönemin mali tablolarında tutarlı biçimde uygulanıp uygulanmadığı veya buradaki değişikliklerin uygun şekilde izah edilip edilmediği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca yeterince sunularak açıklanıp açıklanmadığı.

Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) İlk denetim görevi,
 - (i) Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmediği veya
 - (ii) Önceki döneme ait mali tabloların, farklı bir denetçi tarafından denetlenmiş olduğu bir görevdir.
 - (b) Açılış bakiyeleri - Dönem başında var olan hesap bakiyeleridir. Açılış bakiyeleri, önceki dönemin kapanış bakiyelerini temel alır ve önceki döneme ait işlem ve olayların ve önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. Açılış bakiyeleri, şarta bağlı durumlar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir.
 - (c) Önceki denetçi - Farklı bir denetim firmasından gelen, önceki dönemde kuruluşun mali tablolarını denetlemiş olan ve yerini mevcut denetçinin aldığı denetçidir.

¹ ISA 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar".

² ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması".

Gereklilikler

Denetim Prosedürleri

Açılış bakiyeleri

5. Denetçi, açıklamalar dâhil açılış bakiyeleriyle ilgili bilgi için varsa en yakın tarihli mali tabloları ve varsa önceki denetçinin bu tablolar hakkındaki raporunu okur.
6. Denetçi; aşağıdakileri yaparak açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tablolarını önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder: (Bkz. Parag. A1-A2)
 - (a) Önceki döneme ait kapanış bakiyelerinin cari döneme doğru biçimde nakledilip edilmediğinin veya gerektiğinde yeniden beyan edilip edilmediğinin belirlenmesi,
 - (b) Açılış bakiyelerinin uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını yansıtmadığının belirlenmesi,
 - (c) Aşağıdakilerden bir veya daha fazlasının uygulanması: (Bkz. Parag. A3-A7)
 - (i) Önceki yıla ait mali tabloların denetlendiği durumlarda, açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt elde etmek için önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
 - (ii) Cari dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi veya
 - (iii) Açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt elde etmek için spesifik denetim prosedürlerinin uygulanması.
7. Açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlış bildirimler içerdiğine dair denetim kanıtı elde etmesi halinde denetçi; bunların cari döneme ait mali tablolar üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla ilgili koşullar altında uygun olan ek denetim prosedürlerini uygular. Cari döneme ait mali tablolarda bu tür yanlış bildirimlerin olduğu sonucuna varması halinde denetçi, ISA 450¹ uyarınca bu yanlış bildirimleri uygun idari düzeye ve yönetimden sorumlu olanlara iletir.

Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

8. Denetçi, açılış bakiyelerinde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemin mali tablolarında tutarlı biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygun şekilde izah edilip edilmediği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca yeterince sunularak açıklanıp açıklanmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

Önceki Denetçinin Raporundaki İlgili Bilgiler

9. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması ve görüşün değişikliğe uğraması halinde denetçi; ISA 315² uyarınca değişikliğe neden olan konunun, cari dönemin mali tablolarında önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesindeki etkisini değerlendirir.

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 8 ve 12.

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

Denetim Sonuçları ve Raporlama

Açılış bakiyeleri

10. Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, ISA 705¹ uyarınca mevcut şartlara göre mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır. (Bkz. Parag. A8)
11. Açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirim içerdiği ve bu yanlış bildirim etkisinin uygun şekilde izah edilmediği veya yeterince sunulmadığı veya açıklanmadığı sonucuna varması halinde denetçi; ISA 705 uyarınca mevcut şartlara göre şartlı veya olumsuz görüş bildirir.

Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

12. Denetçinin,
 - (a) cari döneme ait muhasebe politikalarının geçerli mali raporlama çerçevesine göre açılış bakiyelerine tutarlı şekilde uygulanmadığı veya
 - (b) muhasebe politikalarındaki bir değişikliğin geçerli mali raporlama çerçevesine göre uygun şekilde izah edilmediği veya yeterince sunulmadığı veya açıklanmadığı,sonucuna varması halinde söz konusu denetçi; ISA 705 uyarınca mevcut şartlara göre şartlı veya olumsuz görüş bildirir.

Önceki Denetçinin Raporundaki Görüşün Değişikliğe Uğraması

13. Önceki denetçinin önceki döneme ait mali tablolara ilişkin görüşünün, değişikliğe uğramış görüş içermesi ve bu değişikliğin cari döneme ait mali tablolar için ilgili ve önemli olmaya devam etmesi halinde denetçi, ISA 705 ve ISA 710 uyarınca cari döneme ait mali tablolara ilişkin denetçi görüşünü değiştirir. (Bkz. Parag. A9)

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetim Prosedürleri

Kamu Kurumlarına Özgü Konular (Bkz. Parag. 6)

- A1. Kamu sektöründe mevcut denetçinin önceki denetçiden elde edebileceği bilgiler üzerinde yasal veya idari düzenlemelerden kaynaklanan sınırlamalar olabilir. Örneğin kanunen atanmış bir denetçi (örneğin Genel Denetçi veya Genel Denetçi adına atanmış uygun nitelikleri haiz başka biri) tarafından daha önce denetlenmiş olan bir kamu kurumu özelleştirilebilir. Bu durumda mahremiyet ve gizlilikle ilgili yasal veya idari düzenlemeler, kanunen atanmış denetçinin yeni atanacak özel sektör mensubu denetçiye sağlayabileceği çalışma kâğıtlarına veya diğer bilgilere erişimi kısıtlayabilir. Bu tür iletişimlerin sınırlandırıldığı hallerde denetim kanıtının başka yollardan elde edilmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde ise bunun denetçinin görüşü üzerindeki etkisinin dikkate alınması gerekebilir.
- A2. Kanunen atanmış denetçinin bir kamu kurumunun denetimini özel sektörden bir denetim firmasından hizmet alarak yaptırması ve kanunen atanmış denetçinin önceki dönemde bu kamu kurumunun mali tablolarını denetleyen firmadan başka bir denetim firması kullanması halinde genelde bu durum, kanunen atanmış denetçi tarafından denetçi değişikliği olarak görülmez. Ancak dışarıdan hizmet almaya ilişkin düzenlemenin niteliğine bağlı olarak denetim görevi, özel sektör denetçisi açısından sorumlulukların yerine getirilmesi konusunda bir ilk denetim görevi olarak düşünülebilir ve bu yüzden bu ISA geçerli olur.

Açılış Bakiyeleri (Bkz. Parag. 6(c))

- A3. Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı, aşağıdaki gibi konulara bağlıdır:
- Kuruluşun takip ettiği muhasebe politikaları.
 - Hesap bakiyeleri, işlem sınıfları ve açıklamaların niteliği ile cari dönemin mali tablolarındaki önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tabloları açısından önemi.
 - Önceki dönemin mali tablolarının denetlenmiş olup olmadığı ve denetlenmişse önceki denetçinin görüşünün değişikliğe uğrayıp uğramadığı.
- A4. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, önceki denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Bu gözden geçirmenin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamayacağı, önceki denetçinin mesleki yetkinliğinden ve bağımsızlığından etkilenir.
- A5. Mevcut denetçinin önceki denetçiyle iletişimine ilgili etik ve mesleki gereklilikler rehberlik eder.

- A6. Cari varlık ve yükümlülükler söz konusu olduğunda, cari dönemin denetim prosedürlerinin bir parçası olarak açılış bakiyeleri hakkında bazı denetim kanıtları elde edilebilir. Örneğin alacak hesaplarının (satıcılar hesabı) açılış tutarlarının cari dönem sırasında tahsil edilmesi (ödenmesi); bunların dönem başındaki mevcudiyeti, hak ve yükümlülükler bakımından aidiyeti, tamlığı ve değerlemesi hakkında bazı denetim kanıtları sağlayacaktır. Ancak stoklar söz konusu olduğunda kapanış stok bakiyesini konu alan cari döneme ait denetim prosedürleri, dönem başında elde bulunan stoklarla ilgili çok az denetim kanıtı sağlar. Bu nedenle ek denetim prosedürleri gerekebilir ve aşağıdakilerden biri veya daha fazlası, yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir:
- Mevcut fiziki stok sayımının gözlemlenmesi ve açılış stok miktarlarıyla mutabakatının sağlanması.
 - Açılış stok kalemlerinin değerlemesi hakkında denetim prosedürlerinin uygulanması.
 - Brüt kâr ve kesinti hakkında denetim prosedürlerinin uygulanması.
- A7. Maddi duran varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borç gibi cari olmayan varlıklar ve yükümlülükler söz konusu olduğunda muhasebe kayıtları ve açılış bakiyelerinin geri planındaki diğer bilgiler incelenerek bazı denetim kanıtları elde edilebilir. Bazı durumlarda denetçi, örneğin uzun vadeli borçlar ve yatırımlar için üçüncü taraflarla teyit ederek açılış bakiyeleri hakkında bazı denetim kanıtları elde edebilir. Bazı durumlarda da denetçinin ek denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

Denetim Sonuçları ve Raporlama

Açılış Bakiyeleri (Bkz. Parag. 10)

- A8. ISA 705; denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşünün değişikliğe uğramasıyla sonuçlanabilecek durumlar, bu gibi durumlarda uygun olan görüş türü ve denetçi görüşünün değişikliğe uğradığı durumlarda denetçi raporunun içeriği hakkındaki gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar. Denetçinin açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetçi raporundaki görüşte aşağıdaki değişikliklerin yapılmasına yol açabilir:
- (a) Mevcut koşullara uygun olarak şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma veya
 - (b) Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde faaliyetlerin sonuçları ve ilgili hallerde nakit akışları hakkında şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş.

Örnek niteliğindeki denetçi raporlarına Ek'te ulaşılabilir.

Önceki Denetçinin Raporundaki Görüşün Değişikliğe Uğraması (Bkz. Parag. 13)

- A9. Bazı durumlarda önceki denetçinin görüşünde yapılan değişiklik, cari dönemin mali tabloları hakkındaki görüş için ilgili veya önemli olmayabilir. Bu husus örneğin önceki dönemde kapsam sınırlamasının olduğu ama kapsam sınırlandırmasına yol açan konunun cari dönemde çözüme kavuşturulduğu bir durumda söz konusu olabilir.

Ek

(Bkz. Parag. A8)

Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler**Örnek 1:****A8(a) paragrafında tanımlanan koşullar arasında şunlar sayılabilir:**

- Denetçi cari dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemlememiştir ve stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir.
- Stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememenin olası etkilerinin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli olacağı ancak yaygın olmayacağı düşünülür.¹
- Yıl sonundaki mali durum, gerçeğe uygun yansıtılır.
- Özellikle bu yetki alanında kanun ve yönetmelikler, denetçinin mali performans ve nakit akışıyla ilgili şartlı görüş ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş bildirmesini yasaklar.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolar Konulu Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu; biten yıla yönelik gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu; önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları⁴ uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir sunumundan ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğu karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standardına uygun şekilde yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğine ilişkin makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

¹ Denetçinin yargısına göre olası etkilerin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli ve yaygın olduğu düşünülüyorsa denetçi, mali performans ve nakit akışları hakkında görüş vermektan kaçınır.

² İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun, durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan ancak kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirme¹ amacına yönelik olmayan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan denetim politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yakınlığının ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin denetçileri olarak 30 Haziran 20X1’de atandık ve bu yüzden yılın başında fiziki stok sayımını gözlemedik. 31 Aralık 20X0’da tutulan stok miktarlarına ilişkin alternatif yollarla beklentilerimizi karşılayamadık. Açılış stokları, mali performans ve nakit akışlarının belirlenmesine dâhil olduğu için gelir tablosunda bildirilen yıla ilişkin kâr açısından ve nakit akış tablosunda bildirilen işletme faaliyetlerinden doğan net nakit akışlar açısından değişikliklerin gerekli olup olmayabileceği konusuna karar veremedik.

Şartlı Görüş

Bize göre, Şartlı Görüşün Dayanağı başlıklı paragrafta anlatılan konunun olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1’deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yılın mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0’da biten yıla ait mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlenmiş ve bu denetçi bu tablolar hakkında 31 Mart 20X1’de değişikliğe uğramamış görüş bildirmiştir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının şekli ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç denetimin etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle de olabilir: “Bu risk belirlemelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

² Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

Örnek 2:

A8(b) paragrafında tanımlanan koşullar arasında şunlar sayılabilir:

- Denetçi cari dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemlememiştir ve stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir.
- Stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememenin olası etkilerinin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli olacağı ancak yaygın olmayacağı düşünülür.¹
- Yıl sonundaki mali durum, gerçeğe uygun yansıtılır.
- İlgili koşullar altında, mali performans ve nakit akışlarıyla ilgili şarh görüş ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş verilmesi uygun görülür.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Alıcı]

Mali Tablolar Konulu Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu; biten yıla yönelik gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu; önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları⁴ uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve gerçeğe uygun sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standardına uygun şekilde yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğine ilişkin makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

¹ Denetçinin yargısına göre olası etkilerin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli ve yaygın olduğu düşünülüyorsa denetçi, mali performans ve nakit akışları hakkında görüş vermektan kaçınır.

² İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun, durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan ancak kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirme¹ amacına yönelik olmayan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan denetim politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yakınlığının ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, mali durum hakkındaki değişikliğe uğramamış görüşümüz ve mali performans ve nakit akışları hakkındaki şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Mali Performans ve Nakit Akışlarına İlişkin Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin denetçileri olarak 30 Haziran 20X1’de atandık ve bu yüzden yılın başında fiziki stok sayımını gözlemedik. 31 Aralık 20X0’da tutulan stok miktarlarına ilişkin alternatif yollarla beklentilerimizi karşılayamadık. Açılış stokları, mali performans ve nakit akışlarının belirlenmesine dâhil olduğu için gelir tablosunda bildirilen yıla ilişkin kâr açısından ve nakit akış tablosunda bildirilen işletme faaliyetlerinden doğan net nakit akışlar açısından değişikliklerin gerekli olup olmayabileceği konusuna karar veremedik.

Mali Performans ve Nakit Akışlarına İlişkin Şartlı Görüş

Bizce Şartlı Görüşün Dayanağı başlıklı paragrafta anlatılan konunun olası etkileri hariç olmak üzere Gelir Tablosu ve Nakit Akışı Tablosu; ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1’de biten yılın mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Mali Duruma İlişkin Görüş

Bizce bilanço, 31 Aralık 20X1’deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0’da biten yıla ait mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlenmiş ve bu denetçi bu tablolar hakkında 31 Mart 20X1’de değişikliğe uğramamış görüş bildirmiştir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının şekli ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç denetimin etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Yukarıdaki dipnot uyarınca bu cümle şöyle de olabilir: “Bu risk belirlemelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

² Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

ISSAI 1520

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Analitik İnceleme Teknikleri

Financial Audit Guidelines

Analytical Procedures

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 520 “Analitik İnceleme Teknikleri”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1520 İçindekiler Tablosu

ISA 520 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	P6–P10
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	P11
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 520	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	5
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	6
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	7
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	A1–A3
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	A4–A16
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	A17–A19
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	A20–A21

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 520 Uygulama Notu⁴

Analitik İnceleme Teknikleri

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 520 –Analitik İnceleme Teknikleri– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 520, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 520, denetçinin analitik inceleme tekniklerinden maddi doğrulama prosedürü (“maddi analitik inceleme teknikleri”) olarak faydalanması hususunu ele alır. Denetçinin mali tablolara ilişkin genel bir sonuca ulaşmasında kendisine yardımcı olan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın uygulaması sorumluluğunu da ele alır. ISA 315⁵, analitik inceleme tekniklerini risk değerlendirme prosedürleri olarak ele alır. ISA 330⁶, etkisi değerlendirilen risklere karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin gereklilikleri ve rehber bilgileri içerir; bu denetim prosedürleri, maddi analitik inceleme tekniklerini kapsayabilir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Maddi Analitik İnceleme Teknikleri.
 - Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması.
 - Analitik İnceleme Tekniklerinin Niteliği.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 520, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 520’nin A11 paragrafı, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

⁴ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

⁵ ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” paragraflar P6(b).

⁶ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”, 6 ve 18. paragraflar.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerinin ve iç kontrolün etkinliğine yönelik prosedürler uygulanması ve raporlama yapılması sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçların olmadığı hallerde bile bu yönde genel bir kamusal beklenti söz konusu olabilir. Kamu sektörü denetçileri, bu ek sorumluluklar ışığında analitik inceleme tekniklerini tasarlayabilir ve uygulayabilir. Ne var ki başlı başına bu prosedürler, bu ek sorumlulukların yerine getirilmesi için etkin olmayabilir.
- P5. Kamu sektöründe program harcamalarına ilişkin analitik inceleme tekniklerinin mali olmayan verilerle yapılan kıyaslamaları içermesi muhtemeldir. Çünkü genelde analitik inceleme tekniklerini uygulamak için daha az kıyaslanabilir mali bilgi bulunur. Dolayısıyla, analitik inceleme tekniklerinde kullanılan mali olmayan verilerin güvenilirliği üzerinde yapılan kontrollerin değerlendirilmesi, kamu sektörü bağlamında önemlidir.

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri

- P6. Bu ISA'nın 5. paragrafında belirtildiği gibi maddi analitik inceleme tekniklerini ya tek başına veya detaylara yönelik testlerle bir arada tasarlar ve uygularken kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerinin genellikle yasal ve idari düzenlemelere uygunluk gibi bazı ek amaçlarla ilgili kanıt sağlamadığını göz önünde bulundurabilir.
- P7. Kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerini tasarlarken performans denetimi ve diğer denetimler dâhil olmak üzere ilgili denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgileri ve ulaşılan sonuçları dikkate alır. Diğer denetim faaliyetlerini temel alırken kamu sektörü denetçileri; ilgili amaçlar, ele alınan beyanlar ve yapılan testlerin mali tablo denetiminin amacına uygun olup olmadığını değerlendirir.
- P8. Bu ISA'nın 5(d) paragrafı, denetçinin kaydedilen tutarlarla tahmini değerler arasındaki kabul edilebilir farkı inceleme yapmaksızın belirlemesini gerekli kılar. Bu tespit, önemlilikten etkilenir. Kamu sektöründe ise önemlilik, denetim görev ve yetkisi ile kamusal beklentilerden etkilenir. ISSAI 1315⁹ ve ISSAI 1320¹⁰, bu hususa ilişkin ek rehberlik sağlar.
- P9. Bu ISA'nın A12 (a) paragrafında belirtildiği gibi kamu sektörü denetçileri, verilerin güvenilirliğini değerlendirirken nihai olarak aynı yetkili makama raporlama yapıyor olsalar da diğer kamu kuruluşlarından elde edilen bilgilerden faydalanabilir. Örneğin kamu sektöründe kıyaslanabilir veri, benzer kuruluşlar ve/veya programlar arasındaki kıyaslamaları içerebilir.
- P10. Paragraf A13'te yer alan analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına ilişkin rehber bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerinde kullanılan kuruma ait mali olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin tasarımını kavrar ve kamu sektörü denetçilerinin bu kontrollerin faaliyet etkinliğini test etmesi gerekebilir.

⁹ ISSAI 1315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

¹⁰ ISSAI 1320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması

- P11. Bu ISA'nın A21 paragrafında belirtilen analitik inceleme teknikleri uygulanırken tespit edilen farklara idare tarafından bir açıklama getirilemediği hallerde kamu sektörü denetçileri, ek sorumlulukları olabileceği hususunu değerlendirir. Örneğin Hesap Mahkemeleri gibi kimi denetim çevrelerinde kamu sektörü denetçilerinin, eksik bilginin altında yatan nedenleri daha fazla sorgulaması ve sorumluyu tespit etmesi gerekebilir.

Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı

- P12. Bu ISA'nın A1 paragrafında belirtildiği gibi maddi analitik inceleme teknikleri olarak veya genel bir sonuca ulaşmada yardımcı olması için analitik inceleme teknikleri uygularken kamu sektörü denetçileri aşağıda örnekleri verilen ilişkileri ayrıca değerlendirebilir:

- Harcamalara karşı bütçe veya ödenekler,
- Çocuk yardımı ve emekli aylığı gibi sosyal yardım ödemelerine karşı demografik bilgi,
- Vergi gelirlerine karşı demografik bilgi veya ekonomik şartlar veya göstergeler,
- Kamu borçları için ödenen faizlerin borca oranı ile kamu borçlanma faiz oranının mukayesesi,
- Performans bilgisinin mali tabloların bir parçası olarak eklendiği durumlarda harcamalara göre elde edilen sonuçlar ve
- Düşük gelirli çiftçiye ve okul yapımına verilen hibeler gibi ekonomik ve sosyal kalkınmaya yönelik devlet hibelerine karşı ekonomik ve demografik göstergeler.

Bu gibi testlerin etkin birer prosedür olabilmesi için uygun detay düzeyinde olmaları gerekir.

Uluslararası Denetim Standardı

Analitik İnceleme Teknikleri

International Standard on Auditing

Analytical Procedures



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Analitik İnceleme Teknikleri” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 520), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 520

ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	5
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	6
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	7
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	A1–A3
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	A4–A16
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	A17–A19
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	A20–A21

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 520 “Analitik İnceleme Teknikleri”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin analitik inceleme tekniklerinden maddi doğrulama prosedürü ("maddi analitik inceleme teknikleri") olarak faydalanması hususunu ele alır. Bu standart, denetçinin mali tablolara ilişkin genel bir sonuca ulaşmasında kendisine yardımcı olan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın uygulaması sorumluluğunu da ele alır. ISA 315¹⁴, analitik inceleme tekniklerini risk değerlendirme prosedürleri olarak ele alır. ISA 330, etkisi değerlendirilen risklere karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin gereklilikleri ve rehber bilgileri içerir; bu denetim prosedürleri, maddi analitik inceleme tekniklerini kapsayabilir.¹⁵

Yürürlük Tarihi

2. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

3. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Maddi analitik inceleme tekniklerini kullanırken ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Mali tabloların denetçinin kuruluşla ilişkin sahip olduğu anlayışla tutarlı olup olmadığına dair denetçinin genel bir sonuca ulaşmasını sağlayan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın tasarlamak ve uygulamak.

Tanım

4. ISA'ların amaçlarına uygun olarak "analitik inceleme teknikleri" terimi, hem mali hem de mali olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin analiz edilmesi vasıtasıyla yapılan mali bilgilere yönelik değerlendirmelerdir. Analitik inceleme teknikleri aynı zamanda ilgili diğer bilgilerle tutarsız olan veya beklenen değerlerden önemli ölçüde farklılık gösteren ilişkilerin veya tespit edilen dalgalanmaların gerektiği şekilde sorgulanmasını içerir. (Bkz: Parag. A1-A3)

Gereklilikler

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri

5. Denetçi, maddi analitik inceleme tekniklerini ISA 330¹⁶ uyarınca müstakil olarak veya detaylara yönelik testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlayabilir ve yürütebilir. Denetçi bunu yaparken: (Bkz: Parag. A4-A5)

¹⁴ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 6(b).

¹⁵ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar", 6 ve 18. paragraflar.

¹⁶ ISA 330, paragraf 18.

- (a) Varsa etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ve detaylara yönelik testleri göz önünde bulundurarak belli maddi analitik inceleme tekniklerinin belirli beyanlara uygunluğunu belirler (Bkz: Parag. A6-A11);
- (b) Mevut bilgilerin kaynağını, kıyaslanabilirliğini, niteliğini ve geçerliliğini ve bunların hazırlanmasında uygulanan kontrolleri göz önünde bulundurarak denetçinin kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin tahminlerini yürütürken kullandığı verilerin güvenilirliğini değerlendirir (Bkz: Parag. A12-A14);
- (c) Kayıtlı tutarlar veya oranlarla ilgili bir öngörü geliştirir ve bu öngörünün, tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti için yeterli kesinlikte olup olmadığını değerlendirir (Bkz: Parag. A15) ve
- (d) Paragraf 7'nin gerektirdiği şekilde kayıtlı tutarlarla tahmini değerler arasında daha fazla inceleme yapılmaksızın kabul edilebilir olan farkın miktarını belirler (Bkz: Parag. A16).

Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri

6. Denetçi, mali tabloların kuruluşla ilgili sahip olduğu bilgilerle tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuca ulaşmasını sağlayan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın tasarlar ve uygular (Bkz: Parag. A17-A19).

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması

7. Bu ISA uyarınca yürütülen analitik inceleme tekniklerinin, diğer geçerli bilgilerle tutarsız veya tahmini değerlerden önemli miktarda farklılık gösteren ilişkiler veya dalgalanmalar tespit etmesi durumunda denetçi, bu gibi farkları aşağıdakileri yaparak araştırır:
 - (a) İdareden bilgi alınması ve idarenin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtının elde edilmesi ve
 - (b) Mevcut şartlar altında gerektiği şekilde diğer denetim prosedürlerinin yürütülmesi (Bkz: Parag. A20-A21)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı (Bkz: Parag. 4)

- A1. Analitik inceleme teknikleri, kuruluşun mali bilgilerinin aşağıda örneği verilen bilgilerle kıyaslama yapılarak değerlendirilmesini içerir:
 - Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir bilgi.
 - Bütçeler veya öngörüler gibi kuruluşa ait tahmin edilen sonuçlar veya değer kaybı tahmini gibi denetçinin öngörülleri.
 - Kuruluşun satışlarının alacak hesaplarına oranının, endüstrideki ortalamalarla veya aynı iş kolunda karşılaştırılabilir büyüklükteki diğer kuruluşlarla kıyaslanması gibi benzer iş koluna ait bilgiler.

- A2. Analitik inceleme teknikleri, aşağıda örnekleri verilen ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:
- Brüt kâr yüzdeleri gibi kuruluşun deneyimine dayalı tahmin edilebilir bir modele uygun olması beklenen mali bilgilere ait unsurlar arasındaki ilişkiler.
 - Personel giderleri ve çalışan sayısı gibi mali ve mali olmayan bilgiler arasındaki ilişki.
- A3. Analitik inceleme tekniklerini uygulamak için çeşitli metotlar kullanılabilir. Bu metotlar, basit kıyaslamalardan ileri istatistik tekniklerinin kullanılması suretiyle yürütülen karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterir. Analitik inceleme teknikleri, konsolide mali tablolara, bilgilerin bileşenlerine ve tek tek unsurlarına uygulanabilir.

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri (Bkz: Parag. 5)

- A4. Denetçinin beyan düzeyindeki maddi doğrulama prosedürleri; detaylara yönelik testler, maddi analitik inceleme teknikleri veya her ikisi birden olabilir. Maddi analitik inceleme tekniklerinin kullanıp kullanılmaması dâhil hangi denetim prosedürünün uygulanacağı kararı, beyan düzeyindeki denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmede mevcut denetim prosedürlerinin beklenen etkinliği ve verimliliğine ilişkin denetçi yargısına dayanır.
- A5. Denetçi, maddi analitik inceleme tekniği uygulamak için gerekli bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği ile kuruluş tarafından yapılmış bu gibi analitik incelemelerin sonuçlarıyla ilgili idareden bilgi alabilir. Denetçinin uygun şekilde hazırlandığı hususunda tatmin olması kaydıyla idare tarafından hazırlanan analitik verilerin kullanılması etkin olabilir.

Belirli Beyanlar için Belirli Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygunluğu (Bkz: Parag. 5(a))

- A6. Maddi analitik inceleme teknikleri, genellikle zaman içerisinde tahmin edilebilme eğiliminde olan büyük işlem hacimleri için daha çok uygulanabilir bir nitelik taşır. Planlanmış analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, bilinenin aksi koşullar olmadığı sürece veriler arasındaki ilişkinin mevcut olduğu ve devam ettiği öngörüsüne dayanır. Ancak belli bir analitik inceleme tekniğinin uygunluğu, tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti etmede söz konusu tekniğin ne kadar etkin olacağına dair denetçinin değerlendirmesine bağlıdır.
- A7. Bazı durumlarda basit bir tahmin modeli bile bir analitik inceleme tekniği kadar etkin olabilir. Örneğin kuruluşun dönem boyunca sabit maaş oranlarıyla belirli sayıda çalışanı varsa denetçinin döneme ait toplam personel giderlerini yüksek bir doğruluk payıyla tahmin etmek için bu veriyi kullanması mümkündür ve böylece mali tablolardaki önemli bir kalemlerle ilgili denetim kanıtı sağlanır ve bordrolar üzerinde detaylara yönelik testler uygulanması ihtiyacı azalır. Yaygın olarak kabul gören (farklı türden perakende satış kuruluşlarının kar marjları gibi) ticari oranlar, genellikle kayıtlı tutarların makullüğünü destekleyici kanıt sağlamak amacıyla maddi analitik inceleme tekniklerinde etkin şekilde kullanılabilir.
- A8. Farklı türden analitik inceleme teknikleri, farklı güvence düzeyleri sağlar. Örneğin kira oranlarını, daire sayısını ve boş daire oranlarını dikkate alarak dairelere bölünmüş bir binadan elde edilen toplam kira gelirinin tahminini içeren analitik inceleme teknikleri, unsurların uygun şekilde doğrulanması kaydıyla ikna edici kanıtlar sağlayabilir ve detaylara yönelik testler yoluyla ek doğrulama yapılması gerekliliğini de ortadan kaldırabilir. Bunun aksine gelire ilişkin bir rakamın doğrulanmasında bir yöntem olarak brüt kar yüzdelerinin hesaplanması ve kıyaslanması daha az ikna edici kanıt sağlar; ancak diğer denetim prosedürleriyle birlikte kullanılırsa doğrulamalarda faydalı olabilir.

- A9. Belirli bir maddi analitik inceleme tekniğinin uygunluğuna karar verilmesi, beyanın niteliğinden ve denetçinin önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili değerlendirmesinden etkilenir. Örneğin satış emri işlemleri üzerindeki kontroller yetersizse denetçi, alacaklarla ilgili beyanlarda maddi analitik inceleme tekniklerinden ziyade detaylara yönelik testlere daha fazla güvenebilir.
- A10. Detaylara yönelik testler aynı beyan üzerinde uygulandığında bazı maddi analitik inceleme teknikleri, uygun bulunabilir. Örneğin alacak hesapları bakiyelerine yönelik değerlendirme beyanına ilişkin kanıt elde ederken denetçi, alacakların tahsil edilebilirliğini belirlemek için sonraki kasa girdileri üzerinde detaylara yönelik testlerin yürütülmesine ek olarak müşteri hesaplarının yaşlandırılması üzerinde analitik inceleme tekniklerini uygulayabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A11. Geleneksel olarak ticari kuruluşların denetiminde değerlendirilen münferit mali tablo kalemleri arasındaki ilişkiler, kamu kurum ve kuruluşlarının veya diğer ticari olmayan kamu sektörü kuruluşlarının denetiminde her zaman ilgili olmayabilir. Örneğin birçok kamu sektörü kuruluşunda gelir ve gider arasında doğrudan ilişki çok az olabilir. Ayrıca varlıkların iktisabından doğan giderler sermayeye çevrilemeyeceğinden örneğin stoklar ve duran varlıkların giderleri ile bunların mali tablolarında raporlanan tutarları arasında ilişki olmayabilir. Kıyaslama amacına yönelik endüstri bazında veri veya istatistikler de kamu sektöründe mevcut olmayabilir. Ancak yol yapımında kilometre başına düşen maliyetteki değişimler veya elden çıkarılan araçla satın alınan araç sayısı gibi diğer ilişkiler ilgili olabilir.

Verilerin Güvenilirliği (Bkz: Parag. 5(b))

- A12. Verilerin güvenilirliği, verinin kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği koşullara bağlıdır. Buna bağlı olarak aşağıdaki hususlar, maddi analitik inceleme tekniklerinin tasarlanması amacıyla uygun olarak verilerin güvenilirliğinin belirlenmesinde geçerlidir:
- Mevcut bilginin kaynağı. Örneğin bilgi, kuruluş dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde daha güvenilir olabilir.¹⁸
 - Mevcut bilginin kıyaslanabilir olması. Örneğin özel ürünler üreten ve satan bir kuruluşun verileriyle kıyaslanabilir olması için yaygın endüstri verilerinin takviye edilmesi gerekebilir.
 - Mevcut bilginin niteliği ve ilgililiği. Örneğin bütçelerin gerçekleştirilecek amaçlar yerine beklenen sonuçlar bazında oluşturulup oluşturulmadığı.
 - Bilginin tamlığını, doğruluğunu ve geçerliliğini sağlamak üzere tasarlanan ve bilginin hazırlanması üzerinde uygulanan kontroller. Örneğin bütçelerin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması üzerindeki kontroller.

¹⁸ ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf A31.

- A13. Denetçi, etkisi değerlendirilen risklere karşı maddi analitik inceleme tekniklerini uygularken kullandığı ve kuruluş tarafından hazırlanan bilgiler üzerinde kontroller mevcutsa bu kontrollerin faaliyet etkinliğini test etmeyi düşünebilir. Bu gibi kontroller etkinse genellikle denetçi, bilginin güvenilirliğine ve dolayısıyla analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarına daha fazla güvenir. Mali olmayan bilgi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliği sıklıkla diğer kontroller üzerindeki testlerle bağlantılı olarak test edilebilir. Örneğin satış faturalarının işlenmesi üzerinde kontrol oluştururken bir kuruluş bu kontroller arasına birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrolleri de ekleyebilir. Bu gibi durumlarda denetçi; birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliğini, satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliğinin test edilmesiyle bağlantılı olarak test edebilir. Alternatif olarak denetçi, bilginin denetim testine tabi tutulup tutulmadığını değerlendirebilir. ISA 500, maddi analitik inceleme tekniklerinde kullanılacak bilgi üzerinde uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesine ilişkin gereklilikleri belirler ve ek rehberlik sağlar.²¹
- A14. A12(a)-A12(d) paragraflarda ele alınan hususlar denetçinin maddi analitik inceleme tekniklerini kuruluşun dönem sonu mali tabloları üzerinde uygulamasına veya geriye kalan dönem için planlamasını yaparak bir ara dönemde uygulamasına bakılmaksızın geçerlidir. ISA 330, ara dönemde uygulanan maddi doğrulama prosedürlerine ilişkin gereklilikleri belirler ve ek rehberlik sağlar.²²

Öngörünün Yeterli Derecede Kesin Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Bkz: Parag. 5(c))

- A15. Tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti için denetçi, bir öngöründe bulunabilir ve bu öngörünün yeterli kesinlikte olup olmadığını değerlendirmek için aşağıda örnekleri verilen hususları değerlendirir:
- Maddi analitik inceleme tekniklerinden elde edilmesi öngörülen sonuçların tahmin edilebilmesindeki doğruluk. Örneğin denetçi, araştırma veya reklam gibi ihtiyari giderlerle kıyaslandığında bir döneme ait brüt kar marjıyla başka dönemdeki brüt kar marjı arasında daha fazla tutarlılık olacağını öngörebilir.
 - Bilginin ne ölçüde ayrıştırılabileceği. Örneğin maddi analitik inceleme teknikleri, bir faaliyetin tek tek kısımlarına ait mali bilgiye veya çok yönlü bir kuruluşun bileşenlerine ait mali tablolara uygulandığında, bir bütün olarak kuruluşa ait mali tablolara uygulandığından daha etkin olabilir.
 - Hem mali hem de mali olmayan bilginin elde edilebilirliği. Örneğin denetçi, maddi analitik inceleme tekniklerini tasarlamak için bütçe ve öngörüler gibi mali bilginin ve üretilen veya satılan ürünlerin sayısı gibi mali olmayan bilginin elde edilebilir olup olmadığını değerlendirebilir. Bilgi elde edilebilirse denetçi, yukarıdaki A12-A13 paragraflarında açıklandığı şekilde bilginin güvenilirliğini de değerlendirebilir.

²¹ ISA 500, paragraf 10.

²² ISA 330, 22–23. paragraflar.

Kayıtlı Tutarlarla Beklenen Değerler Arasındaki Kabul Edilebilir Farkın Miktarı (Bkz: Parag. 5(d))

- A16. Denetçinin bir yanlış bildirim tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olması ihtimalini göz önünde bulundurarak daha fazla inceleme yapmaksızın kabul edilebilir olan farkın miktarını belirlemesi, önemlilikten²⁷ ve istenen güvence düzeyine uygunluktan etkilenir. ISA 330, denetçinin risk değerlendirmesi ne kadar yüksek olursa o kadar ikna edici denetim kanıtı elde etmesini gerekli kılar.²⁸ Buna bağlı olarak etkisi değerlendirilen riskler arttıkça kanıtta istenen ikna edicilik seviyesine ulaşmak için; ek inceleme yapmaksızın kabul edilebilir olacağı düşünülen fark miktarı da düşer.²⁹

Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri (Bkz: Parag. 6)

- A17. 6. paragraf uyarınca tasarlanan ve uygulanan analitik inceleme tekniklerinin çıktularından elde edilen sonuçların, mali tabloların münferit bileşenleri veya unsurlarının denetimi sırasında ulaşılan sonuçları güçlendirmesi amaçlanır. Bu husus, görüşünü oluştururken temel alacağı makul sonuçlar çıkarmasında denetçiye destek olur.
- A18. Bu gibi analitik inceleme tekniklerinin sonuçları, önceden belirlenmemiş önemli yanlış bildirim riskini ortaya çıkarabilir. Bu hallerde ISA 315, denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesini revize etmesini ve buna bağlı olarak da planlanan sonraki denetim prosedürlerinde değişiklik yapmasını gerekli kılar.³⁰
- A19. 6. paragraf uyarınca yürütülen analitik inceleme teknikleri, risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılanlarla benzer olabilir.

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması (Bkz: Parag. 7)

- A20. İdarenin yanıtlarıyla ilgili denetim kanıtı; denetçinin kuruluşa ve faaliyet gösterdiği ortama ilişkin bilgisi göz önünde bulundurularak bu yanıtların değerlendirilmesi suretiyle ve denetim sırasında elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla elde edilebilir.
- A21. İdarenin bir açıklama getiremediği veya idarenin yanıtıyla alakalı elde edilen denetim kanıtı ve yapılan açıklamanın yeterli görülmemesi gibi hallerde diğer denetim prosedürlerini uygulama ihtiyacı doğabilir.

²⁷ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", paragraf A13.

²⁸ ISA 330, paragraf 7(b).

²⁹ ISA 330, paragraf A19.

³⁰ ISA 315, paragraf 31.

ISSAI 1530

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Denetim Örneklemesi

Financial Audit Guidelines

Audit Sampling

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 530 “Denetim Örnekleme”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1530 İçindekiler Tablosu

ISA 530 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Genel Hususlar	P3–P4
Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	P5–8
Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri	P9
Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi	P10
Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi	P11–P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 530	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	6–8
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	9–11
Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri	12–13
Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi	14
Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi	15
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Tanımlar	A1–A3
Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	A4–A13
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	A14–A16
Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri	A17
Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi	A18–A20
Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi	A21–A23
Ek 1: Tabakalandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim	
Ek 2: Kontroller Üzerinde Yapılan Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler	
Ek 3: Detaylara Yönelik Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler	
Ek 4: Örneklem Seçim Yöntemleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 530 Uygulama Notu¹

Denetim Örneklemesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetim Örneklemesi” başlıklı ISA 530 ile ilgili olarak ek rehberlik sağlar. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 530, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 530, denetçinin denetim prosedürlerinin uygulanması için denetim örneklemesini kullanmaya karar vermesi durumunda geçerli olur. Bu ISA; denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontroller üzerinde yapılan testleri ve detaylara yönelik testleri yürütürken ve örneklemin sonuçlarını değerlendirirken istatistikî ve istatistikî olmayan örnekleme yöntemini kullanması hususunu ele alır.

ISA 530, denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alan ISA 500’ü² tamamlayıcı niteliktedir. ISA 500, denetçinin test edilecek kalemleri seçmekte kullanabileceği yöntemler hakkında rehberlik sağlamaktadır ve denetim örnekleme de bu yöntemlerden biridir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.
 - Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri.
 - Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi.
 - Denetim Örneklemesine Ait Değerlendirme Sonuçları.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 530, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 500, “Denetim Kanıtı”.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçları doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçisinin denetim örneklemesini kullanışı bunlardan etkilenebilir. Kamu sektörü denetçileri, mali tablolar hakkında görüş bildirmeye ilaveten bu sorumluluklar için örnekleme kullanabilir.
- P4. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğunun test edilmesi için denetim örneklemesinin kullanılması, denetim örneklemesinin diğer kullanımlarına benzer niteliktedir çünkü kamu sektörü denetçileri;
- önemlilik, istenen güvence düzeyi ve örneklem seçiminde kullanılan yöntem gibi denetim parametrelerini ve örneklem tasarımını belirler.
 - seçilen her kalem için ilgili denetim prosedürlerini uygular.
 - uygunsuzluğun niteliğini ve nedenlerini araştırır.
 - örneklemin istatistikî prosedürler kullanılarak seçildiği hallerde sonuçların popülasyona genellenmesi dâhil olmak üzere sonuçları değerlendirir.

Örnekleme Tasarımı, Örnekleme Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

- P5. ISA'nın 6. paragrafının gerektirdiği üzere bir denetim örneklemini tasarlarken kamu sektörü denetçilerinin yukarıda P3 paragrafında belirtilen yetki çerçevesi kapsamında daha fazla sorumlulukları olabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, önemlilik ve daha yüksek güvence düzeyi gibi farklı parametre düzeyleri belirleyebilir ve bu da örneklem büyüklüğünü etkileyebilir. Kamu sektörü denetçileri; denetim örneklemesini, iç kontrollerin etkinliğini test etmek için ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa yönelik maddî doğrulama testleri olarak sıkça kullanır. Kamu sektörü denetçileri, kontrolleri ve uygunluğu test etmek için ayrı örneklemler ya da bunların her ikisini de test edecek tek bir örneklem tasarlayabilir. Örneğin ödemelerden alınan bir örneklem, hem ödemeler üzerindeki kontrolleri hem de ödemelerin yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığını test etmek için kullanılabilir.
- P6. Özel sektör denetçilerine kıyasla kamu sektörü denetçileri, mali olmayan bilginin örneklem olarak seçilmesi ihtiyacını daha fazla dikkate alır. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğunun test edilmesi ve mali tablolarda yer alan mali olmayan bilginin gözden geçirilmesi gibi ek kamu sektörü amaçlarının sonucu olarak kamu sektörü denetçileri, mali tablolarda yer alan mali olmayan bilginin test edilmesinde örneklemin faydalı olup olmayacağını değerlendirir. Örneğin bir kamu hastanesinin mali tabloları, kilit performans ölçütlerini (hasta başı maliyet gibi) hesaplamak için tedavi edilen hasta sayısını kullanıyorsa kamu sektörü denetçileri, bildirilen hasta sayısının doğruluğunu ve tamlığını test etmek için bir örneklem seçebilir.

- P7. Kamu sektörü denetçileri, denetim örnekleme hakkında ek bilgi raporlamakla görevli ve yetkili olabilir. Bu gibi gereklilikler; kullanılan örnekleme yöntemleri, örnekleme sonuçlarının popülasyona yansıtılıp yansıtılmayacağı ve yansıtılabiliyorsa yansımının sonuçlarının bildirilmesini içerebilir. Kamu sektörü denetçileri, istatistikî yaklaşımların mı yoksa istatistikî olmayan yaklaşımların mı kullanılacağına karar verirken bu gibi ihtiyaçları göz önünde bulundurabilir.
- P8. Önemliliğin belirlenmesi konusunda kamu sektörü denetçilerine yönelik rehberlik, ISSAI 1320'de¹ bulunabilir.

Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri

- P9. ISA'nın A17 paragrafında belirtildiği üzere tespit edilen sapmaları ve yanlış bildirimleri analiz ederken kamu sektörü denetçileri, hileyle ilgili genişletilmiş denetim ve raporlama sorumlulukları olabileceğini dikkate alır. ISSAI 1240², kamu sektörü denetçileri için hileyle ilgili ek bilgi sağlar.

Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi

- P10. Maddi doğrulama testi söz konusu olduğunda yanlış bildirimleri genelleme için, genellenmenin net olması gerekir. ISA'nın A20 paragrafı, kontroller üzerinde yapılan testler için sapmalara ilişkin yapılan genellenmenin kesin olmasının gerekmediğini çünkü örnekleme sapma oranının aynı zamanda popülasyonun tümü için öngörülen sapma oranı olduğunu belirtmektedir. Kontrolleri test etmek için denetim örnekleme yaparken kamu sektörü denetçilerinin güvence aralığı dâhil olmak üzere popülasyondaki sapma oranını yansıtması ve örnekleme sonuçlarını yukarıda P7 paragrafında belirtilen şekilde bildirmesi gerekebilir. Hesap Mahkemesi gibi bazı denetim ortamlarında, örneğin iç kontroldeki zafiyetleri veya yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu açıklamak için sapma oranlarının raporlanması gerekebilir.

Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi

- P11. A23 paragrafındaki rehberliğe ilaveten idarenin sapmalar ve yanlış bildirimler için uygun bir açıklama sağlayamadığı durumlarda kamu sektörü denetçileri, yetki çerçeveleri kapsamındaki sorumluluklarını dikkate alır. Örneğin Hesap Mahkemesi ortamındaki kamu sektörü denetçilerinin, bilgi eksikliğinin altında yatan nedenleri daha detaylı araştırması ve kimin sorumlu olduğunu belirlemesi gerekebilir.
- P12. A23 paragrafındaki (ikinci madde işareti) rehberliğe ilaveten kamu sektörü denetçileri, iç kontrollerin etkinliğinin ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğun raporlanması konusunda ortaya çıkabilecek ek sorumlulukları dikkate alır.

¹ ISSAI 1320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

² ISSAI 1240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

Uluslararası Denetim Standardı

Denetim Örneklemesi

International Standard on Auditing

Audit Sampling



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Denetim Örnekleme” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 530), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 530

ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	6–8
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	9–11
Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri	12–13
Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi	14
Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi	15
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Tanımlar	A1–A3
Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	A4–A13
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	A14–A16
Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri	A17
Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi	A18–A20
Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi	A21–A23
Ek 1: Tabakalandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim	
Ek 2: Kontroller Üzerinde Yapılan Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler	
Ek 3: Detaylara Yönelik Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler	
Ek 4: Örneklem Seçim Yöntemleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 530 “Denetim Örneklemesi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin denetim prosedürlerinin uygulanması için denetim örneklemesini kullanmaya karar vermesi durumunda geçerli olur. Bu ISA; denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontroller üzerinde yapılan testleri ve detaylara yönelik testleri yürütürken ve örneklemin sonuçlarını değerlendirirken istatistikî ve istatistikî olmayan örnekleme yöntemlerini kullanması hususunu ele alır.
2. Bu ISA, denetçinin görüşünü dayandıracak makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alan ISA 500¹ tamamlayıcı niteliktedir. ISA 500, denetçinin test edilecek kalemleri seçmekte kullanabileceği yöntemler hakkında rehberlik sağlar ve denetim örnekleme de bu yöntemlerden biridir.

Yürürlük Tarihi

3. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

4. Denetim örneklemesini kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği popülasyon hakkında sonuca varmak üzere makul bir dayanak elde etmektir.

Tanım

5. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Denetim örnekleme (örnekleme) - Denetimle ilgili popülasyonun tümü hakkında sonuca varmak üzere denetçiye makul bir dayanak sunmak için; denetim prosedürlerinin, tüm örnekleme birimlerinin seçilme şansı olacak şekilde popülasyondaki öğelerin %100'ünden daha azına uygulanmasıdır.
 - (b) Popülasyon - İçinden örnek seçilen ve denetçinin hakkında sonuca varmak istediği bir veri setinin tamamıdır.
 - (c) Örnekleme riski - Denetçinin bir örnekleme baz alarak vardığı sonucun, popülasyonun tamamının aynı denetim prosedürüne tabi tutulmasıyla elde edilecek sonuçtan farklı olabilmesi riskidir. Örnekleme riski, iki tür hatalı sonuca neden olabilir:
 - (i) Kontroller üzerinde yapılan testler sırasında, kontrollerin gerçekte olduklarından daha etkili olduğu veya detaylara yönelik testler sırasında, önemli yanlış bildirim varken bunun mevcut olmadığı şeklinde bir sonuç. Denetçi öncelikle bu tür hatalı sonuçlarla ilgilenir çünkü böyle bir sonuç, denetimin etkinliğini etkiler ve uygun olmayan bir denetim görüşüne yol açabilir.

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı".

- (ii) Kontroller üzerinde yapılan testler sırasında, kontrollerin gerçekte olduklarından daha az etkin olduğu veya detaylara yönelik testler sırasında, önemli yanlış bildirim yokken bunun mevcut olduğu şeklinde bir sonuç. Bu tür hatalı bir sonuç, genelde başlangıçtaki sonuçların yanlış olduğunu belirlemek için ilave çalışma yapılmasına yol açarak denetim verimliliğini etkiler.
- (d) Örneklemeden kaynaklanmayan risk - Denetçinin, örnekleme riskiyle ilgisiz bir nedenden ötürü hatalı bir sonuca ulaşması riskidir. (Bkz. Parag. A1)
- (e) Aykırılık - Bir popülasyondaki yanlış bildirim veya sapmaları tam olarak yansıtmayan bir yanlış bildirim veya sapmadır.
- (f) Örnekleme birimi - Bir popülasyonu oluşturan münferit kalemlerdir. (Bkz. Parag. A2)
- (g) İstatistiki örnekleme - Aşağıdaki özelliklere sahip bir örnekleme yaklaşımıdır:
 - (i) Örneklem birimlerinin tesadüfi seçimi ve
 - (ii) Örnekleme riskinin ölçülmesi dâhil olmak üzere örneklem sonuçlarını değerlendirmek için olasılık teorisinin kullanılması.
 (i) ve (ii) şıklarındaki özelliklere sahip olmayan bir örnekleme yaklaşımının istatistikî olmayan bir örnekleme olduğu kabul edilir.
- (h) Tabakalandırma - Bir popülasyonu, her biri benzer özelliklere sahip (genelde parasal değer) örnekleme birimlerinden oluşan gruplar halinde alt popülasyonlara bölme sürecidir.
- (i) Kabul edilebilir yanlış bildirim - Denetçi tarafından tayin edilmiş parasal bir tutardır ve denetçi, popülasyondaki fiili yanlış bildirim, bu tutarı aşmadığı konusunda makul güvence düzeyi elde etmeye çalışır. (Bkz. Parag. A3)
- (j) Kabul edilebilir sapma oranı - Denetçi tarafından tayin edilmiş belli iç kontrol prosedürlerinden sapma oranıdır. Denetçi, popülasyondaki fiili sapmanın, bu sapma oranını aşmadığı konusunda makul güvence düzeyi elde etmeye çalışır.

Gereklilikler

Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

6. Denetçi, denetim örneklemini tasarlarlarken denetim prosedürünün amacını ve örneklemin alınacağı popülasyonun özelliklerini dikkate alır. (Bkz. Parag. A4-A9)
7. Denetçi, örnekleme riskini kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirmek için yeterli bir örneklem büyüklüğü belirler. (Bkz. Parag. A10-A11)
8. Denetçi, örneklem kalemlerini popülasyondaki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer. (Bkz. Parag. A12-A13)

Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

9. Denetçi, seçilen her bir kalem için amaca uygun denetim prosedürleri uygular.
10. Denetim prosedürünün seçilen kaleme uygulanmaması halinde denetçi, söz konusu prosedürü başka bir kalem üzerinde uygular. (Bkz. Parag. A14)

11. Tasarlanan denetim prosedürleri veya uygun alternatif prosedürlerin seçilen kaleme uygulanamaması halinde denetçi, bu kalemi kontroller üzerinde yapılan testler söz konusu olduğunda öngörülen kontrolden sapma olarak veya detaylara yönelik testler söz konusu olduğunda yanlış bildirim olarak değerlendirir. (Bkz. Parag. A15-A16)

Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri

12. Denetçi, tespit edilen sapma veya yanlış bildirimlerin nitelik ve nedenlerini araştırır ve bunların denetim prosedürlerinin amacı veya denetimin diğer alanları üzerinde olası etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A17)
13. Denetçinin örneklemede tespit edilen sapma veya yanlış bildirim aykırılık olarak değerlendirdiği son derece nadir durumlarda denetçi, bu yanlış bildirim veya sapmanın popülasyonu temsil etmediği konusunda yüksek derecede kesinlik elde eder. Denetçi; bu kesinliği, yanlış bildirim veya sapmanın popülasyonun geri kalanını etkilemediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ek denetim prosedürleri uygulayarak elde eder.

Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi

14. Detaylara yönelik testlerde denetçi, örneklemede tespit edilen yanlış bildirimleri popülasyona geneller. (Bkz. Parag. A18-A20)

Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi

15. Denetçi şunları değerlendirir:
 - (a) Örneklemin sonuçları ve (Bkz. Parag. A21-A22)
 - (b) Denetim örnekleme kullanılımasının, test edilen popülasyon hakkındaki sonuçlar için makul dayanak sağlayıp sağlamadığı. (Bkz. Parag. A23)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Tanımlar

Örneklemeden kaynaklanmayan risk (Bkz. Parag. 5(d))

- A1. Örneklemeden kaynaklanmayan riske örnekler arasında uygun olmayan denetim prosedürlerinin kullanılması, denetim kanıtının yanlış yorumlanması ve bir yanlış bildirim veya sapmanın fark edilememesi sayılabilir.

Örnekleme Birimi (Bkz. Parag. 5(f))

- A2. Örnekleme birimleri; fiziki kalemler (örneğin banka hesap cüzdanında listelenen çekler, hesap özetleri üzerindeki alacak kayıtları, satış faturaları veya borçluların bakiyeleri) veya parasal birimler olabilir.

Kabul edilebilir yanlış bildirim (Bkz. Parag. 5(i))

- A3. Örnekleme tasarlarken denetçi, tek başına önemli olmayan yanlış bildirimlerin toplamının mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine yol açabilmesi riskini ele almak amacıyla kabul edilebilir yanlış bildirimleri belirler ve tespit edilmemiş olası yanlış bildirimler için bir marj ortaya koyar. Kabul edilebilir yanlış bildirim, ISA 320'de¹ tanımlandığı üzere uygulama önemliliğinin belli bir örnekleme prosedürüne uygulanmasıdır. Kabul edilebilir yanlış bildirim, uygulama önemliliği ile aynı tutarda olabilir veya uygulama önemliliğinden daha düşük bir tutar olabilir.

Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

Örneklem Tasarımı (Bkz. Parag. 6)

- A4. Denetim örnekleme, örneklemin alındığı popülasyonla ilgili sonuca varmak veya sonuca varılmasına yardımcı olmak amacıyla denetçinin seçilen kalemlerin bazı özellikleri hakkında denetim kanıtı elde etmesine ve bu kanıtları değerlendirmesine imkân tanır. Denetim örnekleme, istatistikî ya da istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımları kullanılarak uygulanabilir.
- A5. Denetim örneklemini tasarlarken denetçi, ulaşılabilecek denetim prosedürleri bileşimini dikkate alır. Aranılan denetim kanıtının niteliği, olası sapma veya yanlış bildirim koşulları ve denetim kanıtıyla ilgili diğer özelliklerin değerlendirilmesi; sapma veya yanlış bildirim neyin oluşturduğunu ve örnekleme için hangi popülasyonu kullanması gerektiğini belirlemede denetçiye yardımcı olacaktır. Denetçi ISA 500'deki 10. paragrafın gerekliliğini yerine getirmek üzere denetim örnekleme yaparken, denetim örnekleminin alındığı popülasyonun tam olduğuna dair kanıt elde etmek için denetim prosedürleri uygular.
- A6. Denetçinin 6. paragraf uyarınca denetim prosedürünün amacını dikkate alması, sapma veya yanlış bildirim neyin oluşturduğunu açıkça anlamasını gerektirir; böylece sadece denetim prosedürünün amacıyla ilgili olan koşulların tamamı, sapmaların değerlendirilmesine veya yanlış bildirimlerin genellenmesine dâhil edilir. Örneğin alacak hesaplarının mevcudiyetiyle ilgili detaylara yönelik teyit gibi bir test söz konusu olduğunda müşteri tarafından teyit tarihinden önce yapılan ancak kuruluş tarafından bu tarihten hemen sonra alınan ödemeler, yanlış bildirim olarak değerlendirilmez. Aynı şekilde kayıtların yanlış müşteri hesaplarına işlenmesi, toplam alacak bakiyesini etkilemez. Bu nedenle bu durum, hile riskinin değerlendirilmesi veya şüpheli alacaklar karşılığının yeterliliği gibi diğer denetim alanlarını önemli ölçüde etkileyebilecek olsa bile bu durumu, ilgili denetim prosedüründeki örneklem sonuçlarını değerlendirirken yanlış bildirim olarak değerlendirmek uygun olmayabilir.
- A7. Kontroller üzerinde yapılan testlerde bir popülasyonun özelliklerini dikkate alırken denetçi, ilgili kontrollere ilişkin bildiklerine veya popülasyondan bazı kalemler üzerinde yaptığı incelemeye dayanarak beklenen sapma oranını değerlendirir. Bu değerlendirme, denetim örneklemini tasarlamak ve örneklem büyüklüğünü belirlemek amacıyla yapılır. Örneğin beklenen sapma oranının kabul edilemez ölçüde yüksek olması halinde normalde denetçi, kontroller üzerinde testler yapmamaya karar verir. Benzer şekilde detaylara yönelik testler söz konusu olduğunda denetçi, popülasyondaki beklenen yanlış bildirimleri değerlendirir. Beklenen yanlış bildirim yüksekse detaylara yönelik testleri yürütürken %100 inceleme veya büyük bir örneklem büyüklüğünün kullanılması uygun olabilir.
- A8. Örneklemin alınacağı popülasyonun özelliklerini dikkate alırken denetçi, tabakalandırma veya değer ağırlıklı seçimin uygun olduğuna karar verebilir. Ek 1, tabakalandırma ve değer ağırlıklı seçim hakkında ilave bilgi vermektedir.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", paragraf 9.

- A9. İstatistikî örnekleme yaklaşımının mı yoksa istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımının mı kullanılacağı konusundaki karar, denetçinin yargısına bağlı bir konudur. Ancak örneklem büyüklüğü, istatistikî yaklaşım ile istatistikî olmayan yaklaşım arasında ayırım yapmak için geçerli bir kriter değildir.

Örneklem Büyüklüğü (Bkz. Parag. 7)

- A10. Denetçinin kabul etmeye hazır olduğu örnekleme riski düzeyi, gereken örneklem büyüklüğünü etkiler. Denetçinin kabul etmeye hazır olduğu risk ne kadar düşük olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekecektir.
- A11. Örneklem büyüklüğü, istatistikî bir formülün uygulanmasıyla veya mesleki yargının kullanılmasıyla belirlenebilir. Ek 2 ve 3, çeşitli faktörlerin örneklem büyüklüğünün belirlenmesini nasıl etkilediğini göstermektedir. Koşullar benzer olduğunda, Ek 2 ve 3'te belirtilenler gibi faktörlerin örneklem büyüklüğü üzerindeki etkisi, istatistikî yaklaşım veya istatistikî olmayan yaklaşımın seçilmesine bakılmaksızın benzer olacaktır.

Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bkz. Parag. 8)

- A12. İstatistikî örneklemede örneklem kalemleri seçilirken her bir örnekleme birimi, bilinen bir seçilme olasılığına sahiptir. İstatistikî olmayan örneklemede ise örneklem kalemlerini seçmek için mesleki yargı kullanılır. Örneklemin amacı, örneklemin seçildiği popülasyon hakkında sonuca varmak üzere denetçiye makul bir dayanak sunmak olduğu için denetçinin temsil edici bir örneklem seçmesi önemlidir; bu şekilde popülasyonun tipik özelliklerine sahip örneklem kalemleri seçilerek yanlışlık önlenmiş olur.
- A13. Örneklem seçiminin başlıca yöntemleri; tesadüfi seçim, sistematik seçim ve gelişigüzel seçimin kullanılmasıdır. Bu yöntemlerin her biri Ek 4'te ele alınmaktadır.

Denetim Prosedürlerinin Uygulanması (Bkz. Parag. 10-11)

- A14. Prosedürü başka bir kalem üzerinde uygulamanın gerekli olduğu duruma örnek olarak ödeme yetkisine dair kanıtı test etmek için iptal edilmiş bir çekin seçilmesi verilebilir. Denetçi, çekin uygun olarak iptal edildiği ve bu nedenle sapma oluşturmadığı konusunda tatmin olursa uygun biçimde seçilmiş başka bir kalem incelenir.
- A15. Denetçinin tasarlanan denetim prosedürlerini seçilen bir kaleme uygulayamadığı duruma örnek olarak bu kalemlerle ilgili belgelerin kaybedildiği durum verilebilir.
- A16. Uygun alternatif prosedüre örnek olarak müspet teyit talebine herhangi bir yanıt alınmadığında kaynaklarına ilişkin kanıtlarıyla birlikte sonraki kasa tahsilâtlarının ve bu tahsilâtlara karşılık kapatılacak kalemlerin incelenmesi verilebilir.

Sapmaların ve Yanlış Bildirimlerin Nitelik ve Nedenleri (Bkz. Parag. 12)

- A17. Tespit edilen sapma ve yanlış bildirimleri analiz ederken denetçi, bunların çoğunun işlem türü, yer, ürün grubu veya süre gibi ortak bir özelliğe sahip olduğunu gözlemleyebilir. Bu gibi durumlarda denetçi, ilgili popülasyonda bu ortak özelliğe sahip tüm kalemleri tespit etmeye ve denetim prosedürlerini bu kalemleri içine alacak şekilde genişletmeye karar verebilir. Bunun yanı sıra, bu tür sapma veya yanlış bildirimler kasti olabilir ve hile olasılığına işaret edebilir.

Yanlış Bildirimlerin Genellenmesi (Bkz. Parag. 14)

- A18. Denetçinin yanlış bildirim boyutu hakkında genel görüş elde etmek amacıyla yanlış bildirimleri popülasyona genellenmesi gerekir. Ancak bu genelleme, kaydedilecek tutarın belirlenmesi için yeterli olmayabilir.
- A19. Bir yanlış bildirim aykırı olduğu saptandığında, yanlış bildirimleri popülasyon için genellenirken söz konusu yanlış bildirim dışarıda bırakılabilir. Ancak aykırı olmayan yanlış bildirimlerin yansıtılmasına ilaveten, şayet düzeltilmemişse, bu tür bir düzeltilmemiş yanlış bildirim etkisinin de dikkate alınması gerekir.
- A20. Kontroller üzerinde yapılan testler söz konusu olduğunda sapmalara dair net bir genellemeye gerek yoktur çünkü örneklem sapma oranı, aynı zamanda popülasyonun tümü için öngörülen sapma oranıdır. ISA 330¹, denetçinin güvenmeyi düşündüğü kontrollerden sapmalar olduğunun tespit edildiği durumlarda rehberlik sağlar.

Denetim Örneklemesine Ait Sonuçların Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 15)

- A21. Kontroller üzerinde yapılan testler söz konusu olduğunda, beklenmedik ölçüde yüksek bir örneklem sapma oranı, ilk değerlendirmenin doğruluğunu kanıtlayan ilave denetim kanıtı elde edilmediği sürece, etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riskinde artışa yol açabilir. Detaylara yönelik testler söz konusu olduğunda ise bir örneklemedeki beklenmedik ölçüde yüksek yanlış bildirim miktarı; önemli yanlış bildirim bulunmadığına dair ilave denetim kanıtı olmadığı takdirde denetçinin, bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin önemli ölçüde yanlış bildirildiğine inanmasına yol açabilir.
- A22. Detaylara yönelik testler söz konusu olduğunda, genellenen yanlış bildirim ve varsa aykırı yanlış bildirimlerin toplamı, denetçinin popülasyondaki yanlış bildirimle ilişkin en iyi tahminidir. Genellenen yanlış bildirim ve varsa aykırı yanlış bildirimlerin toplamı, kabul edilebilir yanlış bildirim aştığında örneklem, test edilen popülasyon hakkındaki sonuçlar için makul bir dayanak sunmaz. Genellenen yanlış bildirim ve aykırı yanlış bildirimlerin toplamı, kabul edilebilir yanlış bildirimle ne kadar yakın olursa popülasyondaki fiili yanlış bildirim kabul edilebilir yanlış bildirim aşma olasılığı da o kadar fazla olur. Ayrıca genellenen yanlış bildirim, denetçinin örneklem büyüklüğünü belirlemek için kullandığı yanlış bildirim beklentilerinden daha fazla olması halinde denetçi, popülasyondaki fiili yanlış bildirim kabul edilebilir yanlış bildirim aştığı şeklinde kabul edilemez bir örnekleme riski olduğu sonucuna varabilir. Diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarının dikkate alınması; denetçinin, popülasyondaki fiili yanlış bildirim kabul edilebilir yanlış bildirim aşma riskini değerlendirmesine yardımcı olur ve ek denetim kanıtı elde edilmesi halinde bu risk azaltılabilir.
- A23. Denetçi, denetim örneklemesinin test edilen popülasyon hakkında sonuca varmak için makul dayanak sunmadığı sonucuna varırsa şunları yapabilir:
- İdarenin tespit edilen yanlış bildirimler ile potansiyel yanlış bildirimleri araştırmasını ve gereken düzeltmeleri yapmasını talep edebilir veya
 - İlave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını gerekli güvenceyi en iyi elde edecek şekilde tasarlayabilir. Örneğin kontroller üzerinde yapılan testler söz konusu olduğunda denetçi; örneklem büyüklüğünü artırabilir, alternatif bir kontrolü test edebilir veya ilgili maddi doğrulama prosedürlerini değiştirebilir.

¹ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar", paragraf 17.

Ek 1

(Bkz. Parag. A8)

Tabakalandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim

Örneklemin alınacağı popülasyonun özelliklerini değerlendirirken denetçi, tabakalandırma veya değer ağırlıklı seçimin uygun olduğuna karar verebilir. Bu Ek, tabakalandırma ve değer ağırlıklı örnekleme tekniklerinin kullanımı hakkında denetçiye rehberlik sağlar.

Tabakalandırma

1. Denetçinin bir popülasyonu, tanımlayıcı bir özelliğe sahip ayrık alt popülasyonlara bölerek tabakalandırması halinde denetim verimliliği artırılabilir. Tabakalandırmanın amacı, her bir tabakadaki kalemlerin değişkenliğini azaltmak ve böylece örnekleme riskini artırmadan örneklem büyüklüğünün küçültülmesine imkân vermektir.
2. Detaylara yönelik testler yürütülürken popülasyon, genelde parasal değere göre tabakalandırılır. Bu durum denetim çalışmasının en büyük yanlış bildirimleri içermeye ihtimali olan daha yüksek tutarlı kalemler üzerinde yoğunlaşmasına imkân sağlar. Benzer şekilde bir popülasyon, daha yüksek yanlış bildirim riskine işaret eden belli bir özelliğe göre de tabakalandırılabilir. Örneğin alacakların değerlemesindeki şüpheli alacaklar karşılığını test ederken bakiyeler, dönemlerine göre tabakalandırılabilir.
3. Bir tabakanın içindeki kalemlerden alınan bir örnekleme uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları, sadece söz konusu tabakayı oluşturan kalemler için genellenebilir. Denetçinin, popülasyonun tümü hakkında sonuca varmak için söz konusu popülasyonun tümünü oluşturan diğer tabakalarla ilgili önemli yanlış bildirim riskini dikkate alması gerekecektir. Örneğin bir popülasyondaki kalemlerin %20'si, hesap bakiyesinin değerinin %90'ını oluşturabilir. Denetçi, bu kalemlere ait bir örnekleme incelemeye karar verebilir. Denetçi, bu örneklemin sonuçlarını değerlendirir ve hesap bakiyesinin geriye kalan %10'dan ayrı olarak değerinin %90'ı ile ilgili bir sonuca ulaşır (%10'luk kısım için ilave bir örneklem veya başka bir denetim kanıtı toplama aracı kullanılacaktır veya önemsiz olduğu düşünülecektir).
4. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin tabakalara ayrılmış olması halinde yanlış bildirim, her tabaka için ayrı olarak genellenir. Daha sonra yanlış bildirimlerin toplam işlem sınıfı veya hesap bakiyesi üzerindeki olası etkisini değerlendirirken her tabaka için genellenen yanlış bildirimler birleştirilir.

Değer Ağırlıklı Seçim

5. Detaylara yönelik testleri yürütürken örnekleme birimini, popülasyonu oluşturan münferit parasal birimler olarak belirlemek verimli olabilir. Denetçi, popülasyonun içinden spesifik parasal birimleri örneğin alacak bakiyelerini seçtikten sonra bu parasal birimleri içeren belli kalemleri örneğin münferit bakiyeleri inceleyebilir. Örnekleme birimini tanımlamaya yönelik bu yaklaşımın faydalarından biri, denetim çabasının daha değerli kalemlere yöneltilmesidir çünkü bunların seçilme şansı daha yüksek olur ve örneklem büyüklükleri de daha küçük olabilir. Bu yaklaşım, (Ek 4'te ele alınan) sistematik örnekleme seçimi yöntemiyle birlikte kullanılabilir ve özellikle kalemleri tesadüfi seçim kullanarak seçerken çok verimlidir.

Ek 2

(Bkz. Parag. A11)

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler

Denetçinin kontroller üzerinde yapılan testlerde örneklem büyüklüğüne karar verirken dikkate alabileceği faktörler aşağıda verilmektedir. Birlikte değerlendirilmesi gereken bu faktörler; denetçinin, kontroller üzerinde yapılan testlerin niteliği veya zamanlamasını veya etkisi değerlendirilen risklere cevaben maddi doğrulama prosedürlerine yönelik yaklaşımı değiştirmedigini varsayar.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
1. Denetçinin risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri dikkate alma derecesindeki artış	Artış	Denetçinin, kontrollerin çalışma etkinliğinden elde etmek istediği güvence ne kadar fazla olursa; etkisini değerlendirdiği önemli yanlış bildirim riski de o kadar düşük olur ve örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir. Beyan düzeyinde denetçinin değerlendirdiği önemli yanlış bildirim riskinin, kontrollerin çalışma etkinliğine dair bir öngörü içerdiği durumlarda denetçinin kontroller üzerinde testler yapması gerekir. Diğer unsurlar sabit kalmak koşuluyla denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin çalışma etkinliğine ne kadar çok güvenirse denetçinin kontroller üzerinde yaptığı testlerin kapsamı da o kadar fazla olur (ve dolayısıyla örneklem büyüklüğü artar).
2. Kabul edilebilir sapma oranında artış	Azalma	Kabul edilebilir sapma oranı ne kadar düşük olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir.
3. Test edilecek popülasyonun beklenen sapma oranında artış	Artış	Beklenen sapma oranı ne kadar yüksek olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir böylelikle denetçi, fiili sapma oranı hakkında makul bir tahmin yapabilir. Denetçinin beklenen sapma oranına ilişkin değerlendirmesiyle ilgili faktörler arasında denetçinin işletmeyi tanıması (özellikle iç kontrolü tanımak için uygulanan risk değerlendirme prosedürleri), personel değişiklikleri veya iç kontroldeki değişiklikler, önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve diğer denetim prosedürlerinin sonuçları sayılabilir. Yüksek olması beklenen kontrol sapma oranları, genellikle etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riskinin ya çok az azalacağına ya da hiç azalmayacağına işaret eder.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
4. Popülasyondaki fiili sapma oranının, kabul edilebilir sapma oranını aşmadığı konusunda denetçinin istediği güvence düzeyinde artış	Artış	Örneklem sonuçlarının gerçekte popülasyondaki fiili sapma sıklığını gösterdiği konusunda denetçinin istediği güvence düzeyi ne kadar yüksek olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir.
5. Popülasyondaki örnekleme birimlerinin sayısında artış	İhmal edilebilir etki	Büyük popülasyonlarda, popülasyonun fiili büyüklüğünün örneklem büyüklüğü üzerindeki etkisi ya çok azdır ya da yoktur. Ancak küçük popülasyonlarda denetim örnekleme, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif araçlar kadar verimli olmayabilir.

Ek 3

(Bkz. Parag. A11)

Detaylara Yönelik Testler İçin Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörlere Örnekler

Denetçinin detaylara yönelik testlerde örneklem büyüklüğüne karar verirken dikkate alabileceği faktörler aşağıda verilmektedir. Birlikte değerlendirilmesi gereken bu faktörler; denetçinin, kontroller üzerinde yapılan testlere yönelik yaklaşımı veya etkisi değerlendirilen risklere cevaben maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmedeğini varsayar.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
1. Denetçinin değerlendirdiği önemli yanlış bildirim riskinde artış	Artış	Denetçinin değerlendirdiği önemli yanlış bildirim riski ne kadar yüksek olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir. Denetçinin değerlendirdiği önemli yanlış bildirim riski, yapısal riskten ve kontrol riskinden etkilenir. Örneğin kontroller üzerinde testler yapmaması halinde denetçinin risk değerlendirmesi, belirli bir beyana ilişkin iç kontrollerin etkin çalışmasına indirgenemez. Bu nedenle denetçi, denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirmek için düşük tespit riskine ihtiyaç duyar ve maddi doğrulama prosedürlerine daha fazla güvenir. Detaylara yönelik testlerden elde edilen denetim kanıtı ne kadar fazla olursa (yani tespit riski ne kadar düşük olursa) örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir.
2. Aynı beyana yönelik diğer maddi doğrulama prosedürlerinin kullanımında artış	Azalma	Belli bir popülasyonla ilgili tespit riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetçi, diğer maddi doğrulama prosedürlerine (detaylara yönelik testlere veya analitik maddi doğrulama prosedürlerine) ne kadar fazla güvenirse denetçinin örneklemeden talep edeceği güvence de o kadar az olur ve dolayısıyla örneklem büyüklüğü de o kadar küçük olabilir.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
3. Popülasyondaki fiili yanlış bildirim kabul edilebilir yanlış bildirim aşmadığı konusunda denetçinin istediği güvence düzeyinde artış	Artış	Örneklemin sonuçlarının esasında popülasyondaki fiili yanlış bildirim miktarını gösterdiği konusunda denetçinin istediği güvence düzeyi ne kadar yüksek olursa örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir.
4. Kabul edilebilir yanlış bildirimde artış	Azalma	Kabul edilebilir yanlış bildirim ne kadar düşüğe örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir.
5. Denetçinin popülasyonda bulmayı beklediği yanlış bildirim miktarında artış	Artış	Denetçinin popülasyonda bulmayı beklediği yanlış bildirim miktarı ne kadar yüksek olursa bu popülasyondaki fiili yanlış bildirim miktarına dair makul bir tahminde bulunabilmek için örneklem büyüklüğünün de o kadar büyük olması gerekir. Denetçinin beklenen yanlış bildirim miktarına ilişkin değerlendirmesiyle ilgili faktörler arasında kalem değerlerinin ne ölçüde subjektif olarak belirlendiği, risk değerlendirme prosedürlerinin sonuçları, kontroller üzerinde yapılan testlerin sonuçları, önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve diğer maddi doğrulama prosedürlerinin sonuçları sayılabilir.
6. Uygun hallerde popülasyonun tabakalandırılması	Azalma	Popülasyondaki kalemlerin parasal büyüklüğünde geniş bir aralık (çeşitlilik) olduğunda popülasyonu tabakalandırmak faydalı olabilir. Bir popülasyon uygun şekilde tabakalandırılabilirdiğinde genellikle tabakalardan alınan örneklem büyüklüklerinin toplamı, tüm popülasyondan tek örneklemin alınması halinde belli bir örnekleme riski düzeyine ulaşmak için gereken örneklem büyüklüğünden küçük olacaktır.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
7. Popülasyondaki örnekleme birimlerinin sayısı	İhmal edilebilir etki	Büyük popülasyonlarda popülasyonun fiili büyüklüğünün örneklem büyüklüğü üzerindeki etkisi ya çok azdır ya da yoktur. Bu nedenle küçük popülasyonlarda denetim örnekleme, genellikle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif araçlar kadar verimli değildir. (Ancak parasal birim örnekleme kullanırken popülasyonun parasal değerindeki bir artış, tüm mali tablolara yönelik önemlilikte [ve uygun hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik önemlilik düzeyi veya düzeylerinde] orantılı bir artışla dengelenmediği takdirde örneklem büyüklüğünü artırır.)

Ek 4

(Bkz. Parag. A13)

Örnekleme Seçim Yöntemleri

Örneklemleri seçmek için pek çok yöntem vardır. Başlıca yöntemler şöyledir:

- (a) Tesadüfi seçim (tesadüfi sayı üreteçleri, örneğin tesadüfi sayı tabloları vasıtasıyla uygulanır).
- (b) Sistematik seçimde popülasyondaki örnekleme birimlerinin sayısı bir örnekleme aralığı (örneğin 50) elde etmek için örnekleme boyutuna bölünür ve ilk 50 içinde bir başlangıç noktasına karar verilir; ardından bu noktadan sonraki her 50. örnekleme birimi seçilir. Başlangıç noktası gelişigüzel seçilmiş olabilir ancak eğer örnekleme bilgisayarlı bir tesadüfi sayı üretici veya tesadüfi sayı tabloları kullanılarak belirlendiyse gerçekten tesadüfi olma olasılığı daha yüksektir. Sistematik seçimi kullanırken denetçi; popülasyondaki örnekleme birimlerinin, örnekleme aralığının popülasyondaki belli bir şablona denk gelecek şekilde yapılandırılmadığına karar vermelidir.
- (c) Parasal Birim Örnekleme, (Ek 1'de anlatıldığı üzere) değer ağırlıklı bir seçim türü olup bu tür seçimde örnekleme büyüklüğü, seçimi ve değerlendirmesi; parasal olarak ifade edilen bir sonuç verir.
- (d) Gelişigüzel seçimde denetçi, örnekleme yapısal bir teknik kullanmadan seçer. Yapısal bir teknik kullanılmamasına karşın denetçi, yine de bilinçli yanlılıktan veya öngörülebilirlikten kaçınacak (örneğin yeri belirlenmesi zor kalemlerden kaçınarak veya her zaman bir sayfadaki ilk veya son girişleri seçerek veya seçmeyerek) ve böylece popülasyondaki tüm kalemlerin seçilme şansı olmasını sağlamaya çalışacaktır. Gelişigüzel seçim, istatistikî örnekleme kullanılırken uygun olmaz.
- (e) Blok seçim, popülasyonun içinden ardışık kalemlerden oluşan blok ya da blokların seçilmesini içerir. Çoğu popülasyonda ardışık kalemler birbirleriyle benzer özelliklere sahipken popülasyonun başka yerindeki kalemlerden farklı özellikler gösterebilir. Bu yüzden blok seçim, normalde denetim örneklemeinde kullanılamaz. Bir bloğun incelenmesi, bazı koşullar altında uygun bir denetim prosedürü olmasına rağmen denetçi örnekleme dayanarak tüm popülasyon hakkında geçerli çıkarımlar yapmak istediğinde uygun bir örnekleme seçim tekniği olmayacaktır.

ISSAI 1540

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi

Financial Audit Guidelines

Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 540 “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1540 İçindekiler Tablosu

ISA 540 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği	P4–P6
Amaç	P7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	P8
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	P9
Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	P10
Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri	P11
Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi	P12
İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler	P13–P14
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 540	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği	2–4
Yürürlük Tarihi	5
Amaç	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	8–9
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	10–11
Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	12–14
Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri	15–17
Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi	18
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar	19–20
İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler	21
Yazılı Bildirimler	22
Belgelendirme	23

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği	A1–A11
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A12–A44
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	A45–A51
Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A52–A101
Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri	A102–A115
Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi	A116–A119
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar	A120–A123
İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler	A124–A125
Yazılı Bildirimler	A126–A127
Belgelendirme	A128

Ek: Farklı Mali Raporlama Çerçeveleri Kapsamındaki Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalar

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 540 Uygulama Notu¹

Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi” başlıklı ISA 540’a ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 540, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 540; mali tabloların denetiminde denetçinin, gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerini de içeren muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin sorumluluklarını ele alır. Özellikle ISA 315² ve ISA 330³ ile diğer ilgili ISA’ların muhasebe tahminleri hususunda nasıl uygulanacağı hakkında detaylı bilgi verir. Bu ISA, münferit muhasebe tahminlerinin yanlış bildirimlerine ilişkin gereklilikleri belirterek rehberlik sağlar ve idarenin muhtemel yanlışlığına ilişkin göstergelere de yer verir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.
 - Amaç.
 - Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.
 - Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi.
 - Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar.
 - Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri.
 - Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi.
 - İdarenin Muhtemel Yanlışlığına İlişkin Göstergeler.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”

³ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetimin Atacağı Adımlar”.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 540, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 540'ın A11 numaralı paragrafı, kamu sektöründeki kurumlara özgü hususlara ilişkin olarak uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

- P4. Kamu kurumlarının muhasebe tahminlerini ne zaman ve nasıl kullanacağı, rapor edilen mali kalemlerin türüne ve geçerli mali raporlama çerçevesine bağlıdır. Kamu sektöründe bazı önemli tahminler; varlıklar, yükümlülükler ve açıklamalarla ilişkili olabilir. Örneğin:
- Sosyal sigorta programları,
 - Kamu çalışanlarının emeklilik programları,
 - Sağlık programları,
 - Gazilere yardım programları,
 - Devlet garantisi programları,
 - Çevre yükümlülükleri,
 - Vergi geliri ve alacaklar,
 - Özel askeri teçhizat ve kültür mirası varlıkları gibi belli mallar ve donanımlar.
- P5. Kamu faaliyetlerinin niteliği sebebiyle kamu kurumlarının bazı muhasebe tahminlerinde örneğin krediler veya mali sıkıntısındaki kuruluşlarla ilgili garantilerde yüksek düzeyde tahmin belirsizliği olacaktır.
- P6. Bu ISA'nın A11 paragrafında sağlanan bilgiye ilaveten geçerli mali raporlama çerçevesi, kamu sektöründe her zaman gerçeğe uygun değer ölçümü yapılmasını gerektirmez. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, kullanılan alternatif değerlendirme yöntemini değerlendirir ve bu yöntemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun veya yanıltıcı olup olmadığına karar verir.

Amaç

- P7. Bu ISA'nın, mali raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ve ilgili açıklamaların yeterli olup olmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme amacını değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, aşağıdakileri dikkate almalıdır:
- Mali raporlama çerçeveleri, program sonuçları ve diğer faaliyet bilgileri gibi mali olmayan bilgilere yer verilmesini gerektirebilir. Bu bilgiler, tahminleri temel alabilir veya
 - Kamu kurumlarında bazı yükümlülüklerin tahmin belirsizliği öyle yüksek düzeydedir ki geçerli mali raporlama çerçevesi, bu yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesine izin vermeyebilir ancak yine de tahmin belirsizliğinin açıklanmasını gerektirebilir. Bu yükümlülüklerin hükümet programlarının sürdürülebilirliğini tehdit etmesi halinde kamu sektörü denetçileri, bu hususları aydınlatmak için Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafları veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafları kullanabilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- P8. Kamu sektöründe bazı uzun vadeli tahmini yükümlülüklerin gerçek miktarları, uzun süre bilinemeyebilir. Bu sebeple bu ISA'daki 9. paragraf ile A39–A42 paragraflarında belirtilen uygulama materyalleri, bazı tahminlerle ilgili olmayabilir. Örneğin sosyal sigorta yükümlülükleri, gelecekte de uzun yıllar sürer. Bu yüzden kamu sektörü denetçileri, bu yükümlülükleri değerlendirmek için takip eden işlemlerden yararlanamayacaktır.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

- P9. Kamu sektöründeki birçok mali raporlama çerçevesi, önceki dönemin mali tablolarında yanlış bildirim oluşturan muhasebe tahmini değişiklikleri ile bu ISA'nın A44 paragrafında açıklandığı gibi yanlış bildirim oluşturmaya yönelik değişiklikleri birbirinden ayırt etmeye yönelik bilgi içermez. Geçerli mali raporlama çerçevesinde bu hususta bilgi sağlanmaması durumunda kamu sektörü denetçileri, diğer çerçevelerde bulunan ilgili bilgileri dikkate alabilir.

Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

- P10. Kamu sektörü denetçilerinin, bu ISA'nın 14. paragrafına göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe tahminlerinin bir veya birkaç yönüne ilişkin uzmanlık becerisi veya bilginin gerekip gerekmediğini değerlendirirken uzmanlık becerisi ihtiyacını dikkate almaları özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin muhasebe tahminleriyle ilgili olabilir:

- Sosyal sigorta programları,
- Kamu çalışanları emeklilik planları ve
- Gazilere yardım programları.

Uzman kullanılmasıyla ilgili ek rehberlik, ISSAI 1620'de¹ verilmektedir.

Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri

- P11. Bu ISA'nın 15c paragrafındaki gereklilikler uyarınca muhasebe tahminlerini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; idarenin, tahminin dayandırılacağı belirli eylem planını yürütecek pozisyonda olmayabileceğini göz önünde bulundurur. ISSAI 1315'in² P12 paragrafında belirtildiği gibi muhasebe tahmininin dayandırılacağı eylem planının yürütülmesine ilişkin kararlar, politik süreçlerin sonucu olarak denetlenen kuruluşun kontrolü dışında alınabilir.

Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Saptanması

- P12. Kamu sektörü mali tablolarının yüksek düzeyde tahmin belirsizliği barındırabilen çok büyük birtakım tahminler içermesi halinde kamu sektörü denetçileri; tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamanın yeterliliğini ve bu açıklamanın denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendirmelidir.

¹ ISSAI 1620, "Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması".

² ISSAI 1315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler

- P13. Kamu sektörü denetçileri; bu ISA'nın 21. paragrafı uyarınca idarenin, muhasebe tahminleri hususundaki yargı ve kararlarında idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere bu hüküm ve kararları gözden geçirir. Bunu yaparken denetçiler, kamu sektörüne özgü muhtemel yanlılık nedenlerini değerlendirebilir. Olası nedenler arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Güçlü siyasi güdüler,
 - Değişken veya istikrarsız siyasi ortam,
 - Artan kamuoyu beklentileri,
 - Bütçeyi karşılamak için normalden yüksek beklentilerin olması,
 - Hizmet sunumu beklentilerinde gereken azaltma yapılmaksızın bütçelerin düşürülmesi,
 - Kamu ve özel ortaklıkları,
 - Mali bilgilerde hata toleransı.
- P14. Hesap Mahkemesi gibi ortamlarda çalışan kamu sektörü denetçilerinin, idarenin yanıtma niyeti olduğuna karar verdikleri durumlarda ek sorumlulukları olabilir. Bu gibi sorumluluklar arasında genellikle bu tür faaliyetlerden sorumlu kişi veya kişilerin tespit edilmesi ve bunlara karşı uygun hukuki ve cezai suçlamalara ilişkin kamu davası açmanın önerilmesi yer alır.

Uluslararası Denetim Standardı

Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe
Tahminlerini de İçeren Muhasebe
Tahminlerinin ve İlgili
Açıklamaların Denetimi

International Standard on Auditing

Auditing Accounting Estimates,
Including Fair Value Accounting
Estimates, and Related
Disclosures



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 540), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 540
GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBE TAHMİNLERİNİ DE
İÇEREN MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ
AÇIKLAMALARIN DENETİMİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği	2–4
Yürürlük Tarihi	5
Amaç	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	8–9
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	10–11
Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	12–14
Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri	15–17
Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi	18
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar	19–20
İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler	21
Yazılı Bildirimler	22
Belgelendirme	23
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği	A1–A11
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A12–A44
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	A45–A51
Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A52–A101
Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri	A102–A115
Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi	A116–A119
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar	A120–A123
İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler	A124–A125

Yazılı bildirimler	A126–A127
Belgelendirme	A128
Ek: Farklı Mali Raporlama Çerçevesindeki Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 540 “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); mali tablo denetiminde denetçinin, gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerini de içeren muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin sorumluluklarını ele alır. Özellikle ISA 315¹ ve ISA 330² ile diğer ilgili ISA'ların muhasebe tahminleri hususunda nasıl uygulanacağı hakkında detaylı bilgi verir. Bu ISA, münferit muhasebe tahminlerinin yanlış bildirimlerine ilişkin gereklilikleri belirterek rehberlik sağlar ve olası idare yanlışlığına ilişkin göstergelere de yer verir.

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

2. Bazı mali tablo kalemleri, kesin olarak ölçülemez; yalnızca tahmin edilebilir. Bu ISA'nın amaçlarına göre bu mali tablo kalemleri, muhasebe tahminleri olarak adlandırılır. İdarenin muhasebe tahmini yapmasını destekleyecek mevcut bilginin niteliği ve güvenilirliği, geniş ölçüde değişiklik gösterir ve bu da muhasebe tahminleriyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini etkiler. Buna bağlı olarak tahmin belirsizliğinin derecesi, idarenin kasıtlı veya kasıtsız olarak yanlış davranma olasılığı da dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinde önemli yanlış bildirim risklerini etkiler (Bkz: Parag. A1-A11).
3. Muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, geçerli mali raporlama çerçevesine ve rapor edilen mali kaleme bağlı olarak değişebilir. Bazı muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, muhasebe tahmini ihtiyacına yol açan bir veya daha çok işlem, olay veya koşulların sonucuyla ilgili tahmin yürütmektir. Gerçeğe uygun değere ilişkin birçok muhasebe tahmini dâhil diğer muhasebe tahminleri açısından ölçüm amacı farklıdır. Bunlarda ölçüm amacı, belli bazı varlık veya yükümlülükler için tahmini piyasa fiyatı gibi ölçüm tarihinde geçerli koşullara dayalı olan cari işlem veya mali tablo kaleminin değeri olarak ifade edilir. Örneğin geçerli mali raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun değer ölçümünün, piyasa koşullarına uygun bir işlemde bu işlemin geçmiş veya gelecek bir tarihte gerçekleşmesi yerine bilgili ve istekli taraflar (bazen "piyasa katılımcıları" veya benzeri ifadelerle de adlandırılır) arasında kabul edilen varsayımsal bir cari işleme dayandırılmasını zorunlu tutabilir.³
4. Muhasebe tahmininin sonucu ile mali tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan esas miktar arasındaki fark, mali tablolarda yanlış bildirim olduğu anlamına gelmeyebilir. Bu durum; özellikle gerçeğe uygun muhasebe tahminleri için geçerlidir çünkü gözlemlenen herhangi bir sonuç, ölçümün mali tablolar için tahmin edildiği tarihten sonraki olaylar veya koşullardan daima etkilenir.

Yürürlük Tarihi

5. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

6. Denetçinin amacı, geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında

¹ ISSAI 1315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

³ Mali raporlama çerçeveleri arasında gerçeğe uygun değer farklı tanımları bulunabilir.

- (a) mali tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri dâhil muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ve
 - (b) mali tablolardaki ilgili açıklamaların yeterli olup olmadığı
- hususlarında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:

Tanımlar

7. ISA'ların amaçlarına uygun olarak kullanılan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:
- (a) Muhasebe tahmini – Bir varlık veya kaynağa ilişkin değer tam ve kesin olarak saptanamadığı durumda, parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir.. Bu terim; tahmin belirsizliğinin olduğu hallerde gerçeğe uygun değere göre tespit edilen tutarı ve ayrıca tahmin gerektiren diğer tutarları belirtmek için kullanılır. Bu ISA'nın sadece gerçeğe uygun değerdeki ölçümleri içeren muhasebe tahminlerini ele aldığı hallerde "gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri" terimi kullanılır.
 - (b) Denetçinin tahmini veya denetçinin tahmin aralığı – Sırasıyla; idarenin tahmininin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere denetim kanıtlarından elde edilen tutar veya tutar aralığıdır.
 - (c) Tahmin belirsizliği – Bir muhasebe tahmini ve ilgili açıklamaların ölçümlerinde kesinlik taşımamaya yapısal olarak yatkın olmalarıdır.
 - (d) İdarenin yanlılığı – Bilgilerin hazırlanması sırasında idarenin tarafsızlıktan yoksun olmasıdır.
 - (e) İdarenin tahmini– Mali tablolara alınması veya açıklanması için idare tarafından muhasebe tahmini olarak seçilen tutardır.
 - (f) Muhasebe tahmininin sonucu – Muhasebe tahmininin altında yatan temel işlem(ler), olay(lar) veya koşulun (koşulların) gerçekleşmesiyle kesinleşen parasal tutardır.

Gereklilikler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

8. ISA 315¹ uyarınca kuruluşun iç kontrolü dâhil kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanımak için risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri uygularken denetçi, muhasebe tahminlerinde önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi için temel oluşturmak üzere aşağıdaki hususlarda bilgi edinir: (Bkz: Parag. A12)
- (a) İlgili açıklamalar dâhil muhasebe tahminlerine ilişkin geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri. (Bkz: Parag. A13-A15)
 - (b) İdarenin, muhasebe tahminlerinin mali tablolarda muhasebeleştirilmesi veya açıklanması gereğini ortaya çıkaran işlemler, olaylar veya koşulları nasıl tespit ettiği. Bunun için denetçi şartlardaki, yeni muhasebe tahminleri yapılmasına veya mevcut muhasebe tahminlerinin revize edilmesine yol açabilecek değişiklikler hakkında idareden bilgi alır. (Bkz: Parag. A16-A21)
 - (c) İdarenin, muhasebe tahminlerini nasıl yaptığı ve bu tahminler için temel alınan aşağıdaki gibi verilerin anlaşılması: (Bkz: Parag. A22-A23)

¹ ISA 315, 5-6. paragraflar ve 11-12. paragraflar.

- (i) Uygun hallerde model de dâhil olmak üzere muhasebe tahmini yapmak için kullanılan yöntem, (Bkz: Parag. A24-A26)
 - (ii) İlgili kontroller, (Bkz: Parag. A27-A28)
 - (iii) İdarenin uzman kullanıp kullanmadığı, (Bkz: Parag. A29-A30)
 - (iv) Muhasebe tahminlerinin altında yatan varsayımlar, (Bkz: Parag. A31-A36)
 - (v) Muhasebe tahmini yapma yöntemlerinde önceki döneme göre fark olup olmadığı veya olması gerekip gerekmediği ve fark varsa bunun neden kaynaklandığı, (Bkz: Parag. A37)
 - (vi) İdarenin, tahmin belirsizliğinin etkisini değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirdiyse nasıl değerlendirdiği. (Bkz: Parag. A38)
9. Denetçi, önceki dönemin mali tablolarındaki muhasebe tahminlerinin sonucunu veya uygun hallerde, cari dönemin amaçlarına göre yeniden yapılan tahminleri gözden geçirir. Denetçi tarafından yapılan gözden geçirme işleminin niteliği ve kapsamı; muhasebe tahminlerinin niteliğini ve gözden geçirme işleminden elde edilen bilginin, cari dönem mali tablolarında yapılan muhasebe tahminlerindeki önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirmeye ilgili olup olmadığını dikkate alır. Ancak gözden geçirme işlemi, önceki dönemlerde o zamanki mevcut bilgilere dayanan yargı ve kararların doğruluğunu sorgulamayı amaçlamaz. (Bkz: Parag. A39-A44)

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

10. ISA 315¹ uyarınca önemli yanlış bildirim risklerini tespit edip değerlendirirken denetçi, muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini değerlendirir. (Bkz: Parag. A45-A46)
11. Denetçi; kendi yargısına göre, yüksek düzeyde tahmin belirsizliğine sahip olduğu tespit edilen muhasebe tahminlerinden herhangi birinin, önemli risklere yol açıp açmadığına karar verir. (Bkz: Parag. A47-A51)

Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

12. Denetçi, etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine dayanarak (Bkz: Parag. A52)
- (a) idarenin muhasebe tahminiyle ilgili geçerli mali raporlama çerçevesindeki gereklilikleri uygun şekilde uygulayıp uygulamadığına ve (Bkz: Parag. A53-A56)
 - (b) muhasebe tahmini yapma yöntemlerinin uygun olup olmadığına ve bunların tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığına ve muhasebe tahminlerinde veya önceki dönemde kullanılan tahmin yönteminde değişiklikler varsa bunların mevcut koşullara uygun olup olmadığına karar verir. (Bkz: Parag. A57-A58)
13. ISA 330² uyarınca denetçi, etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verirken muhasebe tahmininin niteliğini göz önünde bulundurarak aşağıdakilerden birini veya birden fazlasını gerçekleştirir: (Bkz: Parag. A59-A61)
- (a) Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların muhasebe tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına karar vermek. (Bkz: Parag. A62-A67)
 - (b) İdarenin muhasebe tahminini nasıl yaptığını ve bu tahminin dayandırıldığı verileri test etmek. Bunu yaparken denetçi, (Bkz: Parag. A68-A70)

¹ ISA 315, 25. paragraf.

² ISA 330, 5. paragraf.

- (i) Kullanılan ölçüm yönteminin duruma uygun olup olmadığını ve (Bkz: Parag. A71-A76)
- (ii) İdarenin kullandığı varsayımların, geçerli mali raporlama çerçevesinin ölçme amaçları doğrultusunda makul olup olmadığını değerlendirir. (Bkz: Parag. A77-A83)
- (c) İdarenin muhasebe tahminini nasıl yaptığıyla ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun maddi doğrulama prosedürleriyle birlikte test etmek. (Bkz: Parag. A84-A86)
- (d) İdarenin tahminini değerlendirebilmek için bir tahmin veya tahmin aralığı oluşturmak. Bunun için: (Bkz: Parag. A87-A91)
 - (i) İdareninkilerden farklı varsayım veya yöntemler kullanması halinde denetçi; kendi tahmini veya tahmin aralığının ilgili değişkenleri göz önünde bulundurduğunu saptamak ve idarenin tahmininden önemli ölçüdeki farklılıkları değerlendirmek için idarenin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli bilgi edinir. (Bkz: Parag. A92)
 - (ii) Tahmin aralığı kullanılmasının uygun olduğuna karar vermesi halinde denetçi, mevcut denetim kanıtına göre tahmin aralığı içindeki tüm sonuçlar makul kabul edilecek şekilde tahmin aralığını daraltır. (Bkz: Parag. A93-A95)
- 14. 12. paragrafta tespit edilen hususlara ilişkin karara varmak veya 13. paragraf uyarınca etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı adım atmak üzere denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla muhasebe tahminlerinin bir veya daha çok yönüne ilişkin uzmanlık becerisi veya bilgisinin gerekip gerekmediğini değerlendirir. (Bkz: Parag. A96-A101)

Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri

Tahmin Belirsizliği

- 15. ISA 330'un¹ gerekliliklerini karşılamak üzere uygulanan diğer maddi doğrulama prosedürlerine ilaveten önemli risklere yol açan muhasebe tahminlerine karşı denetçi, aşağıdakileri değerlendirir: (Bkz: Parag. A102)
 - (a) İdarenin, alternatif varsayım veya sonuçları nasıl değerlendirdiği ve neden reddettiği veya bunun dışında idarenin muhasebe tahmini yaparken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı. (Bkz: Parag. A103-A106)
 - (b) İdarenin kullandığı önemli varsayımların makul olup olmadığı. (Bkz: Parag. A107-A109)
 - (c) İdarenin, kullandığı önemli varsayımların makullüğüyle veya geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektiği gibi uygulanmasıyla ilgili olduğu durumlarda özel eylem planları yürütme niyeti ve bunu yapabilme becerisi. (Bkz: Parag. A110)
- 16. Denetçinin yargısına göre idare, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahminlerinde önemli risklere yol açan etkilerini yeterli bir şekilde ele almamış olabilir. Bu hallerde denetçi, gerekli görürse muhasebe tahmininin makullüğünü değerlendirecek bir tahmin aralığı oluşturur. (Bkz: Parag. A111-A112)

¹ ISA 330, 18. paragraf.

Muhasebeleştirme ve Ölçüm Kriterleri

17. Önemli risklere yol açan muhasebe tahminleri için denetçi:
- (a) idarenin, mali tablolardaki muhasebe tahminlerini muhasebeleştirme veya muhasebeleştirmeme kararının ve (Bkz: Parag. A113-A114)
 - (b) muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının (Bkz: Parag. A115)
- geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine uygun olup olmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi

18. Denetçi, denetim kanıtına dayanarak mali tablolardaki muhasebe tahminlerinin geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını veya yanlış bildirilip bildirilmediğini değerlendirir. (Bkz: Parag. A116-A119)

Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar

19. Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin mali tablolarda yapılan açıklamaların geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine uygun olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. (Bkz: Parag. A120-A121)
20. Önemli risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından denetçi, tahmin belirsizliğine ilişkin olarak mali tablolarda yer alan açıklamaların geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığını da değerlendirir. (Bkz: Parag. A122-A123)

İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler

21. Denetçi, idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere idarenin muhasebe tahmini yaparken ortaya koyduğu yargı ve kararlarını gözden geçirir. İdarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler, münferit muhasebe tahminlerinin makullüğüne ilişkin sonuca varılması bakımından tek başına yanlış bildirim teşkil etmez. (Bkz: Parag. A124-A125)

Yazılı bildirimler

22. Denetçi, idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan muhasebe tahmini yapımında kullanılan önemli varsayımların makul olduğuna inanıp inanmadıklarına dair yazılı bildirimler alır. (Bkz: Parag. A126-A127)

Belgelendirme

23. Denetçi, denetim belgelerine aşağıdakileri dâhil eder:¹
- (a) Denetçinin, muhasebe tahminlerinin makullüğü ve bunların önemli risklere yol açan açıklamalarıyla ilgili vardığı sonuçların dayanağı ve
 - (b) Varsa idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler. (Bkz: Parag. A128)

¹ ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11. paragraflar ve A6 paragrafı.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği (Bkz: Parag. 2)

- A1. İşletme faaliyetlerinin doğasında bulunan belirsizlikler nedeniyle bazı mali tablo kalemleri, yalnızca tahmin edilebilir. Bir varlığın, yükümlülüğün veya özkaynak bileşeninin belirli özellikleri veya mali raporlama çerçevesinin öngördüğü ölçüm esası veya yöntemi, bir mali tablo kaleminin tahmin edilmesi ihtiyacına yol açabilir. Bazı mali raporlama çerçeveleri, belirli ölçüm yöntemleri ve mali tablolarda yapılması gereken açıklamaları belirlerken bazı mali raporlama çerçeveleri bu konularda daha az belirleyicidir. Bu ISA'nın Ek kısmı, farklı mali raporlama çerçeveleri kapsamında yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri ve açıklamalarını ele almaktadır.
- A2. Bazı muhasebe tahminleri, göreceli olarak daha düşük tahmin belirsizliği içerir ve böylece önemli yanlış bildirim riskinin daha düşük olmasına yol açabilir. Örneğin:
- Karmaşık olmayan ticari faaliyetler yürüten kuruluşlarda ortaya çıkan muhasebe tahminleri.
 - Rutin işlemlerle ilişkili olduğu için sıkça yapılan ve güncellenen muhasebe tahminleri.
 - Yayınlanan faiz oranı verisi veya menkul kıymetlerin borsa işlem fiyatları gibi mevcut verilerden türetilen muhasebe tahminleri. Bu gibi veriler, gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri çerçevesinde "gözlemlenebilen veriler" olarak ifade edilebilir.
 - Geçerli mali raporlama çerçevesinin belirlediği ölçüm yönteminin sade ve basit olduğu ve gerçeğe uygun değerde ölçüm gerektiren bir varlığa veya yükümlülüğe kolayca uygulanabildiği hallerdeki gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri.
 - Muhasebe tahminini ölçmek için kullanılan modelin iyi bilinen veya genel kabul görmüş bir model olması durumunda, modelin varsayım veya girdilerinin gözlemlenebilir olması şartıyla, oluşturulan gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.
- A3. Bazı muhasebe tahminleri açısından, özellikle önemli varsayımlara dayanmaları durumunda, göreceli olarak daha yüksek tahmin belirsizliği söz konusu olabilir. Örneğin:
- Dava sonucuyla ilgili muhasebe tahminleri.
 - Borsada işlem görmeyen finansal türev araçları için gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri.
 - Kuruluşun geliştirdiği yüksek düzeyde özellikli bir model kullanılarak yapılan veya piyasada gözlemlenemeyen varsayım veya girdileri olan gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri.
- A4. Tahmin belirsizliğinin derecesi; muhasebe tahmininin niteliğine, bu tahmini yapmak için genel kabul gören bir yöntem veya modelin kullanılıp kullanılmadığına ve tahmini yapmakta kullanılan varsayımların öznelliğine bağlı olarak değişkenlik gösterir. Bazı durumlarda muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliği o kadar büyüktür ki geçerli mali raporlama çerçevesindeki muhasebeleştirme kriterleri karşılanmaz ve muhasebe tahmini yapılamaz.

- A5. Gerçeğe uygun değer ölçümü gerektiren mali tablo kalemlerinin bazıları tahmin belirsizliği içermez. Örneğin bu durum, gerçek işlemlerin meydana geldiği fiyatlara ilişkin kolay erişilebilir ve güvenilir bilgiler sunan aktif ve serbest bir piyasanın bulunması halinde bazı mali tablo kalemleri için geçerli olabilir. Bu durumda yayımlanan fiyat kotasyonları, genellikle gerçeğe uygun değer için en iyi denetim kanıtıdır. Ancak değerlendirme yöntemi ve verileri çok iyi tanımlandığı zaman bile tahmin belirsizliği mevcut olabilir. Örneğin, sahip olunan menkul kıymetlerin piyasanın büyüklüğüne kıyasla önemli olması veya menkul kıymetlerin elden çıkarılması konusunda kısıtlamaların bulunması durumunda, aktif ve serbest bir piyasada kote edilen menkul kıymetlerin borsadaki piyasa fiyatı üzerinden yapılan değerlemesinin düzeltilmesi gerekebilir. Buna ilaveten o tarihte mevcut genel ekonomik koşullar, örneğin belli bir piyasadaki likidite azlığı da tahmin belirsizliğini etkileyebilir.
- A6. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri dışındaki muhasebe tahminlerinin gerekebileceği diğer durumlara örnekler şunlardır:
- Şüpheli alacaklar karşılığı.
 - Stok değer düşüklüğü
 - Garanti yükümlülükleri.
 - Amortisman yöntemi veya varlığın faydalı ömrü.
 - Geri kazanılabilirliğiyle ilgili belirsizlik olması durumunda yatırımın defter değeri üzerinden ayrılan karşılık.
 - Uzun vadeli sözleşmelerin sonuçları
 - Hukuki anlaşmazlıklarla ilgili varılan uzlaşmalardan ve yargı kararlarından doğan tazminatlar.
- A7. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerinin gerekebileceği durumlara ilişkin diğer örnekler şunlardır:
- Aktif ve serbest piyasada işlem görmeyen karmaşık finansal araçlar.
 - Hisse bazlı ödemeler.
 - Elden çıkarılacak gayrimenkul veya teçhizat.
 - Şerefiye ve maddi olmayan varlıklar dâhil bir şirket birleşmesinde edinilen bazı varlıklar veya yükümlülükler.
 - Farklı iş kollarındaki fabrika tesislerinin parasal olmayan takası gibi, parasal bir bedel söz konusu olmaksızın bağımsız taraflar arasında yapılan varlık veya yükümlülük değişimi içeren işlemler.
- A8. Tahmin, mali tablolar hazırlanırken mevcut olan bilgilere dayalı yargıları içerir. Pek çok muhasebe tahmini için bu yargılar, tahmin sırasında belirsiz olan hususlara ilişkin varsayımlarda bulunulmasını da içerir. Denetçi; denetim sırasında bilinmesi halinde idarenin faaliyetlerini veya idarenin kullandığı varsayımları önemli ölçüde etkileyebilecek durumda olan gelecekteki koşulları, işlemleri veya olayları öngörmekten sorumlu değildir.

İdarenin Yanlılığı

- A9. Mali raporlama çerçeveleri genelde yanlı olmama anlamına gelen tarafsızlığı gerektirir. Ancak muhasebe tahminleri kesin değildir ve idarenin yargılarından etkilenebilir. Böyle bir yargıda kasıtlı ve kasıtsız idare yanlılığı bulunabilir (örneğin arzu edilen bir neticeye ulaşma isteğinin bir sonucu olarak). Bir muhasebe tahmininin idare yanlılığına açık olması, bu tahminin oluşturulmasındaki öznellikte birlikte artar. Kasıtsız idare yanlılığı ve muhtemel kasıtlı idare yanlılığı, muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında genellikle alınması gereken öznel kararların doğasında bulunmaktadır. Devam eden denetimler açısından, geçmiş dönemlerin denetimi sırasında tespit edilen idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler, denetçinin cari dönemdeki planlama, risk tespit etme ve değerlendirme faaliyetlerini etkiler.
- A10. İdarenin yanlılığını hesap düzeyinde tespit etmek zor olabilir. İdarenin yanlılığı, sadece muhasebe tahmin gruplarının toplu olarak değerlendirilmesi veya değerlendirmenin tüm muhasebe tahminleri bazında yapılması sırasında ya da birden fazla muhasebe dönemi boyunca gözlemlendiğinde tespit edilebilir. Bazı idare yanlılığı biçimleri, öznel kararların doğasında bulunsada bu tür yargıların oluşturulmasında idarenin mali tablo kullanıcılarını yanıltma amacı bulunmayabilir. Ancak idarenin yanıltma amacı bulunuyorsa o zaman idare yanlılığı yapısal olarak hilelidir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A11. Kamu sektörü işletmeleri önemli ölçüde, hakkında gerçeğe uygun değer, diğer cari değer esasları veya bunların bir birleşimi üzerinden ölçüm yapmak için kolay erişilebilir ve güvenilir bilgi kaynaklarının bulunmadığı özellikli varlıklara sahip olabilir. Sahip olunan özellikli varlık genellikle nakit akışı meydana getirmez ve aktif bir piyasaya sahip değildir. Bu nedenle gerçeğe uygun değer ölçümü, genellikle tahmin yapılmasını gerektirir ve karmaşık olabilir. Bazı nadir durumlarda ise ölçüm yapılması hiçbir şekilde mümkün olmayabilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler (Bkz: Parag. 8)

- A12. Bu ISA'nın 8. paragrafının gerektirdiği risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetler, denetçinin bir kuruluşun sahip olabileceği muhasebe tahminlerinin niteliği ve türü hakkında bir beklenti oluşturmasına yardımcı olur. Denetçinin temel düşüncesi, elde edilen bilginin muhasebe tahminlerine ilişkin önemli yanlış bildirim risklerini tespit edip değerlendirmek ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlamak için yeterli olup olmadığıdır.

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesinin Gerekliliklerinin Anlaşılması (Bkz: Parag. 8(a))

- A13. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine ilişkin bilgi edinilmesi, aşağıdaki gibi hususlar hakkında karara varırken denetçiye yardımcı olur:
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerinin muhasebeleştirilmesi için belirli şartlar¹ veya muhasebe tahminlerinin ölçümü için belirli yöntemler belirleyip belirlemediği.

¹ Çoğu mali raporlama çerçevesi; muhasebeleştirme kriterlerini karşılayan kalemlerin bilanço veya gelir tablosunda birleştirilmesini gerektirir. Muhasebe politikalarının açıklanması veya mali tablolara notlar eklenmesi, muhasebe tahminleri dâhil bu gibi kalemlerin muhasebeleştirilmemesi kusurunu düzeltmez.

- Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmasına izin veren veya bunu zorunlu tutan belirli şartlar belirleyip belirlemediği, örneğin idarenin bir varlık veya yükümlülükle ilgili olarak atılacak belirli adımları gerçekleştirmeye yönelik niyetine atf yapılması gibi.
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin zorunlu veya izin verilen açıklamaları belirleyip belirlemediği.

Bu bilgilerin elde edilmesi aynı zamanda denetçiye, muhasebe tahminlerine ilişkin gereklilikleri idarenin nasıl uyguladığı ve denetçinin bu gerekliliklerin uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığına ilişkin kararı hakkında idareyle yapılan müzakere için dayanak oluşturur.

- A14. Mali raporlama çerçeveleri, alternatiflerin bulunduğu durumlarda tahminleri belirlemek üzere idareye rehberlik sağlayabilir. Bazı mali raporlama çerçeveleri; örneğin seçilen tahmin tutarının, idarenin en olası sonuca ilişkin yargısını yansıtan bir alternatif olmasını gerektirir.¹ Diğer bazı çerçeveler ise, örneğin olasılığa göre ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değer kullanıldığını zorunlu tutabilir. Bazı durumlarda idare, tutarı doğrudan tahmin edebilir. Başka durumlarda ise idare, ancak tahmin tutarını belirleyebileceği alternatif varsayım veya sonuçları değerlendirdikten sonra güvenilir bir tahmin yapabilir.
- A15. Mali raporlama çerçeveleri, muhasebe tahmininin özellikle duyarlı olduğu önemli varsayımlara ilişkin bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutabilir. Buna ilaveten yüksek düzeyde tahmin belirsizliği bulunan hallerde bazı mali raporlama çerçeveleri, bir muhasebe tahmininin mali tablolarda muhasebeleştirilmesine izin vermez fakat mali tablolara ilişkin notlarda bazı açıklamalar yapılmasını zorunlu tutabilir.

İdarenin Muhasebe Tahminleri İhtiyacını Nasıl Belirlediğine İlişkin Bilgi Edinilmesi (Bkz: Parag. 8(b))

- A16. Mali tabloların hazırlanması; idarenin, bir işlem, olay veya koşulun muhasebe tahmini yapma ihtiyacına yol açıp açmadığına karar vermesini ve gerekli tüm muhasebe tahminlerinin, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tablolarda muhasebeleştirilmiş, ölçülmüş ve açıklanmış olmasını gerektirir.
- A17. İdarenin; bir muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacı doğuran işlem, olay ve koşulları tespit etmesi, aşağıdakileri temel alabilir:
- İdarenin, kuruluşun iş kolu ve faaliyet gösterdiği endüstri hakkındaki bilgisi.
 - İdarenin cari dönemdeki işletme stratejilerinin uygulanması hakkındaki bilgisi.
 - Uygun hallerde idarenin, kuruluşun önceki dönemlere ait mali tablolarını hazırlama konusundaki birikmiş deneyimi.

Bu gibi durumlarda denetçi; özellikle idareyi sorgulayarak idarenin muhasebe tahminleri oluşturma ihtiyacını nasıl belirlediğine ilişkin bilgi edinebilir. İdarenin risk değerlendirme sürecinin daha kurumsal olduğu, örneğin idarenin resmi bir risk yönetimi işlevinin bulunduğu diğer durumlarda denetçi, muhasebe tahminlerine ve gerekirse muhasebe tahminlerinin yeniden yapılmasına yol açan koşulları periyodik olarak gözden geçirmek için idarenin izlediği yöntem ve uygulamalara dair risk değerlendirme prosedürleri uygulayabilir. Özellikle yükümlülüklerle ilişkin tahminler olmak üzere muhasebe tahminlerinin tamlığı çoğu zaman denetçi için önemli bir husustur.

¹ Farklı mali raporlama çerçeveleri, tahmin tutarlarını bu şekilde açıklayan farklı bir terminoloji kullanabilir.

- A18. Risk değerlendirme prosedürleri uygularken denetçinin kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıma sürecinde ve denetim sırasında elde ettiği diğer denetim kanıtları, bu denetçinin muhasebe tahmini ihtiyacına yol açan koşulları veya koşullardaki değişiklikleri tespit etmesine yardımcı olur.
- A19. Koşullarda meydana gelen değişiklikler hakkında idareden bilgi alınması örneğin:
- Kuruluşun muhasebe tahminlerinin oluşturulmasına yol açabilecek yeni işlem türleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği,
 - Muhasebe tahminlerine yol açan işlem şartlarının değişip değişmediği,
 - Muhasebe tahminleriyle ilişkili muhasebe politikalarının geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerindeki değişiklikler sonucu veya başka bir nedenle değişip değişmediği,
 - İdarenin muhasebe tahminlerini revize etmesini veya yeni muhasebe tahminleri yapmasını gerektirebilecek, düzenleyici değişikliklerin veya idarenin kontrolü dışında başka değişikliklerin meydana gelip gelmediği,
 - Yeni veya revize edilmiş muhasebe tahminlerinin oluşturulmasını gerektirebilecek yeni durum veya olayların meydana gelip gelmediği,
- hususlarını kapsayabilir.
- A20. Denetim sırasında denetçi, idarenin tespit edemediği ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasını gerektiren işlem, olay ve koşulları tespit edebilir. ISA 315; denetçinin, kuruluşun risk değerlendirme süreçleriyle ilgili iç kontrolde önemli zafiyet olup olmadığının belirlenmesi dâhil olmak üzere, idarenin tespit edemediği önemli yanlış bildirim risklerini tespit ettiği durumları ele alır.¹

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

- A21. Ticari faaliyetleri dar ve işlemleri daha az karmaşık olduğundan küçük ölçekli kuruluşlar hakkında bilgi edinilmesi genellikle daha az karmaşıktır. Ayrıca, genellikle işletme sahibi yönetici gibi tek bir kişi muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacını tespit eder ve denetçi de bu duruma göre sorgulamalarını odaklayabilir.

İdarenin Muhasebe Tahminlerini Nasıl Yaptığına İlişkin Bilgi Edinilmesi (Bkz: Parag. 8(c))

- A22. Mali tabloların hazırlanması; aynı zamanda idarenin yeterli iç kontrol de dâhil olmak üzere muhasebe tahminlerini oluşturmaya yönelik mali raporlama süreçlerini oluşturmasını gerektirir. Bu süreçler, aşağıdakileri kapsar:
- Uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygun tahmin veya değerlendirme yöntemleri ile uygun hallerde modeller dâhil olmak üzere tahmin süreçlerinin tanımlanması.
 - Muhasebe tahminlerini etkileyecek ilgili veri ve varsayımların geliştirilmesi veya tespit edilmesi.
 - Muhasebe tahmini yapılmasına ve gerektiği yerde yeniden muhasebe tahmini yapılmasına yol açan koşulların periyodik olarak gözden geçirilmesi.
- A23. Denetçinin; idarenin, muhasebe tahminlerini nasıl yaptığına dair bilgi edinirken dikkate alacağı hususlar arasında örneğin aşağıdakiler sayılabilir:
- Muhasebe tahminlerinin ilgili olduğu hesap veya işlem türleri (örneğin muhasebe tahminlerinin, rutin ve yinelenen işlemlerin kayıt altına alınmasından veya yinelenmeyen veya olağandışı işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı).

¹ ISA 315, 16. paragraf.

- İdarenin, belirli muhasebe tahminleri yapmak için kabul gören ölçüm tekniklerini kullanıp kullanmadığı, kullanıyorsa nasıl kullandığı.
- Muhasebe tahminlerinin, dönem içi bir tarihte mevcut verilere göre yapılıp yapılmadığı; öyle yapılmışsa idarenin, o tarih ile dönem sonu arasındaki olaylar, işlemler ve koşullarda meydana gelen değişikliklerin etkisini dikkate alıp almadığı ve nasıl dikkate aldığı.

Model Kullanımı Dâhil Ölçüm Yöntemi (Bkz: Parag. 8(c)(i))

- A24. Bazı durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesi, bir muhasebe tahmini için ölçüm yöntemini (örneğin gerçeğe uygun değer tahmini ölçümünde kullanılacak belli bir modeli) belirtebilir. Ancak pek çok durumda geçerli mali raporlama çerçevesi, ölçüm yöntemini öngörmeyebilir veya alternatif ölçüm yöntemleri belirtebilir.
- A25. Geçerli mali raporlama çerçevesinin, duruma uygun olarak kullanılacak belirli bir yöntemi belirtmemesi halinde denetçinin, muhasebe tahminleri yapmak için kullanılan yöntem veya uygun hallerde modelle ilgili bilgi edinmesi için dikkate alabileceği hususlara örnekler şunlardır:
- Belli bir yöntemi seçerken idarenin, hakkında tahmin yapılan varlık veya yükümlülüğün niteliğini nasıl değerlendirdiği.
 - Kuruluşun, belli türde muhasebe tahmini yapmak için yaygın olarak kullanılan yöntemlerin bulunduğu belli bir iş kolu, endüstri veya ortamda faaliyet gösterip göstermediği.
- A26. İdarenin, muhasebe tahmini yapmak için kullanılacak modeli kuruluş içinde geliştirdiği veya idarenin belli bir endüstri veya çevrede yaygın olarak kullanılan bir yöntemden ayrıldığı hallerde önemli yanlış bildirim riskleri daha yüksek olabilir.

İlgili Kontroller (Bkz: Parag. 8(c)(ii))

- A27. İlgili kontrollere dair bilgi edinmek için denetçinin dikkat edebileceği hususlar, örneğin muhasebe tahmini yapanların deneyimi ve yeterliliği ile aşağıdakilere ilişkin kontrolleri kapsar:
- İdarenin; muhasebe tahmini yapmak için kullandığı verilerin tamlığı, ilgililiği ve doğruluğunu nasıl belirlediği.
 - Muhasebe tahmini yapılmasında kullanılan varsayım ve girdiler dâhil muhasebe tahminlerinin uygun yönetim kademeleri ve uygun olduğu yerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözden geçirilmesi ve onaylanması.
 - Görevlerin; kuruluşun temel işlemlerini gerçekleştirenler ile muhasebe tahminleri yapma sorumluluğunu taşıyanlar arasında ayrılması. Bu ayrıma, sorumlulukların belirlenmesinde, kuruluşun yapısı ve kuruluşun ürün veya hizmetlerinin niteliğinin uygun şekilde dikkate alınıp alınmadığı da dâhildir. (Örneğin, büyük ölçekli finansal kurumlarda ihtiyaca uygun bir görevlerin ayrılığı, işletmenin sahip olduğu finansal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesinden ve doğrulanmasından sorumlu fakat çalışanlarının ücretlerinin bu tür ürünlere bağlı olmadığı bağımsız bir bölümün oluşturulmasını içerebilir.)
- A28. Diğer kontroller, karşılaşılan duruma göre muhasebe tahminlerinin oluşturulmasıyla ilgili olabilir. Örneğin kuruluşun muhasebe tahminleri oluşturmak için spesifik modeller kullanması halinde idare, bu modellerin yanında spesifik politika ve prosedürler uygulayabilir. İlgili kontroller, aşağıdakiler üzerinde kurulan kontrolleri kapsayabilir:
- Belli bir amaç için belli bir modelin tasarlanması ve geliştirilmesi veya seçilmesi.

- Bu modelin kullanılması.
- Bu modelin bütünlüğünün korunması ve periyodik olarak geçerliliğinin denetlenmesi.

İdarenin Uzmanlardan Faydalanması (Bkz: Parag. 8(c)(iii))

A29. İdare, gerekli tahminleri belirleyecek deneyim ve yeterliliğe sahip kişilere sahip olabilir veya kuruluş, bu deneyim ve yeterliliğe sahip kişileri istihdam etmiş olabilir. Ancak bazı durumlarda idare, söz konusu tahmin tutarlarını belirleyecek veya idareye bunları belirlemede yardımcı olacak bir uzmandan hizmet alma ihtiyacı duyabilir. Bu ihtiyaç, örneğin aşağıdaki hususlar nedeniyle ortaya çıkabilir:

- Tahmin gerektiren bir hususun uzmanlık gerektiren niteliği; örneğin doğal maden endüstrisinde maden veya hidrokarbon rezervlerinin ölçümünde olduğu gibi.
- Bazı gerçeğe uygun değer ölçümlerinde olabileceği gibi geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili gerekliliklerini karşılayacak modellerin teknik niteliği.
- Muhasebe tahmini gerektiren bir durum, işlem veya olayın olağandışı veya ender görülen niteliği.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

A30. Küçük ölçekli kuruluşlarda muhasebe tahmini gerektiren durumlar, genellikle işletme sahibi yöneticinin gereken tahmin tutarını belirleyebileceği durumlardır. Bazı durumlarda ise bir uzmana ihtiyaç duyulur. Denetim sürecinin başında işletme sahibi yönetici ile muhasebe tahminlerinin niteliği, gerekli muhasebe tahminlerinin tamlığı ve tahmin sürecinin yeterliliği hakkında yapılacak müzakere, uzman kullanmanın gerekli olup olmadığına karar vermesinde işletme sahibi yöneticiye yardımcı olabilir.

Varsayımlar (Bkz: Parag. 8(c)(iv))

A31. Varsayımlar, muhasebe tahminlerinin ayrılmaz parçalarıdır. Denetçinin, muhasebe tahminlerinin altında yatan varsayımlara dair bilgi edinirken dikkate alabileceği hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:

- Varsayımlardan hangilerinin önemli olabileceği hususu da dâhil olmak üzere varsayımların niteliği.
- İdarenin, varsayımların ihtiyaca uygun ve tam olup olmadığını (yani tüm ilgili değişkenlerin dikkate alınıp alınmadığını) nasıl değerlendirdiği.
- Uygun hallerde idarenin, kullanılan varsayımların kendi içinde tutarlı olduğuna nasıl kanaat getirdiği.
- Varsayımların, idarenin kontrolündeki hususlarla (örneğin varlığın kullanım ömrünün tahminini etkileyebilecek bakım programlarıyla ilgili varsayımlar) ilgili olup olmadığı ve bunların, kuruluşun iş planlarına ve dış çevreye veya kuruluşun kontrolü dışında bulunan hususlara (örneğin faiz oranları, ölüm oranları, olası adli veya düzenleyici işlemler veya gelecekteki nakit akışlarının değişkenliği ve zamanlaması hakkındaki varsayımlar) nasıl uyum sağladığı.
- Varsa varsayımları destekleyen belgelerin niteliği ve kapsamı.

İdarenin muhasebe tahminleri yapmasına yardımcı olmak üzere varsayımlar, bir uzman tarafından yapılabilir veya belirlenebilir. Bu varsayımlar, idare tarafından kullanıldığında idarenin varsayımları haline gelir.

- A32. Bazı durumlarda, örneğin idarenin muhasebe tahmini yapmak için bir model kullanması halinde, varsayımlar girdiler olarak ifade edilebilir fakat girdiler terimi belirli varsayımların uygulandığı temel verileri ifade etmek için de kullanılabilir.
- A33. İdare, varsayımları ilgililiği ve güvenilirliği değişkenlik gösteren ve iç ve dış kaynaklardan elde edilen farklı türde bilgilerle destekleyebilir. Bazı durumlarda bir varsayım, dış kaynaklardan (örneğin yayınlanan faiz oranı veya diğer istatistikî veriler gibi) veya iç kaynaklardan (örneğin geçmiş dönemlere ait bilgiler veya kuruluşun karşılaştığı önceki durumlar gibi) gelen geçerli bilgiyi temel alabilir. Diğer hallerde, örneğin kuruluşun hiçbir deneyiminin veya bilgi elde edeceği dış kaynaklarının olmadığı durumlarda varsayım daha öznel olabilir.
- A34. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri söz konusu olduğunda varsayımlar; bilgili ve istekli piyasa taraflarının (bazen “piyasa katılımcıları” ve eşdeğeri olarak bahsedilir) bir varlığın değişimi veya yükümlülüğün yerine getirilmesi sırasında gerçeğe uygun değeri belirlemede kullanacağı varsayımları yansıtır veya bunlarla tutarlılık gösterir. Belirli varsayımlar, değer biçilen varlık veya yükümlülüğün özelliklerine, kullanılan değerlendirme yöntemine (örneğin piyasa yaklaşımı veya gelir yaklaşımı gibi) ve geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine göre de değişkenlik gösterir.
- A35. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleriyle ilgili olarak varsayımlar veya girdiler, kendi kaynak ve temelleri açısından aşağıdaki gibi değişkenlik gösterir:
- (a) Piyasa katılımcılarının, raporlayıcı kuruluşun bağımsız kaynaklardan elde edilen piyasa verileri bazında geliştirilen ve varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında kullanacağı varsayım veya girdiler (bazen “gözlemlenebilen girdiler” veya eşdeğeri olarak bahsedilir).
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında mevcut en iyi bilgilere dayanarak geliştirilen ve varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının hangi varsayımları kullanacağı konusunda kuruluşun kendi yargıları (bazen “gözlemlenemeyen girdiler” veya eşdeğeri olarak bahsedilir).
- Ancak uygulamada (a) ve (b) arasındaki ayırım her zaman belirgin değildir. Buna ilaveten idarenin, farklı piyasa katılımcıları tarafından kullanılan birtakım farklı varsayımlar arasından seçim yapması gerekebilir.
- A36. Bir varsayım veya girdinin gözlemlenebilir olup olmaması gibi durumların öznellik boyutu, tahmin belirsizliğinin derecesini ve dolayısıyla denetçinin, belli bir muhasebe tahminine ilişkin önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmesini etkiler.

Muhasebe Tahminlerinin Oluşturulmasında Kullanılan Yöntemlerdeki Değişiklikler (Bkz: Parag. 8(c)(v))

- A37. İdarenin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğunu değerlendirirken denetçinin, muhasebe tahmini oluşturma yöntemlerinde önceki döneme göre bir değişiklik olup olmadığını veya olması gerekip gerekmediğini anlaması gerekir. Ortam ve koşullarda kuruluşu etkileyecek şekilde ortaya çıkan veya geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak belirli bir tahmin yönteminin değiştirilmesi gerekebilir. İdarenin, muhasebe tahmini oluşturma yöntemini değiştirmesi halinde yeni yöntemin daha uygun olduğunu veya ilgili değişikliklere karşılık niteliğinde olduğunu gösterebilmesi önemlidir. Örneğin idarenin; muhasebe tahmini oluşturma esasını, piyasa fiyatına göre değerlendirme yaklaşımı izlemek yerine model kullanılması şeklinde değiştirmesi halinde denetçi, idarenin piyasa hakkındaki varsayımlarının içinde bulunulan ekonomik şartlar ışığında makul olup olmadığını sorgular.

Tahmin Belirsizliği (Bkz: Parag. 8(c)(vi))

- A38. İdarenin tahmin belirsizliğinin etkisini değerlendirip değerlendirmedeği, değerlendirdiyse nasıl değerlendirdiğine ilişkin bilgi edinirken denetçinin dikkate alabileceği hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- İdarenin, varsayımlardaki değişikliklerin muhasebe tahmini üzerindeki etkisini belirlemek için örneğin duyarlılık analizi uygulayarak alternatif varsayım veya sonuçları değerlendirip değerlendirmedeği, değerlendirdiyse nasıl değerlendirdiği.
 - Yapılan analiz, birtakım sonuç senaryolarını gösterirken idarenin, muhasebe tahminini nasıl belirlediği.
 - İdarenin, önceki dönemde yapılan muhasebe tahminlerinin sonucunu izleyip izlemediği ve bu izleme prosedürünün sonucuna uygun şekilde karşılık verip vermediği.

Önceki Dönem Muhasebe Tahminlerinin Gözden Geçirilmesi (Bkz: Parag. 9)

- A39. Bir muhasebe tahmininin sonucu, genellikle önceki dönem mali tablolarında muhasebeleştirilen muhasebe tahmininden farklı olur. Denetçi, bu farkların nedenlerini belirlemek ve anlamak üzere risk değerlendirme prosedürleri uygulayarak:
- İdarenin önceki dönem tahmin sürecinin etkinliğine ilişkin bilgi edinebilir ve böylelikle idarenin mevcut tahmin sürecinin olası etkinliği hakkında yargıya varabilir.
 - Önceki dönem muhasebe tahminlerinin cari dönemde yeniden tahmin edilmesiyle ilgili denetim kanıtı elde edebilir.
 - Mali tablolarda açıklanması gereken tahmin belirsizliği gibi hususlara ilişkin denetim kanıtı elde edebilir.
- A40. Önceki dönem muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi; cari dönemde denetçinin, muhasebe tahminlerinin idarenin muhtemel yanlışlığına yatkınlığını arttıran veya idarenin muhtemel yanlışlığının bulunduğu gösteren koşul veya durumları tespit etmesinde yardımcı olabilir. Denetçinin mesleki şüpheciliği, bu tür koşul veya durumları tespit etmesine ve ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemesine yardımcı olur.
- A41. Önemli muhasebe tahminleriyle ilgili olarak idarenin yargı ve varsayımlarının geriye dönük gözden geçirilmesi ISA 240¹ uyarınca da gereklidir. Bu gözden geçirme işlemi denetçinin, hile nedeniyle önemli yanlış bildirim riski bulunduğunu yansıtabilecek yanlışlık durumlarına karşı ve idarenin kontrolleri geçersiz kılmasına karşılık olarak muhasebe tahminlerini gözden geçirmeye yönelik prosedür tasarlama ve uygulama gerekliliğinin bir parçası olarak yürütülür. Denetçinin; bu ISA uyarınca önceki dönem muhasebe tahminlerini bir risk değerlendirme prosedürü olarak gözden geçirmesi, uygulamada ISA 240'ın gerektirdiği gözden geçirme işlemiyle bağlantılı olarak gerçekleştirilebilir.
- A42. Denetçi, önceki dönem denetimi sırasında yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu tespit edilen veya önceki döneme göre önemli ölçüde değişmiş olan muhasebe tahminleri için daha detaylı bir gözden geçirme yapılması gerektiğine kanaat getirebilir. Diğer yandan örneğin rutin ve yinelenen işlemlerin kaydedilmesi ile ortaya çıkan muhasebe tahminleri için denetçi, analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanmasının bu gözden geçirmenin amaçları açısından yeterli olduğu yargısına varabilir.

¹ ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", 32(b)(ii) paragrafı.

- A43. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri ve ölçüm tarihindeki mevcut koşulları temel alan diğer muhasebe tahminleri için önceki dönem mali tablolarında muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer miktarı ile cari dönemin amacına uygun olarak yeniden tahmin edilen miktar veya sonuç arasında daha fazla farklılık bulunabilir. Bunun nedeni, bu tür muhasebe tahminlerinin ölçüm amacının, belirli bir tarihteki değere ilişkin -kuruluşun faaliyet gösterdiği ortam değiştikçe önemli ve hızlı biçimde değişebilen- algılarla ilgili olmasıdır. Bu nedenle denetçi, gözden geçirme çalışmasını, önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirmeye ilişkin bilgi elde etme üzerine odaklayabilir. Örneğin bazı durumlarda önceki dönem gerçeğe uygun değer muhasebe tahmininin sonucunu etkileyen piyasa katılımcısı varsayımlarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgi edinilmesinin, denetimin amaçları açısından ihtiyaca uygun bilgiler sağlama olasılığı düşüktür. Bu durumda, denetçinin önceki döneme ait gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin sonucuna ilişkin değerlendirmesi, idarenin önceki dönemle ilgili tahmin sürecinin etkinliğinin anlaşılmasına -diğer bir deyişle, denetçinin idarenin cari sürecinin muhtemel etkinliği hakkında yargıda bulunabileceği idarenin geçmiş performansının anlaşılmasına- daha fazla yönlendirilebilir.
- A44. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile önceki döneme ait mali tablolarda muhasebeleştirilmiş tutar arasında farklılık olması, önceki döneme ait mali tablolarda mutlaka yanlış bildirim olduğu anlamına gelmez. Ancak farklılığın, önceki döneme ait mali tabloların tamamlandığında idarenin sahip olduğu bilgilerden veya bu mali tabloların hazırlanması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul olarak beklenen bilgilerden kaynaklanması hâlinde bu durum, önceki döneme ait mali tablolarda yanlış bildirim olduğu anlamına gelebilir. Birçok mali raporlama çerçevesi, yanlış bildirim teşkil eden ve etmeyen muhasebe tahminlerindeki değişiklikler arasındaki farkın ayırt edilmesine ve söz konusu duruma göre izlenmesi gereken muhasebe yöntemine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

Tahmin Belirsizliği (Bkz: Parag. 10)

- A45. Bir muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliğinin derecesi, aşağıdaki faktörlerden etkilenebilir:
- Muhasebe tahmininin ne ölçüde yargıya dayandığı.
 - Muhasebe tahmininin varsayımlarda meydana gelen değişikliklere duyarlılığı.
 - Tahmin belirsizliğini azaltabilecek, kabul gören ölçüm tekniklerinin mevcudiyeti (girdi olarak kullanılan varsayımların öznelliğinin yine de tahmin belirsizliğine yol açma ihtimali olmasına rağmen).
 - Tahmin döneminin süresi ve gelecekteki olayları tahmin etmek üzere geçmiş olaylardan elde edilen verilerin ilgililiği.
 - Dış kaynaklardan elde edilen güvenilir verilerin erişilebilirliği.
 - Muhasebe tahmininin, gözlemlenebilir olan veya gözlemlenebilir olmayan girdileri ne ölçüde esas aldığı.
- Bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesi, tahminin yanlış olmaya yatkınlığını etkileyebilir.
- A46. Denetçinin, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirirken dikkate alacağı hususlar aşağıdakileri de içerebilir:
- Muhasebe tahmininin gerçek veya beklenen büyüklüğü.
 - Denetçinin kaydedilmesini beklediği miktar ile ilgili olarak muhasebe tahmininin kaydedilen miktarı (yani idarenin tahmini).

- İdarenin, muhasebe tahmini yaparken uzmandan faydalanıp faydalanmadığı.
- Önceki dönem muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesinden çıkan sonuç.

Yüksek Düzeyde Tahmin Belirsizliği ve Önemli Riskler (Bkz: Parag. 11)

- A47. Yüksek düzeyde tahmin belirsizliği içerebilecek muhasebe tahminlerine örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Yargılara önemli ölçüde bağlı olan muhasebe tahminleri; örneğin devam etmekte olan davaların sonucu hakkında veya uzun yıllar belirsiz olaylara bağlı kalacak gelecekteki nakit akışlarının miktarı ve zamanlaması hakkındaki yargılar.
 - Kabul görmüş ölçüm teknikleri kullanılarak hesaplanmamış olan muhasebe tahminleri.
 - Denetçinin; önceki döneme ait mali tablolarda yapılmış benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme sonuçlarının, başlangıçta yapılan muhasebe tahmini ile fiili sonuç arasında önemli bir farklılığa işaret ettiği muhasebe tahminleri.
 - Kuruluşun geliştirdiği oldukça özellikli bir modelin kullanıldığı veya gözlemlenebilir hiçbir girdinin bulunmadığı gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri.
- A48. Görünüşte önemli olmayan bir muhasebe tahmini, kendisiyle ilişkili olan tahmin belirsizliğinden dolayı önemli bir yanlış bildirim neden olma potansiyeline sahip olabilir; başka bir ifadeyle muhasebe tahmini için mali tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan tutarın büyüklüğü, tahmin belirsizliğinin bir göstergesi olmayabilir.
- A49. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği makul bir muhasebe tahmini oluşturulamayacak kadar yüksektir. Bu nedenle geçerli mali raporlama çerçevesi, ilgili kalemin mali tablolarda muhasebeleştirilmesine veya bunun gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine izin vermeyebilir. Bu gibi durumlarda önemli riskler, yalnızca muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmesinin veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesinin gerekip gerekmediği ile ilgili değil, aynı zamanda açıklamaların yeterliliği ile de ilgilidir. Bu tür muhasebe tahminleri ile ilgili olarak geçerli mali raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinin ve bunlarla ilişkili yüksek düzeyde tahmin belirsizliğinin açıklanmasını gerektirebilir (Bkz. A120-A123).
- A50. Bir muhasebe tahmininin önemli riske yol açtığına karar vermesi halinde denetçinin, kontrol faaliyetleri dâhil kuruluşun kontrollerine ilişkin bilgi edinmesi gerekir.¹
- A51. Bazı durumlarda muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliği; kuruluşun, işletme sürekliliği bakımından devamlılık gösterme becerisi hakkında ciddi şüpheler doğurabilir. ISA 570², bu durumlara ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar (Bkz: Parag. 12)

- A52. ISA 330; denetçinin, hem mali tablo hem de beyan düzeyindeki muhasebe tahminleriyle ilgili olan etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı niteliği, zamanlaması ve kapsamı bakımından yanıt olacak denetim prosedürleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir³. A53-A115 paragrafları, yalnızca beyan düzeyinde belirli yanıtlara odaklanır.

¹ ISA 315, 29. paragraf.

² ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği".

³ ISA 330, 5-6. paragraflar.

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesi Gerekliliklerinin Uygulanması (Bkz: Parag. 12(a))

- A53. Pek çok mali raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin belirli koşulları tanımlamakta ve bu muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemleri ve gerekli açıklamaları belirlemektedir. Bu gereklilikler karmaşık olabilir ve yargı gerektirebilir. Denetçinin, risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında elde edilen bilgilere dayanarak, geçerli mali raporlama çerçevesinin yanlış uygulamaya veya farklı yorumlara açık olabilecek gerekliliklerine dikkatini yoğunlaştırması gerekecektir.
- A54. İdarenin geçerli mali raporlama çerçevesi gerekliliklerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına karar verilmesi, kısmen denetçinin, kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortam hakkında bilgi edinmesine bağlıdır. Örneğin ticari birleşme yoluyla elde edilen maddi olmayan varlıklar gibi bazı kalemlerin gerçeğe uygun değer ölçümü, kuruluşun niteliği ve faaliyetlerinden etkilenen dikkate alınması gereken özel hususları içerebilir.
- A55. Bazı durumlarda idarenin, geçerli mali raporlama çerçevesi gerekliliklerini uygun şekilde uygulayıp uygulamadığına karar verilebilmesi için denetçinin varlığın mevcut fiziki durumunu tetkik etmesi gibi ek denetim prosedürleri; gerekli olabilir.
- A56. Geçerli mali raporlama çerçevesi gerekliliklerinin uygulanması; idarenin, kuruluşu etkileyecek ortam veya koşullardaki değişiklikleri dikkate almasını gerektirir. Örneğin belli bir varlık veya yükümlülük sınıfı için aktif piyasanın ortaya çıkması, bu varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değer tahmini için iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanılmasının artık uygun olmadığına işaret edebilir.

Yöntemlerde ve Değişikliklerin Temelinde Tutarlılık (Bkz: Parag. 12(b))

- A57. Denetçinin bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmini yapma yöntemindeki değişikliğe ilişkin değerlendirmesi önemlidir, çünkü içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe veya yeni bilgilere dayanmayan bir değişiklik ihtiyari olarak kabul edilir. Bir muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler, zaman içinde tutarsız mali tablolara yol açar ve mali tablolarda yanlış bildirim neden olabilir veya idarenin muhtemel yanlışlığının bir göstergesi olabilir.
- A58. İdare çoğu zaman, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe dayanan ve bir dönemden diğerine bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde yapılan bir değişiklik için haklı bir gerekçe gösterebilir. Haklı bir gerekçeyi nelerin oluşturduğu ve idarenin, içinde bulunulan şartlardaki bir değişiklik sebebiyle bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde değişiklik yapılmasının gerekli olduğu yönündeki görüşüne ilişkin dayanağın yeterliliği, yargıya dayalı hususlardır.

Etkisi Değerlendirilen Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar (Bkz: Parag. 13)

- A59. Denetçinin, önemli yanlış bildirim risklerine karşılık vermek için 13 üncü paragrafta yer alan karşılıklardan hangilerinin tek başına veya birlikte uygulanacağına ilişkin kararı, aşağıdakigibi hususlardan etkilenebilir:
- Rutin veya rutin olmayan işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da dâhil olmak üzere muhasebe tahmininin niteliği.
 - İlgili prosedür veya prosedürlerin denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin bir şekilde sağlamanın beklenip beklenmediği.
 - Etkisi değerlendirilen riskin önemli bir risk olup olmadığı da dâhil olmak üzere etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riski.

- A60. Örneğin, şüpheli alacaklar karşılığının makul olup olmadığı değerlendirilirken denetçi için etkin olabilecek bir prosedür, diğer prosedürlerle birlikte daha sonra yapılan nakit tahsilatlarının gözden geçirilmesi olabilir. Muhasebe tahmini ile ilişkili tahmin belirsizliğinin yüksek olduğu hallerde (örneğin kuruluşun kendisine ait olan ve gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanan bir modeli temel alan muhasebe tahmini) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için 13. paragraftaki etkisi değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıkların birlikte uygulanması gerekebilir.
- A61. Karşılıkların her birinin uygun olabileceği durumları açıklayan rehber niteliğinde ilâve bilgiler A62-A95 paragraflarında sunulmuştur.

Denetçi Raporunun Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylar (Bkz: Parag. 13(a))

- A62. Denetçi raporunun tarihine kadar meydana gelen olayların, muhasebe tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına karar vermek, bu gibi olayların:
- Meydana gelmesinin ve
 - Muhasebe tahminini doğrulayan veya bununla çelişen denetim kanıtı sağlamasının beklenmesi durumunda uygun bir karşılık olabilir.
- A63. Denetçi raporunun tarihine kadar meydana gelen olaylar, bazen bir muhasebe tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Örneğin kullanımdan çıkarılan bir ürün stoğunun tamamının dönem sonundan kısa süre sonra satılması, söz konusu ürünün net gerçekleşebilir değer tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayabilir. Bu gibi durumlarda olaylar hakkında yeterli ve uygun kanıt sağlandığı takdirde, muhasebe tahminine ilişkin ek denetim prosedürlerinin uygulanması gerekmez.
- A64. Bazı muhasebe tahminleri için denetçi raporunun tarihine kadar meydana gelen olayların, söz konusu muhasebe tahminiyle ilgili denetim kanıtı sağlama olasılığı düşüktür. Örneğin bazı muhasebe tahminleriyle ilişkili koşul veya olaylar, ancak uzun bir dönemde gelişir. Ayrıca, gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı nedeniyle dönem sonunun ardından elde edilen bilgi de bilanço tarihindeki mevcut olay veya koşulları yansıtmayabilir. Bu sebeple bu bilgi, gerçeğe uygun değer muhasebe tahmininin ölçümüyle ilgili olmayabilir. 13. paragraf, önemli yanlış bildirim risklerine karşı denetçinin atabileceği diğer adımları belirler.
- A65. Bazı durumlarda muhasebe tahmini ile çelişen olaylar; idarenin, muhasebe tahmini yapma hususunda etkin olmayan süreçlere sahip olduğuna veya muhasebe yaparken yanlış olduğuna işaret edebilir.
- A66. Denetçinin, belirli muhasebe tahminleri ile ilgili olarak bu yaklaşımı benimsememeye karar vermesi durumunda bile ISA 560'a uyması gerekir.¹ Denetçinin, mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında meydana gelen ve mali tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların tespit edildiğine² ve mali tablolarda uygun şekilde yansıtıldığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürleri uygulaması gerekir.³ Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri dışında pek çok muhasebe tahmininin ölçümünün, genellikle gelecekteki koşul, işlem veya olayların sonuçlarına bağlı olması nedeniyle denetçinin ISA 560 kapsamındaki görevi konuyla özellikle ilgilidir.

¹ ISA 560, "Takip Eden Olaylar".

² ISA 560, 6. paragraf.

³ ISA 560, 8. paragraf.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

- A67. Bilanço tarihi ve denetçi raporu arasında uzun bir süre bulunması halinde denetçinin bu dönem içindeki olayları gözden geçirmesi, gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri dışındaki muhasebe tahminlerine yönelik atılacak etkin bir adım olabilir. Bu durum, özellikle bazı küçük ölçekli, işletme sahibi yönetici tarafından yönetilen kuruluşlarda özellikle de idarenin, muhasebe tahminleriyle ilgili resmi kontrol prosedürlerine sahip olmaması durumunda geçerli olabilir.

İdarenin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi (Bkz: Parag. 13(b))

- A68. İdarenin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun ve söz konusu tahmini temellendirdiği verilerin test edilmesi; muhasebe tahmininin, gözlemlenebilir olan ve gözlemlenebilir olmayan girdileri kullanan bir model üzerinde geliştirilen gerçeğe uygun değer muhasebe tahmini olması halinde atılacak uygun bir adım olabilir. Bunların test edilmesi aşağıdaki durumlarda da uygun olabilir, örneğin:

- Muhasebe tahmininin, işletmenin muhasebe sistemi tarafından, verilerin rutin olarak işlenmesinden elde edilmesi.
- Denetçinin, önceki döneme ait mali tablolarda oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirmenin, idarenin cari döneme ilişkin sürecinin etkin olabileceğine işaret etmesi.
- Muhasebe tahmininin, münferit olarak önemli olmayan benzer niteliğe sahip kalemlerden oluşan geniş bir ana kitleye dayanması.

- A69. İdarenin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi, aşağıdakileri kapsayabilir:

- Muhasebe tahmininin temellendirildiği verilerin ne derece doğru, tam ve ilgili olduğunun test edilmesi ve muhasebe tahmininin, bu gibi verileri ve idare varsayımlarını kullanarak uygun şekilde belirlenip belirlenmediği,
- İdare tarafından muhasebe tahmini oluşturulmasına yardımcı olmak amacıyla görevlendirilen dış uzmanlardan alınanlar da dâhil olmak üzere dış verilerin ve bilgilerin kaynak, ilgililik ve güvenilirliğinin göz önünde bulundurulması,
- Muhasebe tahmininin yeniden hesaplanması ve muhasebe tahmini hakkındaki bilginin iç tutarlılık sağlanması açısından gözden geçirilmesi,
- İdarenin gözden geçirme ve onay süreçlerinin göz önünde bulundurulması.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

- A70. Küçük ölçekli kuruluşlarda muhasebe tahmini oluşturma süreci, genellikle büyük ölçekli kuruluşlarda olduğundan daha basit yapıdadır. İdarenin aktif katılımının olduğu küçük ölçekli kuruluşlarda, muhasebe prosedürlerine ilişkin kapsamlı tanımlar, karmaşık muhasebe kayıtları veya yazılı politikalar bulunmayabilir. Kuruluşun resmi olarak belirlenen hiçbir süreci bulunmasa bile bu durum; idarenin, denetçinin ilgili muhasebe tahminini test etmesine bir dayanak sağlayamayacağı anlamına gelmez.

Ölçüm Yönteminin Değerlendirilmesi (Bkz: Parag. 13(b)(i))

- A71. Geçerli mali raporlama çerçevesinin ölçüm yöntemini belirtmediği hallerde, kullanılan yöntemin (geçerli her türlü model dâhil) duruma uygun olup olmadığını değerlendirmek bir mesleki yargı meselesidir.
- A72. Bu amaçla denetçinin dikkate alabileceği hususlar şunlardır:

- İdarenin seçilen yönteme ilişkin gerekçesinin makul olup olmadığı.
 - İdarenin, seçilen yöntemleri desteklemek amacıyla geçerli mali raporlama çerçevesindeki -varsa- kriterleri yeterince değerlendirip değerlendirmedeği ve bunları uygun şekilde uygulayıp uygulamadığı.
 - Yöntemin, tahmin edilen varlık veya yükümlülüğün niteliği ve muhasebe tahminleriyle ilgili geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri doğrultusunda duruma uygun olup olmadığı.
 - Yöntemin, kuruluşun faaliyet gösterdiği iş kolu, endüstri ve ortama uygun olup olmadığı.
- A73. Bazı durumlarda idare, farklı yöntemlerin birbirinden önemli derecede farklılık gösteren bir dizi tahminle sonuçlandığına karar vermiş olabilir. Bu gibi durumlarda kuruluşun bu farklılıkların sebeplerini nasıl araştırdığı hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin seçilen yöntemin uygunluğunu değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Model Kullanımının Değerlendirilmesi

- A74. Bazı durumlarda idare, özellikle de gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri oluştururken bir model kullanabilir. Kullanılan modelin duruma uygun olup olmadığı, kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri de dâhil olmak üzere kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamın niteliği ve ölçümü yapılan belirli varlık veya yükümlülük gibi birtakım faktörlere bağlı olabilir.
- A75. Aşağıdaki hususların ne derece ilgili olduğu, koşullara bağlıdır. Bunlara modelin, belli bir sektör veya endüstride kullanılmak üzere piyasada bulunan bir model veya tescilli bir model olup olmadığı dâhildir. Bazı durumlarda kuruluş, bir modeli geliştirmek ve test etmek için bir uzmandan faydalanabilir..
- A76. Koşullara bağlı olarak denetçinin, modeli test ederken göz önünde bulundurabileceği hususlara örnekler şunlardır:
- Modelin amaçlanan kullanımı için hala uygun olduğundan emin olmak üzere kullanılmadan önce periyodik gözden geçirme süreçleri aracılığıyla doğrulanıp doğrulanmadığı. Kuruluşun doğrulama süreci aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
 - Modelin teorik sağlamlığı ve matematiksel doğruluğu (model parametrelerinin uygunluğu dâhil).
 - Model girdilerinin, piyasa uygulamaları ile tutarlılığı ve tamlığı.
 - Gerçek işlemlerle kıyaslandığında modelin çıktıları.
 - Değişikliklerin kontrolüne yönelik uygun politika ve prosedürlerin bulunup bulunmadığı.
 - Geçerliliğini denetlemek üzere modelin, periyodik olarak düzeltilip düzeltilmediği ve test edilip edilmediği (özellikle girdilerin öznel olduğu hallerde).
 - Modelin çıktısında düzeltmeler yapılıp yapılmadığı (gerçeğe uygun değer muhasebe tahminlerinde bu gibi ayarlamaların, piyasa katılımcılarının benzer durumlarda kullanacağı varsayımları yansıtıp yansıtmadığı dâhil).
 - Modelin yeterli bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediği (modelin planlanan uygulamaları, kısıtlamaları ve kilit parametreleri ile gereken girdiler ve uygulanan her türlü doğrulama analizi sonuçları dâhil).

İdarenin Kullandığı Varsayımlar (Bkz: Parag. 13(b)(ii))

- A77. Denetçinin; idare tarafından kullanılan varsayımlara ilişkin değerlendirmesi, yalnızca denetim sırasında mevcut olan bilgileri temel alır. İdarenin varsayımlarını ele alan denetim prosedürleri, kuruluşun mali tablolarının denetimi bağlamında uygulanır ve varsayımlara ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.
- A78. Denetçinin, idarece kullanılan varsayımların makullüğünü değerlendirirken göz önünde bulundurabileceği hususlara örnekler şunlardır:
- Münferit varsayımların makul görünüp görünmediği.
 - Varsayımların birbirine bağlı ve kendi içinde tutarlı olup olmadığı.
 - Toplu olarak veya diğer varsayımlarla bağlantılı olarak ele alındığında varsayımların, gerek söz konusu muhasebe tahmini gerek diğer muhasebe tahminleri bakımından makul görünüp görünmediği.
 - Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinde varsayımların, gözlemlenebilir piyasa varsayımlarını uygun şekilde yansıtmayı yansıtmadığı.
- A79. Muhasebe tahminlerinin dayandırıldığı varsayımlar; idarenin, belirli hedef ve stratejilerin sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, varsayımların makullüğünü değerlendirmek üzere örneğin bunların aşağıdaki hususlarla tutarlı olup olmadığını dikkate alarak denetim prosedürleri uygulayabilir:
- Genel ekonomik ortam ve kuruluşun ekonomik durumu.
 - Kuruluşun planları.
 - Konuyla ilgiliyse, önceki dönemlerde yapılan varsayımlar.
 - Geçmişe ait bilgilerin geleceğe ilişkin şart veya olayların göstergesi olarak değerlendirilebildiği ölçüde, işletmenin sahip olduğu deneyimler veya işletmenin daha önce karşılaştığı durumlar.
 - İdarenin, mali tablolarla ilgili kullandığı diğer varsayımlar.
- A80. Kullanılan varsayımların makullüğü, idarenin amacına ve belli eylem planları yürütme kabiliyetine bağlı olabilir. İdare genellikle, belirli varlık ve yükümlülüklerle ilgili planları ve amaçları belgelendirir ve mali raporlama çerçevesi de bunun yapılmasını zorunlu kılabilir. İdarenin amaç ve kabiliyeti hakkında elde edilecek denetim kanıtının kapsamı, mesleki yargı meselesi olmakla beraber denetçinin prosedürleri aşağıdakileri kapsayabilir:
- İdarenin açıkladığı amaçlarını nasıl yerine getirdiğine ilişkin geçmişinin gözden geçirilmesi.
 - Yazılı planlar ve diğer belgelerin (uygun hallerde resmi olarak onaylanmış bütçeler, yetki belgeleri veya tutanaklar dâhil) gözden geçirilmesi.
 - İdarenin belli bir eylem planına ilişkin sebeplerinin sorgulanması.
 - Mali tabloların tarihinden sonra ve denetçi raporunun tarihine kadar meydana gelen olayların gözden geçirilmesi.
 - Ekonomik şartları göz önüne alındığında kuruluşun belli bir eylem planını yürütme kabiliyetinin değerlendirilmesi (mevcut taahhütlerinin etkileri dâhil).

Ancak bazı mali raporlama çerçeveleri, bir muhasebe tahminini oluştururken idarenin amaçları veya planlarının göz önünde bulundurulmasına izin vermeyebilir. Bu durum genellikle, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri açısından geçerlidir, çünkü gerçeğe uygun değere ilişkin tahminlerin ölçüm amacı, varsayımların piyasa katılımcıları tarafından kullanılan varsayımları yansıtmayı zorunlu kılar.

- A81. Denetçinin; uygun hallerde yukarıda bahsedilen hususlara ek olarak idare tarafından kullanılan ve gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin altında yatan varsayımların makullüğünü değerlendirirken dikkate alabileceği hususlara örnekler şunlardır:
- İlgili hallerde idarenin, piyasaya özgü girdileri, varsayımların oluşturulma sürecine dâhil edip etmediği, dâhil etmesi hâlinde nasıl dâhil ettiği.
 - Varsayımların, gözlemlenebilir piyasa koşullarıyla ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen varlık veya yükümlülüklerin özellikleriyle tutarlı olup olmadığı.
 - Piyasa katılımcısı varsayımlarına ilişkin kaynakların ihtiyaca uygun ve güvenilir olup olmadığı ve çok sayıda farklı piyasa katılımcısı varsayımının bulunması durumunda idarenin kullandığı varsayımları nasıl seçtiği.
 - Uygun hallerde idarenin, kıyaslanabilir işlemler, varlıklar ve yükümlülüklerde kullanılan varsayımları veya bunlar hakkındaki bilgileri değerlendirip değerlendirmediyse; değerlendirdiyse nasıl değerlendirdiği.
- A82. Bunlara ilaveten gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri gözlemlenebilir girdilerin yanında gözlemlenebilir olmayan girdileri de içerebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin, gözlemlenebilir olmayan girdileri temel aldığı hallerde denetçinin dikkate alacağı hususlar, örneğin idarenin aşağıdaki durumları nasıl desteklediğini kapsayabilir:
- Muhasebe tahminiyle ilgili piyasa katılımcılarının özelliklerinin belirlenmesi.
 - İdarenin, piyasa katılımcılarının kullanacağı varsayımlar hakkında görüşünü yansıtmak üzere kendi varsayımlarında yaptığı değişiklikler.
 - İçinde bulunulan şartlar altında idarenin, mevcut en iyi bilgileri kullanıp kullanmadığı.
 - Uygun hallerde idarenin varsayımlarının; kıyaslanabilir işlemler, varlıklar veya yükümlülükleri nasıl dikkate aldığı.
- Gözlemlenebilir olmayan girdilerin bulunması halinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetçinin varsayımlara ilişkin değerlendirmesinin, etkisi değerlendirilen risklere karşı 13. Paragrafta belirtilen adımlarla birleştirilmesi gerekecektir. Bu gibi durumlarda denetçinin, örneğin muhasebe tahmininin uygun yönetim kademeleri ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözden geçirilmesi ve onaylanması işlemini destekleyen belgelerin incelenmesi gibi, diğer denetim prosedürlerini uygulaması gerekli olabilir.
- A83. Muhasebe tahminini destekleyen varsayımların makullüğünü değerlendirirken denetçi, bir veya daha fazla önemli varsayım tespit edebilir. Bu tespit, muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliğinin yüksek olduğuna, dolayısıyla muhasebe tahmininin önemli riske yol açabileceğine işaret edebilir. Önemli risklere karşı atılacak adımlar, A102-A115 paragraflarında açıklanmaktadır.

Kontrollerin Faaliyet Etkinliğinin Test Edilmesi (Bkz: Parag. 13(c))

- A84. İdarenin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğuna dair yapılan kontrollerin faaliyet etkinliğinin test edilmesi, idarenin kontrol sürecinin iyi tasarlandığı, uygulandığı ve sürdürüldüğü aşağıdaki gibi durumlarda atılacak uygun bir adım olabilir. Örneğin:
- Muhasebe tahminlerinin uygun yönetim kademeleri ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözden geçirildiği ve onaylandığına dair kontroller mevcuttur.
 - Muhasebe tahmini, verilerin kuruluşun muhasebe sistemi tarafından rutin olarak işlenmesinden elde edilmektedir.

A85. Kontrollerin faaliyet etkinliğinin aşağıdaki hallerde test edilmesi gerekir:

- (a) Denetçinin beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerinin etkisini değerlendirmesi, ilgili süreç üzerinde yapılan kontrollerin etkin olarak faaliyet gösterdiği beklentisini içermektedir veya
- (b) Maddi doğrulama prosedürleri, beyan düzeyinde tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamamaktadır.¹

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

A86. Küçük ölçekli kuruluşlarda muhasebe tahmini oluşturma süreci üzerinde uygulanacak kontroller bulunabilir, fakat bu kontrolleri uygulama usulleri değişiklik gösterir. Ayrıca küçük ölçekli kuruluşlar; idarenin, mali raporlama sürecine aktif olarak katılması nedeniyle bazı kontrol türlerinin gerekli olmadığına karar verebilir. Çok küçük ölçekli kuruluşlarda ise denetçinin tespit edebileceği çok sayıda kontrol bulunmayabilir. Bu nedenle denetçinin, etkisi değerlendirilen risklere karşı atacağı adım, 13. paragrafta belirtilen diğer adımların bir veya daha fazlasını ayrıca uygulamakla beraber, muhtemelen maddi doğrulama mahiyetinde olacaktır.

Tahmin veya Tahmin Aralığının Oluşturulması (Bkz: Parag. 13(d))

A87. İdarenin tahminini değerlendirmek üzere tahmin veya tahmin aralığı oluşturulması; aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir adım olabilir.:

- Muhasebe tahmininin, verilerin muhasebe sistemi tarafından rutin olarak işlenmesinden elde edilmemesi.
- Denetçinin önceki dönem mali tablolardaki benzer muhasebe tahminlerini gözden geçirmesinin, idarenin cari döneme ilişkin tahmin sürecinin etkin olmayabileceğini göstermesi.
- Kuruluşun muhasebe tahminlerinin belirlenmesine ilişkin idare süreçleri dâhilinde ve bu süreçler üzerinde sahip olduğu kontrollerin iyi tasarlanmaması veya bu kontrollerin düzgün bir şekilde uygulanmaması.
- Dönem sonu ile denetçi raporunun tarihi arasındaki olay ve işlemlerin, idarenin tahminiyle çelişmesi,
- Denetçinin kullanımına hazır olan ve bir tahmin veya tahmin aralığı belirlemede kullanabileceği ilgili veriler için alternatif kaynakların bulunması.

A88. Kuruluşun kontrollerinin iyi tasarlandığı ve düzgün şekilde uygulandığı hallerde bile tahmin veya tahmin aralığının oluşturulması, etkisi değerlendirilen risklere karşı atılan etkin veya verimli bir adım olabilir. Diğer durumlarda denetçi bu yaklaşımı, ek prosedürlerin gerekli olup olmadığına; gerekliyse bu prosedürlerin niteliği ve kapsamının ne olacağına karar verme sürecinin bir parçası olarak dikkate alabilir.

A89. Denetçinin tahmin veya tahmin aralığı oluştururken benimsediği yaklaşım, içinde bulunulan şartlar altında neyin en etkili olacağına bağlı olarak farklılık gösterebilir. Örneğin denetçi, başlangıçta bir tahmin oluşturabilir ve daha sonra idarenin tahminini değerlendirecek bir aralık belirlemek amacıyla varsayımlardaki değişikliklere karşı bu tahminin duyarlılığını değerlendirebilir. Buna alternatif olarak denetçi, mümkün olan hallerde, tahmin belirleme amacıyla bir aralık oluşturarak da işe başlayabilir.

¹ ISA 330, 8. paragraf.

- A90. Denetçinin, bir tahmin aralığının aksine tahmin tutarı belirleyebilme kabiliyeti, kullanılan model, mevcut verilerin nitelik ve kapsamı ve muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliği de dâhil olmak üzere birçok faktöre bağlıdır. Ayrıca, bir tahmin veya tahmin aralığı oluşturma kararı, alternatif sonuç ve varsayımlar göz önüne alındıktan sonra kullanılması gereken tahmini veya belirli ölçüm yöntemini (örneğin, olasılığa göre ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değer kullanımı gibi) tanımlayan geçerli mali raporlama çerçevesinden etkilenebilir.,.
- A91. Denetçi, çeşitli yollarla bir tahmin veya tahmin aralığı oluşturabilir. Örneğin denetçi;
- Belirli bir sektör veya endüstride ticari olarak kullanıma sunulmuş hazır bir modeli ya da tescilli veya denetçi tarafından geliştirilmiş bir modeli kullanabilir.
 - İdarenin alternatif varsayım veya sonuçlara yönelik değerlendirmesini daha da geliştirebilir, örneğin farklı bir varsayım seti kullanarak.
 - Modeli oluşturmak veya uygulamak ya da ilgili varsayımları sağlamak için özel uzmanlık bilgisine sahip bir kişiyi istihdam edebilir veya görevlendirebilir.
 - Diğer kıyaslanabilir durumlara, işlemlere veya olaylara veya ilgili olduğu yerde kıyaslanabilir varlık veya yükümlülüklerle ilişkin piyasalara başvurabilir.

İdarenin Varsayımlarının ve Yönteminin Anlaşılması (Bkz: Parag. 13(d)(i))

- A92. Denetçinin, bir tahmin veya tahmin aralığı oluşturduğu ve idare tarafından kullanılanlardan farklı varsayım veya yöntem kullandığı hallerde 13(d)(i) paragrafı, denetçinin muhasebe tahmini oluştururken idare tarafından kullanılan varsayımlar veya yöntem hakkında yeterli bilgi edinmesini gerektirir. Bu bilgi, denetçiye uygun bir tahmin veya tahmin aralığı oluşturması ile ilgili olabilecek bilgileri sağlar. Ayrıca bu husus denetçinin, idarenin tahmininden herhangi bir önemli sapmayı anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olur. Örneğin denetçi, idarenin kullandıklarına kıyasla farklı fakat bunlarla eşit derecede geçerli varsayımlar kullandığı için bir farklılık ortaya çıkabilir. Bu durum, muhasebe tahmininin belirli varsayımlara oldukça duyarlı olduğunu ve bu nedenle yüksek düzeyde tahmin belirsizliğiyle karşı karşıya kalacağını ortaya çıkarabilir ki bu da muhasebe tahmininin önemli risk teşkil edebileceğine işaret eder. Alternatif olarak, idare tarafından yapılan fiili bir hata sonucunda da farklılık ortaya çıkabilir. Koşullara bağlı olarak denetçi; sonuca ulaşmak için muhasebe tahmini oluşturmakta kullanılan varsayımların dayanağı ve geçerliliği ile benimsenen yaklaşımda bir farklılık olması halinde bu farklılık hakkında idareyle müzakerede bulunmayı yararlı bulabilir.

Tahmin Aralığının Daraltılması (Bkz: Parag. 13(d)(ii))

- A93. Denetçinin, idarenin tahmininin makullüğünü değerlendirmek için belli bir tahmin aralığı (denetçinin tahmin aralığı) kullanmanın uygun olduğu sonucuna vardığı hallerde, 13(d)(ii) paragrafı, tahmin aralığının tüm olası sonuçları değil, tüm “makul sonuçları” kapsamasını gerektirir. Tahmin aralığının faydalı olması için tüm olası sonuçları içeren bir aralık olmaması gerekir, çünkü böyle bir tahmin aralığı, denetim amaçları bakımından etkin olamayacak kadar geniş olacaktır. Denetçinin tahmin aralığı; muhasebe tahmininin yanlış bildirilip bildirilmediği hakkında denetçinin bir sonuca varabilmesini sağlayacak şekilde yeterince dar olduğu zaman faydalı ve etkin olur.

- A94. Genellikle, uygulama önemliliğine eşit veya ondan daha az olacak şekilde daraltılmış bir tahmin aralığı, idarenin tahmininin makullüğünü değerlendirmek için yeterlidir. Ancak özellikle belli endüstrilerde tahmin aralığının bu tutarın altında olacak şekilde daraltılması mümkün olmayabilir. Bu durum, muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmesini engellemeyebilir. Ancak muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin, önemli bir riske yol açacağına işaret edebilir. Önemli risklere karşı atılacak ek adımlar A102-A115 paragraflarında açıklanmaktadır.
- A95. Tahmin aralığının, içindeki tüm sonuçların makul kabul edileceği bir dereceye kadar daraltılması aşağıdaki yöntemlerle gerçekleştirilebilir:
- Tahmin aralığının uç noktalarında yer alan ve denetçinin gerçekleşme olasılığının bulunmadığı yargısına vardığı sonuçların tahmin aralığından çıkarılması ve
 - Denetçi tarafından aralıktaki tüm sonuçların makul olduğu sonucuna varılana kadar, mevcut denetim kanıtlarına dayanarak tahmin aralığının daraltılmaya devam edilmesi. Bazı nadir durumlarda denetçi, denetim kanıtı bir tahmin tutarına işaret edene kadar tahmin aralığını daraltabilir.

Uzmanlık Becerisi veya Bilgisinin Gerekli Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Bkz: Parag. 14)

- A96. Denetimi planlarken denetçinin, denetim görevini yerine getirmek için gereken kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemesi gerekir.¹ Bu husus, gerektiğinde uzmanlık becerisine veya bilgisine sahip olan kişilerin katılımını da kapsayabilir. Buna ek olarak ISA 220; görev ekibi ve herhangi bir denetçi tarafından çalıştırılan ve görev ekibinin bir parçası olmayan uzmanların tamamının, denetim görevini yerine getirmek üzere uygun yeterlilik ve kabiliyete sahip oldukları konusunda görev ortağının emin olmasını gerektirir.² Muhasebe tahminleri denetimi sırasında denetçi, kendi deneyimleri ve görev koşulları ışığında muhasebe tahminlerinin bir veya birden çok yönüyle ilgili uygulanması gereken uzmanlık becerisi veya bilgisine ihtiyaç olduğunu tespit edebilir.
- A97. Denetçinin, uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere ihtiyaç olup olmadığına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek hususlara örnekler şunlardır:
- Belli bir iş kolu veya endüstrideki temel varlık, yükümlülük veya özkaynak bileşeninin (örneğin maden yatakları, tarımsal varlıklar ve karmaşık finansal araçlar) niteliği.
 - Yüksek düzeyde tahmin belirsizliği.
 - Karmaşık hesaplamaların kullanılması veya uzmanlık isteyen modellere başvurulması. Örneğin, gözlemlenebilir bir piyasanın olmadığı bir durumda gerçeğe uygun değerlerin tahmininde olduğu gibi.
 - Muhasebe tahminleriyle ilgili geçerli mali raporlama çerçevesi gerekliliklerinin karmaşıklığı (farklı yorumlara tabi olduğu bilinen alanlar olup olmadığı veya uygulamanın tutarsız veya gelişmekte olup olmadığı dâhil).
 - Denetçinin etkisi değerlendirilen risklere yanıt olarak uygulama niyetinde olduğuprosedürler.
- A98. Tahmin belirsizliği olması durumunda bile, muhasebe tahminlerinin çoğu açısından uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere ihtiyaç duyulması ihtimali düşüktür. Örneğin denetçinin şüpheli alacaklar karşılığını değerlendirmek için uzmanlık becerisi veya bilgisine ihtiyaç duyması pek olası değildir.

¹ ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", 8(e) paragrafı.

² ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", 14. paragraf.

- A99. Bununla birlikte denetçi, ilgili konunun muhasebe veya denetim dışında bir alana ait olması durumunda, uzmanlık isteyen gerekli beceri veya bilgilere sahip olmayabilir ve bu bilgi ve becerileri faydalandığı uzmandan elde etme ihtiyacı duyabilir. ISA 620¹, denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın istihdam edilmesi veya görevlendirilmesi ihtiyacına karar verilmesine ve söz konusu uzmanın bilgisinden faydalanırken denetçinin sorumluluklarına ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.
- A100. Bazı durumlarda denetçi, muhasebe veya denetimin belirli alanlarına ilişkin uzmanlık becerisi veya bilgisi almanın gerekli olduğuna kanaat getirebilir. Bu beceri ve bilgiye sahip kişiler, denetçinin firması tarafından istihdam edilebilir veya denetçinin firması dışında bir kuruluştan görevlendirilebilir. Bu kişiler; görevlendirildikleri denetim prosedürlerini uyguladıkları durumlarda görev ekibinin üyesi olur ve bu doğrultuda ISA 220’de belirtilen gerekliliklere tabi olurlar.
- A101. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanla veya uzmanlık becerisi veya bilgisine sahip diğer kişilerle olan çalışma anlayışı ve deneyimine bağlı olarak denetçi, bu kişilerin çalışmalarının denetim amaçları açısından ilgililiğini sağlamak üzere geçerli mali raporlama çerçevesi gereklilikleri gibi hususları söz konusu kişilerle müzakere etmeyi uygun görebilir.

Önemli Risklere Karşı Uygulanacak Ek Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz: Parag. 15)

- A102. Önemli risklere yol açan muhasebe tahminlerinin denetiminde, denetçinin ek maddi doğrulama prosedürleri, aşağıdaki hususların değerlendirilmesine odaklanır:
- (a) İdarenin, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahmini üzerindeki etkisini ve bu gibi bir belirsizliğin, muhasebe tahmininin mali tablolarda muhasebeleştirilmesinin uygunluğu üzerindeki etkisini nasıl değerlendirdiği ve
 - (b) İlgili açıklamaların yeterliliği.

Tahmin Belirsizliği

İdarenin Tahmin Belirsizliğini Değerlendirmesi (Bkz: Parag. 15(a))

- A103. İdare; muhasebe tahminlerine ilişkin alternatif varsayımları veya sonuçları, duruma göre mevcut birtakım yöntemlerden faydalanarak değerlendirebilir. İdare tarafından kullanılması muhtemel yöntemlerden biri duyarlılık analizidir. Bu analiz, bir muhasebe tahmininin parasal miktarının farklı varsayımlara göre nasıl değiştiğini tespit etmeyi kapsayabilir. Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen muhasebe tahminleri için bile farklı piyasa katılımcıları farklı varsayımlar kullanacağından farklılıklar olabilir. Duyarlılık analizi, “kötümser” ve “iyimser” senaryolar gibi kimi zaman idare tarafından bir dizi sonuçlar şeklinde nitelendirilen birtakım sonuç senaryolarının geliştirilmesini sağlayabilir.
- A104. Duyarlılık analizi, muhasebe tahmininin belli varsayımlardaki değişikliklere duyarlı olmadığını gösterebilir. Alternatif olarak söz konusu analiz, muhasebe tahmininin, daha sonradan denetçinin odak noktası hâline gelen bir veya birden fazla varsayıma karşı duyarlı olduğunu da gösterebilir.

¹ ISA 620, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması”.

A105. Burada, tahmin belirsizliğini ele alacak belli bir yöntemin (duyarlılık analizi gibi) diğerinden daha uygun olduğu veya idarenin alternatif varsayımlar veya sonuçlar hakkındaki değerlendirmesinin kapsamlı bir belgelendirmeyle desteklenmiş detaylı bir süreç yoluyla gerçekleştirilmesi gerektiği şeklinde bir öneride bulunulması amaçlanmamaktadır. Burada, tahmin belirsizliğinin nasıl değerlendirildiğine ilişkin yöntemden ziyade, idarenin bu belirsizliğin önemli bir muhasebe tahminini nasıl etkileyebileceğini değerlendirip değerlendirmede önemli bir etkidir. Dolayısıyla, idarenin alternatif varsayım veya sonuçları dikkate almadığı hallerde, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahmini üzerindeki etkilerini nasıl ele aldığı konusunu denetçinin idareyle müzakere etmesi ve destek talep etmesi gerekebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

A106. Küçük ölçekli kuruluşlar, tahmin belirsizliğini değerlendirmek üzere basit araçlar kullanabilir. Denetçi, mevcut belgeleri gözden geçirmenin yanı sıra, idareden bilgi alarak idarenin alternatif varsayım veya sonuçlarla ilgili değerlendirmesine ilişkin başka denetim kanıtları elde edebilir. Ayrıca idare, alternatif sonuçları değerlendirebilecek veya muhasebe tahminindeki tahmin belirsizliğini başka bir şekilde ele alacak uzmanlığa sahip olmayabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, idareye bunu yapması için kullanabileceği süreç veya farklı yöntemleri ve bunlara ilişkin belgelendirmeyi açıklayabilir. Ancak bu durum, idarenin mali tablo hazırlamaya ilişkin sorumluluklarını değiştirmez.

Önemli Varsayımlar (Bkz: Parag. 15(b))

- A107. Muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında kullanılan bir varsayım, varsayımdaki makul bir değişikliğin muhasebe tahmininin ölçümünü önemli ölçüde etkilemesi halinde anlamlı kabul edilebilir.
- A108. İdarenin bilgisinden türetilen önemli varsayımları destekleyen hususlar, idarenin devam eden stratejik analiz ve risk yönetimi süreçlerinden elde edilebilir. Resmi olarak oluşturulmuş süreçlerin bulunmaması gibi (ki bu durum küçük ölçekli kurumlarda söz konusu olabilir) durumlarda bile denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere diğer denetim süreçlerinden de faydalanarak idareden bilgi alınması veya idareyle müzakere edilmesi yoluyla varsayımları değerlendirebilir.
- A109. Denetçinin, idare tarafından yapılan varsayımları değerlendirirken dikkate alacağı hususlar, A77-A83 paragraflarında açıklanmaktadır.

İdarenin Amaç ve Kabiliyeti (Bkz: Parag. 15(c))

A110. Denetçinin, idare tarafından yapılan varsayımlar ile idarenin amaç ve kabiliyetine ilişkin olarak dikkate alacağı hususlar, A13 ve A80 paragraflarında açıklanmaktadır.

Tahmin Aralığının Oluşturulması (Bkz: Parag. 16)

- A111. Mali tabloları hazırlarken idare, tahmin belirsizliğinin önemli risklere yol açan muhasebe tahminleri üzerindeki etkilerini yeterli bir şekilde ele aldığına kanaat getirebilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, idarenin çabalarını yetersiz bulabilir. Denetçinin yargısına göre örneğin:
- Denetçinin, idarenin tahmin belirsizliğinin etkilerini nasıl ele aldığına ilişkin yaptığı değerlendirmeden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi,
 - Muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliğinin derecesinin daha detaylı araştırılmasının gerekli olması, örneğin denetçinin benzer şartlar altında benzer muhasebe tahminlerine ilişkin sonuçlardaki yüksek değişkenliğin farkında olması,

- Başka bir denetim kanıtı elde etme olasılığının düşük olması, örneğin denetçi raporunun tarihine kadar meydana gelen olayların gözden geçirilmesi yoluyla elde edilmesinin düşük olması,
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında idarenin yanlılığına ilişkin göstergelerin olması,

hallerinde bu durum söz konusu olabilir.

A112. Denetçinin bu amaçla bir tahmin aralığı oluştururken dikkate alacağı hususlar, A87-A95 paragraflarında açıklanmaktadır.

Muhasebeleştirme ve Ölçüm Kriterleri

Muhasebe Tahminlerinin Mali Tablolarda Muhasebeleştirilmesi (Bkz: Parag. 17(a))

- A113. İdarenin; bir muhasebe tahminini mali tablolarda muhasebeleştirdiği hallerde, denetçinin değerlendirmesinin odak noktası, o muhasebe tahmini ölçümünün geçerli mali raporlama çerçevesinin muhasebeleştirme kriterlerini karşılayacak kadar güvenilir olup olmadığıdır.
- A114. Muhasebeleştirilmeyen muhasebe tahminleri ile ilgili olarak denetçinin değerlendirmesinin odak noktası, geçerli mali raporlama çerçevesinin muhasebeleştirme kriterlerinin gerçekte karşılanıp karşılanmadığıdır. Bir muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmediği ve denetçinin bu uygulamanın uygun olduğuna kanaat getirdiği hallerde bile mali tabloların notlarında söz konusu koşulların açıklanması gerekebilir. Denetçi, raporuna Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf eklemek suretiyle okuyucunun dikkatini önemli belirsizliğe çekme gereği olduğuna da karar verebilir. ISA 706¹ bu gibi paragraflara ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

Muhasebe Tahminlerinin Ölçüm Temeli (Bkz: Parag. 17(b))

- A115. Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri ile ilgili olarak bazı mali raporlama çerçeveleri; gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarını zorunlu tutmanın veya bunlara izin vermenin bir ön şartı olarak, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini varsayar. Ölçüme ilişkin hiçbir uygun yöntem veya temelin bulunmaması gibi bazı hallerde bu varsayım geçersiz olur. Bu gibi durumlarda denetçinin değerlendirmesinin odak noktası; gerçeğe uygun değer kullanımıyla ilgili olarak geçerli mali raporlama çerçevesinin ortaya koyduğu varsayımın geçersizliğine ilişkin idarenin dayanağının uygun olup olmadığıdır.

Muhasebe Tahminlerinin Makullüğünün Değerlendirilmesi ve Yanlış Bildirimlerin Belirlenmesi
(Bkz: Parag. 18)

- A116. Denetim kanıtına dayanarak denetçi; söz konusu kanıtın, idarenin tahmininden farklı olan bir muhasebe tahminine işaret ettiği sonucuna varabilir. Denetim kanıtının bir tahmini desteklediği hallerde denetçinin tahmini ile idarenin tahmini arasındaki fark yanlış bildirim oluşturur. Denetçinin, kendi tahmin aralığını kullanmasının yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığına kanaat getirmesi halinde denetçinin tahmin aralığı dışında kalan idarenin tahmini, denetim kanıtıyla desteklenmez. Bu gibi durumlarda söz konusu yanlış bildirim, idarenin tahmini ile denetçinin tahmin aralığının en yakın noktası arasındaki farktan daha az değildir.

¹ ISA 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları".

- A117. İdarenin; bir muhasebe tahminini veya kullanılan tahmin yöntemini, koşullarda değişiklik olduğunu ifade eden öznel bir değerlendirmeyi temel alarak önceki döneme göre değiştirdiği durumlarda denetçi, denetim kanıtını temel alarak, idare tarafından ihtiyari yapılan bir değişiklik sonucunda muhasebe tahmininin yanlış bildirildiğine kanaat getirebilir veya bunu idarenin muhtemel yanlışlığının göstergesi olarak kabul edebilir (bkz. A124 ve A125 paragrafları).
- A118. ISA 450¹; denetçinin, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmesi amacıyla yanlış bildirimlerin birbirinden ayırt edilmesi için rehberlik sağlar. Muhasebe tahminleriyle ilgili olarak hileden veya hatadan kaynaklanan bir yanlış bildirim, aşağıda unsurlar sonucunda ortaya çıkabilir:
- Hakkında şüphe bulunmayan yanlış bildirimler (olgulara dayanan yanlış bildirimler).
 - Denetçinin makul olmadığını düşündüğü muhasebe tahminlerine ilişkin idarece varılan yargılardan kaynaklanan farklılıklar veya denetçinin uygun olmadığını düşündüğü muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanması (yargıya dayalı yanlış bildirimler).
 - Denetim örneklemelerinde tespit edilen yanlış bildirimlerin örneklemelerin alındığı tüm popülasyonlara yansıtılmasını içeren, denetçinin popülasyonlardaki yanlış bildirimlere ilişkin en iyi tahmini (öngörülen yanlış bildirimler).

Muhasebe tahminlerini içeren bazı durumlarda bir yanlış bildirim bu koşulların bir birleşimi sonucunda ortaya çıkabilir ki bu ayrı tespit yapılmasını zorlaştırır veya imkânsız hale getirir.

- A119. Mali tabloların notlarında açıklanan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların (ister geçerli mali raporlama çerçevesiyle zorunlu tutulsun ister isteğe bağlı olarak yapılsın) makul olup olmadığının değerlendirilmesi esasen, mali tablolarda muhasebeleştirilen bir muhasebe tahmininin denetlenmesi sırasında dikkate alınan aynı tür hususları içerir.

Muhasebe Tahminlerine İlişkin Açıklamalar

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesi Uyarınca Yapılan Açıklamalar (Bkz: Parag. 19)

- A120. Mali tabloların; geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca sunulması, önemli hususların yeterli ölçüde açıklanmasını içerir. Geçerli mali raporlama çerçevesi, muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamalara izin verebilir veya bunları tanımlayabilir. Bazı kuruluşlar ise mali tabloların notlarında isteğe bağlı olarak ilave bilgiler açıklayabilir. Bu açıklamalar, örneğin şunları kapsayabilir:

- Kullanılan varsayımlar.
- Uygulanabilir herhangi bir model dâhil olmak üzere kullanılan tahmin yöntemi.
- Tahmin yönteminin seçilmesindeki dayanak.
- Tahmin yönteminde önceki döneme göre yapılan herhangi bir değişikliğin etkisi.
- Tahmin belirsizliğinin kaynakları ve etkileri.

Bu gibi açıklamalar, kullanıcıların mali tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerini anlamalarıyla ilgilidir ve bu açıklamaların, geçerli mali raporlama çerçevesi gerekliliklerine uygun olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmelidir.

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

A121. Bazı durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesi, belirsizliklere ilişkin belli açıklamalar yapılmasını gerektirebilir. Örneğin bazı mali raporlama çerçeveleri aşağıdakileri tanımlar:

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmelere sebep olacak kadar önemli risk teşkil eden kilit varsayımların ve tahmin belirsizliğine ilişkin diğer kaynakların açıklanması. Bu gibi gereklilikler, “Tahmin Belirsizliğinin Kilit Kaynakları” veya “Önemli Muhasebe Tahminleri” gibi ifadeler kullanarak açıklanabilir.
- Olası sonuçlara ilişkin tahmin aralığının ve bu aralığın belirlenmesinde kullanılan varsayımların açıklanması.
- Kuruluşun mali durumu ve performansı açısından gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin önemine dair bilgilerin açıklanması.
- Maruz kalınan riskler ve bu risklerin nasıl ortaya çıktığı, kuruluşun riski ele almaya yönelik amaç, politika ve prosedürleri ile risk ölçümü için kullanılan yöntemler gibi nitel açıklamalar ve bu nitel kavramlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler.
- Kuruluşun kilit yönetici personeline kuruluş içinden sunulan bilgilere dayanarak kuruluşun kredi riski, likidite riski ve piyasa riski dâhil olmak üzere ne kadar riske maruz kaldığı gibi hususlara ilişkin olarak yapılan nicel açıklamalar.

Önemli Risklere Yol Açan Muhasebe Tahminlerinin Tahmin Belirsizliğine İlişkin Açıklamalar (Bkz: Parag. 20)

A122. Önemli risk taşıyan muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi, açıklamaların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olduğu hallerde bile, tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamaların ilgili koşullar ve gerçeklerin ışığında yeterli olmadığına kanaat getirebilir. Muhasebe tahmininin olası sonuçlarına ilişkin tahmin aralığı önemlilik bakımından ne kadar büyük olursa, tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamaların yeterliliğine ilişkin denetçinin değerlendirmesinin önemi de o kadar artar (Bkz. A94 paragrafındaki ilgili tartışma).

A123. Bazı durumlarda denetçi, mali tabloların notlarında tahmin belirsizliğiyle ilgili durumları açıklaması hususunda idareyi teşvik etmenin uygun olacağını düşünebilir. ISA 705¹ denetçinin, idarenin mali tablolarda yer alan tahmin belirsizliğiyle ilgili açıklamalarının yetersiz veya yanıltıcı olduğu kanaatine varması durumunda, bu durumun denetçinin görüşüne olan etkilerine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

İdarenin Muhtemel Yanlılığına İlişkin Göstergeler (Bkz: Parag. 21)

A124. Denetim sırasında denetçi, idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergelere işaret eden idare tarafından varılan yargı ve kararların bulunduğunu fark edebilir. Bu gibi göstergeler, denetçinin risk değerlendirmesi ve atılan ilgili adımların hala uygun olup olmadığı hakkında varacağı sonucu etkileyebilir ve denetçi, denetimin geri kalanı için bunun etkilerini dikkate alma gereği duyabilir. Buna ek olarak bu göstergeler; denetçinin, ISA 700²’de açıklandığı gibi mali tabloların bütün olarak önemli yanlış bildirim içerip içermediğine ilişkin değerlendirmesini de etkileyebilir.

A125. Muhasebe tahminleriyle ilgili idarenin muhtemel yanlılığına ilişkin göstergeler aşağıdakileri kapsar:

- İdarenin, koşulların değiştiğine ilişkin öznel bir değerlendirme yaptığı hallerde muhasebe tahmininde veya tahmin oluşturma yönteminde yapılan değişiklikler.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

² ISA 700, “Mali Tablolar İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”.

- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri gözlemlenebilir piyasa varsayımlarıyla tutarlı olmadığında, bu tahminler için kuruluşun kendi varsayımlarını kullanması.
- İdarenin amaçlarına uygun bir tahmin sağlayan önemli varsayımların seçilmesi veya oluşturulması.
- İyimser veya kötümser eğilime işaret edebilen bir tahmininin seçilmesi.

Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 22)

- A126. ISA 580¹, yazılı bildirimlerin kullanımını ele alır. Tahmin belirsizliğinin niteliği, önemliliği ve kapsamına bağlı olarak mali tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerine ilişkin yazılı bildirimler aşağıdaki konular hakkında açıklamaları içerebilir:
- Geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin belirlenmesinde idare tarafından kullanılan ilgili varsayım ve modeller dâhil ölçüm süreçlerinin uygunluğu ve süreçlerin uygulanmasındaki tutarlılık.
 - Muhasebe tahminleri ve açıklamalarıyla ilgili olduğu hallerde varsayımların; idarenin kuruluş adına belli eylemleri yürütme amaç ve kabiliyetini uygun şekilde yansıttığı.
 - Muhasebe tahminlerine ilişkin açıklamaların geçerli mali raporlama çerçevesine göre tam ve uygun olduğu.
 - Sonradan meydana gelen hiçbir olayın, mali tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve açıklamalarında düzeltme yapılmasını gerektirmediği.
- A127. Mali tablolarda muhasebeleştirilmemiş veya açıklanmamış olan muhasebe tahminleri için hazırlanan yazılı bildirimler aşağıdaki konular hakkında da bildirimler içerebilir:
- Geçerli mali raporlama çerçevesindeki muhasebeleştirme veya açıklama kriterlerinin karşılanmadığını belirlerken idarece kullanılan dayanağın uygunluğu. (bkz. A114 paragrafı).
 - Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeyen veya açıklanmayan muhasebe tahminleri açısından; gerçeğe uygun değer kullanımıyla ilgili olarak kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamında öngörülen varsayımı geçersiz kılmak için idarenin kullandığı dayanağın uygunluğu (Bkz. A115 paragrafı).

Belgelendirme (Bkz: Parag. 23)

- A128. Denetim sırasında tespit edilen idarenin muhtemel yanlışlığına ilişkin göstergelerin belgelendirilmesi, denetçinin risk değerlendirmesi ve atılan ilgili adımların uygun olup olmadığına kanaat getirmesine ve mali tabloların bir bütün olarak yanlış bildirim içerip içermediğini değerlendirmesine yardımcı olur. İdarenin muhtemel yanlışlığına ilişkin örnek göstergeler için A125 paragrafına bakınız.

¹ ISA 580, "Yazılı Bildirimler".

Ek

(Bkz: Parag. A1)

Farklı Mali Raporlama Çerçeveleri Kapsamındaki Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaları

Bu ekin amacı, farklı mali raporlama çerçeveleri kapsamındaki gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarına ilişkin arka plan ve içerik hakkında yalnızca genel bir bilgi sunmaktır.

1. Farklı mali raporlama çerçeveleri, mali tablolarda çeşitli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamaları gerektirir veya bunlara izin verir. Bu çerçeveler, varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarına veya ilgili açıklamalara ilişkin sundukları rehberlik düzeyi açısından da farklılık gösterir. Bazı mali raporlama çerçeveleri, emredici nitelikte bir rehberlik sağlarken diğerleri genel bir rehberlik sağlar, bazıları ise hiç rehberlik sağlamaz. Ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin olarak belli endüstrilere özgü ölçüm ve açıklama uygulamaları da mevcuttur.
2. Gerçeğe uygun değer tanımları, mali raporlama çerçeveleri veya özel bir çerçeve kapsamındaki farklı varlık, yükümlülük veya açıklamalar bakımından farklılık gösterebilir. Örneğin Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 39¹; gerçeğe uygun değeri, “piyasa koşullarına uygun bir işlemde, bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirebildiği veya bir yükümlülüğün yerine getirildiği tutar” olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer kavramı, genellikle geçmiş veya gelecek bir tarihteki ödeme yerine cari bir işlemi esas alır. Buna göre gerçeğe uygun değer ölçüm süreci, söz konusu işlemin gerçekleşmiş olabileceği tahmini fiyatın araştırılmasıdır. Ayrıca farklı mali raporlama çerçeveleri; “kuruluşa özel değer”, “kullanımdaki değer” ve benzeri terimleri kullanabilir. Ancak söz konusu ifadeler yine de bu ISA’da geçen gerçeğe uygun değer kavramı kapsamına girebilir.
3. Mali raporlama çerçeveleri, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde zaman içerisinde meydana gelen değişiklikleri farklı şekillerde ele alabilir. Örneğin, belirli bir mali raporlama çerçevesi, belirli varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer ölçümlerindeki değişikliklerin doğrudan özkaynağa yansıtılmasını zorunlu tutabilirken, bir başka çerçeve kapsamında bu değişiklikler gelire yansıtılabilmektedir. Bazı çerçevelerde, gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılıp kullanılmayacağına veya nasıl uygulanacağına ilişkin karar, idarenin belli varlık veya yükümlülüklerle ilişkin birtakım eylem planları yürütme amacından etkilenir.
4. Farklı mali raporlama çerçeveleri, mali tablolarda belirli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamaların yapılmasını gerektirebilir ve değişen ölçülerde bunları tanımlayabilir veya bunlara izin verebilir. Mali raporlama çerçeveleri:
 - Mali tablolarda yer alan bazı bilgiler veya mali tabloların notlarında açıklanan ya da ek olarak sunulan bilgiler için ölçüm, sunum ve açıklama gereklilikleri belirleyebilir,
 - Kuruluşun kendi tasarrufunda veya yalnızca belli kriterlerin karşılanması durumunda gerçeğe uygun değeri kullanan belirli ölçümlerin yapılmasına izin verebilir,

¹ IAS 39, “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”.

- Bağımsız bir değerlemenin veya iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanımına ilişkin belirli yöntemlerden faydalanılması gibi, gerçeğe uygun değer tespit edilmesi için özel bir yöntem belirleyebilir, Gerçeğe uygun değer tespiti için farklı alternatif yöntemler arasından bir yöntemin seçilmesine izin verebilir (seçim kriterleri, geçerli mali raporlama çerçevesince sağlanabilir veya sağlanmayabilir) veya
 - Teamül veya uygulamalarla (örneğin, endüstri uygulamaları) kullanımı belirginleşmiş olanların dışında, gerçeğe uygun değer ölçüm veya açıklamalarına ilişkin olarak herhangi bir rehberlik sağlamayabilir.
5. Bazı mali raporlama çerçeveleri, varlık ve yükümlülükler açısından gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebilmesini, gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarını zorunlu tutmanın ya da bunlara izin vermenin bir ön şartı olarak kabul eder. Bazı durumlarda, varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasada kayıtlı fiyatının bulunmaması ve diğer gerçeğe uygun değer tahmin yöntemlerinin bu varlık veya yükümlülük için uygun olmaması veya uygulanamaz olması durumunda, bu varsayım geçersiz kılınabilir. Bazı mali raporlama çerçeveleri; gerçeğe uygun değere ulaşmak için kullanılacak girdileri; kayıtlı fiyatlar ve aktif piyasalara dayanan açıkça “gözlemlenebilir girdiler” içerenler ile piyasa katılımcıları tarafından kullanılacak varsayımlar hakkında bir kuruluşun kendi yargılarını içeren “gözlemlenebilir olmayan girdiler” şeklinde ayıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi belirleyebilir.
6. Bazı mali raporlama çerçeveleri değerlendirme bilgilerinde, belirli özel düzeltme veya değişiklikler yapılmasını ya da belirli bir varlık veya yükümlülüğe özgü diğer değerlendirmelerin yapılmasını zorunlu kılar. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi; değerlendirilmiş piyasa değerinde, tahmini satış maliyetlerine ilişkin düzeltmeler, gayrimenkulün durumu ve konumuyla ilgili düzeltmeler ve diğer hususlar gibi düzeltmelerin yapılmasını zorunlu kılabilir. Benzer şekilde, belirli bir varlığa ilişkin piyasanın aktif bir piyasa olmaması durumunda, gerçeğe uygun değer açısından daha uygun bir ölçüme ulaşmak için yayımlanmış fiyat kotasyonlarının düzeltilmesi veya değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, piyasa işlemlerinin az sayıda olması, piyasanın gelişmemiş olması veya hâlihazırda işlem gören birimlerinin işleme açık olan toplam birime göre küçük bir işlem hacmi oluşturması durumunda kayıtlı fiyatlar, gerçeğe uygun değer için belirleyici olmayabilir. Dolayısıyla, bu tür piyasa fiyatlarının düzeltilmesi veya değiştirilmesi gerekebilir. Bu düzeltme veya değişiklikleri yapmak için alternatif piyasa bilgisi kaynakları gerekebilir. Ayrıca, bazı durumlarda verilen teminatın (örneğin teminat, borç altındaki belli tür yatırımlar için verildiğinde), bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri veya olası zararını belirlerken dikkate alınması gerekebilir.
7. Mali raporlama çerçevelerinin çoğunda, gerçeğe uygun değer ölçümü kavramının altında; işletmenin tasfiye olma, faaliyetlerinin ölçeğini önemli ölçüde azaltma veya olumsuz şartlar altında bir işlem gerçekleştirme niyet veya ihtiyacı olmaksızın işletmenin sürekliliğe sahip olduğu varsayımı yatar. Dolayısıyla, bu durumda gerçeğe uygun değer, kuruluşun cebri işlemlerde, zorunlu tasfiyede veya zaruretten satışlarda aldığı veya ödediği tutara eşit olmaz. Öte yandan, genel ekonomik koşullar veya belli endüstrilere özgü ekonomik koşullar, piyasada likidite azlığına neden olabilir ve gerçeğe uygun değer, düşük veya potansiyel olarak önemli ölçüde düşük fiyatlara dayandırılmasını gerektirebilir. Bununla birlikte, mali raporlama çerçevesinde öngörülmesi veya izin verilmesi durumunda, bir kuruluşun, varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini belirlerken mevcut ekonomik durumunu veya faaliyet durumunu dikkate alması gerekebilir. Söz konusu mali raporlama çerçevesi bunun nasıl yapılacağını belirleyebilir veya belirlemeyebilir. Örneğin idarenin, belirli iş amaçlarına ulaşmak için bir varlığı hızlı bir şekilde elden çıkarma planı, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınabilir.

Gerçeğe Uygun Değer Ölçümlerinin Yaygınlığı

8. Gerçeğe uygun değeri esas alan ölçümler ve açıklamalar, mali raporlama çerçevelerinde giderek daha yaygın hale gelmektedir. Gerçeğe uygun değer, aşağıda verilen kalemlerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü dâhil olmak üzere, mali tablolarda çok farklı şekillerde ortaya çıkabilir ve mali tablolardaki kalemlerin değerlerinin belirlenmesini çeşitli şekillerde etkileyebilir:
- Bir finansal araca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla satılabilir menkul kıymetler veya yükümlülükler gibi rutin veya periyodik olarak “piyasa fiyatına göre değerlendirilen” belirli varlık veya yükümlülükler.
 - Belirli özkaynak bileşenleri. Örneğin hamili tarafından ihraççının adi hisse senetlerine dönüştürülebilir bir tahvil gibi özkaynak özelliklerine sahip belli finansal araçların muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunumunda uygun değer kullanılabilir.
 - Bir ticari birleşmede elde edilen belirli varlık veya yükümlülükler. Örneğin, bir kuruluşun birleşme yoluyla edinilmesinden kaynaklanan şerefiyenin ilk belirlenmesinde genellikle, edinilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü ve verilen bedelin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Bir defaya mahsus olmak üzere gerçeğe uygun değere göre düzeltilmiş olan belirli varlık veya yükümlülükler. Bazı mali raporlama çerçeveleri; varlığın değerinin düştüğünü tespit etme sürecinin bir parçası olarak bir varlık veya varlık grubuna ilişkin bir düzeltme tutarının ölçülmesi amacıyla gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımını gerektirebilir. Örneğin, kayıtlı şerefiye tutarı ile karşılaştırılacak zımni şerefiye tutarını bulmak için; birleşme sırasında edinilen, tanımlanan faal bir kuruluşun veya raporlama yapan bir birimin gerçeğe uygun değerine dayanan ve değeri daha sonra söz konusu kuruluşun veya birimin varlık ve yükümlülük grupları arasında dağıtılan şerefiyenin değer düşüklüğünün test edilmesinde olduğu gibi.
 - Varlık ve yükümlülüklerin bir araya getirilmesi. Bazı durumlarda varlık veya yükümlülükler sınıfı veya grubunun ölçümü, söz konusu sınıf veya gruptaki münferit varlık veya yükümlülüklerin bazılarının gerçeğe uygun değerlerinin bir araya getirilmesini gerektirir. Örneğin, kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamında, çeşitlendirilmiş bir kredi portföyünün değerinin ölçümü, portföyü oluşturan bazı kredi kategorilerinin gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenebilir.
 - Mali tabloların notlarında açıklanan veya ek bilgi olarak sunulan fakat mali tablolarda muhasebeleştirilmeyen bilgiler.

ISSAI 1550

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İlgili Taraflar

Financial Audit Guidelines

Related Parties

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 550 “İlgili Taraflar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1550 İçindekiler Tablosu

ISA 550 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4
Tanımlar	P5–P7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	P8–P10
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	P11–P13
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	P14–16
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 550	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği	2
Denetçinin Sorumlulukları	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaçlar	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	11–17
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	18–19
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	20–24
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	25
Yazılı Bildirimler	26
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	27
Belgelendirme	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçinin Sorumlulukları	A1–A3
İlgili Taraf Tanımı	A4–A7

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A8–A28
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	A29–A30
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A31–45
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	A46–47
Yazılı Bildirimler	A48–A49
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A50

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 550 Uygulama Notu¹

İlgili Taraflar

Arka Plan Bilgisi

ISA 550, mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315, ISA 330 ve ISA 240'ın nasıl uygulanacağını açıklar.

ISA'ya Giriş

ISA 550, mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315, ISA 330 ve ISA 240'ın nasıl uygulanacağını açıklar.²

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Tanımlar.
 - Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.
 - İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi.
 - İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 550, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 550, ISA'nın A8 paragrafında bahsi geçen kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer vermektedir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

Genel Hususlar

- P4. Kamu kurumları, ilgili taraflarla yapabilecekleri işlemlerin niteliği ve kapsamı konusunda da spesifik sınırlamalara tabi olabilir. Bu sınırlamalar, kamu sektörü dışındaki ilgili taraf ilişkilerinde izin verilebilir olan işlem veya uygulamaları yasaklayabilir.

Tanımlar

- P5. ISA'nın 10(b) Paragrafı; geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf açısından asgari gereklilik öngördüğü veya hiçbir gereklilik öngörmediği, ortak kontrol altındaki kuruluşları da kapsayan bir ilgili taraf tanımına yer verir. Kamu sektörü denetçileri, bu tanım kapsamında devletin (yani ulusal, bölgesel veya yerel idare) kontrolü altında olan kuruluşların, birlikte önemli işlere girişmedikleri veya kaynakları önemli ölçüde paylaşmadıkları sürece ilgili taraf olarak düşünülmediğine dikkat edecektir.
- P6. Kamu sektörü denetçileri, devletin ortak kontrolü altında olan kuruluşların bu ilgili taraf tanımı dışında bırakılmasının kamu kurumlarının denetimlerinde daha büyük risk alanlarına yol açıp açmadığını değerlendirir. Örneğin birkaç kurumun tek bir bakanın kontrolünde olması söz konusu olabilir. Söz konusu kurumlar birbirleriyle kaynakları paylaşmıyor veya önemli ölçüde birlikte işlem yapmıyor olabilir. Ancak daha küçük, görünüşte “önemsiz” çok sayıda işlem yapıyor olabilir ve bunların düzensiz olduğu düşünülebilir. Hiçbir işlemin olmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Örneğin nakit akışını ve bütçe tahsisine ilişkin olası kararları etkilemek amacıyla bakan, bir kuruma temettü ödemesi yapılmaması için diğer bir kurum üzerinde nüfuzunu kullanabilir.
- P7. Kamu sektörü denetçileri, ISA'yı uygularken ilgili tarafların geniş kapsamlı tanımını akılda tutar.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- P8. Kamu sektörü denetçileri, kamu kurumunun ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi edinirken ISA'nın 11–14. paragraflarında anlatılan prosedürlere ek olarak şunları dikkate alır:
- Kurumu ve ilgili taraflarını yönlendiren yasal yapı ve düzenleyici gereklilikler; örneğin kurumun bir bakanlık mı başkanlık mı, ajans mı yoksa başka bir tür kamu kurumu mu olduğu.
 - Kamu kurumlarının ticari faaliyetleri hakkında bilgi edinilmesi, genellikle ilgili programlar dâhil olmak üzere gerçekleştirilen kamu faaliyetlerinin türleri ve bu programların ifasında kurumun ilişki kurduğu başlıca kuruluşlar hakkında bilgi edinilmesini içerecektir.
 - Kurumu kontrol etmek ve hesap verme sorumluluğunu tesis etmek için oluşturulan organizasyonel yapı. Kamu sektöründe yönetimden sorumlu olanların vatandaşların temsilcileri olarak görev yaptığı unutulmamalıdır. Kamu kurumlarının mülkiyeti, özel sektördekiyle aynı anlama gelmeyebilir.
 - İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin açıklanmasına yönelik gereklilikler dâhil kurumun raporlama gereklilikleri hakkında bilgi edinilmesi.
 - Kamu kurumunun ilgili taraflarla iş yapma imkânlarıyla alakalı olabilecek diğer düzenlemeler. Bunlar arasında kamu kurumlarının ilgili taraflarla yapacağı işlemlerin piyasa koşullarına uygun yapıldığının gösterilmesini de içeren satın alma düzenlemelerine uyma gerekliliği olabilir.

- P9. Kamu sektöründe kurumun mali tablolarının önemli yanlış bildirimde yatkinlığı konusundaki değerlendirmeler, ISA'nın A8 paragrafında ele alınan ek amaçlar ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerini de kapsayabilir. Bu durumda kamu sektörü denetçileri, kuruluşun performans denetimleri ve diğer denetim faaliyetlerinde yer alan denetçileri bu tartışmalara dâhil edebilir.
- P10. Kamu sektöründe görev ekibi arasındaki hileyle ilgili tartışma, kuruluşun satın alma sürecinin ilgili taraflarca veya ilgili taraflar yoluyla gerçekleştirilen hileye yatkinlığının değerlendirilmesini kapsayabilir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

- P11. ISA 315'in A113 paragrafında ortaya konulan beyanlara ek olarak kamu kurumlarının idareleri, işlemlerin ve olayların mevzuat veya uygun yasal ve idari düzenlemeler doğrultusunda gerçekleştirildiğini beyan edebilir. Bu tür beyanlar, ilgili taraflarla ilişki ve işlemleri de içine alabilir ve mali tablo denetiminin kapsamına girebilir.
- P12. Görev ve yetkileri itibarıyla kamu sektörü denetçilerinin, ilgili bir tarafla işlemlerin başlatılması ve yürütülmesi için kuruluşu yönlendiren yasal çerçeve ve düzenlemeler ile çerçeve ve düzenlemelerin kurum, yönetimden sorumlu olanlar, idare ve çalışanlara getirebileceği gereklilikler veya belirli sınırlamaları dikkate alması gerekebilir. Kurumun, ilgili taraflar olarak değerlendirilecek, tamamen veya kısmen sahip olacağı kurumlar oluşturabilmesi üzerinde de sınırlamalar olabilir.
- P13. Kamu kurumlarında yönetimden sorumlu olanlar ile idare ve çalışanların, mesleki veya ticari anlamda iş yaptıkları kurumlarla olan ilişkilerini ilan etme gerekliliği de bulunabilir. Bu tür yasal gerekliliklerin mevcut olduğu durumlarda kamu sektörü denetçilerinin, bu gerekliliklere uygunsuzluktan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürleri uygulaması gerekir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

- P14. ISA'nın 20–24 paragraflarında anlatıldığı şekilde ilgili taraflardan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine karşılık olarak uygulanacak denetim prosedürlerini tasarlayıp yerine getirirken kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründe raporlamaya yönelik (düzenlemelere uygunluk gibi) ek gereklilikler olup olmadığını dikkate alır.
- P15. ISA'nın 23(b) paragrafına göre denetçilerin, kurumun normal iş seyri dışında ilgili taraflarla yaptığı önemli işlemlerin uygun şekilde yetkilendirildiği ve onaylandığına dair kanıt elde etmesi gerekir. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun raporlanması sorumluluğunu içerebilir. Bu, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunluğuna ve yetkilendirilerek onaylandığına dair kanıt elde etme sorumluluğunu içerebilir. Kamu sektörü denetçileri; idarenin, yasama organı, Maliye Bakanlığı, ana veya sponsor kurum veya uygun gözetim kurumundan yetki ve onay aldığına dair kanıt aramak zorunda olabilir. Bu prosedürler, işlemlerin önemli veya normal iş seyri dışında olup olmadığına bakılmaksızın uygulanabilir.

- P16. ISA'nın 24. paragrafına göre denetçiler; ilgili taraf işlemlerinin, piyasa koşullarına uygun işlemlerde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair idarenin beyanları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Kamu sektöründe satın almayla ilgili yasal ve idari düzenlemeler, ilgili taraflar dâhil olmak üzere üçüncü taraflarla yapılan sözleşmelerin "paranın karşılığını" göstermek için rekabetçi ihaleye veya başka bir tür "piyasa testine" tabi olmasını gerektirebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

İlgili Taraflar

International Standard on Auditing

Related Parties



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“İlgili Taraflar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 550), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 550 İLGİLİ TARAFLAR

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği	2
Denetçinin Sorumlulukları	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaç	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	11–17
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	18–19
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	20–24
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	25
Yazılı Bildirimler	26
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	27
Belgelendirme	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçinin Sorumlulukları	A1–A3
İlgili Taraf Tanımı	A4–A7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A8–A28
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	A29–A30
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A31–A45
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	A46–A47
Yazılı Bildirimler	A48–A49
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A50

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 550 “İlgili Taraflar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315,¹ ISA 330,² ve ISA 240'³ nasıl uygulanacağını açıklar.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği

2. Birçok ilgili taraf işlemi, normal iş seyri içinde yer alır. Bu gibi durumlarda bu işlemlerin taşıdığı mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması riski, ilgili taraf dışındakilerle yapılan benzer işlemlere kıyasla daha yüksek değildir. Ancak bazı hallerde ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği, mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması risklerinin ilgili taraf dışındakilerle yapılan işlemlere kıyasla daha yüksek olmasına yol açabilir. Örneğin:
 - İlgili taraflar, kapsamlı ve karmaşık ilişki ve yapılar yoluyla faaliyet gösterebilir ve bu da ilgili taraf işlemlerinin karmaşıklığını artırır.
 - Bilişim sistemleri, bir kuruluş ile ilgili tarafları arasındaki işlemlerin ve mevcut bakiyelerin tespit edilmesinde veya özetlenmesinde etkisiz olabilir.
 - İlgili taraf işlemleri, normal piyasa şart ve koşulları altında yürütülmeyebilir; örneğin bazı ilgili taraf işlemleri bedelsiz gerçekleştirilebilir.

Denetçinin Sorumlulukları

3. İlgili taraflar birbirinden bağımsız olmadığı için mali raporlama çerçevelerinin birçoğu, ilgili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyeleri için spesifik muhasebe ve açıklama gereklilikleri belirler. Bunun amacı, mali tablo kullanıcılarının bunların niteliğini ve mali tablolar üzerindeki fiili veya olası etkilerini anlamasını sağlamaktır. Geçerli mali raporlama çerçevesinin bu tür gereklilikler belirlediği durumlarda denetçi; çerçevenin gereklilikleri uyarınca kuruluşun ilgili taraf ilişkileri, işlemleri veya bakiyelerini uygun şekilde muhasebeleştirememesi veya açıklayamamasından kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek, değerlendirmek ve bunlara karşı işlem yapmak üzere denetim prosedürleri uygulamakla sorumludur.
4. Geçerli mali raporlama çerçevesi, ilgili taraf açısından asgari gereklilikleri belirlese veya hiçbir gereklilik belirlemese bile denetçi yine de kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin mali tabloları etkilemesi nedeniyle söz konusu ilişki ve işlemler hakkında bilgi edinmelidir ve edindiği bilgi, mali tabloların: (Bkz. Parag. A1)
 - (a) Güvenilir sunum ilkelerine uygun olup olmadığı (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya (Bkz. Parag. A2)
 - (b) Yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri için) (Bkz. Parag. A3) konusunda sonuca varmasına yetmelidir.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

³ ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

5. Buna ilaveten kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin ISA 240¹'in gerektirdiği üzere bir veya daha fazla hile riski faktörünün var olup olmadığı konusundaki değerlendirmesiyle ilgilidir çünkü ilgili taraflar yoluyla hile yapmak çok daha kolay olabilir.
6. Denetimin yapısal sınırları yüzünden mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi, denetim uygun planlanmış ve ISA'lara göre yürütülmüş olsa bile kaçınılmaz bir risktir.² İlgili taraflar bağlamında denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme becerisindeki yapısal sınırların muhtemel etkileri, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı daha fazladır:
 - Özellikle geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlememesi halinde idare, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tamamının mevcudiyetinin farkında olmayabilir.
 - İlgili taraf işlemleri; idare tarafından muvazaa, gizleme veya manipülasyon yapılmasına yönelik daha fazla fırsat sunabilir.
7. Bu nedenle ISA 200³'ün gerektirdiği üzere denetimin mesleki şüphecilikle planlanması ve yürütülmesi, açıklanmamış ilgili taraf ilişki ve işlemleri olabileceği için bu bağlamda özellikle önemlidir. Bu ISA'daki gereklilikler, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi ve etkisi değerlendirilen risklere karşılık olarak uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması konusunda denetçiye yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

8. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirleyip belirlemediğine bakmaksızın ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında aşağıdakileri yapmaya yetecek kadar bilgi edinmek:
 - (i) hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak varsa ilgili taraf ilişki ve işlemlerinden kaynaklanan hile riski faktörlerinin farkına varılması ve
 - (ii) ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin mali tabloları etkilemesi nedeniyle elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak mali tabloların;
 - a. Güvenilir sunum yapıp yapmadığı (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya
 - b. Yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri için) konusunda sonuca varılması.
 - (b) Ayrıca geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit, muhasebeleştirme ve açıklamasının çerçeve uyarınca mali tablolarda uygun şekilde yapıp yapılmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi.

¹ ISA 240, paragraf 24.

² ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf A52.

³ ISA 200, paragraf 15.

Tanımlar

10. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Piyasa koşullarına uygun işlem – Birbiriyle ilişkisi olmayan, birbirinden bağımsız olarak hareket eden ve kendi çıkarlarını düşünen istekli bir alıcı ile istekli bir satıcı arasında gerçekleştirilen bir işlemdir.
 - (b) İlgili taraf – (Bkz. Parag. A4–A7)
 - (i) Geçerli mali raporlama çerçevesinde tanımlandığı şekliyle ilgili bir taraftır veya
 - (ii) Geçerli mali raporlama çerçevesinin, ilgili taraf açısından asgari gereklilik öngördüğü veya hiçbir gereklilik öngörmediği hallerde:
 - a. Raporlayıcı kuruluş üzerinde, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak, kontrol veya önemli etki sahibi olan bir kişi veya başka bir kuruluştur;
 - b. Raporlayıcı kuruluşun, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak üstünde kontrol veya önemli etki sahibi olduğu başka bir kuruluştur veya
 - c. Aşağıdakilere sahip olması nedeniyle, raporlayıcı kuruluşla ortak kontrol altında olan başka bir kuruluştur:
 - i. Müşterek kontrol
 - ii. Yakın aile bireyleri olan malikler veya
 - iii. Ortak kilit yönetim
- Fakat devletin (yani ulusal, bölgesel veya yerel idare) kontrolü altında olan kuruluşlar, birlikte önemli işlere girişmedikleri veya kaynakları önemli ölçüde paylaşmadıkları sürece ilgili taraf olarak düşünülmez.

Gereklilikler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

11. ISA 315 ve ISA 240 uyarınca denetçinin denetim sırasında uygulaması gereken risk değerlendirme prosedürlerinin ve ilgili faaliyetlerin parçası olarak¹ denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti hakkında bilgi elde etmek amacıyla 12–17 arası paragraflarda ortaya konulan denetim prosedürleri ve ilgili faaliyetleri uygular. (Bkz. Parag. A8)

Kuruluşun İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Hakkında Bilgi Edinilmesi

12. ISA 315 ve ISA 240 uyarınca yapılması gereken görev ekibi görüşmesi;² mali tabloların, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinden doğabilecek hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yatkınlığının özellikle değerlendirilmesini içerir. (Bkz. Parag. A9–A10)

¹ ISA 315, paragraf 5; ISA 240, paragraf 16.

² ISA 315, paragraf 10; ISA 240, paragraf 15.

13. Denetçi, idareden şu hususlarla ilgili bilgi alır:
- (a) Önceki dönemden bu yana meydana gelen değişiklikler dâhil olmak üzere kuruluşun ilgili taraflarının kimliği, (Bkz. Parag. A11–A14)
 - (b) Kuruluş ve ilgili taraflar arası ilişkilerin niteliği ve
 - (c) Kuruluşun dönem içinde bu ilgili taraflarla herhangi bir işlem yapıp yapmadığı ve yaptıysa bu işlemlerin türü ve amacı.
14. Denetçi; idarenin,
- (a) geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca ilgili taraf ilişki ve işlemlerini tespit etmek, muhasebeleştirmek ve açıklamak,
 - (b) ilgili taraflarla önemli işlemleri ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak ve (Bkz. Parag. A21)
 - (c) normal iş seyri dışındaki önemli işlemleri ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak
- için oluşturduğu kontroller varsa bunlar hakkında bilgi edinmek amacıyla idareden ve kuruluş bünyesindeki diğer kişilerden bilgi alır ve uygun görülen diğer risk değerlendirme prosedürlerini uygular: (Bkz. Parag. A15–A20)

Kayıt ve Belgeleri Gözden Geçirirken İlgili Taraf Bilgisine Karşı Tetikte Olunması

15. Denetim sırasında denetçi, kayıt veya belgeleri tetkik ederken idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek düzenlemelere veya diğer bilgilere karşı tetikte olur. (Bkz. Parag. A22–A23)
- Denetçi, özellikle idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine yönelik işaretler için aşağıdakileri tetkik eder:
- (a) Denetçinin prosedürlerinin parçası olarak elde edilen banka teyitleri ve yasal teyitler,
 - (b) Hissedarlar ile yönetimden sorumlu olanların toplantılarının tutanakları ve
 - (c) Kuruluşa ilişkin koşullar altında denetçinin gerekli gördüğü diğer kayıtlar veya belgeler.
16. 15. paragrafın öngördüğü denetim prosedürlerini veya başka denetim prosedürlerini uygularken kuruluşun normal iş seyri dışında önemli işlemler tespit etmesi halinde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında idareden bilgi alır: (Bkz. Parag. A24–A25)
- (a) Bu işlemlerin niteliği ve (Bkz. Parag. A26)
 - (b) İlgili tarafların dâhil olup olmadığı. (Bkz. Parag. A27)

İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibiyle Paylaşılması

17. Denetçi, kuruluşun ilgili tarafları hakkında elde edilen ilgili bilgileri görev ekibinin diğer üyeleriyle paylaşır. (Bkz. Parag. A28)

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

18. Denetçi, ISA 315'in öngördüğü önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirme gerekliliğini yerine getirirken¹ ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederek değerlendirir ve bu risklerden herhangi birinin kayda değer risk olup olmadığına karar verir. Bu kararı verirken denetçi; kuruluşun normal iş seyri dışında belirlenen önemli ilgili taraf işlemlerini, kayda değer risklere yol açan işlemler olarak değerlendirir.
19. Denetçi, ilgili taraflarla bağlantılı olarak risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri uygularken hile riski faktörleri tespit ederse (hâkim etkiye sahip bir ilgili tarafın mevcudiyetine ilişkin koşullar dâhil olmak üzere) ISA 240 uyarınca hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken bu bilgileri dikkate alır. (Bkz. Parag. A6 ve A29–A30)

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

20. ISA 330 uyarınca denetçinin etkisi değerlendirilen risklere yanıt verme gerekliliğinin parçası olarak² denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı olan ve etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ilave denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. Bu denetim prosedürleri, 21–24 arası paragrafların öngördüğü prosedürleri de kapsar. (Bkz. Parag. A31–A34)

Önceden Tespit Edilmemiş veya Açıklanmamış İlgili Tarafların veya Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Tespit Edilmesi

21. Denetçi, idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin varlığına işaret edebilecek düzenlemeler veya bilgiler tespit ederse mevcut koşulların bu ilişki veya işlemlerin varlığını teyit edip etmediğine karar verir.
22. Denetçi, idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemleri tespit ederse:
 - (a) Söz konusu bilgiyi derhal görev ekibinin diğer üyelerine bildirir. (Bkz. Parag. A35)
 - (b) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda:
 - (i) denetçinin ilave değerlendirme yapması için idareden, yeni tespit edilmiş ilgili taraflarla yaptığı tüm işlemleri belirlemesini talep eder ve
 - (ii) kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontrollerinin, bu ilgili taraf ilişki veya işlemlerini neden tespit edemediğini veya açıklamadığını sorgular.
 - (c) Bu gibi yeni tespit edilmiş ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemleriyle ilgili uygun maddi doğrulama prosedürlerini uygular. (Bkz. Parag. A36)
 - (d) İdarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı başka ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemlerinin mevcut olabilmesi riskini yeniden değerlendirir ve gerekirse ilave denetim prosedürleri uygular.

¹ ISA 315, paragraf 25.

² ISA 330, paragraf 5-6.

- (e) İdarenin açıklama yapmaması kasti görünüyorsa (ve dolayısıyla hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine işaret ediyorsa) bunun denetime yönelik etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A37)

Kuruluşun Normal İş Seyri Dışında Belirlenen Önemli İlgili Taraf İşlemleri

23. Kuruluşun normal iş seyri dışında belirlenen önemli ilgili taraf işlemleri için denetçi aşağıdakileri yapar:
- (a) Varsa işlemlerin temelini oluşturan sözleşmeleri veya anlaşmaları tetkik eder ve:
- (i) İşlemlerin ticari gerekçesinin (veya ticari gerekçe olmamasının), bu işlemlerin, hileli mali raporlama yapmak veya varlıkların kötüye kullanımını gizlemek için yapılmış olabileceği anlamına gelip gelmediğini,¹ (Bkz. Parag. A38–A39)
- (ii) İşlemlerin şartlarının, idarenin açıklamalarıyla tutarlı olup olmadığını ve
- (iii) İşlemlerin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini ve açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.
- (b) İşlemlerin uygun şekilde yetkilendirildiği ve onaylandığı konusunda denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A40–A41)

İlgili Taraf İşlemlerinin Piyasa Koşullarına Uygun İşlemlerde Geçerli Olan Şartlara Denk Şartlarda Yürütüldüğüne Dair Beyanlar

24. İdarenin mali tablolarda bir ilgili taraf işleminin, piyasa koşullarına uygun bir işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair beyanda bulunması halinde denetçi, bu beyan hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A42–A45)

Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

25. ISA 700 uyarınca mali tablolar hakkında görüş oluştururken² denetçi, (Bkz. Parag. A46)
- (a) Tespit edilmiş ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve açıklanıp açıklanmadığını (Bkz. Parag. A47)
- (b) İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin etkilerinin,
- (i) Mali tablolarda güvenilir sunum yapılmasını engelleyip engellemediğini (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya
- (ii) Mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açıp açmadığını (uygunluk çerçeveleri için) değerlendirir.

Yazılı Bildirimler

26. Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda denetçi, idareden ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlardan: (Bkz. Parag. A48–A49)
- (a) kuruluşun ilgili taraflarının kimliği ve tüm ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bildiklerini denetçiye açıkladıklarına ve

¹ ISA 240, paragraf 32(c).

² ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” paragraf 10-15.

- (b) bu tür ilişki ve işlemleri, çerçevenin gereklilikleri uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirerek açıkladıklarına dair yazılı bildirimler alır.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

27. Yönetimden sorumlu olanların tümünün kuruluşun idaresinde yer almaması halinde¹ denetçi, kuruluşun ilgili taraflarıyla bağlantılı olarak denetim sırasında ortaya çıkan kayda değer hususları yönetimden sorumlu olanlara bildirir. (Bkz. Parag. A50)

Belgelendirme

28. Denetçi, denetim belgelerinde tespit edilen ilgili taraf adlarına ve ilgili taraf ilişkilerinin niteliğine yer verir.²

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçinin Sorumlulukları

Asgari İlgili Taraf Gerekliliklerini Belirleyen Mali Raporlama Çerçeveleri (Bkz. Parag. 4)

- A1. Asgari ilgili taraf gerekliliklerini belirleyen geçerli mali raporlama çerçevesi, ilgili tarafın manasını tanımlayan bir çerçevedir ancak bu tanımın kapsamı, bu ISA'nın 10(b)(ii) paragrafında ortaya konan tanımdan çok daha dardır. Dolayısıyla çerçevedeki ilgili taraf ilişki ve işlemlerini açıklama gerekliliği, çok daha az sayıda ilgili taraf ilişki ve işlemleri için geçerli olacaktır.

Güvenilir Sunum Çerçeveleri (Bkz. Parag. 4(a))

- A2. Güvenilir sunum çerçevesi bağlamında³ ilgili taraf ilişki ve işlemleri, bu tür ilişki ve işlemlerin ekonomik gerçekliğinin mali tablolarda uygun şekilde yansıtılmaması örneğinde olduğu gibi mali tabloların güvenilir sunum yapamamasına yol açabilir. Örneğin, bir mal, piyasa değerinin üzerinde veya altında bir fiyattan kontrol gücü olan ortağa satılabilir. Söz konusu işlemin kuruluş açısından bir sermaye katkısı veya dağıtımı veya bir temettü ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekirken, kâr veya zarar içeren bir işlem olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, güvenilir sunum gerçekleşmeyebilir.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 13.

² ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

³ ISA 200, paragraf 13(a), güvenilir sunum ve uygunluk çerçevelerinin anlamını tanımlar.

Uygunluk Çerçevesi (Bkz. Parag. 4(b))

- A3. Uygunluk çerçevesi bağlamında ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin ISA 700'de belirtildiği gibi mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açıp açmaması, görevin kendine mahsus koşullarına bağlıdır. Örneğin ilgili taraf işlemlerinin mali tablolarda açıklanmaması çerçeveye ve geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olsa bile eğer kuruluş, gelirinin büyük kısmını ilgili taraflarla yapılan işlemlerden elde ediyorsa ve bu durum açıklanmadıysa mali tablolar, yanıltıcı olabilir. Ancak ISA 210¹ uyarınca denetçinin uygunluk çerçevesinin kabul edilebilir olduğuna karar vermesi halinde denetçinin bu uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış ve sunulmuş olan mali tabloların yanıltıcı olduğunu düşünmesi, son derece nadir bir durum olacaktır.²

İlgili Taraf Tanımı (Bkz. Parag. 10(b))

- A4. Birçok mali raporlama çerçevesi, kontrol ve önemli etki kavramlarını ele alır. Söz konusu kavramları farklı terimler kullanarak ele alabilmelerine karşın bu çerçeveler, genellikle aşağıdakileri açıklar:
- (a) Kontrol, bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda elde etmek amacıyla bu kuruluşun mali ve işletme politikalarını yönetme gücüdür ve
 - (b) Önemli etki (pay sahipliği, kanun veya anlaşma yoluyla kazanılmış olabilir), bir kuruluşun mali ve işletme politikalarına yönelik kararlara katılma gücüdür ancak bu politikaları kontrol anlamına gelmez.
- A5. Aşağıdaki ilişkilerin mevcudiyeti, kontrolün veya önemli etkinin varlığına işaret edebilir:
- (a) Kuruluştaki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer mali çıkarlar.
 - (b) Kuruluşun diğer kuruluşlardaki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer mali çıkarları.
 - (c) Yönetimden sorumlu olanlardan biri veya kilit yönetimin bir parçası olmak (yani idarenin, kuruluşun faaliyetlerinin planlanması, yönetilmesi ve kontrol edilmesine yönelik yetki ve sorumluluğa sahip üyelerinden olmak).
 - (d) (c) alt paragrafında adı geçenlerden birinin yakın aile bireyi olmak.
 - (e) (c) alt paragrafında adı geçenlerden biriyle önemli iş ilişkisi içerisinde olmak.

Hâkim Etkiye Sahip İlgili Taraflar

- A6. İlgili taraflar, kontrol veya önemli etkide bulunma gücüne sahip oldukları için kuruluş veya kuruluşun idaresi üzerinde hâkim etkiye sahip bir konumda olabilirler. A29–A30 paragraflarında ayrıntılı şekilde açıklandığı üzere hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken bu tür bir davranışın dikkate alınması yerindedir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf 6(a).

² ISA 700, paragraf A12.

İlgili Taraf Olarak Özel Amaçlı Kuruluşlar

- A7. Bazı durumlarda özel amaçlı bir kuruluş,¹ kuruluşun ilgili tarafı olabilir çünkü kuruluş, özel amaçlı kuruluşun özkaynaklarının çok azına sahip olsa veya bunlara hiç sahip olmasa bile esasen özel amaçlı kuruluşu kontrol edebilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler*İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Riskleri (Bkz. Parag. 11)***Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar**

- A8. Kamu sektörü denetçisinin ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı sorumlulukları, denetim görev ve yetkisinden veya kamu kurumlarının kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülüklerinden etkilenebilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin ele alınmasıyla sınırlı olmayabilir. Bu sorumluluklar; kamu kurumlarını yönlendiren ve ilgili taraflarla işin yürütülmesine yönelik belirli gereklilikleri ortaya koyan kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk risklerini ele almaya yönelik daha genel bir sorumluluğu da içerebilir. Buna ilaveten kamu sektörü denetçisinin, ilgili taraf ilişki ve işlemleri için özel sektördekinden farklı olabilecek kamu sektörü mali raporlama gerekliliklerini dikkate alması gerekebilir.

*Kuruluşun İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Hakkında Bilgi Edinilmesi***Görev Ekibi Bünyesindeki Tartışma (Bkz. Parag. 12)**

- A9. Görev ekibi bünyesindeki tartışmada ele alınabilecek konular arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşun ilgili taraflarla ilişki ve işlemlerinin niteliği ve kapsamı (örneğin denetçilerin, tespit edilen ilgili taraflara dair her denetimden sonra güncellenen kayıtlarının kullanılması).
 - Denetim süresince, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim potansiyeli hakkında mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesinin öneminin vurgulanması.
 - Kuruluşun, idarenin tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemleri olduğuna işaret edebilecek durum ve koşulları (örneğin karmaşık bir örgütsel yapı, bilanço dışı işlemler için özel amaçlı kuruluşların kullanılması veya yetersiz bir bilişim sistemi).
 - İlgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek kayıt veya belgeler.
 - (Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini ortaya koyması halinde) İdare ve yönetimden sorumlu olanların ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit edilmesi, uygun şekilde muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına verdiği önem ve ilgili kontrollerin idare tarafından geçersiz kılınmasına yönelik risk.
- A10. Buna ilave olarak hile bağlamındaki tartışma, ilgili tarafların hileye nasıl karışmış olabileceğine dair belirli hususları içerebilir. Örneğin:
- İdarenin kontrol ettiği özel amaçlı kuruluşların, kazanç yönetimini kolaylaştırmak için nasıl kullanılabileceği.

¹ ISA 315, paragraf A26-A27, özel amaçlı kuruluşların niteliğiyle ilgili rehberlik sağlar.

- Kilit bir yöneticinin bilinen bir iş ortağı ile kuruluş arasındaki işlemlerin, kuruluş varlıklarının kötüye kullanılmasını kolaylaştıracak şekilde nasıl düzenlenebileceği.

Kuruluşun İlgili Taraflarının Kimliği (Bkz. Parag. 13(a))

- A11. Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine dair bilgiyi idarenin kolayca elde etmesi kuvvetle muhtemeldir. Çünkü kuruluşa ait bilişim sistemleri; kuruluşun, çerçevenin muhasebe ve açıklama gerekliliklerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla, ilgili taraf ilişki ve işlemlerini kaydetmek, işlemek ve özetlemek zorundadır. Bu nedenle idarenin, ilgili tarafların detaylı listesine ve önceki dönemlerdeki değişikliklere sahip olması kuvvetle muhtemeldir. Yinelenen görevlerde bilgi alınması, idarenin verdiği bilgilerin önceki denetimlerde denetçinin ilgili taraflara dair tuttuğu kayıtlarla kıyaslanması için temel sağlar.
- A12. Fakat çerçevenin ilgili taraf gerekliliklerini belirlemediği durumlarda kuruluşta bu tür bilişim sistemleri olmayabilir. Bu koşullar altında idarenin, ilgili tarafların hepsinin mevcudiyetinin farkında olmaması mümkündür. Bununla birlikte 13. paragrafın belirlediği bilgi alma gerekliliği hala geçerlidir çünkü idare, bu ISA’da ortaya konan ilgili taraf tanımını karşılayan tarafların farkında olabilir. Ancak böyle bir durumda kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin denetçinin yaptığı sorgulama;
- Kuruluşun mülkiyet ve yönetim yapıları,
 - Kuruluşun yapmakta olduğu ve yapmayı planladığı yatırımların türleri ve
 - Kuruluşun nasıl yapılandırıldığı ve nasıl finanse edildiği

konusunda bilgi edinmek amacıyla ISA 315 uyarınca denetçinin gerçekleştirdiği risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerin parçası haline gelebilir.

Ortak kontrol ilişkilerinin bulunması durumunda, bu ilişkiler kuruluş açısından ekonomik bir öneme sahipse, idarenin bu ilişkilerden haberdar olması daha muhtemeldir. Bu durumda denetçinin yapacağı sorgulamalar, kuruluşun önemli işlemler gerçekleştirdiği veya önemli ölçüde kaynak paylaşımı yaptığı tarafların ilişkili taraf olup olmadığı konusuna odaklanırsa, sorgulamaların etkin olma ihtimali artar.

- A13. Grup denetimi bağlamında ISA 600, grup görev ekibinin, grup idaresi tarafından hazırlanan ilgili tarafları içeren bir listeyi ve grup görev ekibinin farkında olduğu diğer ilgili tarafları her bir bileşen denetçisine bildirmesini gerektirir.¹ Kuruluşun bir grup bünyesindeki bir bileşen olduğu durumlarda bu bilgi, denetçinin kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin idareye soracağı sorular için faydalı bir temel sağlar.
- A14. Denetçi, görevin kabulünde veya devam süreci sırasında idareye sorular sorarak kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin birtakım bilgiler de elde edebilir.

Kuruluşun, İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Üzerindeki Kontrolleri (Bkz. Parag. 14)

- A15. Kuruluş bünyesindeki diğer kişiler, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri ve kuruluşun bu tür ilişki ve işlemler üzerindeki kontrolleri hakkında bilgi sahibi olabileceği düşünülen kişilerdir. Bu kişiler, idarenin parçası olmamaları halinde aşağıdakileri kapsayabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar,
 - Hem önem arz eden hem de kuruluşun normal iş seyri dışında kalan işlemleri başlatacak, işleyecek veya kaydedecek pozisyonda olan personel ve bu personeli denetleyenler veya izleyenler,

¹ ISA 600, “Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”, paragraf 40(e).

- İç denetçiler,
 - Kurum içi hukuk danışmanları ve
 - Etikten sorumlu yönetici veya dengi kişi.
- A16. Denetim; idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve ilgili hallerde bu tabloların güvenilir sunumu sorumluluğu ile idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğuna sahip olduklarını bildiği ve anladığı ön kabulüne dayalı olarak yürütülür.¹ Buna göre çerçevenin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda mali tabloların hazırlanması; idarenin yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerinde uygun kontrolleri tasarlaması, uygulaması ve sürdürmesini gerektirir. Böylelikle bu ilişki ve işlemler, tespit edilebilir ve çerçeve uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilerek açıklanabilir. Gözetim rolünü üstlenen yönetimden sorumlu olanlar ise idarenin bu tür kontrollere yönelik sorumluluğunu nasıl yerine getirdiğini izler. Çerçevenin belirlemiş olabileceği ilgili taraf gerekliliklerine bağlı olmaksızın yönetimden sorumlu olanlar, gözetim rolünü yerine getirirken kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliğini ve ticari gerekçesini anlamak için idareden bilgi alabilir.
- A17. ISA 315'teki kontrol ortamını tanıma gerekliliğini yerine getirirken² denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinden kaçınılmasına ilişkin kontrol ortamının özelliklerini dikkate alabilir. Örneğin:
- Kuruluşun belirli türlerdeki ilgili taraf işlemlerine hangi koşullarda girebileceğini düzenleyen, kuruluş personeline uygun şekilde bildirilen ve uygulanan iç etik kurallar.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanların, ilgili taraf işlemlerinde sahip olduğu çıkarların açıkça ve zamanında açıklanmasına yönelik politika ve prosedürler.
 - Kuruluş bünyesinde ilgili taraf işlemlerinin tespiti, kaydedilmesi, özetlenmesi ve açıklanmasına yönelik sorumlulukların dağılımı.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanlar arasında kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin zamanında açıklanması ve görüşülmesi. Buna, yönetimden sorumlu olanların bu tür işlemlerin ticari gerekçesini (örneğin kurum dışı uzman danışmanlardan tavsiye alarak) uygun şekilde sorgulayıp sorgulamadığı dâhildir.
 - Çıkar çatışması içeren veya içerdiği düşünülen ilgili taraf işlemlerinin onaylanmasına yönelik net kurallar. Örneğin yönetimden sorumlu olanların idareden bağımsız bireylerinden müteşekkil bir alt komitenin onay vermesi.
 - Uygulanabildiği yerlerde, iç denetçilerin düzenli gözden geçirmeleri.
 - İlgili tarafların açıklanmasına ilişkin sorunları çözmek için idarenin, örneğin denetçiden veya kurum dışı hukuk danışmanından tavsiye alarak attığı proaktif adımlar.
 - Uygun hallerde kurumdaki hatalı uygulamaların ihbarına dönük politika ve prosedürlerin mevcudiyeti.
- A18. Bazı kuruluşlarda ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontroller, çeşitli nedenlerden dolayı olmayabilir veya yetersiz olabilir. Örneğin:
- İdarenin ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit edilmesi ve açıklanmasına fazla önem vermemesi.

¹ ISA 200, paragraf A2.

² ISA 315, paragraf 14.

- Yönetimden sorumlu olanların uygun gözetim yapmaması.
- İlgili taraf açıklamaları, idarenin hassas olduğunu düşündüğü bilgileri (örneğin idarenin aile bireylerini içeren işlemlerin mevcudiyetini) ortaya çıkaracağı için bu tür kontrollerin kasten ihmal edilmesi.
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraflara ilişkin gerekliliklerinin idare tarafından yeterince anlaşılması.
- Geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamında açıklama gerekliliklerinin olmaması.

Bu tür kontrollerin etkisiz olduğu veya mevcut olmadığı durumlarda denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyebilir. Hal böyle olduğunda ISA 705¹ uyarınca denetçi, bu durumun denetime yönelik etkilerini, denetçi raporundaki görüşü de içerecek şekilde dikkate alacaktır.

A19. Hileli mali raporlamada genellikle etkin çalışıyor gibi görünen kontrollerin idare tarafından geçersiz kılınması söz konusu olur.² İdarenin kontrolleri geçersiz kılmasına yönelik risk; idarenin, kuruluşun birlikte iş yaptığı taraflarla kontrol veya önemli etki içeren ilişkiler kurması durumunda daha yüksek olur. Çünkü bu ilişkiler, idareye hileyi gerçekleştirmek için daha fazla teşvik ve fırsat sunabilir. Örneğin idarenin bazı ilgili taraflardaki mali çıkarları, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasını teşvik edebilir. Bu durumda idare; (a) kuruluşu, kendi çıkarlarının aleyhine bu taraflara fayda sağlayacak işlemler yapmaya yönlendirebilir veya (b) bu tür taraflarla gizlice anlaşabilir veya onların eylemlerini kontrol edebilir. Hileye dair örnekler arasında şunlar sayılabilir:

- İlgili taraflarla işlemlerin ticari mantığını yanlış sunmak için tasarlanmış sahte işlem şartları yaratılması.
- Varlıkların, idare ve başkaları arasında hileli olarak piyasa değerinin çok altında veya üstünde tutarlarla devredilmesi.
- Özel amaçlı kuruluşlar gibi ilgili taraflarla, kuruluşun mali durumunu veya mali performansını yanlış sunmak için yapılandırılmış karmaşık işlemler yapılması.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü hususlar

A20. Küçük ölçekli kuruluşlarda kontrol faaliyetleri, daha az resmi olma eğilimindedir ve küçük ölçekli kuruluşların, ilgili taraf ilişki ve işlemlerini ele almak için belgelendirilmiş süreçleri olmayabilir. İşletme sahibi yönetici, işlemlerin tüm temel yönlerine aktif olarak katılarak ilgili taraf işlemlerinden kaynaklanan bazı riskleri hafifletebilir veya bu riskleri artırabilir. Küçük ölçekli kuruluşlar için denetçi, idareden bilgi alarak ve bununla birlikte idarenin gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve mevcut ilgili belgelerin tetkiki gibi başka prosedürleri kullanarak ilgili taraf ilişki ve işlemleri ve bunlar üzerinde olabilecek kontroller hakkında bilgi edinebilir.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

² ISA 240, paragraf 31 ve A4.

Önemli işlem ve düzenlemelerin yetkilendirilmesi ve onaylanması (Bkz. Parag. 14(b))

- A21. Yetkilendirme; uygun yetkiye sahip taraf veya taraflarca (idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kuruluşun hissedarları) kuruluşun belirli işlemlere girişmesine, takdire dayalı olan veya olmayan, önceden belirlenmiş kriterler uyarınca izin verilmesini içerir. Onay, kuruluşun yetki kriterlerine uygun olarak gerçekleştirdiği işlemleri, izin veren tarafların kabul etmesini ifade eder. İlgili taraflarla önemli işlem ve düzenlemeleri veya normal iş seyri dışında kalan önemli işlem ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak için kuruluş tarafından oluşturulmuş olabilecek kontrollere örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Yetkilendirme ve onay verilecek bu tür işlem ve düzenlemeleri tespit edecek izleme kontrolleri.
 - İşlem ve düzenlemelerin şart ve koşullarının idare, yönetimden sorumlu olanlar veya uygun hallerde hissedarlar tarafından onaylanması.

Kayıt ve Belgeleri Gözden Geçirirken İlgili Taraf Bilgisine Karşı Tetikte Olunması

Denetçinin Tetkik Edebileceği Kayıtlar veya Belgeler (Bkz. Parag. 15)

- A22. Denetim sırasında denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi verebilecek kayıt veya belgeleri tetkik edebilir. Örneğin:
- Denetçinin elde ettiği üçüncü taraf teyitleri (banka teyitleri ve yasal teyitlere ek olarak).
 - Kuruluş gelirinine ilişkin vergi beyannameleri.
 - Kuruluş tarafından düzenleyici makamlara verilen bilgiler.
 - Kuruluşun ana hissedarlarını tespit etmek için hissedar kayıtları.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanların yaptığı çıkar çatışması beyanları.
 - Kuruluşun yatırımlarına ve emeklilik planlarına ait kayıtlar.
 - Kilit yönetimle veya yönetimden sorumlu olanlarla yapılan sözleşme ve anlaşmalar.
 - Kuruluşun olağan iş seyri içinde yer almayan önemli sözleşme ve anlaşmalar.
 - Kuruluşun uzman danışmanlarından gelen belirli faturalar ve yazışmalar.
 - Kuruluşun edindiği hayat sigortası poliçeleri.
 - Dönem esnasında kuruluş tarafından yeniden müzakere edilen önemli sözleşmeler.
 - İç denetçilerin raporları.
 - Kuruluşun, sermaye piyasası düzenleyicilerine başvurularıyla ilişkili belgeler (örneğin izahnameler).

Önceden tespit edilmemiş veya açıklanmamış ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek düzenlemeler.

- A23. Düzenleme, aşağıdaki amaçlarla kuruluş ile bir veya daha fazla taraf arasında resmi veya gayri resmi bir anlaşma yapılmasını içerir:
- Uygun araçlar veya yapılar yoluyla ticari ilişki kurulması,
 - Belirli şart ve koşullar altında belli işlem türlerinin yürütülmesi,
 - Belirli hizmetler veya mali destek sağlanması.

İdarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerine işaret edebilecek düzenleme örnekleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- Başka taraflarla adi ortaklıklara katılmış olmak.
- Belli taraflara, kuruluşun normal iş seyri dışında kalan şart ve koşullarda hizmet sağlanmasına yönelik anlaşmalar.
- Teminat ve garantörlük ilişkileri.

Normal İş Seyri Dışında Kalan Önemli İşlemlerin Tespit Edilmesi (Bkz. Parag. 16)

- A24. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli işlemler hakkında ilave bilgi edinilmesi, denetçinin, hile riski faktörlerinin var olup olmadığını değerlendirmesine ve geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesine imkân verir.
- A25. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan işlemlere örnekler arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Karmaşık özkaynak işlemleri, örneğin kurumsal yeniden yapılanmalar veya alımlar.
 - Zayıf şirket yasalarına sahip yetki alanlarındaki sınır ötesi kuruluşlarla yapılan işlemler.
 - Kuruluşun bedel almaksızın başka bir tarafa yönetim hizmeti vermesi veya tesisleri kiraya vermesi.
 - Alışılmadık ölçüde büyük indirimler veya getiriler içeren satış işlemleri.
 - Döngüsel düzenlemeleri olan işlemler, örneğin tekrar satın alma taahhüdüyle yapılan satışlar.
 - Süresi dolmadan önce şartları değiştirilen sözleşmeler kapsamındaki işlemler.

Normal iş seyri dışında kalan önemli işlemlerin niteliği hakkında bilgi edinilmesi (Bkz. Parag. 16(a))

- A26. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli işlemlerin niteliğinin sorgulanması, işlemlerin ticari gerekçesi ve bu işlemlerin yapılmasına esas şart ve koşullar hakkında bilgi edinilmesini içerir.

İlgili tarafların dâhil olup olamayacağını sorgulanması (Bkz. Parag. 16(b))

- A27. İlgili bir taraf, kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli bir işleme hem işleme taraf olmak vasıtasıyla işlemi doğrudan etkileyerek hem de bir aracı vasıtasıyla işlemi dolaylı yoldan etkileyerek katılmış olabilir. Bu tür bir etki, hile riski faktörünün mevcudiyetine işaret edebilir.

İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibiyle Paylaşılması (Bkz. Parag. 17)

- A28. Görev ekibi üyeleri arasında paylaşılacak ilgili taraf bilgileri, örneğin şunları içerebilir:
- Kuruluşun ilgili taraflarının kimliği.
 - İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği.
 - Başta idare veya yönetimden sorumlu olanların mali olarak dâhil olduğu işlemler olmak üzere denetimde özel dikkat gerektirebilecek önemli veya karmaşık ilgili taraf ilişki veya işlemleri.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

Hâkim Etkiye Sahip Bir İlgili Taraf İlişkili Hile Riski Faktörleri (Bkz. Parag. 19)

A29. İdarede, tek bir kişinin ya da ufak bir grup insanın hâkim olması ve bu durumu telafi edici kontroller olmaması, bir hile riski faktörüdür.¹ İlgili bir tarafın hâkim etkisine ilişkin göstergeler arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- İlgili taraf, idare veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından alınan önemli ticari kararları veto etmiştir.
- Önemli işlemler, nihai onay için ilgili tarafa sevk edilmiştir.
- İlgili tarafın sunduğu ticari tekliflerle ilgili olarak idare ve yönetimden sorumlu olanlar arasında müzakere yapılmamıştır veya bu müzakere düşük düzeydedir.
- İlgili tarafı (veya ilgili tarafın yakın aile bireyini) içeren işlemler, nadiren bağımsız olarak gözden geçirilmekte ve onaylanmaktadır.

İlgili tarafın kuruluşun kurulmasında lider rol oynadığı ve kuruluşun idare edilmesinde lider rol oynamaya devam ettiği bazı durumlarda da hâkim etki mevcut olabilir.

A30. Başka risk faktörleri bulunduğu hâkim etkiye sahip ilgili bir tarafın mevcut olması, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yapma riskinin yüksek olduğuna işaret edebilir. Örneğin:

- Üst yönetim veya uzman danışmanların değişim oranının alışılmadık derecede yüksek olması, ilgili tarafın amaçlarına hizmet eden, etik olmayan ve hile içeren ticari uygulamalar olduğunu akla getirebilir.
- Açık bir ticari gerekçesi yokmuş gibi görünen önemli işlemler için ticari araçların kullanılması, ilgili tarafın hile amacıyla bu araçları kontrol etmek suretiyle bu tür işlemlerden çıkar elde edebileceğini akla getirebilir.
- İlgili tarafın, muhasebe politikalarının seçilmesine veya önemli tahminlerin yapılmasına aşırı ölçüde katıldığını veya bunlarla meşgul olduğunu gösteren kanıtlar olması, hileli mali raporlama olasılığını akla getirebilir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar Yanıtlar (Bkz. Parag. 20)

A31. İlgili taraf ilişki ve işlemlerine ilişkin etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı denetçinin seçebileceği ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu risklerin niteliğine ve kuruluşun içinde bulunduğu koşullara dayanır.²

A32. Denetçinin, idarenin belirli ilişkili taraf işlemlerini geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirmediği veya açıklamadığına dair (hile veya hata kaynaklı) önemli bir riski değerlendirmesi sırasında uygulanabilecek maddi doğrulama prosedürlerine aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Uygulanabilir olduğu ve yasal ve idari düzenlemeler veya etik kurullarla yasaklanmadığı durumlarda bankalar, hukuk firmaları, garantörler veya acenteler gibi araçlarla işlemlerin belirli yönlerinin teyit edilmesi veya görüşülmesi.

¹ ISA 240, Ek 1.

² ISA 330; ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının değerlendirilmesi hakkında ilave rehberlik sağlar. ISA 240, hileden kaynaklanan etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşılık yapılacak uygun işlemler hakkında gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

- İlgili taraflarla yapılan işlemlerin amaçları, belirli şartları veya tutarlarının teyit edilmesi (Bu denetim prosedürü, denetçinin, ilgili tarafların denetçiye vereceği yanıtların kuruluş tarafından etkilenmesinin kuvvetle muhtemel olduğunu düşündüğü durumlarda daha az etkili olabilir).
 - Uygulanabildiği yerlerde, ilgili tarafların muhasebe kayıtlarında işlemlerin muhasebeleştirilmesine dair kanıt bulmak için ilgili taraflara ait mali tabloların veya varsa diğer ilgili mali bilgilerin okunması.
- A33. Denetçi, hâkim etkiye sahip olan ilgili bir tarafın mevcut olmasının sonucu olarak hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yapma riskinin yüksek olduğunu değerlendirebilir. Bu durumda denetçi, bu ilgili tarafın kuruluşla doğrudan veya dolaylı olarak kurmuş olabileceği ticari ilişkiler hakkında bilgi edinmek ve ilave uygun maddi doğrulama prosedürlerine yönelik ihtiyacı belirlemek için ISA 240'taki genel gerekliliklere ek olarak aşağıdaki gibi denetim prosedürleri uygulayabilir:
- İdare ve yönetimden sorumlu olanlara sorular sorulması ve bunlarla görüşülmesi.
 - İlgili tarafa sorular sorulması.
 - İlgili tarafla yapılan önemli sözleşmelerin tetkik edilmesi.
 - Örneğin internet veya ticari bilgiye ilişkin dış kaynaklı özel veritabanları vasıtasıyla uygun arka plan araştırması yapılması.
 - Çalışanların hatalı uygulamalara ilişkin ihbarları hakkındaki raporların saklandığı durumlarda bu raporların gözden geçirilmesi.
- A34. Risk değerlendirmesi prosedürlerinin sonuçlarına dayalı olarak denetçi, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontrollerini test etmeksizin denetim kanıtı elde etmenin uygun olduğunu düşünebilir. Ancak bazı durumlarda ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerine dair sadece maddi doğrulama prosedürlerini kullanarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabilir. Örneğin kuruluş ve bileşenleri arasındaki grup içi işlemlerin sayısı çok olabilir ve bu işlemlerle ilgili bilgilerin büyük kısmı bütünlük bir sistem bünyesinde elektronik olarak giriliyor, kaydediliyor, işleniyor ve raporlanıyor olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, tek başına bu işlemlerle ilişkili önemli yanlış bildirim risklerini kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirecek etkin maddi doğrulama prosedürleri tasarlamamanın mümkün olmadığına karar verebilir. Böyle bir durumda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine yönelik ISA 330'daki gerekliliği yerine getirmek için¹ denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin kaydedilmesinin tamlığı ve doğruluğu üzerindeki kuruluşa ait kontrollerini test etmelidir.

Önceden Tespit Edilmemiş veya Açıklanmamış İlgili Tarafların veya Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Tespit Edilmesi

Yeni Tespit Edilen İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibine Bildirilmesi (Bkz. Parag. 22(a))

- A35. Yeni tespit edilen ilgili tarafların görev ekibinin diğer üyelerine derhal bildirilmesi, üyelerin bu bilginin hâlihazırda yürütülmüş olan risk değerlendirmesi prosedürlerinin çıktılarını ve bu prosedürlerden elde edilen sonuçları etkileyip etkilemediğine ve önemli yanlış bildirim risklerinin yeniden değerlendirilmesi gerekip gerekmediğine karar vermesine yardımcı olur.

¹ ISA 330, paragraf 8(b).

Yeni Tespit Edilen İlgili Taraflar veya Önemli İlgili Taraf İşlemleriyle İlişkili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 22(c))

- A36. Yeni tespit edilen ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemlerine dair denetçinin uygulayabileceği maddi doğrulama prosedürlerine örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşun yeni tespit edilen ilgili taraflarla ilişkilerinin niteliği hakkında sorgulamalar yapılması. Örneğin (uygun olan ve yasal ve idari düzenlemeler veya etik kurallarca yasaklanmadığı durumlarda) kuruluş ve işleri hakkında önemli bilgiye sahip olduğu farz edilen hukuk danışmanı, genel temsilcilikler, önemli temsilciler, danışmanlar, garantörler veya diğer yakın iş ortakları gibi kuruluş dışı taraflardan bilgi alınması.
 - Yeni tespit edilen ilgili taraflarla yapılan işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarının analiz edilmesi. Bu analiz, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılarak kolaylaştırılabilir.
 - Yeni tespit edilen ilgili taraf işlemlerine ait şart ve koşulların doğrulanması ve işlemlerin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilerek açıklanıp açıklanmadığının değerlendirilmesi.

İdarenin Kasten Açıklama Yapmaması (Bkz. Parag. 22(e))

- A37. Mali tablo denetiminde denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarına dair ISA 240'ta sunulan rehberlik ve gereklilikler, idarenin ilgili tarafları veya önemli ilgili taraf işlemlerini denetçiye kasten açıklamadığı görülen durumlarla ilgilidir. Denetçi, idarenin denetçinin sorularına verdiği yanıtların ve idarenin denetçiye yaptığı bildirimlerin güvenilirliğini yeniden değerlendirmenin gerekli olup olmadığını da göz önünde bulundurabilir.

Kuruluşun Normal İş Seyri Dışında Belirlenen Önemli İlgili Taraf İşlemleri

Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Ticari Gerekçesinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 23)

- A38. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli bir ilgili taraf işleminin ticari gerekçesini değerlendirirken denetçi, aşağıdakileri dikkate alabilir:
- İşlemin:
 - çok karmaşık olup olmadığı (örneğin konsolide bir grup bünyesindeki birçok ilgili tarafı içerebilir).
 - alışılmadık fiyatlar, faiz oranları, teminatlar ve geri ödeme koşulları gibi olağandışı ticari şartlarının olup olmadığı.
 - meydana gelmesi için görünürde mantıklı bir ticari nedenin olup olmadığı.
 - önceden tespit edilmemiş ilgili tarafları içerip içermediği.
 - olağandışı biçimde yerine getirilip getirilmediği.
 - İdarenin bu tür bir işlemin niteliğini ve gerekçesini yönetimden sorumlu olanlarla görüşüp görüşmediği.
 - İdarenin, işlemin altında yatan iktisadi hususlara gerekli dikkati göstermek yerine belli bir muhasebe yöntemine daha fazla vurgu yapıp yapmadığı.

İdarenin açıklamaları, ilgili taraf işleminin şartlarıyla önemli ölçüde tutarsızsa denetçinin ISA 500¹ uyarınca idarenin açıklamalarının ve diğer önemli hususlara ilişkin bildirimlerinin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.

- A39. Denetçi, bu tür işlemin ticari gerekçesini ilgili tarafın bakış açısından anlamaya da çalışabilir çünkü bu, denetçinin işlemin ekonomik gerçekliğini ve neden yapıldığını daha iyi anlamasına yardımcı olabilir. İlgili tarafın bakış açısından bakıldığında söz konusu tarafın işlerinin niteliğiyle tutarsız görünen bir ticari gerekçe, hile riski faktörüne işaret edebilir.

Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Yetkilendirilmesi ve Onaylanması (Bkz. Parag. 23(b))

- A40. Kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin idare, yönetimden sorumlu olanlar veya uygun olan hallerde hissedarlar tarafından yetkilendirilmesi ve onaylanması; bunların kuruluş bünyesinde uygun düzeylerde gereken şekilde düşünüldüğüne ve bunların şart ve koşullarının mali tablolarda uygun biçimde yansıtıldığına dair denetim kanıtı sağlayabilir. Bu şekilde bir yetkilendirme ve onaylamaya tabi olmamış bu nitelikte işlemlerin mevcut olması ve idare veya yönetimden sorumlu olanlarla görüşmelere dayalı mantıklı açıklamaların olmaması, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edebilir. Bu koşullar altında denetçinin, benzer nitelikte başka işlemlere karşı tetikte olması gerekebilir. Ancak yetkilendirme ve onaylama, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin olup olmadığı konusunda sonuca varmak için tek başına yeterli olmayabilir. Çünkü ilgili taraflar arasında muvazaa olması ya da kuruluşun bir ilgili tarafın hâkim etkisine tabi olması halinde yetkilendirme ve onaylama etkisiz kalabilir.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü hususlar

- A41. Küçük ölçekli bir kuruluş, daha büyük bir kuruluşta mevcut olabilecek farklı yetki ve onay düzeyleri ile sağlanan kontrollerin aynısına sahip olmayabilir. Bu nedenle küçük ölçekli bir kuruluşu denetlerken denetçi, kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin geçerliliğine ilişkin denetim kanıtı için yetkilendirme ve onaylamadan daha az faydalanabilir. Bunun yerine denetçi; ilgili belgelerin tetkik edilmesi, işlemlerin belirli yönlerinin ilgili taraflarla teyit edilmesi veya işletme sahibi yöneticinin işlemlere katılımının gözlemlenmesi gibi başka denetim prosedürleri uygulamayı düşünebilir.

İlgili Taraf İşlemlerinin Piyasa Koşullarına Uygun İşlemlerde Geçerli Olan Şartlara Denk Şartlarda Yürütüldüğüne Dair Beyanlar (Bkz. Parag. 24)

- A42. Bir ilgili taraf işleminin fiyatının piyasa koşullarına uygun benzer bir işlemin fiyatına kıyasla ne durumda olduğu hakkında denetim kanıtı kolayca bulunabilir. Buna karşın genellikle işlemin diğer tüm yönlerinin piyasa koşullarına uygun yürütülen bir işleme denk olduğuna dair denetçinin denetim kanıtı elde etme gücünü sınırlandıran uygulamayla ilgili zorluklar vardır. Örneğin denetçi, bir ilgili taraf işleminin piyasa fiyatı üzerinden yapıldığını teyit edebilmiş olabilir. Buna karşın işlemin (kredi koşulları, ayrılan karşılıklar ve belirli ücretler gibi) diğer şart ve koşullarının, normalde bağımsız taraflar arasında kararlaştırılan şart ve koşullara denk olduğunu teyit etmek mümkün olmayabilir. Bu nedenle bir ilgili taraf işleminin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair idarenin beyanının, önemli ölçüde yanlış bildirilmiş olabileceği riski söz konusu olabilir.

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf 11.

- A43. Mali tabloların hazırlanması, idarenin, bir ilgili taraf işleminin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair bir beyanı ispat etmesini gerektirir. İdarenin beyana yönelik savunması aşağıdakileri içerebilir:
- İlgili taraf işleminin şartlarının, bir veya daha fazla sayıda ilgisi olmayan tarafla yapılan aynı veya benzer bir işlemin şartları ile kıyaslanması.
 - Piyasa değerini belirlemek ve işleme yönelik piyasa şartlarını ve koşullarını teyit etmek için dış uzman tutulması.
 - İşlemin şartlarının, serbest piyasadaki genel olarak benzer işlemler için bilinen piyasa şartları ile kıyaslanması.
- A44. Bu beyana yönelik idarenin savunmasının değerlendirilmesi, aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını içerebilir:
- İdarenin bu beyanı savunmaya yönelik sürecinin uygunluğunun değerlendirilmesi.
 - Bu beyanı destekleyen iç veya dış veri kaynağının doğrulanması ve verilerin doğruluğu, tamlığı ve ilgililiğini belirlemek için test edilmeleri.
 - Beyana temel oluşturan önemli varsayımların makullüğünün değerlendirilmesi.
- A45. Bazı mali raporlama çerçeveleri, piyasa koşullarına uygun işlemlerde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütülmeyen ilgili taraf işlemlerinin açıklanmasını gerektirir. Bu koşullar altında idarenin bir ilgili taraf işlemini mali tablolarda açıklamaması halinde bu işlemin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair zımni bir beyan söz konusu olabilir.

Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişki ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesinde Önemlilik Hususları (Bkz. Parag. 25)

- A46. ISA 450 uyarınca denetçi, yanlış bildirim önemli olup olmadığını değerlendirirken yanlış bildirim hem büyüklüğünü ve niteliğini hem de yanlış bildirim meydana gelişine ait özel koşulları dikkate almalıdır.¹ İşlemin mali tabloların kullanıcıları için önemi, hem kaydedilmiş işlem miktarına hem de ilgili taraf ilişkisinin niteliği gibi konuya mahsus diğer ilgili faktörlere dayalı olabilir.

İlgili Taraf Açıklamalarının Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 25(a))

- A47. İlgili taraf açıklamalarının geçerli mali raporlama çerçevesindeki açıklama gereklilikleri bağlamında değerlendirilmesi; kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerine ait durum ve koşulların uygun biçimde özetlenip özetlenmediğinin ve açıklamaları anlaşılır kılacak biçimde sunulup sunulmadığının düşünülmesi anlamına gelir. İlgili taraf işlemlerine ait açıklamalar;
- (a) İşlemlerin ticari gerekçesi ve mali tablolar üzerindeki etkilerinin belirsiz veya yanlış bildirilmiş olması halinde veya
 - (b) İşlemleri anlamak için gerekli olan temel şartlar, koşullar veya işlemlere ait diğer önemli unsurların uygun biçimde açıklanmaması halinde anlaşılır olmayabilir.

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 11(a). ISA 450'nin A16 Paragrafı, bir yanlış bildirim değerlendirilmesini etkileyebilecek koşullar hakkında rehberlik sağlar.

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 26)

- A48. Aşağıdaki gibi bazı koşullarda yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirimler almak uygun olabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar, (a) mali tabloları önemli ölçüde etkileyen veya (b) idarenin dâhil olduğu belirli ilgili taraf işlemlerini onayladıkları zaman.
 - Yönetimden sorumlu olanlar, belli ilgili taraf işlemlerinin detayları hakkında denetçiye konuya özgü sözlü bildirimlerde buldukları zaman.
 - Yönetimden sorumlu olanların, ilgili taraflarda veya ilgili taraf işlemlerinde mali veya başka çıkarları olduğu zaman
- A49. Denetçi, belli ilgili taraf işlemlerinin açıklanmamış yan anlaşmalar içermediğine dair bir bildirim gibi idarenin yapmış olabileceği belirli beyanlar hakkında yazılı bildirimler almaya karar verebilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 27)

- A50. Kuruluşun ilgili taraflarına ilişkin olarak denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların iletilmesi,¹ denetçinin bu hususların niteliği ve çözümüne dair yönetimden sorumlu olanlarla ortak anlayış oluşturmaya yardımcı olur. Önemli ilgili taraf hususlarına örnek olarak şunlar verilebilir:
- İdarenin ilgili tarafları veya önemli ilgili taraf işlemlerini denetçiye (kasıtlı veya kasıtsız olarak) açıklamaması ki bu durum, yönetimden sorumlu olanları önceden farkında olmadıkları önemli ilgili taraf ilişki ve işlemlerine karşı uyarabilir.
 - Uygun şekilde yetkilendirilmemiş ve onaylanmamış önemli ilgili taraf işlemlerinin tespit edilmesi ki bu durum hile şüphesine yol açabilir.
 - Önemli ilgili taraf işlemlerinin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca muhasebeleştirilmesi ve açıklanması hakkında idareyle anlaşmazlık hali.
 - Belirli türlerdeki ilgili taraf işlemlerini yasaklayan veya sınırlandıran geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali.
 - Kuruluşu nihai olarak kontrol eden tarafı tespit etmekte yaşanan zorluklar.

¹ ISA 230'daki A8 paragrafı, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların niteliği hakkında ilave rehberlik sağlar.

ISSAI 1560

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Takip Eden Olaylar

Financial Audit Guidelines

Subsequent Events

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 560 “Takip Eden Olaylar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1560 İçindekiler Tablosu

ISA 560 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3–P5
Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında	
Meydana Gelen Olaylar	P6–P7
Denetçinin Mali Tablolar Yayınlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar	P8
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 560	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Takip Eden Olaylar	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaçlar	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar.....	6–9
Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar	
Yayımlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar	10–13
Denetçinin Mali Tablolar Yayınlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar	14–17
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1
Tanımlar	A2–A5
Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar	A6–A10
Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar	
Yayımlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar	A11–A16
Denetçinin Mali Tablolar Yayınlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar	A17–A18

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 560 Uygulama Notu¹

Takip Eden Olaylar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Takip Eden Olaylar” başlıklı ISA 560’a ilişkin ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 560, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 560, denetçinin mali tablo denetiminde takip eden olaylarla ilgili sorumluluklarını ele alır.

Mali tabloların tarihinden sonra meydana gelen belirli olaylar, mali tabloları etkileyebilir. Çoğu mali raporlama çerçevesi, bu olayları özel olarak ele alır.² Bu mali raporlama çerçeveleri, genellikle iki tür olay tanımlar:

- (a) Mali tabloların tarihinde mevcut bulunan koşullara ilişkin kanıt sağlayanlar ve
- (b) Mali tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara ilişkin kanıt sağlayanlar.

ISA 700’de denetçi rapor tarihinin, okuyucuya, denetçinin farkına vardığı ve söz konusu tarihe kadar meydana gelmiş olan olay ve işlemlerin etkilerinin denetçi tarafından dikkate alınmış olduğunu gösterdiği ifade edilmektedir.³

Uygulama Notunun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
 - (a) Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar.
 - (b) Denetçinin Mali Tablolar Yayınlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 560, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² Örneğin Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 10 “Raporlama Dönemi Sonrası Olaylar”, (IAS’de “raporlama döneminin sonu” olarak ifade edilen) mali tabloların tarihiyle mali tabloların yayımlanmasına onay verildiği tarih arasında meydana gelen olumlu veya olumsuz olayların mali tablolarda nasıl ele alınacağı hususunu açıklar.

³ ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, Paragraf A38.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 560'ın A5, A10, A14 ve A17 paragrafları; kamu sektöründeki kurumlara özgü hususlarla ilgili uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.
- P4. Takip eden olaylarla ilgili kamu sektörüne ait gereklilikler, ilgili mevzuatta öngörülen denetçi raporu tarihi ve diğer gereklilikler açısından farklılık arz edebilir. Kamu sektörü denetçileri, takip eden olaylarla ilgili geçerli mevzuat konusunda bilgi edinir.
- P5. Denetim görev ve yetkisi, işlemlerin düzenliliğine ilişkin amaçları içermekteyse kamu sektörü denetçilerinin, işlemlerin düzenliliğine ilişkin ek kanıtlar sağlayabilecek örneğin bir davanın sonucu gibi takip eden olayları değerlendirmeleri gerekebilir. Kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4200'ü göz önünde bulundurur.¹

Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar

- P6. Bu ISA'nın A9 paragrafında ortaya konan özel sorgulamalara ek olarak kamu sektörü denetçileri,
- (a) Kamu kuruluşunun program hedeflerine ulaşma kabiliyetiyle ilgisi olan ve
 - (b) Mali tablolardaki performans bilgisinin sunumunu etkileyebilecek olayları da göz önünde bulundurabilirler.
- P7. Bu ISA'nın A10 paragrafında açıklanan prosedürlere ek olarak kamu sektörü denetçileri, dönem sonunda veya dönemin bitiminden sonra meydana gelmesi planlanan ve sonuçları mali tablolarda değişiklik yapılmasını veya mali tablolara açıklama konulmasını gerektirebilecek nitelikteki yasama organı veya diğer kurumların ilgili davalarından doğan hususları, denetim sırasında göz önünde bulundurur.

Denetçinin Mali Tablolar Yayınılandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar

- P8. Bu ISA'nın A16 ve A18 paragraflarında açıklandığı gibi kamu sektörü denetçileri, denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmeye yönelik olarak denetçinin atacağı adımlarla ilgili hukuki mütalaa alabilir veya durumu uygun yasal kuruma raporlamayı değerlendirebilir.

¹ ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

Uluslararası Denetim Standardı

Takip Eden Olaylar

International Standard on Auditing

Subsequent Events



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Takip Eden Olaylar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 560), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-019-9

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 560

TAKİP EDEN OLAYLAR

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Takip Eden Olaylar	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar	6–9
Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar Yayımlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar	10–13
Denetçinin Mali Tablolar Yayımlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar	14–17
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1
Tanımlar	A2–A5
Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar	A6–A10
Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar Yayımlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar	A11–A16
Denetçinin Mali Tablolar Yayımlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar	A17–A18

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 560 “Takip Eden Olaylar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablo denetiminde takip eden olaylarla ilgili denetçinin sorumluluklarını ele alır. (Bkz: Parag. A1)

Takip Eden Olaylar

2. Mali tabloların tarihinden sonra meydana gelen belirli olaylar, mali tabloları etkileyebilir. Çoğu mali raporlama çerçevesi, bu olayları özel olarak ele alır.¹ Bu mali raporlama çerçeveleri, genellikle iki tür olay tanımlar:
 - (a) Mali tabloların tarihinde mevcut bulunan koşullara ilişkin kanıt sağlayanlar ve
 - (b) Mali tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan koşullara ilişkin kanıt sağlayanlar.ISA 700'de denetçi rapor tarihinin, okuyucuya, denetçinin farkına vardığı ve söz konusu tarihe kadar meydana gelmiş olan olay ve işlemlerin etkilerinin denetçi tarafından dikkate alınmış olduğunu gösterdiği ifade edilmektedir.²

Yürürlük Tarihi

3. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

4. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Mali tablo tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında meydana gelen ve mali tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) O tarihte bilgisi dâhilinde olsaydı denetçinin raporunu değiştirmesine neden olabilecek ve denetçi raporunun tarihinden sonra öğrenilen durumlara uygun şekilde yanıt vermek.

Tanımlar

5. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Mali tabloların tarihi — Mali tabloların kapsadığı en son dönemin bitiş tarihidir.

¹ Örneğin Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 10 "Raporlama Dönemi Sonrası Olaylar", (IAS'de "raporlama döneminin sonu" olarak ifade edilen) mali tabloların tarihiyle mali tabloların yayımlanmasına onay verildiği tarih arasında meydana gelen olumlu veya olumsuz olayların mali tablolarda nasıl ele alınacağı hususunu açıklar.

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", Paragraf A38.

- (b) Mali tabloların onay tarihi — İlgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm bildirimlerin hazırlandığı ve yetkili makamların bu mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan ettikleri tarihtir. (Bkz: Parag. A2)
- (c) Denetçi raporunun tarihi — Denetçinin, ISA 700'e uygun olarak mali tablolarla ilgili rapora verdiği tarihtir. (Bkz: Parag. A3)
- (d) Mali tabloların yayımlanma tarihi — Denetçi raporunun ve denetlenen mali tabloların, üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarihtir. (Bkz: Parag. A4–A5)
- (e) Takip eden işlemler — Mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında gerçekleşen işlemler ve denetçinin, rapor tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.

Gereklilikler

Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar

6. Denetçi, mali tablo tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında meydana gelen ve mali tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların tamamının tespit edildiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürlerini uygular. Ancak daha önce uygulanan denetim prosedürlerinin tatmin edici sonuçlar verdiği hususlarda denetçiden ek denetim prosedürü uygulaması beklenmez. (Bkz: Parag. A6)
7. Denetçi, 6. paragrafın gerektirdiği prosedürleri yürütür. Böylece bu prosedürler, mali tablo tarihinden denetçi raporu tarihine kadar geçen süreyi veya bu süreye olabildiğince yakın bir süreyi kapsar. Denetçi, bu denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamına karar verirken denetçinin risk değerlendirmesini dikkate alır. Bu risk değerlendirmesi aşağıdaki hususları içerir: (Bkz: Parag. A7–A8)
 - (a) Takip eden olayların tespit edilmesini sağlamak üzere idarenin tasarladığı bütün prosedürlere vakıf olunması.
 - (b) Mali tablolar üzerinde etkisi olabilecek herhangi bir takip eden olayın meydana gelip gelmediğine ilişkin idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan bilgi edinilmesi. (Bkz: Parag. A9)
 - (c) Kuruluşun malikleri ile idare ve yönetimden sorumlu olanların mali tablo tarihinden sonra yapılan toplantılarının varsa tutanaklarının okunması ve tutanaklarının hazır olmadığı toplantılarda tartışılan hususlara ilişkin bilgi toplanması. (Bkz: Parag. A10)
 - (d) Varsa kuruluşa ait en güncel takip eden ara dönem mali tabloların okunması.
8. 6. ve 7. paragrafların gerektirdiği şekilde uygulanan prosedürler sonucunda mali tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylar tespit etmesi halinde denetçi; bu olayların her birinin, geçerli mali raporlama çerçevesine göre söz konusu mali tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını belirler.

Yazılı Bildirimler

9. Denetçi, mali tablo tarihinden sonra meydana gelen ve geçerli mali raporlama çerçevesinin düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirdiği tüm olaylarla ilgili düzeltme veya açıklamaların yapılmış olduğuna dair idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan ISA 580'e¹ uygun şekilde yazılı bildirimde bulunmalarını ister.

Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar Yayınlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar

10. Denetçinin denetçi raporu tarihinden sonra mali tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü yoktur. Ancak denetçi raporu tarihinde bilgisi dâhilinde olsaydı denetçi raporunda değişiklik yapmasına neden olabilecek bir olaydan, denetçi raporu tarihinden sonra ancak mali tablolar yayınlanmadan önce haberdar olması durumunda denetçi: (Bkz: Parag. A11)
- (a) Konuyu idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla görüşür.
 - (b) Mali tablolarda değişiklik yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir ve değişiklik yapılması gerekiyorsa
 - (c) İdarenin konuyu mali tablolarda nasıl ele alma niyetinde olduğunu sorgular.
11. İdarenin mali tablolarda değişiklik yapması halinde denetçi,
- (a) Söz konusu değişiklik üzerinde mevcut koşullar altında gerekli denetim prosedürlerini uygular.
 - (b) 12. paragrafta yer alan koşulların geçerli olmaması durumunda:
 - (i) 6. ve 7. paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerini yeni denetçi raporunun tarihine kadar uzatır ve
 - (ii) Değiştirilen mali tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar. Yeni denetçi raporuna, değiştirilen mali tabloların onay tarihinden önceki bir tarih atılmaz.
12. Yasal ve idari düzenlemelerin veya mali raporlama çerçevesinin, idarenin mali tablolarda yapabileceği değişikliği, bu değişikliğe yol açan takip eden olay veya olayların etkileriyle sınırlamaktan ve mali tabloları onaylamaktan sorumlu olanları da bunları onaylamaktan men etmediği durumlarda, denetçiye, 11(b)(i) paragrafında öngörülen takip eden olaylara ilişkin denetim prosedürlerini yukarıda belirtilen değişikliklerle sınırlandırması hususunda izin verilir. Bu tür durumlarda denetçi aşağıdakilerden birini gerçekleştirir:
- (a) Denetçi raporunun söz konusu değişikliklerle sınırlı olan ilave bir tarih içerecek şekilde değiştirir ve takip eden olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin, sadece mali tabloların ilgili dipnotunda açıklanan mali tablo değişikliğine sınırlı olduğuna işaret eder; veya (Bkz: Parag. A12)
 - (b) Vurgulanan Hususlar² veya Diğer Hususlar paragrafında, “takip eden olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin, sadece mali tabloların ilgili dipnotunda açıklanan mali tablolardaki değişikliklerle sınırlı olduğunu” belirten bir ifadeyi içeren yeni veya değiştirilmiş bir denetçi raporu sunar.

¹ ISA 580, “Yazılı Bildirimler”.

² Bkz. ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”.

13. Kimi yetki alanlarında yasal ve idari düzenlemeler veya mali raporlama çerçevesi; idarenin değiştirilen mali tabloları yayımlamasını gerekli kılmaz. Buna bağlı olarak denetçi, değiştirilmiş veya yeni bir denetçi raporu sunmak zorunda değildir. Ancak denetçinin değişiklik yapılması gerektiğini düşündüğü durumlarda idarenin mali tablolarda değişiklik yapmaması halinde: (Bkz: Parag. A13–A14)
- (a) Denetçi raporu henüz kuruluşa sunulmamışsa denetçi, ISA 705'in¹ gerektirdiği biçimde görüşünü değiştirdikten sonra denetçi raporunu sunar veya
 - (b) Denetçi raporu hâlihazırda kuruluşa sunulmuşsa denetçi, gerekli değişiklikler yapılmadan önce mali tabloların üçüncü taraflara açıklanmamasını idareye ve tamamı kuruluşun yönetimine dâhil değilse yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Bu bildirim sonrasında mali tablolar değiştirilmeden yayımlanırsa denetçi, denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmeye yönelik gerekli adımları atar. (Bkz. Parag: A15–A16)

Denetçinin Mali Tablolar Yayımlandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar

14. Mali tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin bu tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü yoktur. Ancak mali tablolar yayımlandıktan sonra denetçi raporu tarihinde bilgisi dâhilinde olsaydı raporda değişiklik yapmasına neden olabilecek bir olaydan haberdar olması halinde denetçi:
- (a) Konuyu idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla görüşür.
 - (b) Mali tablolarda değişiklik yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir ve değişiklik yapılması gerekiyorsa
 - (c) İdarenin konuyu mali tablolarda nasıl ele alma niyetinde olduğunu sorgular.
15. İdare, mali tablolarda değişiklik yaparsa denetçi: (Bkz: Parag. A17)
- (a) Yapılan değişiklik üzerinde mevcut koşullar altında gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.
 - (b) Yayımlanmış olan mali tabloları ve buna ilişkin denetçi raporunu alanların konu hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamak üzere idare tarafından atılan adımları inceler.
 - (c) 12. paragrafta yer alan koşulların geçerli olmaması durumunda:
 - (i) 6. ve 7. paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerinin süresini denetçi raporu tarihine kadar uzatır ve yeni denetçi raporuna değiştirilen mali tabloların onay tarihinden önceki bir tarihi vermez.
 - (ii) Değiştirilen mali tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar.
 - (d) 12. paragrafta yer alan koşulların geçerli olması durumunda denetçi raporunda değişiklik yapar veya 12. paragrafın gerektirdiği şekilde yeni bir denetçi raporu sunar.
16. Denetçi, yeni veya değişiklik yapılan denetçi raporuna Vurgulanan Hususlara ilişkin veya Diğer Hususlara ilişkin bir paragraf ekler. Bu paragraf, yayımlanan mali tablolarda yapılan değişikliğin nedenini daha detaylı biçimde açıklayan ve mali tablolarda yer alan bir nota ve denetçi tarafından önceden sunulan rapora atıfta bulunur.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

17. İdare, önceden yayımlanan mali tabloların ulaştığı kişilerin durumdan haberdar olmalarını sağlamak üzere gerekli tedbirleri almayabilir ve denetçinin mali tablolarda değişiklik yapılması gerektiğini düşündüğü durumlarda mali tablolarda değişiklik yapmayabilir. Hal böyle olduğunda denetçi, bundan sonra bu denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmek amacıyla gerekli tedbirleri alacağını idareye ve tamamı kuruluşun yönetimine dâhil değilse¹ yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Bu bildirimle rağmen idare veya yönetimden sorumlu olanların gerekli adımları atmaması halinde denetçi, bu denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmek amacıyla uygun tedbirleri alır. (Bkz: Parag. A18)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı (Bkz: Parag. 1)

- A1. Denetlenen mali tabloların yayımlanmalarını müteakip diğer belgelere dâhil edildiği durumlarda menkul kıymetlerin arz edildiği yetki alanlarında ve halka arzı kapsayan yasal veya düzenleyici gereklilikler gibi takip eden olaylarla ilgili denetçinin dikkate alması gerekebilecek ek sorumlulukları olabilir. Örneğin denetçinin nihai teklif tarihine kadar ek denetim prosedürü uygulaması gerekebilir. Bu prosedürler, nihai teklifin yürürlük tarihinde veya bu tarihe yakın bir tarihe kadar uygulanan ve 6. ve 7. paragraflarda belirtilen prosedürleri içerebilir. Ayrıca bu prosedürler, teklifin, içindeki diğer bilgilerin denetlenmiş mali bilgilerle tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla okunmasını da içerebilir.²

Tanımlar

Mali Tabloların Onay Tarihi (Bkz: Parag. 5(b))

- A2. Kimi yetki alanlarında yasal ve idari düzenlemeler, ilgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan bütün bildirimlerin hazırlanmasını sağlamaktan sorumlu kişileri veya organları (örneğin idare veya yönetimden sorumlu olanlar) belirler ve gerekli onay sürecini öngörür. Diğer yetki alanlarında onay süreci, yasal ve idari düzenlemelerde tanımlanmamıştır ve kuruluş, idare ve yönetim yapısına göre mali tablolarını hazırlar ve nihai hale getirirken kendi prosedürlerini izler. Bazı yetki alanlarındaysa mali tabloların nihai olarak hissedarlarca onaylanması gerekir. Bu yetki alanlarında hissedarların nihai onayı, denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne temel oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olduğu sonucuna varması için gerekli değildir. ISA'ların amacına uygun mali tabloların onay tarihi, yetkili makamların ilgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm bildirimlerin hazırlanmış olduğunu belirlediği ve yetkili makamların bu mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan ettikleri daha erken bir tarihtir.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 13.

² Bkz. ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 2.

Denetçi Raporunun Tarihi (Bkz: Parag. 5(c))

- A3. Denetçi raporuna; ilgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm bildirimlerin hazırlandığı ve yetkili makamların bu mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan ettiklerine dair kanıt dâhil olmak üzere denetçinin, mali tablolara ilişkin görüşüne temel oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamış olduğu tarihten daha önceki bir tarih verilemez.¹ Sonuç olarak denetçi raporunun tarihi, 5(b) paragrafında tanımlandığı gibi mali tabloların onay tarihinden önce olamaz. İdari sorunlar nedeniyle 5(c) paragrafında tanımlanan denetçi raporunun tarihi ile denetçi raporunun kuruluşu sunulduğu tarih arasında belirli bir süre farkı olabilir.

Mali Tabloların Yayınlanma Tarihi (Bkz: Parag. 5(d))

- A4. Mali tabloların yayımlandığı tarih, genellikle kuruluşun tabi olduğu düzenlemelere bağlıdır. Bazı durumlarda mali tabloların yayımlandığı tarih, tabloların düzenleyici bir makama sunulduğu tarih olabilir. Denetlenen mali tablolar denetçi raporu olmaksızın yayımlanamayacağından denetlenen mali tabloların yayınlanma tarihi, denetçi raporunun tarihiyle aynı veya bu tarihten sonra olamaz; denetçi raporunun kuruluşu sunulduğu tarihle aynı veya bu tarihten sonra olmalıdır.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A5. Kamu sektöründe mali tabloların yayımlandığı tarih, denetlenen mali tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun yasama organına sunulduğu veya kamuya açıklandığı tarih olabilir.

Mali Tabloların Tarihiyle Denetçi Raporunun Tarihi Arasında Meydana Gelen Olaylar (Bkz: Parag. 6–9)

- A6. Denetçinin risk değerlendirmesine bağlı olarak 6. paragrafın gerektirdiği denetim prosedürleri, mali tabloların tarihiyle denetçi raporunun tarihi arasındaki muhasebe kayıtlarının veya işlemlerin incelenmesi veya test edilmesi dâhil olmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli prosedürleri içerebilir. 6. ve 7. paragrafların gerektirdiği denetim prosedürleri, denetçinin başka amaçlara yönelik yürütebileceği ancak yine de takip eden olaylara ilişkin kanıt sağlayabilecek prosedürlere ilavedir (örneğin dönem sonu işlemleri veya alacak hesaplarının sonradan tahsiliyle ilgili prosedürler gibi mali tabloların tarihi itibarıyla hesap bakiyelerine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi).
- A7. 7. paragraf, denetçinin 6. paragraf uyarınca uygulaması gereken bu bağlamdaki belirli denetim prosedürlerini öngörür. Ancak denetçinin uyguladığı takip eden olaylara yönelik prosedürler, mevcut bilgilere ve özellikle de mali tabloların tarihinden bu yana muhasebe kayıtlarının ne ölçüde hazırlanmış olduğu hususuna bağlıdır. Muhasebe kayıtlarının güncel olmaması ve buna bağlı olarak (kurum içine veya dışına yönelik) ara dönem mali tabloların hazırlanmaması veya idare ya da yönetimden sorumlu olanların toplantılarına ait tutanakların tutulmamış olması halinde ilgili denetim prosedürleri, banka hesap özetleri dâhil olmak üzere mevcut defterlerin ve kayıtların incelenmesi şeklinde olabilir. A8 paragrafı, denetçinin bu incelemeler sırasında göz önünde bulundurabileceği ek hususlara örnekler verir.
- A8. 7. paragrafın gerekli kıldığı denetim prosedürlerine ek olarak denetçi, aşağıdakilerin yapılmasını gerekli ve uygun bulabilir:

¹ ISA 700, paragraf 41. Bazı durumlarda yasal ve idari düzenlemeler, mali tablo raporlama sürecinde denetimin tamamlanmasının beklenildiği zamanı da belirleyebilir.

- Kuruluşun mali tabloların tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut en son bütçeleri, nakit akışı tahminleri ve ilgili diğer yönetim raporlarının okunması;
- Davalar ve alacak talepleriyle ilgili olarak kuruluşun hukuk danışmanından bilgi alınması veya daha önceki sözlü veya yazılı soruların kapsamının genişletilmesi veya
- Belli takip eden olayları kapsayan yazılı bildirimlerin, diğer denetim kanıtlarının desteklenmesi için gerekli olup olmadığının ve böylece yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin değerlendirilmesi.

Bilgi Alma (Bkz. Parag. 7(b))

- A9. Mali tabloları etkileyebilecek herhangi bir takip eden olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan bilgi alırken denetçi, birincil veya kesin olmayan verilere dayalı olarak muhasebeleştirilen kalemlerin mevcut durumuna veya aşağıdaki konulara ilişkin spesifik sorgulamalar yapabilir:
- Yeni taahhütlerin, borçların veya teminatların girişinin yapılıp yapılmadığı.
 - Gerçekleşmiş veya planlanan varlık satışı veya ediniminin olup olmadığı.
 - Yeni hisse veya tahvil ihracı gibi borç araçlarında veya sermayede artışlar olup olmadığı veya bir birleşme veya tasfiye anlaşmasının yapılıp yapılmadığı veya yapılmasının planlanıp planlanmadığı.
 - Devlet tarafından el konulan veya yangın veya sel gibi bir felaket sonucu yok olan herhangi bir varlığın olup olmadığı.
 - Ayrılan karşılıklarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı.
 - Herhangi bir olağan dışı muhasebe düzeltmesinin yapılıp yapılmadığı veya tasarlanıp tasarlanmadığı.
 - Mali tablolarda uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğuna şüphe düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği veya gerçekleşme olasılığının olup olmadığı; söz konusu olayların işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğine şüphe düşürmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.
 - Mali tablolarda yapılan tahmin veya ayrılan karşılıkların ölçümüyle ilgili herhangi bir olayın meydana gelip gelmediği.
 - Varlıkların geri kazanılabilirliğiyle ilgili herhangi bir olayın meydana gelip gelmediği.

Tutanakların Okunması (Bkz. Parag. 7(c))

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A10. Kamu sektöründe denetçi, yasama organının ilgili işlemlerine ait resmi kayıtları okuyabilir ve resmi kayıtları henüz mevcut olmayan işlemlerde ele alınan hususlarla ilgili araştırma yapabilir.

Denetçinin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ancak Mali Tablolar Yayınlanmadan Önce Öğrendiği Olaylar

İdarenin Denetçiye Karşı Sorumlulukları (Bkz: Parag. 10)

- A11. Mali tabloları etkileyebilecek ve idarenin denetçi raporunun tarihinden mali tabloların yayımlanması tarihine kadar geçen dönemde öğrenebileceği durumlarla ilgili olarak denetçiye bilgilendirmeyi kabul etmesi, ISA 210'da açıklandığı gibi denetim görevinin şartları arasında yer alır.¹

Çift Tarih Atma (Bkz: Parag. 12(a))

- A12. 12(a) paragrafında açıklanan durumlarda denetçi, bu değişiklikte sınırlı olan başka bir tarih vermek üzere denetçi raporunu değiştirirse idarenin müteakip değişikliğinden önceki mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihi değiştirilmez. Çünkü bu tarih, mali tablolar üzerindeki denetim çalışmasının ne zaman tamamlandığına ilişkin okuyucuya bilgi verir. Ancak denetçi raporuna ek bir tarih atılır. Böylelikle bu tarihten sonra denetçinin uyguladığı prosedürlerin mali tablolar üzerinde sonradan yapılan değişiklikte sınırlı olduğu bilgisi okuyucuya verilmiş olur. Aşağıda bu ek tarihe bir örnek verilmiştir:

(Denetçi raporunun tarihi), ...tarihinden (Not Y'de açıklanan değişiklikte sınırlı denetim prosedürlerinin tarihi) itibaren Not Y hariç olmak üzere

Mali Tablolarda İdare Tarafından Değişiklik Yapılmaması (Bkz: Parag. 13)

- A13. Kimi yetki alanlarında yasal ve idari düzenlemeler veya mali raporlama çerçevesi; idarenin değiştirilen mali tabloları yayımlamasını gerektirmeyebilir. Örneğin bir sonraki döneme ait mali tabloların yayımlanması yakın olduğunda bu tablolarda uygun açıklamaların yapılması kaydıyla değiştirilen mali tablolar yayımlanmaz.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A14. Kamu sektöründe idare mali tablolarda değişiklik yapmadığında 13. paragrafa uygun olarak gerçekleştirilen eylemler, takip eden olayın mali tablolar ve denetçi raporuna yönelik sonuçları hakkında yasama organına veya raporlama hiyerarşisine göre diğer ilgili kurumlara ayrıca raporlama yapılmasını içerebilir.

Denetçi Raporunun Güvenilir Olmadığını Belirtmek Üzere Denetçinin Yapacağı İşlemler (Bkz: Parag. 3(b))

- A15. Mali tabloları yayımlanmaması konusunda idareye bildirimde bulunmuş ve idare bu talebi kabul etmiş olsa da denetçinin ek yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekebilir.
- A16. Denetçinin mali tabloların üçüncü şahıslara açıklanmaması yönündeki ihtarına rağmen idare, mali tabloları yayımlarsa denetçinin mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmek üzere yapacağı işlemler, yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Sonuç olarak denetçi, hukuki mütalaa almayı uygun bulabilir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf A23.

Denetçinin Mali Tablolar Yayınılandıktan Sonra Öğrendiği Olaylar

Mali Tablolarda İdare Tarafından Değişiklik Yapılmaması (Bkz: Parag. 15)

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A17. Kimi yetki alanlarında kamu sektöründeki kuruluşların, değiştirilmiş mali tabloları yayınlaması yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmıştır. Bu gibi durumlarda denetçinin izleyeceği en uygun yol, uygun bir yasal kuruma raporlama yapmak olabilir.

Denetçi Raporunun Güvenilir Olmadığını Belirtmek İçin Denetçinin Yapacağı İşlemler (Bkz: Parag. 17)

- A18. Denetçinin kuruluş tarafından önceden yayımlanan mali tablolara ilişkin denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtemeye yönelik gerekli adımları atacağı yönündeki uyarısına rağmen denetçi, idare veya yönetimden sorumlu olanların bu konuda gerekli adımları atmadığını düşünebilir. Bu durumda denetçinin denetçi raporunun güvenilir olmadığını belirtmek için yapacağı işlemler, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Sonuç olarak denetçi, hukuki mütalaa almayı uygun bulabilir.

ISSAI 1570

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İşletmenin Sürekliliği

Financial Audit Guidelines

Going Concern

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 570 “İşletmenin Sürekliliği”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1570 İçindekiler Tablosu

ISA 570 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2–P3
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P4
İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	P5–P9
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi	P10
Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri	P11–P12
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar	P13–P16
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 570	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	2
Kuruluşun Sürekliliğini Devam Ettirme Becerisine Yönelik Değerlendirme Sorumluluğu	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaçlar	9
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	10–11
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi	12–14
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem	15
Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri	16
Denetimin Sonuçları ve Raporlanması	17
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar	18–20
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar	21
İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması	22
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	23
Mali Tabloların Onaylanmasında Önemli Bir Gecikme Olması	24
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	A1
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A2–A6
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi	A7–A12

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem	A13–A14
Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri	A15–A18
Denetimin Sonuçları ve Raporlanması	A19
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar	A20–A24
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar	A25–A26
İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması	A27

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 570 Uygulama Notu¹

İşletmenin Sürekliliği

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "İşletmenin Sürekliliği" başlıklı ISA 570'e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 570, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 570, mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasıyla ilgili olarak söz konusu mali tabloların denetiminde denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- İşletmenin Sürekliliği Varsayımı.
 - İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi.
 - Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri.
 - İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 570, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.
- P3. ISA'nın A1 paragrafında açıklandığı üzere işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılması, kamu kurumlarıyla da ilgilidir. Egemen hükümetler ve özellikle de egemen merkezi hükümetler, genellikle hukuken ödeme aczine düşmez veya iflas etmezler. Çünkü bu hükümetlerin resim, harç veya vergi koymaya yönelik geniş kapsamlı yetkileri vardır ve bu nedenle kendi gelirlerini bu borçlarını ödemek için düzenleyebilirler. Bununla birlikte bazı hallerde hükümetler, ekonominin boyutuna veya resim, vergi ya da harç koyabilme becerilerine bağlı olarak önemli ve açık yükümlülüklerle sahip olabilir ya da önemli ölçüde başka hükümetlerin yardımına bağımlı olabilirler. Pek yaygın olmamakla birlikte egemen merkezi hükümetler dâhil egemen hükümetler, ödeme aczine düşebilir. Bu durumda zamanı gelen borçlarını, örneğin bu borçların ertelenmesi mümkün olmadığında ödeyemeyebilirler. Hükümetin borçlarını ifa edememesi, ilgili hükümet tarafından ya da onun adına merkez bankası tarafından ihraç edilen para biriminin, söz konusu hükümetin mali borçlarını ifa etmek için değişim aracı olarak kabul edilmeye devam etme derecesinden de etkilenebilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu ISA'daki gereklilikleri ve rehberliği uygular.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P4. ISA 570, ISA'nın A1 paragrafında bahsi geçen kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer vermektedir.

İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

- P5. Kamu sektörü denetçilerinin, ISA 570'in doğrudan ilgili olduğu sorumlulukları dışında işletmenin sürekliliğiyle ilgili sorumlulukları olabilir. Kamu sektörü denetçilerinin, kuruluşun genel mali durumunu devam ettirmeyi amaçlayan düzenlemelerini gözden geçirmesi ve raporlaması gerekebilir.
- P6. Kamu kurumları, bir yıl içinde kaynaklarının karşıladığından daha fazla harcama yapabilir. Öyle ki gelirleri, harcamalarından daha az olabilir veya borçları varlıklarını aşmış durumdadır. Ancak bir kamu kurumunun faaliyetlerini finanse edememesi veya net borçlarından dolayı operasyonel mevcudiyetinin sona ermesi ya da faaliyet yelpazesinin zorunlu küçülmeye tabi olması nadir bir durumdur.
- P7. Bir kamu kurumunun faaliyetine son verilmesi, büyük olasılıkla hükümetin politika kararından kaynaklanır. Bir politika kararı; bir kuruluşu bütünüyle tasfiye ederek feshetmek, faaliyetlerini azaltmak ve işlevlerinden bazılarını başka bir kamu kurumuna devretmek, başka bir kamu kurumuyla birleştirmek veya kurumu özelleştirmek amacıyla alınabilir. Bu durumların her birinde kuruluşun tümünün veya bir kısmının operasyonel mevcudiyeti sona erer. İşletmenin sürekliliği esasının uygun olmadığı tek durum, kuruluşun devamlılığının sona erdiği fesih durumudur. Diğer durumlarda kamu sektörü denetçileri, faaliyetlerin devredilme gerekçesini varlık ve borçlarını hesap kapanış tarihinde devreden kuruluş açısından değerlendirir.
- P8. Kuruluşun faaliyetlerine devam etme becerisine dair görüş oluştururken kamu sektörü denetçilerinin işletmenin sürekliliğine yönelik yaptığı değerlendirme, ayrı ancak bazen de örtüşen iki ögeyi içerir:
- Politika gidişatındaki değişikliklere ilişkin daha yüksek risk (örneğin hükümette değişiklik olması durumunda) ve
 - Pek yaygın olmayan operasyonel risk veya faaliyet riski (örneğin kuruluşun faaliyetlerini mevcut düzeyde sürdürmek için işletme sermayesinin yetersiz olması durumunda).
- P9. Hükümet politikalarında denetçinin dikkatini çekmeyen ve işletmenin sürekliliği varsayımını etkileyebilecek bir değişiklik olması riskini en aza indirmek amacıyla denetçi;
- Hükümetin, denetlenen kuruluşu etkileyen bir politika alanını gözden geçirme tasarısını ilan edip etmediğini,
 - Bir gözden geçirmenin açıklanıp açıklanmadığını ve yapılmakta olup olmadığını,
 - Bir gözden geçirmenin, denetlenen kuruluşun rasyonelleştirilebileceğini veya kuruluşun geleceğinin yeniden incelenebileceğini gösterip göstermediğini veya
 - Denetlenen kuruluşun faaliyetlerini özelleştirmeye yönelik bir hükümet politikası olup olmadığını
- tespit eder.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

- P10. Kamu sektörü denetçileri; hükümet politikalarındaki değişikliklerin, kamu kurumlarının statüsü ve işlevleri üzerinde önemli etkisi olabileceğinin farkındadır. Ancak politik kararlar genellikle, özel sektör kuruluşlarının karşılaştığı beklenmeyen risklerden daha belirsiz değildir.

Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri

- P11. ISA'nın 16. paragrafının gerekliliklerini dikkate alırken kamu sektörü denetçileri; kuruluşun, söz konusu kuruluşa mali destek veya gelecekte finansman sağlamakla sorumlu birim veya yürütme organından doğrudan teyit alınmasını talep edip etmemeyi düşünür. Bu tür bir teyidin talep edilmesini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, politik sürecin dayatabileceği kısıtlamaları hesaba katar. Bu gibi durumlarda kuruluşun sorumlu finans görevlisi tarafından sağlanan ve mali destek veya gelecekte finansman alınacağını belirten bir bildirim, bu kuruluşun geleceği hakkında anlamlı bir güvence olarak yeterli olmayabilir. Çünkü mali destekçinin niyeti, kuruluş tarafından bilinmeyebilir.
- P12. ISA'nın A15 paragrafında ortaya konan denetim prosedürlerine ilaveten kamu sektörü denetçileri, politika değişikliklerine ilişkin resmi kayıtları ve yasama organının ilgili tutanaklarını da okuyabilir ve henüz resmi kayıtları olmayan ve tutanaklarda ele alınan hususlar hakkında bilgi edinebilir.

İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

- P13. ISA'nın 19. ve 20. paragrafları, mali tablolarda önemli bir belirsizlik için yeterli açıklama yapıldığı ve bu tür bir açıklamanın yapılmadığı durumlarda denetçinin yerine getireceği gerekliliklere yer verir. ISA'nın A21 ile A24 arası paragrafları, yeterli açıklama yapıldığı veya yapılmadığı durumlarda, Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf görüşlerine örnekler vermektedir. Kamu sektörüyle ilgili örnekler, aşağıda P14 ve P16 arası paragraflarda verilmektedir.
- P14. Kamu sektörü denetçilerinin açıklama notunun yeterliliği konusunda tatmin olduğu durumda, Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf örneği şu şekildedir:

Vurgulanan Husus

Görüşümüzü bir şarta bağlamaksızın, mali tablolarda yer alan ve Hükümetin, Kurumun gelecekteki faaliyetlerine dair bir gözden geçirme yaptığını ancak henüz bir eylem planına karar vermediğini gösteren X Notuna dikkat çekiyoruz. Bu durum, X Notunda ortaya konan diğer hususlarla birlikte Kurumun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine işaret etmektedir.

- P15. Önemli bir belirsizliğe ilişkin açıklamanın yetersiz olması nedeniyle şartlı görüş verileceği durumda, ilgili paragraflara örnek şu şekildedir:

Şartlı Görüş İçin Temel

Hükümet, Kurumun gelecekteki faaliyetlerine dair bir gözden geçirme yapmış ancak henüz bir eylem planına karar vermemiştir. Bu durum, Kurumun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine işaret etmektedir. Bu nedenle Kurum, normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendiremeyebilir ve yükümlülüklerini yerine getiremeyebilir. Mali tablolar (ve içindeki notlar), bu durumu açıklamamaktadır.

Şartlı Görüş

Görüşümüze göre, Şartlı Görüş İçin Temel paragrafında bahsedilen bilgilerin eksik bırakılması dışında mali tablolar, Kurumun 31 Aralık 20X0'daki mali durumunu ve bu tarihte biten yıla ait mali performansını ve nakit akışlarını tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır").

- P16. Önemli bir belirsizliğe ilişkin açıklamanın yetersiz olması nedeniyle olumsuz görüş verileceği durumda, ilgili paragraflara örnek şu şekildedir:

Olumsuz Görüş İçin Temel

Hükümet, Kurumun faaliyetlerine son vermesine ve sonraki yıl içinde tasfiye edilmesine karar vermiştir. Bu durum, Kurumun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğe işaret etmektedir. Bu nedenle Kurum, normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendiremeyebilir ve yükümlülüklerini yerine getiremeyebilir. Mali tablolar (ve içindeki notlar), bu durumu açıklamamaktadır.

Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre Olumsuz Görüş İçin Temel paragrafında bahsedilen bilgilerin eksik bırakılması nedeniyle mali tablolar, Kurumun 31 Aralık 20X0'daki mali durumunu ve bu tarihte biten yıla ait mali performansını ve nakit akışlarını tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmamaktadır").

Uluslararası Denetim Standardı

İşletmenin Sürekliliği

International Standard on Auditing

Going Concern



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“İşletmenin Sürekliliği” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 570), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-020-5

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 570

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	2
Kuruluşun Sürekliliğini Devam Ettirme Becerisine Yönelik Değerlendirme Sorumluluğu	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaçlar	9
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	10–11
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi	12–14
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem	15
Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri	16
Denetimin Sonuçları ve Raporlanması	17
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar	18–20
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar	21
İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması	22
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	23
Mali Tabloların Onaylanmasında Önemli Bir Gecikme Olması	24
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İşletmenin Sürekliliği Varsayımı	A1
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A2–A6
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi	A7–A12
İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem	A13–A14
Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri	A15–A18
Denetimin Sonuçları ve Raporlanması	A19
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar	A20–A24
İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar	A25–A26
İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması	A27

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 570 “İşletmenin Sürekliliği”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasıyla ilgili olarak söz konusu mali tabloların denetiminde denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

İşletmenin Sürekliliği Varsayımı

2. İşletmenin sürekliliği varsayımına göre kuruluşun öngörülebilir bir süre boyunca faaliyetlerine devam edeceği düşünülür. İdarenin kuruluşu tasfiye etmeyi veya faaliyetlerine son vermeyi tasarlaması veya bunu yapmaktan başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması gibi bir durum söz konusu olmadığı sürece genel amaçlı mali tablolar, işletmenin sürekliliği esasında hazırlanır. Özel amaçlı mali tablolar, işletmenin sürekliliği esasının ilgili olduğu mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabileceği gibi bu çerçeve uyarınca hazırlanmaması da mümkündür (örneğin işletmenin sürekliliği esas, belli yetki alanlarında vergi esasında hazırlanan bazı mali tablolar için konuyla ilgili değildir). İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlıklar ve yükümlülükler, normal iş seyri içinde kuruluşun varlıklarını değerlendirebileceği ve yükümlülüklerini yerine getirebileceği esasına göre kaydedilir. (Bkz: Parag. A1)

Kuruluşun Sürekliliğini Devam Ettirme Becerisine Yönelik Değerlendirme Sorumluluğu

3. Bazı mali raporlama çerçeveleri, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin spesifik bir değerlendirme yapması için açık bir gereklilik ve işletmenin sürekliliğiyle bağlantılı olarak dikkate alınması gereken hususlarla ve yapılması gereken açıklamalarla ilgili standartlar içerir. Örneğin Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 1, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin bir değerlendirme yapmasını gerektirir.¹ Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisi ve ilgili mali tablo açıklamalarının değerlendirilmesi bakımından idareye düşen sorumlulukla ilgili detaylı gereklilikler, yasal ve idari düzenlemelerde de ortaya konmuş olabilir.
4. Diğer mali raporlama çerçevelerinde kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin spesifik bir değerlendirme yapmasına ilişkin açık bir gereklilik olmayabilir. Bununla birlikte 2. paragrafta belirtildiği üzere, işletmenin sürekliliği varsayımı mali tabloların hazırlanmasında temel prensiplerden biri olduğu için mali raporlama çerçevesinde açık bir gereklilik olmasa bile mali tabloların hazırlanması, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisinin idare tarafından değerlendirilmesini gerektirir.
5. Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin yapacağı değerlendirme, olay veya koşulların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçları hakkında zaman içinde belli bir noktada yargıda bulunulmasını içerir. Aşağıdaki unsurlar, bu yargıyla ilgilidir:
 - Bir olay veya koşul ya da bunların sonucu ne kadar ileri bir tarihte meydana gelirse söz konusu olay veya koşulun sonucuyla ilişkili belirsizlik derecesi de buna bağlı olarak önemli ölçüde artar. Bu nedenle idarenin değerlendirme yapmasını açık biçimde gerektiren birçok mali raporlama çerçevesi, idarenin mevcut tüm bilgileri hangi dönem için dikkate alması gerektiğini belirtir.
 - Kuruluşun büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu ve kuruluşun dış unsurlardan etkilenme derecesi; olay veya koşulların sonucuyla ilgili yargıyı etkiler.

¹ IAS 1, 01 Ocak 2009 tarihi itibarıyla "Mali Tabloların Sunulması", paragraf 25–26.

- Gelecek hakkındaki herhangi bir yargı, söz konusu yargıya varılma anında mevcut olan bilgilere dayanır. Takip eden olaylar, varıldıkları sırada makul olan yargılarla tutarsız sonuçlara ulaşılmasına yol açabilir.

Denetçinin Sorumlulukları

6. Denetçi, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında önemli bir belirsizlik olup olmadığı konusunda karar vermekle sorumludur. Mali tablolar hazırlanırken kullanılan mali raporlama çerçevesinin, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin spesifik bir değerlendirme yapmasına ilişkin açık bir gereklilik içermediği hallerde bile bu sorumluluk mevcuttur.
7. Ancak ISA 200'de¹ belirtildiği üzere yapısal sınırlamaların, denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme becerisi üzerindeki olası etkileri; gelecekte olabilecek ve kuruluşun sürekliliğine son vermesine yol açabilecek olay veya koşullar için daha fazladır. Denetçi, gelecekte olabilecek bu tür olay veya koşulları tahmin edemez. Bu nedenle denetçi raporunda işletmenin sürekliliğine yönelik belirsizlikten bahsedilmemesi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik bir garanti olarak görülemez.

Yürürlük Tarihi

8. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) Mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
 - (b) Elde edilen denetim kanıtına dayanarak kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığı konusunda sonuca varmak ve
 - (c) Bunların, denetçi raporuna yönelik sonuçlarını belirlemek.

Gereklilikler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

10. ISA 315² uyarınca risk değerlendirme prosedürlerini yerine getirirken denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar olup olmadığını dikkate alır. Denetçi, bunu yaparken kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin hâlihazırda bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler ve: (Bkz: Parag. A2–A5)

¹ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.

² ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” paragraf 5.

- (a) Böyle bir değerlendirme yapıldıysa denetçi; söz konusu değerlendirmeyi idareyle görüşür ve idarenin, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik tek tek veya toplu olarak ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar tespit edip etmediğini ve ettiyse idarenin bunları ele alma planlarını belirler ya da
 - (b) Henüz böyle bir değerlendirme yapılmadıysa denetçi; işletmenin sürekliliği varsayımını kullanma amacını idareyle görüşür ve idareye, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik tek tek veya toplu olarak ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar mevcut olup olmadığını sorar.
11. Denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullara ilişkin denetim kanıtı için denetim süresince dikkatli olur. (Bkz: Parag. A6)

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

12. Denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin yaptığı değerlendirmeyi inceler. (Bkz: Parag. A7–A9; A11–A12)
13. Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin yaptığı değerlendirmeyi incelerken denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca ya da daha uzun bir dönem belirtilmesi halinde yasal ve idari düzenlemelere göre incelemesini yapmak için idare tarafından kullanılan dönemle aynı dönemi kapsama alır. Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin yaptığı değerlendirme, ISA 560¹’da¹ belirtildiği üzere mali tabloların tarihinden itibaren on iki aydan az bir süreyi kapsayabilir. Bu durumda denetçi, idareden değerlendirme dönemini o tarihten itibaren en az on iki ay olacak şekilde uzatmasını talep eder. (Bkz: Parag. A10–A12)
14. İdarenin yaptığı değerlendirmeyi incelerken denetçi; idarenin yaptığı değerlendirmenin, denetçinin yaptığı denetim sonucunda öğrendiği tüm ilgili bilgileri içerip içermediğini dikkate alır.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem

15. Denetçi, idarenin değerlendirme yaptığı dönemin dışında olan ve kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar hakkında idarenin bilgi sahibi olup olmadığını sorgular. (Bkz: Parag. A13–A14)

Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri

16. Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşulların tespit edilmesi halinde denetçi, riski azaltan diğer unsurların dikkate alınması dâhil olmak üzere ilave denetim prosedürleri yürüterek önemli bir belirsizlik olup olmadığını belirlemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu prosedürler aşağıdakileri içerir: (Bkz: Parag. A15)
- (a) Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik idarenin değerlendirme yapmadığı durumlarda idareden bu değerlendirmeyi yapmasının talep edilmesi.
 - (b) İşletmenin sürekliliğine ilişkin yapılan değerlendirmeyle bağlantılı olarak idarenin gelecekteki faaliyetlere yönelik planlarının, bu planlar neticesinde durumun iyileşmesinin muhtemel olup olmadığını ve idarenin planlarının mevcut koşullar altında uygulanabilir olup olmadığını değerlendirilmesi. (Bkz: Parag. A16)

¹ ISA 560, “Takip Eden Olaylar” paragraf 5(a).

- (c) Kuruluşun, nakit akışı tahmini hazırladığı ve bu tahmin hakkındaki analizin, idarenin gelecekteki faaliyetine yönelik planlarının değerlendirilmesinde olay veya koşulların gelecekteki sonuçlarının dikkate alınması açısından önemli bir unsur olduğu durumlarda: (Bkz: Parag. A17–A18)
- (i) Tahmini hazırlamak için üretilen temel verilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve
- (ii) Tahminin temelini oluşturan varsayımlar için yeterli destek olup olmadığının belirlenmesi.
- (d) İdarenin değerlendirme yaptığı tarihten bu yana başka herhangi bir olay veya bilginin ortaya çıkıp çıkmadığının dikkate alınması.
- (e) İdareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekteki faaliyetlere yönelik planları ve bu planların uygulanabilirliği hakkında yazılı bildirimler talep edilmesi.

Denetimin Sonuçları ve Raporlanması

17. Elde edilen denetim kanıtına bağlı olarak denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik tek tek veya toplu olarak ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığına, kendi yargısına dayanarak karar verir. Denetçinin yargısına göre;
- (a) Güvenilir sunum mali raporlama çerçevesi söz konusu olduğunda mali tabloların güvenilir sunulması veya
- (b) Uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda mali tabloların yanıltıcı olmaması için belirsizliğin nitelik ve sonuçlarının uygun şekilde açıklanması gerekir. Belirsizliğin olası etkisinin büyüklüğü ve meydana gelme ihtimali bu şekilde olduğu zaman, önemli bir belirsizlik mevcut demektir. (Bkz: Parag. A19)

İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

18. İşletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının mevcut koşullar altında uygun olduğuna, ancak önemli bir belirsizliğin de bulunduğu karar vermesi halinde denetçi;
- (a) Mali tabloların; kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek başlıca olay veya koşulları ve idarenin bu olay veya koşulları nasıl ele alacağına ilişkin planlarını yeterince açıklayıp açıklamadığını ve
- (b) Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizlik olduğunu ve bu nedenle kuruluşun normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendiremeyebileceği ve yükümlülüklerini yerine getiremeyebileceği hususlarının mali tablolarda açık biçimde açıklanıp açıklanmadığını belirler. (Bkz: Parag. A20)

19. Mali tablolarda yeterli açıklama yapılması halinde denetçi, değişikliğe uğramamış görüş bildirir ve
- Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizlik olduğunu vurgulamak ve
 - Mali tablolarda yer alan ve 18. paragrafta ortaya konan hususları açıklayan nota dikkat çekmek (Bkz. ISA 706.¹)
- amacıyla denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara ilişkin paragrafta yer verir. (Bkz: Parag. A21–A22)
20. Mali tablolarda yeterli açıklama yapılmaması halinde denetçi, ISA 705² uyarınca uygun görülen şekilde şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir. Denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik olduğunu raporunda bildirir. (Bkz: Parag. A23–A24)

İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar

21. Mali tablolar, işletmenin sürekliliği temeline göre hazırlanmış ancak denetçi yargısına göre mali tablolarda işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılması uygun değilse denetçi, olumsuz görüş bildirir. (Bkz: Parag. A25–A26)

İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması

22. Denetçinin idareden değerlendirmesini yapmasını veya genişletmesini talep ettiği durumlarda idarenin bunu yapmakta isteksiz olması halinde denetçi, bunun denetçi raporuna yönelik sonuçlarını dikkate alır. (Bkz: Parag. A27)

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

23. Yönetimden sorumlu olanların tümünün kuruluşun idaresinde yer almaması halinde³ denetçi, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek tespit edilmiş olay veya koşulları yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak bu iletişim, aşağıdakileri içerir:
- Olay veya koşulların önemli bir belirsizlik oluşturup oluşturmadığı,
 - Mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının uygun olup olmadığı ve
 - Mali tablolardaki ilgili açıklamaların yeterliliği.

Mali Tabloların Onaylanmasında Önemli Bir Gecikme Olması

24. Mali tablo tarihinden sonra, bu mali tabloların idare veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından onaylanmasında önemli bir gecikme olması halinde denetçi, bu gecikmenin nedenlerini araştırır. Gecikmenin, işletmenin sürekliliği değerlendirmesiyle ilgili olay veya koşullarla ilişkili olabileceğine kanaat getirmesi halinde denetçi; 16. paragrafta belirtilen gerekli ilave denetim prosedürlerini yürütür ve 17. paragrafta belirtildiği üzere, bunun önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine ilişkin denetçinin vardığı sonuç üzerindeki etkisini değerlendirir.

¹ ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar”.

² ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

³ ISA 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim” paragraf 13.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

İşletmenin Sürekliliği Varsayımı (Bkz: Parag. 2)

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A1. İşletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılması, kamu kurumlarını da ilgilendirir. Örneğin Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı (IPSAS) 1, kamu kurumlarının sürekliliğini devam ettirme becerisine ilişkin konuyu ele alır.¹ İşletmenin sürekliliğine ilişkin riskler; kamu kurumlarının kâr amaçlı olarak faaliyet gösterdiği durumlarda, hükümet desteğinin azaltıldığı veya geri çekildiği durumlarda veya özelleştirme olması durumunda ortaya çıkabilir ve bunlarla da sınırlı değildir. Kamu sektöründe kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar arasında kamu kurumunun mevcudiyetini sürdürmek için finansmanının olmadığı veya kamu kurumunun verdiği hizmetleri etkileyen politika kararlarının alındığı durumlar sayılabilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Hakkında Şüphe Uyandırabilecek Olay veya Koşullar (Bkz: Parag. 10)

- A2. İşletmenin sürekliliği varsayımı hakkında tek tek veya toplu olarak ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullara yönelik aşağıda örnekler verilmektedir. Bu liste her şeyi kapsamadığı gibi kalemlerden bir veya daha fazlasının mevcudiyeti, mutlaka önemli bir belirsizlik olduğu anlamına gelmez.

Mali

- Net yükümlülük veya net cari yükümlülük durumu.
- Yenileme veya geri ödeme için gerçekçi beklentiler olmadan vadesi yaklaşan sabit vadeli borçlanmalar veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlanmalara gereğinden fazla bel bağlanması.
- Kredi verenlerin mali desteği geri çekeceğine dair göstergeler.
- Geçmiş dönemlere ait veya geleceğe yönelik mali tabloların gösterdiği faaliyetlere ilişkin negatif nakit akışları.
- Olumsuz temel mali oranlar.
- Büyük faaliyet zararları veya nakit akışlarının elde edilmesinde kullanılan varlıkların değerinde önemli azalma.
- Temettülerin ödenmesindeki gecikme veya kesilmeler.
- Vade tarihinde kreditorlere ödeme yapılamaması.
- Kredi anlaşmalarının şartlarına uyulamaması.
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde, kredili işlemlerden teslimde ödemeli işlemlere geçiş.
- Zaruri yeni ürün geliştirme yatırımları veya diğer zaruri yatırımlar için finansman elde edilememesi.

Kuruluş Faaliyetleriyle İlgili

- İdarenin, kuruluşu tasfiye etme veya faaliyetlerini sona erdirmeye tasarıları.

¹ IPSAS 1, 01 Ocak 2009 tarihi itibarıyla "Mali Tabloların Sunulması", paragraf 38-41.

- Kilit yönetimin ikame edilemeyecek şekilde kaybedilmesi.
- Büyük bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi.
- İş gücü zorlukları.
- Önemli hammadde eksikliği.
- Çok başarılı bir rakibin ortaya çıkması.

Diğer Konularla İlgili

- Sermaye yükümlülüklerine veya diğer yasal gerekliliklere uyulmaması.
- Kuruluş aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve kuruluş aleyhine sonuçlanması halinde kuruluşun karşılamayacağı taleplere neden olabilecek davalar.
- Kuruluşu olumsuz etkilemesi beklenen, yasal ve idari düzenlemelerdeki veya hükümet politikasındaki değişiklikler.
- Sigortası olmayan veya eksik sigortalanan felaketlerin meydana gelmesi.

Bu tür olay veya koşulların önemi, genellikle başka unsurlar ile hafifletilebilir. Örneğin bir kuruluşun olağan borç geri ödemelerini yapamamasının etkisi; idarenin, varlıkların elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin ertelenmesi veya ilave sermaye elde edilmesi gibi alternatif yollarla yeterli nakit akışını korumak için yaptığı planlar vasıtasıyla dengelenebilir. Benzer şekilde ana tedarikçinin kaybedilmesi, uygun bir alternatif tedarik kaynağının varlığıyla hafifletilebilir.

- A3. 10. paragrafın gerektirdiği risk değerlendirme prosedürleri; denetçinin, işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının önemli bir sorun teşkil etme olasılığı olup olmadığını ve bunun denetimin planlanması üzerindeki etkisini belirlemesine yardımcı olur. Bu prosedürler, idarenin planları ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili saptanmış sorunların çözülmesi gibi konularda idareyle daha uygun zamanlı görüşmeler yapılmasına da imkân tanır.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

- A4. Bir kuruluşun büyüklüğü, olumsuz koşullara dayanma becerisini etkileyebilir. Küçük ölçekli kuruluşlar, fırsatlardan faydalanma konusunda hızlı hareket edebilir ancak faaliyetlerini sürdüreceği kaynakları olmayabilir.
- A5. Küçük ölçekli kuruluşları özellikle ilgilendiren koşullar arasında; bankalar ve diğer borç verenlerin kuruluşu desteklemeye son vermesi riski, ana tedarikçilerden birinin, önemli bir müşterinin, çok önemli bir çalışanın kaybedilmesi olasılığı veya lisans, imtiyaz veya başka bir yasal anlaşma kapsamında faaliyet gösterme hakkının kaybedilmesi olasılığı sayılabilir.

Olay veya Koşullar Hakkında Denetim Kanıtı için Denetim Süresince Tetikte Olmak (Bkz: Parag. 11)

- A6. ISA 315 uyarınca denetim sırasında denetçinin risk değerlendirmesini etkileyen ilave denetim kanıtının elde edilmesi durumunda denetçi, yaptığı risk değerlendirmesini revize etmeli ve planlanan ilave denetim prosedürlerini bu doğrultuda değiştirmelidir.¹ Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşullar, denetçi risk değerlendirmelerini yaptıktan sonra tespit edilirse, 16. paragraftaki prosedürlerin yürütülmesine ilaveten önemli yanlış bildirim risklerine dair denetçi tarafından yapılan değerlendirmenin de revize edilmesi gerekebilir. Bu tür olay veya koşulların mevcudiyeti; denetçinin etkisi değerlendirilen risklere yanıt olarak yürüteceği ilave prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını da etkileyebilir. ISA 330,² bu konuyla ilgili gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

İdarenin Yaptığı Değerlendirme ve Destekleyici Analiz ile Denetçinin İncelemesi (Bkz: Parag. 12)

- A7. Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine dair idarenin yaptığı değerlendirme, işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasına yönelik denetçinin yapacağı incelemenin kilit bir parçasıdır.
- A8. İdare tarafından analiz yapılmamış olması halinde bu eksikliği düzeltmek denetçinin sorumluluğunda değildir. Ancak bazı durumlarda, idarenin kendi değerlendirmesini desteklemek için detaylı analiz yapmamış olması; denetçinin, işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının mevcut koşullar altında uygun olup olmadığı hususunda karar vermesine engel teşkil etmeyebilir. Örneğin idarenin kârlı faaliyetler ve mali kaynaklara kolay erişimin olduğu bir geçmişinin olması halinde idare, değerlendirmesini detaylı analiz olmadan yapabilir. Bu durumda idarenin yaptığı değerlendirmenin uygunluğuna dair denetçinin yapacağı inceleme, detaylı değerlendirme prosedürleri yürütülmeden yapılabilir. Bunun yapılabilmesi için ise denetçi tarafından yürütülecek diğer denetim prosedürlerinin, mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının mevcut koşullar altında uygun olup olmadığı hususunda denetçinin karar verebilmesine imkân taniyacak şekilde yeterli olması gerekir.
- A9. Başka koşullar altında ise 12. paragrafın gerektirdiği şekilde kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmenin incelenmesi; idarenin değerlendirmesini yapmak için izlemiş olduğu sürece, değerlendirmenin dayandığı varsayımlara, idarenin gelecek eylemlerine yönelik planlarına ve mevcut koşullar altında idarenin planlarının uygulanabilir olup olmadığı hususlarına ilişkin incelemede bulunulmasını içerebilir.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dönemi (Bkz: Parag. 13)

- A10. İdare tarafından değerlendirme yapılmasını açıkça gerekli kılan birçok mali raporlama çerçevesi, idarenin mevcut tüm bilgileri hangi dönem için dikkate alması gerektiğini belirtir.³

¹ ISA 315, paragraf 31.

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

³ Örneğin IAS 1, bunu raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki ay olması gereken ve bununla da sınırlandırılmayan bir dönem olarak tanımlar.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar (Bkz: Parag. 12–13)

- A11. Çoğu durumda küçük ölçekli kuruluşların idareleri, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine dair detaylı bir değerlendirme hazırlamamış olabilir. Ancak bunun yerine ilgili idareler, işle ilgili sahip olunan zengin bilgi birikimine ve gelecek beklentilerine güvenebilir. Bununla birlikte bu ISA'nın gereklilikleri uyarınca denetçinin, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine dair idarenin yaptığı değerlendirmeyi incelemesi gerekir. Küçük ölçekli kuruluşlar söz konusu olduğunda idarenin görüşlerinin belgelere dayanan yeterli kanıtla desteklenebilmesi ve denetçinin kuruluş hakkında bildikleriyle tutarsız olmaması koşuluyla, kuruluşun orta ve uzun vadeli finansmanını idareyle görüşmek uygun olabilir. Bu nedenle 13. paragrafta belirtilen ve denetçinin idareden yaptığı değerlendirmeyi genişletmesini talep etmesini öngören gereklilik; örneğin destekleyici belgelerin tartışılması, araştırılması ve incelenmesi yoluyla yerine getirilebilir. Bu da örneğin gelecek tedarikler için alınan talimatların uygulanabilirlikleri açısından değerlendirilmesi veya başka şekilde teyit edilmesi yoluyla olabilir.
- A12. İşletme sahibi yöneticilerin devamlı desteği, küçük ölçekli kuruluşların sürekliliğini devam ettirme becerisi için genellikle önemlidir. Küçük ölçekli kuruluşun büyük oranda işletme sahibi yöneticiden alınan krediyle finanse edildiği durumlarda bu kaynakların geri çekilmemesi önemli olabilir. Örneğin finansal sıkıntı içindeki küçük ölçekli bir kuruluşun sürekliliği; işletme sahibi yöneticinin, bankalar veya diğer kreditorlerin lehine olacak şekilde kuruluşu kredi bağlamasına veya şahsi varlıklarını teminat olarak göstererek kuruluş için krediyi desteklemesine bağlı olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, işletme sahibi yöneticinin kredisinin bağlanmasına veya teminata ilişkin uygun, belgelere dayanan kanıt elde edebilir. Kuruluşun işletme sahibi yöneticiden alınan ilave desteğe bağımlı olduğu durumlarda denetçi, işletme sahibi yöneticinin destek anlaşması kapsamındaki yükümlülüğünü yerine getirme becerisini değerlendirebilir. Buna ilaveten denetçi, bu destekle bağlantılı şart ve koşullara ve işletme sahibi yöneticinin niyet veya anlayışına ilişkin yazılı teyit talep edebilir.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dışında Kalan Dönem (Bkz: Parag. 15)

- A13. 11. paragrafın gerektirdiği üzere denetçi, idarenin kullandığı değerlendirme dönemi dışında meydana gelecek ve mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının uygunluğu konusunda kuşku uyandırabilecek, bilinen olay (planlanmış veya diğer) veya koşullar olması olasılığına karşı tetikte olur. Bir olay veya koşulun sonucuna ilişkin belirsizlik derecesi, söz konusu olay veya koşul ne kadar ileri bir tarihteyse o kadar artar. Bu nedenle ileri tarihli olay veya koşulların değerlendirilmesinde, denetçinin ilave adımlar atmaya düşünme ihtiyacından önce işletmenin sürekliliği hususlarına ilişkin göstergelerin önemli olması gerekir. Bu tür olay veya koşulların tespit edilmesi halinde denetçi, idareden kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine dair yaptığı değerlendirmede söz konusu olay veya koşulun muhtemel önemini değerlendirmesini talep etme gereksinimi duyabilir. Bu koşullar altında ise 16. paragraftaki prosedürler uygulanır.
- A14. İdareye soru sorulması dışında denetçinin, idare tarafından değerlendirilen dönem (ki bu dönem 13. paragrafta belirtildiği üzere mali tabloların tarihinden itibaren en az on iki ay olacaktır) dışında kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek olay veya koşulları tespit etmek için başka denetim prosedürleri yürütme sorumluluğu yoktur.

Olay veya Koşullar Tespit Edildiğinde Uygulanacak Ek Denetim Prosedürleri (Bkz: Parag. 16)

- A15. 16. paragraftaki gereklilikle ilgili denetim prosedürleri arasında aşağıdakiler yer alabilir:
- Nakit akışı, kâr ve ilgili diğer tahminlerin analiz edilmesi ve idareyle görüşülmesi.

- Kuruluşa ait en son ara dönem mali tablolarının analiz edilmesi ve görüşülmesi.
- Borç senedi ve kredi sözleşmelerinin şartlarının okunması ve bu şartlardan herhangi birinin ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi.
- Paydaşlar, yönetimden sorumlu olanlar ve ilgili komitelere ait toplantı tutanaklarının finansal sıkıntılara dair bilgi edinmek için okunması.
- Davalar ve alacak taleplerinin mevcudiyeti ile bunların sonucuna ve mali etkilerinin tahminine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmenin makul olup olmadığı konusunda kuruluşun hukuk müşavirinden bilgi alınması.
- İlgili ve üçüncü taraflarla yapılan, mali destek sağlamaya veya sürdürmeye yönelik düzenlemelerin mevcudiyeti, meşruiyeti ve uygulanabilirliğinin teyit edilmesi ve bu tarafların ilave kaynak sağlayabilecek finansal güce sahip olup olmadığını değerlendirilmesi.
- Karşılammış müşteri siparişlerini ele almak için kuruluşun yaptığı planların değerlendirilmesi.
- Kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisini azaltan ya da başka şekilde etkileyen olayları tespit etmek için takip eden olaylarla ilgili denetim prosedürlerinin yürütülmesi.
- Borçlanma olanaklarının mevcudiyeti, şartları ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici otoritelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin raporların elde edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- Varlıkların elden çıkarılması hakkındaki planların dayanaklarının yeterliliğinin belirlenmesi.

Gelecekteki Eylemlere Yönelik İdarenin Yaptığı Planların Değerlendirilmesi (Bkz: Parag. 16(b))

- A16. Gelecekteki eylemlere yönelik idarenin yaptığı planların değerlendirilmesi; idarenin varlıkları tasfiye etme, borç alma veya borçları yeniden yapılandırma, harcamaları azaltma ya da erteleme veya sermayeyi arttırma gibi planları dâhil olmak üzere, geleceğe ilişkin planları hakkında idarenin sorgulanmasını içerebilir.

İdarenin Yaptığı Değerlendirmenin Dönemi (Bkz: Parag. 16(c))

- A17. 16(c) paragrafında öngörülen prosedürlere ek olarak denetçi;
- Yakın tarihli önceki dönemler için geleceğe yönelik mali bilgileri, geçmiş dönemlere ait sonuçlarla ve
 - Cari dönem için geleceğe yönelik mali bilgileri, o ana kadar elde edilen sonuçlarla kıyaslayabilir.
- A18. Borçların ikinci dereceden teminata bağlanması, ilave finansman sağlanmasına veya sağlanan finansmanın sürdürülmesine ilişkin taahhütler ya da garanti gibi araçlarla üçüncü taraflarca sağlanan desteğin devam edeceği hususunun idarenin varsayımları dâhilinde yer alması ve bu desteğin kuruluşun sürekliliğinin devamı açısından önemli olması durumunda denetçinin, söz konusu üçüncü taraflardan, sağlanan desteğin hüküm ve şartları dâhil, bir yazılı teyit talep etmeyi düşünmesi ve bu tarafların bu tür bir desteği sağlama kabiliyetleri konusunda kanıt elde etmesi gerekebilir.

Denetimin Sonuçları ve Raporlanması (Bkz: Parag. 17)

- A19. "Önemli belirsizlik" tabiri, IAS 1'de kuruluşun sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek ve mali tablolarda açıklanması gereken olay ve koşullarla ilgili belirsizlikleri ifade etmek için kullanılır. Diğer bazı mali raporlama çerçevelerinde ise benzer durumlarda "kayda değer belirsizlik" tabiri kullanılır.

İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar*Önemli Belirsizliğe İlişkin Açıklamaların Yeterliliği (Bkz: Parag. 18)*

- A20. Mali tablo açıklamalarının yeterliliğine karar verilmesi; kuruluşun normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendirememesi ve yükümlülüklerini yerine getirememesi ihtimaline ilişkin bilgilerin, açık bir şekilde mali tablo kullanıcılarının dikkatine sunulup sunulmadığına karar verilmesini içerebilir.

Önemli Belirsizliğe İlişkin Açıklamaların Yeterli Olması Durumunda Denetim Raporlaması (Bkz: Parag. 19)

- A21. Denetçinin açıklama notunu yeterli gördüğü durumlarda kullanabileceği Vurgulanan Hususlara ilişkin paragrafta örnek aşağıda verilmiştir:

Vurgulanan Husus

Görüşümüzü şarta bağlamaksızın, mali tablolarda yer alan ve Şirketin 31 Aralık 20X1'de biten yıl içinde ZZZ net zarar ettiğini ve bu tarihten itibaren Şirketin cari yükümlülüklerinin toplam varlıklarını YYY geçtiğini gösteren X Notuna dikkat çekiyoruz. Bu koşullar, X Notunda ortaya konan diğer hususlarla birlikte Şirketin sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi bir şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine işaret etmektedir.

- A22. Bir bütün olarak mali tablolara ilişkin birden çok önemli belirsizliğin mevcut olması gibi ender durumlarda denetçi, Vurgulanan Hususlara ilişkin bir paragraf eklemek yerine görüş bildirmekten kaçınmayı uygun bulabilir. ISA 705, bu konuda rehberlik sağlamaktadır.

Önemli Belirsizliğe İlişkin Açıklamaların Yetersiz Olması Durumunda Yapılacak Denetim Raporlaması (Bkz: Parag. 20)

- A23. Denetçinin şartlı görüş vermesi durumunda kullanabileceği paragrafta ilişkin örnek aşağıda verilmiştir:

Şartlı Görüş İçin Temel

Şirketin finansman anlaşmaları sona ermektedir ve ödenmemiş borçların 19 Mart 20X1 tarihinde ödenmesi gerekmektedir. Şirket, yeniden müzakere ederek ikame finansman elde edememiştir. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine işaret etmektedir ve bu nedenle Şirket, normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendiremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir. Mali tablolar (ve içindeki notlar), bu durumu tam olarak açıklamamaktadır.

Şartlı Görüş

Görüşümüze göre Şartlı Görüş İçin Temel paragrafında bahsedilen bilgilerin eksik açıklanması haricinde mali tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X0'daki mali durumunu ve bu tarihte biten yıla ait mali performansı ve nakit akışlarının mali durumunu tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır")...

- A24. Olumsuz görüş verilmesi durumunda kullanılacak paragrafta ilişkin örnek aşağıda verilmiştir:

Olumsuz Görüş İçin Temel

Şirketin finansman anlaşmaları sona ermiştir ve ödenmemiş borçların vadesi 31 Aralık 20X0 tarihinde bitmiştir. Şirket, yeniden müzakere ederek ikame finansman elde edememiştir ve iflasını istemeyi düşünmektedir. Bu olaylar, Şirketin sürekliliğini devam ettirme becerisine yönelik ciddi şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizliğe işaret etmektedir ve bu nedenle Şirket, normal iş seyri içinde varlıklarını değerlendiremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir. Mali tablolar (ve içindeki notlar), bu durumu açıklamamaktadır.

Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre Olumsuz Görüş İçin Temel paragrafında bahsedilen bilgilerin eksik olması nedeniyle mali tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X0'daki mali durumunu ve bu tarihte biten yıla ait mali performansı ve nakit akışlarının mali durumunu tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmamaktadır").

İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar (Bkz: Parag. 21)

- A25. Mali tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlandığı ancak denetçinin yargısına göre idarenin mali tablolarda işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygun olmadığı durumlarda, işletmenin sürekliliği varsayımının idare tarafından kullanılmasının uygunsuzluğuna ilişkin mali tablolarda açıklama olup olmadığına bakılmaksızın, denetçinin olumsuz görüş bildirmesine ilişkin 21. paragraftaki gereklilik uygulanır.
- A26. Kuruluş idaresinin, mevcut koşullar altında işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılması uygun olmadığından mali tabloları hazırlaması gerektiği veya hazırlamayı seçtiği hallerde mali tablolar, alternatif bir esasa göre (örneğin tasfiye esasına göre) hazırlanır. Denetçinin alternatif esasın mevcut koşullar altında kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi olduğuna karar vermesi koşuluyla denetçi, söz konusu mali tabloların denetimini yürütebilir. Mali tablolarda yeterli açıklama olması koşuluyla denetçi, bu mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirebilir. Ancak kullanıcının dikkatini bu alternatif temele ve bu temelin kullanılma nedenlerine çekmek için denetçi, raporunda Vurgulanan Hususlara ilişkin bir paragrafta yer vermeyi uygun veya gerekli görebilir.

İdarenin Değerlendirmeyi Yapmakta veya Genişletmekte İsteksiz Olması (Bkz: Parag. 22)

- A27. Belli koşullar altında denetçi, idareden değerlendirmesini yapmasını veya genişletmesini talep etmenin gerekli olduğunu düşünebilir. İdarenin bu talebi yerine getirmekte isteksiz olması halinde denetçi raporunda şartlı görüş verilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması uygun olabilir. Çünkü bu gibi hallerde denetçinin, mali tablolar hazırlanırken işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasıyla ilgili olarak idarenin uygulamaya koyduğu planların veya başka hafifletici unsurların mevcudiyetiyle ilgili denetim kanıtı gibi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi mümkün olmayabilir.

ISSAI 1580

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Yazılı Bildirimler

Financial Audit Guidelines

Written Representations

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 580 “Yazılı Bildirimler”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1580 İçindekiler Tablosu

ISA 580 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam	P6
Eşik Değerin Bildirilmesi	P7
Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)	P8
Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması	P9
Ek 1: Bu ISA'nın Ek 2 "Örnek Bildirim Mektubu" Başlıklı Bölümüne Ek Örnekler	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 580	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler	3–4
Yürürlük Tarihi	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7–8
Gereklilikler	
Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam	9
İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler	10–12
Diğer Yazılı Bildirimler	13
Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)	14
Yazılı Bildirimlerin Biçimi	15
Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması	16–20
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler	A1
Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam	A2–A6
İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler	A7–A9

Diğer Yazılı Bildirimler	A10–A13
Eşik Değerin Bildirilmesi	A14
Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)	A15–A18
Yazılı Bildirimlerin Biçimi	A19–A21
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A22
Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması	A23–A27

Ek 1: Yazılı Bildirimlere İlişkin Gereklilikleri İçeren ISA'ların Listesi

Ek 2: Örnek Bildirim Mektubu

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 580 Uygulama Notu¹

Yazılı Bildirimler

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Yazılı Bildirimler" başlıklı ISA 580'e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 580, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 580; denetçinin, idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirimler elde etme sorumluluğunu ele alır.

Bu ISA'nın Ek 1'i, yazılı bildirimlere ilişkin konuya özel gereklilikleri içeren diğer ISA'ları sıralamaktadır. Diğer ISA'larda yer alan yazılı bildirimlere ilişkin özel gereklilikler, bu ISA'nın uygulanmasını kısıtlamaz.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçilerine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam.
 - Eşik Değerin Bildirilmesi.
 - Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler).
 - Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 580, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 580, bu ISA'nın 9. paragrafında kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer verir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin denetçinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması ile ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir.
- P5. Kamu sektöründe idarenin sorumlulukları, özel sektörde idarenin sorumluluklarından daha geniş kapsamlı da olabilir. İdarenin sorumluluklarına ilişkin yazılı bildirim talep ederken kamu sektörü denetçileri, daha kapsayıcı olan bu ön kabulü dikkate alır.

Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam

- P6. Bu ISA'nın A2 paragrafında sunulan rehberliği değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, mali tabloların hazırlanması sorumluluğuna dair gerekliliklerin mevzuatın öngördüğü şekilde değişebileceğini dikkate alır. Kamu sektörü denetçileri, yazılı bildirimlerin kimlerden talep edilmesi gerektiğini tespit etmek üzere geçerli mevzuat hakkında bilgi edinir. Ayrıca kamu sektörü denetçileri planlama aşamasında; yazılı bildirimleri sağlamakla sorumlu olarak belirlenen kişiler hakkında yönetimden sorumlu olanları bilgilendirebilir ve onlarla mutabık kalabilir.

Eşik Değerin Bildirilmesi

- P7. Bu ISA'nın A14 paragrafına göre denetçi; talep edilen yazılı bildirimlerin amaçları için idareye bir eşik değer bildirmeyi düşünebilir. Kamu sektörü denetçileri; geniş kapsamlı kamu sektörü perspektifini dikkate alır. Bu perspektif uyarınca kamu sektörü denetçilerinin, tüm yanlış bildirimleri (hatta kuruluş tarafından düzeltilmiş olanları bile), tüm kontrol zafiyetlerini ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini bildirmeleri gerekebilir. Kamu sektörü denetçileri, yazılı bildirim talep etmek için bu gibi gereklilikleri bildirmeyi düşünebilir.

Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

- P8. Bu ISA'nın A15 paragrafında belirtildiği gibi yazılı bildirimlerin tarihi, mali tablolarla ilgili denetçi raporunun tarihine mümkün olduğunca yakın olmalıdır. Kamu sektöründe idarece yapılan bildirimler, bazen yüksek yönetim kademelerinden elde edilebilir ve bu nedenle kamu sektörü denetçilerinin, denetim raporunun yayımlanmasındaki herhangi bir gecikmeyi önlemek amacıyla yazılı bildirimlerin zamanında elde edilebilmesi için önceden plan yapmaları önemlidir.

Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması

- P9. Kamu sektörü denetçileri, yasal prosedürlere göre görevlendirilebilir ve bu nedenle bu ISA'nın A24 paragrafında önerilen şekilde görevi geri çevirme veya görevden çekilme konumunda olmayabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, yasama organına uygun şekilde rapor verebilir.

Ek 1: Bu ISA'nın Ek 2 "Örnek Bildirim Mektubu" Başlıklı Bölümüne Ek Örnekler

Bu ISA'da Ek 2, bildirim mektubunun açıklayıcı bir örneğini sunmaktadır. İlgili yasal düzenleme, mevzuat veya denetim görev ve yetkisine bağlı olarak kamu sektörü denetçileri, aşağıda örnekleri verilen ek unsurları mektuba dâhil edebilir:

- Faaliyetlerin ve mali işlemlerin, bunları düzenleyen ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı,
- İç kontrol sistemlerinin, denetimin kapsadığı dönem boyunca etkin işleyip işlemediği,
- İç denetim fonksiyonunun, denetimin kapsadığı dönem boyunca etkin çalışıp çalışmadığı,
- XYZ başlıklı hükümet programının ekonomik, verimli ve etkin biçimde yürütülüp yürütülmediği,
- İdarenin, hakkında farklı yorumlar bulunabilecek uygunluk gerekliliklerine dair yorumlarını sunup sunmadığı,
- Tüm sözleşmeler, hibe anlaşmaları ve program kaynaklarının kullanılmasını içeren anlaşmalarla ilgili diğer yazışmaların ulaşılabilir hale getirilip getirilmediği,
- İdarenin, hizmet kuruluşlarıyla olan tüm sözleşme ve anlaşmaları açıklayıp açıklamadığı (uygunsuzluk hallerine ilişkin bu hizmet kuruluşlarıyla yapılan her türlü iletişim dâhil).

Uluslararası Denetim Standardı

Yazılı Bildirimler

International Standard on Auditing

Written Representations



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Yazılı Bildirimler” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 580), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: “Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-021-2

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 580

YAZILI BİLDİRİMLER

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler	3–4
Yürürlük Tarihi	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7–8
Gereklilikler	
Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam	9
İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler	10–12
Diğer Yazılı Bildirimler	13
Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)	14
Yazılı Bildirimlerin Biçimi	15
Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması	16–20
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler	A1
Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam	A2–A6
İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler	A7–A9
Diğer Yazılı Bildirimler	A10–A13
Eşik Değerin Bildirilmesi	A14
Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)	A15–A18
Yazılı Bildirimlerin Biçimi	A19–A21
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A22
Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması	A23–A27
Ek 1: Yazılı Bildirimlere İlişkin Gereklilikleri İçeren ISA'ların Listesi	
Ek 2: Örnek Bildirim Mektubu	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 580 “Yazılı Bildirimler”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA) denetçinin, idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirimler elde etme sorumluluğunu ele alır.
2. Ek 1, yazılı bildirimlere ilişkin konuya özel gereklilikleri içeren diğer ISA'ları listelemektedir. Diğer ISA'larda yer alan yazılı bildirimlere ilişkin özel gereklilikler, bu ISA'nın uygulanmasını kısıtlayamaz.

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler

3. Denetim kanıtı; denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir.¹ Yazılı bildirimler; denetçinin, kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgili ihtiyaç duyduğu önemli bilgilerdir. Buna göre sorgulamalara verilen yanıtlar gibi yazılı bildirimler de denetim kanıtı niteliğindedir. (Bkz: Parag. A1)
4. Yazılı bildirimler, gerekli denetim kanıtını sağlamalarına rağmen ele aldıkları hususların hiçbirine ilişkin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamazlar. Ayrıca idarenin güvenilir yazılı bildirimler sağlaması; denetçinin, idarenin sorumluluklarını yerine getirmesiyle veya spesifik beyanlarla ilgili elde edeceği diğer denetim kanıtlarının niteliğini veya kapsamını etkilemez.

Yürürlük Tarihi

5. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) İdareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan, mali tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sağlanan bilginin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerine dair yazılı bildirimler elde etmek,
 - (b) Denetçinin gerekli görmesi veya diğer ISA'ların gerektirmesi halinde, mali tablolarla veya mali tablolardaki spesifik beyanlarla ilgili diğer denetim kanıtlarını, yazılı bildirimler aracılığıyla desteklemek,
 - (c) İdarenin veya uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sunduğu yazılı bildirimlere veya denetçi tarafından talep edilmesine rağmen idare veya uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların yazılı bildirim sunmadığı durumlara uygun şekilde yanıt vermek.

Tanımlar

7. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terim şöyle tanımlanmıştır:

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı", 5(c) paragrafı.

Yazılı bildirim – Belli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için idarenin denetçiye verdiği yazılı bildirimdir. Bu bağlamdaki yazılı bildirimler; mali tabloları, bunlardaki beyanları veya destekleyici defter ve kayıtları kapsamaz.

8. Bu ISA'nın amaçlarına yönelik olarak "idare" ifadesiyle yapılan atıflar, "idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar" şeklinde okunmalıdır. Buna ilaveten güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda idare, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tabloların hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasından veya geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca doğru ve gerçeğe uygun olanı yansıtan mali tabloların hazırlanmasından sorumludur.

Gereklilikler

Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam

9. Denetçi, yazılı bildirimleri mali tablolara ilişkin uygun sorumluluğu bulunan ve ilgili konular hakkında bilgiye sahip olan idari makamdan talep eder. (Bkz: Parag. A2–A6)

İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler

Mali Tabloların Hazırlanması

10. Denetçi; idareden, denetim görevinin şartlarında belirtildiği üzere, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tabloları hazırlama ve ilgili hallerde güvenilir şekilde sunma sorumluluğunu yerine getirdiğini gösteren yazılı bildirim sunmasını talep eder.¹ (Bkz: Parag. A7–A9, A14, A22)

Sunulan Bilgiler ve İşlemlerin Tamlığı

11. Denetçi, idareden:
 - (a) Denetim görevinin şartlarında belirtildiği üzere denetçiye tüm ilgili bilgi ve erişimi sağladığı² ve
 - (b) Tüm işlemlerin kaydedildiği ve mali tablolara yansıtıldığı (Bkz: Parag. A7–A9, A14, A22)
 hususunda yazılı bildirim sunmasını talep eder.

İdarenin Sorumluluklarının Yazılı Bildirimlerde Açıklanması

12. İdarenin sorumlulukları, 10 ve 11. paragrafların gerektirdiği yazılı bildirimlerde ve denetim görevinin şartlarında belirtildiği şekliyle açıklanır.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", 6(b)(i) paragrafı.

² ISA 210, 6(b)(iii) paragrafı.

Diğer Yazılı Bildirimler

13. Diğer ISA'lar, denetçinin yazılı bildirim talep etmesini gerektirir. Bu gibi gerekli bildirimlere ek olarak eğer denetçi, mali tablolara ilişkin başka denetim kanıtlarını veya mali tablolardaki bir veya daha fazla spesifik beyanı desteklemek için bir veya daha fazla yazılı bildirim elde etmenin gerekli olduğuna karar verirse, bu gibi diğer yazılı bildirimleri talep eder. (Bkz: Parag. A10–A13, A14, A22)

Yazılı Bildirimlerin Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

14. Yazılı bildirimlerin tarihi, mali tablolarla ilgili denetçi raporunun tarihine mümkün olduğunca yakın olmalı fakat bu tarihten sonra olmamalıdır. Yazılı bildirimler, denetçi raporunda bahsedilen tüm mali tablolar ve dönem(ler) içindir. (Bkz: Parag. A15–A18)

Yazılı Bildirimlerin Biçimi

15. Yazılı bildirimler, denetçiye gönderilen bir bildirim mektubu biçiminde olur. Yasal ve idari düzenlemelerin, idarenin kendi sorumlulukları hakkında kamuoyuna yönelik yazılı açıklamalar yapmasını gerektirmesi ve denetçinin, bu gibi açıklamaların 10. veya 11. paragrafın gerektirdiği bildirimlerin bazılarını veya hepsini sağladığına karar vermesi halinde bu açıklamaların kapsadığı ilgili hususların, bildirim mektubuna dâhil edilmesine gerek yoktur. (Bkz: Parag. A19–A21)

Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması*Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması*

16. Denetçinin; idarenin yetkinliği, dürüstlüğü, ahlaki değerleri veya gösterdiği özen hakkında ya da idarenin bunlara yönelik bağlılığı veya uygulamalarıyla ilgili endişeleri olabilir. Bu durumda denetçi; bu endişelerin, (sözlü veya yazılı) bildirimlerin ve genel olarak denetim kanıtının güvenilirliği üzerindeki olası etkisini belirler. (Bkz: Parag. A24–A25)
17. Özellikle yazılı bildirimlerin diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmadığı hallerde denetçi, sorunu çözmeye yönelik denetim prosedürleri yürütür. Sorunun çözülmemesi halinde denetçi; idarenin yetkinliği, dürüstlüğü, ahlaki değerleri veya gösterdiği özenle veya idarenin bunlara yönelik bağlılığı veya uygulamalarıyla ilgili değerlendirmeyi yeniden gözden geçirir ve bu gibi endişelerinin (sözlü veya yazılı) bildirimler ve genel olarak denetim kanıtının güvenilirliği üzerindeki olası etkisini belirler. (Bkz: Parag. A23)
18. Yazılı bildirimlerin güvenilir olmadığı sonucuna varması halinde denetçi; bu ISA'nın 20. paragrafındaki gerekliliği de dikkate alarak ve ISA 705'e¹ uygun olarak bu durumun denetçi raporunda yer alan görüş üzerindeki olası etkilerinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere uygun adımları atar.

Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması

19. İdarenin talep edilen yazılı bildirimlerin bir veya daha fazlasını sunmaması halinde denetçi:
- (a) Konuyu idareyle görüşür,

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

- (b) İdarenin dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bunun, (sözlü veya yazılı) bildirimlerin ve genel olarak denetim kanıtının güvenilirliği üzerindeki olası etkisini değerlendirir ve
- (c) Bu ISA'nın 20. paragrafındaki gerekliliği dikkate alarak ve ISA 705'e uygun olarak bu durumun denetçi raporunda yer alan görüş üzerindeki olası etkilerinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere uygun adımları atar.

İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler

- 20. ISA 705 uyarınca denetçi:
 - (a) 10. ve 11. paragrafların gerektirdiği yazılı bildirimlerin güvenilir olmaması gibi idarenin dürüstlüğüyle ilgili yeterince şüphe bulunduğu sonucuna varırsa veya
 - (b) İdare, 10. ve 11. paragrafların gerektirdiği yazılı bildirimleri sunmazsa mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınır. (Bkz: Parag. A26–A27)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 3)

- A1. Yazılı bildirimler, önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. İdarenin talep edilen yazılı bildirimleri değiştirmesi veya sunmaması halinde bu durum, bir veya daha fazla önemli sorun mevcut olabileceği ihtimaline karşı denetçiyi uyarabilir. Ayrıca, sözlü yerine yazılı bildirim talebi, çoğu zaman bu gibi hususları daha dikkatli değerlendirmesi ve böylece bildirimlerin kalitesini artırması için idareyi harekete geçirebilir.

Yazılı Bildirimlerin Talep Edileceği İdari Makam (Bkz: Parag. 9)

- A2. Yazılı bildirimler, mali tabloları hazırlamakla sorumlu olanlardan talep edilir. Bu kişiler, kuruluşun yönetim yapısına ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere bağlı olarak değişebilir. Ancak genellikle sorumlu taraf (yönetimden sorumlu olanlardan ziyade) idaredir. Bu nedenle yazılı bildirimler, kuruluşun genel müdüründen ve finans ve mali işler müdüründen veya kuruluşlarda bu gibi unvanlar kullanmayan diğer eşdeğer kişilerden talep edilebilir. Ancak bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanlar gibi diğer taraflar da mali tabloların hazırlanmasından sorumludur.
- A3. Mali tabloları hazırlama ve kuruluşa ait işleri yürütme sorumlulukları nedeniyle idarenin, mali tabloların hazırlanması sırasında kuruluşun takip ettiği süreç hakkında ve mali tablolarda yer alan idare beyanları hakkında yeterli bilgiye sahip olması beklenir..
- A4. Ancak bazı durumlarda idare, mali tabloları ve mali tablolarda yer alan beyanları hazırlama ve sunma sürecine katılan diğer kişilerden (buna, yazılı bildirim talep edilen hususlara ilişkin uzman bilgisine sahip olan kişiler dâhildir) bilgi almaya karar verebilir. Bu kişiler şunlar olabilir:

- Aktüeryal muhasebe ölçümlerinden sorumlu olan aktüerya uzmanı.
 - Çevresel yükümlülük ölçümlerinden sorumlu ve bunlar hakkında uzman bilgisine sahip olabilecek kuruluş mühendisleri.
 - Hukuki anlaşmazlıklarla ilgili gerekli bilgiyi sağlayabilecek kurum içi danışman.
- A5. Bazı durumlarda idare, yazılı bildirimlere, bildirimlerin idarenin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulduğunu niteleyen bir ifade ekleyebilir. Denetçinin; bildirimlerin, uygun sorumluluklara sahip ve bildirimlerdeki hususlar hakkında bilgili kişilerce yapıldığına kanaat getirmesi halinde bu tür ifadeler kullanılmasını kabul etmesi makuldür.
- A6. İdarenin bilgiye dayalı bildirimler yapması gereğini pekiştirmek için denetçi; idareden, talep edilen yazılı bildirimleri yapabilecek konuma gelmesini sağlamak amacıyla uygun bulunduğu sorgulamaları yaptığına dair bir teyidi, yazılı bildirimlere dâhil etmesini talep edebilir. Bu gibi sorgulamaların, genellikle kuruluş tarafından hâlihazırda oluşturulmuş olanların ötesinde resmî bir iç süreç gerektirmesi beklenmez.

İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 10–11)

- A7. İdarenin 10. ve 11. paragraflarda belirtilen sorumlulukları yerine getirdiğine dair denetim sırasında elde edilen denetim kanıtı, idarenin bu sorumlulukları yerine getirdiğini düşündüğüne dair idareden bir teyit elde edilmediği takdirde yeterli değildir. Çünkü denetçi, idarenin sorumluluklarını mutabık kalındığı şekilde kabul ederek anladığı ve mali tabloları bu temelde hazırlayarak sunduğu ve denetçiye bilgi sağladığı hususunda sadece diğer denetim kanıtlarına dayanarak karar veremez. Örneğin denetçi; denetim görevine ilişkin şartlarda kararlaştırılan ilgili tüm bilgilerin sağlanıp sağlanmadığını idareye sormadan ve bu bilgilerin sağlandığına dair teyit almadan idarenin kendisine bu bilgileri sağladığı sonucuna varamaz.
- A8. 10. ve 11. paragrafların gerektirdiği yazılı bildirimler, idarenin denetim görevinin şartlarında belirtilen sorumlulukları yerine getirdiğine dair teyit talep etmek suretiyle idarece bu sorumlulukların mutabık kalınarak kabul edilmesi ve anlaşılması hususuna dayanır. Denetçi, idareden bu sorumlulukları kabul ettiğini ve anladığını yazılı bildirimlerde yeniden teyit etmesini de isteyebilir. Bu durum bazı yetki alanlarında yaygındır fakat özellikle aşağıdaki durumlarda uygun olabilir:
- Kuruluş adına denetim görevinin şartlarına imza atanların artık ilgili sorumlulukları bulunmadığında,
 - Denetim görevinin şartları, bir önceki yıl hazırlanmış olduğunda,
 - İdarenin bu sorumlulukları yanlış anladığına dair herhangi bir gösterge olduğunda veya
 - Koşullardaki değişiklikler, böyle yapılmasını uygun kıldığında.

ISA 210¹’da belirtilen gereklilikle tutarlı olarak idarenin sorumluluklarını kabul ederek anladığını yeniden teyit etmesi, (Bu ISA’nın A5 paragrafında da belirtildiği gibi) “yazılı bildirimlerin idarenin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulması” ifadesiyle sınırlandırılmaz.

¹ ISA 210, 6(b) paragrafı.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A9. Kamu kurumlarına ait mali tabloların denetimlerine yönelik görev ve yetkiler, diğer kuruluşlarından daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak bir kamu kurumuna ait mali tabloların denetiminin dayandırıldığı idareye ait sorumluluklara ilişkin öncül, ek yazılı bildirimlere yol açabilir. Bu bildirimler; işlem ve olayların yasal ve idari düzenlemeler uyarınca gerçekleştirildiğini teyit eden yazılı bildirimleri içerebilir.

Diğer Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 13)*Mali Tablolara İlişkin Ek Yazılı Bildirimler*

- A10. 10. paragrafın gerektirdiği yazılı bildirim ek olarak denetçi, mali tablolara ilişkin başka yazılı bildirimler talep etmeyi gerekli görebilir. Bu gibi yazılı bildirimler, 10. paragrafın gerektirdiği yazılı bildirim tamamlanabilir fakat bunun bir parçasını oluşturmaz. Söz konusu ilave bildirimler, aşağıdaki konulara ilişkin açıklamaları içerebilir:

- Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasının uygun olup olmadığı;
- Örnek olarak aşağıda verilen hususların, geçerli mali raporlama çerçevesine göre ilgili olduğu yerde bu çerçeveye uyumlu olarak kabul edilip edilmediği, ölçülüp ölçülmediği, sunulup sunulmadığı veya açıklanıp açıklanmadığı:
 - Varlık ve yükümlülüklerin defter kıymetleri veya sınıflandırılmasını etkileyebilecek planlar veya amaçlar,
 - Mevcut ve şarta bağlı yükümlülükler,
 - Varlıklar üzerindeki mülkiyet hakkı ve kontrolü; varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile teminat olarak verilen varlıklar,
 - Uygunsuzluk hali dâhil olmak üzere mali tabloları etkileyebilecek yasal ve idari düzenlemeler ile sözleşmeye dayalı anlaşmaların özellikleri.

Denetçiye Sağlanan Bilgilere İlişkin Ek Yazılı Bildirimler

- A11. 11. paragrafın gerektirdiği yazılı bildirim ek olarak denetçi idareden, idarenin farkında olduğu tüm iç kontrol zafiyetlerinin denetçiye bildirildiğine dair yazılı bildirim sağlamasını talep etmeyi gerekli görebilir.

Spesifik Beyanlara İlişkin Yazılı Bildirimler

- A12. Denetçi, kuruluşun vardığı yargılar ve amaçları hakkında denetim kanıtı elde ederken veya bunları değerlendirirken aşağıdaki hususlardan bir ya da birkaçını dikkate alabilir:
- Kuruluşun açıkladığı amaçları gerçekleştirmeyle ilgili geçmişi.
 - Kuruluşun belli bir eylem planını seçme nedenleri.
 - Kuruluşun belli bir eylem planını izleyebilme becerisi.
 - Denetim sırasında elde edilmiş ve idarenin yargı ve amaçlarıyla tutarsız olabilecek diğer herhangi bir bilginin varlığı veya eksikliği.

- A13. Buna ilaveten denetçi; idareden mali tablolardaki spesifik beyanlar hakkında yazılı bildirimler sunmasını talep etmeyi gerekli görebilir. Denetçi bunu özellikle, spesifik bir beyana veya bu spesifik beyanın tamlığına ilişkin idarenin yargı veya amacıyla ilgili diğer denetim kanıtlarından elde ettiği bilgileri desteklemek için yapar. Örneğin idarenin amacının yatırımlara yönelik değerlendirme temeli için önemli olması halinde idareden amaçları hakkında alınmış yazılı bildirim olmadan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabilir. Bu gibi yazılı bildirimler, gerekli denetim kanıtını sağlamasına rağmen o beyana yönelik tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz.

Eşik Değerin Bildirilmesi (Bkz: Parag. 10–11, 13)

- A14. ISA 450 uyarınca denetçi, açıkça önemsiz olan bildirimleri değil, denetim sırasında tespit edilmiş yanlış bildirimleri toplamalıdır.¹ Denetçi; yanlış bildirimler için bir eşik değer belirleyebilir ve bu eşik değer üzerindeki bildirimler açıkça önemsiz olmaktan çıkar. Aynı şekilde denetçi, talep edilen yazılı bildirimlerin amaçlarına yönelik olarak idareye bir eşik değer bildirmeyi düşünebilir.

Yazılı Bildirimlerin Kapsadığı Tarih ve Dönem(ler) (Bkz: Parag. 14)

- A15. Yazılı bildirimler, gerekli denetim kanıtı niteliğinde olduğundan, denetçi görüşü yazılı bildirimlerin tarihinden önce açıklanamaz ve denetçi raporu tarihi, yazılı bildirimlerin tarihinden önceki bir tarih olamaz. Ayrıca denetçi, rapor tarihine kadar meydana gelen ve mali tablolarda değişiklikler veya açıklamalar yapılmasını gerektirebilecek olaylarla ilgilendiği için yazılı bildirimlerin tarihi, mali tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.
- A16. Bazı durumlarda denetçinin, denetim sırasında mali tablolardaki spesifik bir beyana ilişkin yazılı bildirim elde etmesi uygun olabilir. Bu gibi hallerde güncellenmiş bir yazılı bildirim talep etmek gerekebilir.
- A17. Yazılı bildirimler, denetçi raporunda bahsedilen tüm dönemleri kapsar, çünkü idarenin, önceki dönemlere ilişkin verdiği önceki yazılı bildirimlerin geçerliliğini koruduğunu tekrar teyit etmesi gerekir. Denetçi ve idare, önceki dönemlerle ilgili bu tür yazılı bildirimlerde herhangi bir değişiklik olup olmadığını ve değişiklik varsa bu değişikliklerin ne olduğunu dikkate alarak, bu bildirimleri güncelleyen yeni bir yazılı bildirim şekli üzerinde mutabakata varabilir.
- A18. Mevcut idarenin denetçi raporunda ele alınan dönemlerin hepsinde bulunmadığı durumlar ortaya çıkabilir. Bu durumdaki kişiler, söz konusu dönemde görevde olmamaları nedeniyle yazılı bildirimlerin bazılarını veya tümünü sağlayacak konumda olmadıklarını beyan edebilirler. Ancak bu durum, bu kişilerin bir bütün olarak mali tablolara ilişkin sorumluluklarını azaltmaz. Dolayısıyla, denetçinin bu kişilerden ilgili dönem veya dönemlerin tümünü kapsayan yazılı bildirimler talep etmesi gerekliliği geçerli olmaya devam eder.

¹ ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, 5. paragraf.

Yazılı Bildirimlerin Biçimi (Bkz: Parag. 15)

- A19. Yazılı bildirimlerin denetçiye gönderilen bir bildirim mektubuna dâhil edilmesi gerekir. Ancak bazı yetki alanlarında yasal ve idari düzenlemeler, idarenin sorumluluklarına ilişkin kamuoyuna yazılı açıklama yapmasını gerektirebilir. Bu açıklama mali tablo kullanıcılarına veya ilgili makamlara yönelik bir bildirim olmasına rağmen denetçi, bunun 10. veya 11. paragrafın gerektirdiği bildirimlerin bazıları veya hepsiyle ilgili uygun bir yazılı bildirim biçimi olduğuna karar verebilir. Sonuç olarak bu açıklamanın kapsadığı ilgili hususların bildirim mektubunda yer alması gerekmez. Denetçinin kararını etkileyebilecek unsurlar arasında şunlar sayılabilir:
- Açıklamanın 10. ve 11. paragraflarda belirtilen sorumlulukların yerine getirildiğine dair bir teyit içerip içermediği,
 - Açıklamanın, denetçinin ilgili yazılı bildirimleri talep ettiği kişiler tarafından verilip verilmediği veya onaylanıp onaylanmadığı,
 - Açıklamanın bir nüshasının, mali tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihte denetçiye verilip verilmediği (Bkz. 14. Paragraf).
- A20. Yasal veya idari düzenlemelere uygunlukla veya mali tabloların onaylanmasıyla ilgili resmî bir açıklama, denetçinin gerekli tüm bildirimlerin bilinçli şekilde yapıldığına kanaat getirmesi için yeterli bilgi içermeyecektir. İdarenin sorumluluklarının yasal veya idari düzenlemelerde ifade edilmesi de talep edilen yazılı bildirimlerin yerini tutmaz.
- A21. Ek 2, bildirim mektubuna açıklayıcı bir örnek sunmaktadır.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz: Parag. 10–11, 13)

- A22. ISA 260, denetçinin idareden talep ettiği yazılı bildirimleri yönetimden sorumlu olanlara iletmesini gerekli kılar.¹

Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkında Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Bildirimlerin Sunulmaması*Yazılı Bildirimlerin Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler* (Bkz: Parag. 16–17)

- A23. Bir veya daha fazla yazılı bildirim ile başka kaynaklardan elde edilmiş denetim kanıtları arasında tutarsızlıklar tespit edilmesi halinde denetçi, risk değerlendirmesinin hala uygun olup olmadığını değerlendirebilir ve uygun değilse risk değerlendirmesini revize edebilir ve etkisi değerlendirilen risklere yanıt olarak ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirleyebilir.
- A24. İdarenin yetkinliği, dürüstlüğü, ahlaki değerleri veya gösterdiği özen hakkında veya idarenin bunlara yönelik bağlılığı veya uygulamalarıyla ilgili endişeler denetçinin; idare tarafından mali tablolarda yanlış bildirim yapılması riskinin denetimin yapılamamasına yol açacak düzeyde olduğu sonucuna varmasına neden olabilir. Bu gibi hallerde yönetimden sorumlu olanlarca düzeltici önlemler alınmazsa denetçi, geçerli yasal veya idari düzenlemelere göre mümkünse görevden çekilmeyi düşünebilir. Ancak bu gibi önlemler, denetçinin değişikliğe uğramamış bir denetim görüşü vermesine imkân verecek kadar yeterli olmayabilir.

¹ ISA 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, 16(c)(ii) Paragrafı.

A25. ISA 230, denetçinin denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bu hususlarda ulaşılan sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken varılan önemli mesleki yargıları belgelemesini gerektirir.¹ Denetçi, idarenin yetkinliği, dürüstlüğü, ahlaki değerleri veya gösterdiği özen hakkında veya idarenin bunlara yönelik bağlılığı veya uygulamalarıyla ilgili önemli sorunları tespit etmiş fakat yazılı bildirimlerin yine de güvenilir olduğu sonucuna varmış olabilir. Böyle bir durumda bu önemli husus, ISA 230 uyarınca belgelendirilir.

İdarenin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 20)

A26. A7 paragrafında belirtildiği gibi denetçi, idarenin 10. ve 11. paragraflarda belirtilen sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine sadece diğer denetim kanıtlarına dayanarak karar veremez. Bu nedenle 20(a) paragrafında belirtildiği gibi denetçi bu hususlarla ilgili yazılı bildirimlerin güvenilir olmadığı sonucuna varır veya idare bu yazılı bildirimleri sunmazsa denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez. Bu kanıtın elde edilememesinin mali tablolar üzerindeki olası etkisi; mali tabloların spesifik öğeleri, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir ve bu nedenle yaygındır. ISA 705, denetçinin bu gibi durumlarda mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınmasını gerektirir.²

A27. Denetçi tarafından talep edilen yazılı bildirimde değişiklik yapıldıysa bu durum, idarenin yazılı bildirim sunmadığı anlamına gelmez. Ancak bu gibi bir değişikliğin altında yatan sebep, denetçi raporundaki görüşü etkileyebilir. Örneğin:

- İdarenin mali tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunu yerine getirdiğine ilişkin bir yazılı bildirimde; idarenin, geçerli mali raporlama çerçevesinin belli bir gerekliliğiyle önemli uygunsuzluk durumu hariç, mali tabloların bu çerçeveye göre hazırlandığı kanaatinde olduğu ifade edilebilir. Denetçi, idarenin güvenilir yazılı bildirimler sağladığı sonucuna vardığı için 20. paragrafta belirtilen gereklilik uygulanmaz. Ancak ISA 705 uyarınca denetçinin, uygunsuzluğun denetçi raporundaki görüş üzerindeki etkisini değerlendirmesi gerekir.
- İdarenin denetçiye denetim görevinin şartlarında mutabık kalınan tüm ilgili bilgileri sağlama sorumluluğuna ilişkin bir yazılı bildirimde, idarenin, yangında tahrip olan bilgiler hariç, denetçiye söz konusu bilgileri sağladığı kanaatinde olduğu ifade edilebilir. Denetçi, idarenin güvenilir yazılı bildirimler sağladığı sonucuna vardığı için 20. paragrafta belirtilen gereklilik uygulanmaz. Ancak denetçinin, yangında tahrip olan bilgilerin yaygınlığının mali tablolar üzerindeki etkilerini ve dolayısıyla bunun ISA 705 uyarınca denetçi raporundaki görüş üzerindeki etkisini değerlendirmesi gerekir.

¹ ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", 8(c) ve 10. Paragraflar.

² ISA 705, 9. Paragraf.

Ek 1

(Bkz: Parag. 2)

Yazılı Bildirimlere İlişkin Gereklilikleri İçeren ISA'ların Listesi

Bu ek, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimiyle ilgili yürürlükte olan diğer ISA'larda konuya özel yazılı bildirimler gerektiren paragrafları sıralamaktadır. Bu liste, ISA'lardaki gereklilikler, ilgili uygulamalar ve diğer açıklayıcı materyallerin dikkate alınmasının yerine geçmez..

- ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları" – 39. Paragraf.
- ISA 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması" – 16. Paragraf.
- ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi" – 14. Paragraf.
- ISA 501, "Denetim Kanıtı– Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar" – 12. Paragraf.
- ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi" – 22. Paragraf.
- ISA 550, "İlgili Taraflar" – 26. Paragraf.
- ISA 560, "Takip Eden Olaylar" – 9. Paragraf.
- ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği" – 16(e) Paragrafı.
- ISA 710, " Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar" – 9. Paragraf.

Ek 2

(Bkz: Parag. A21)

Örnek Bildirim Mektubu

Aşağıdaki örnek mektup, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimiyle ilgili yürürlükteki bu ISA ve diğer ISA'ların gerektirdiği yazılı bildirimleri içerir. Bu örnekte geçerli mali raporlama çerçevesinin Uluslararası Mali Raporlama Standartları olduğu, ISA 570'in¹ yazılı bildirim elde etme gerekliliğinin konuyla ilgili olmadığı ve talep edilen yazılı bildirimler için hiçbir istisnai durumun olmadığı varsayılmıştır. İstisnai durumların olması durumunda, bildirimlerde istisnaları yansıtacak şekilde değişiklik yapılır.

(Kuruluşun Antedi)

(Denetçiye)

(Tarih)

Bu bildirim mektubu, 31 Aralık 20XX² yılsonu itibariyle ABC Şirketine ait mali tablo denetiminizle ilgili olarak Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca mali tabloların tüm önemli açılardan uygun biçimde sunulup sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı) hakkında görüş bildirmek amacıyla sağlanmaktadır.

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

Mali Tablolar

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili sorumluluklarımızı, [tarih giriniz] tarihli denetim görevinin şartlarında belirtildiği biçimde yerine getirdik; özellikle mali tablolar, Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına uygun biçimde sunulmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılmaktadır).
- Gerçeğe uygun değerde ölçülenler dâhil, muhasebe tahminleri yaparken tarafımızca kullanılan önemli varsayımlar makuldür (ISA 540).
- İlgili taraf ilişkileri ve işlemleri, Uluslararası Mali Raporlama Standartları'nın gereklilikleri uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır (ISA 550).
- Mali tabloların tarihinden sonra meydana gelen ve Uluslararası Mali Raporlama Standartları'nın düzeltme veya açıklama gerektirdiği tüm olaylar, düzeltilmiş veya açıklanmıştır (ISA 560).
- Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin bir bütün olarak mali tablolar üzerindeki etkileri, tek başına veya toplu olarak önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin listesi, bildirim mektubuna eklenmiştir (ISA 450).
- [Denetçinin uygun bulduğu diğer hususlar (Bu ISA'nın A10 paragrafına bakınız).]

¹ ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği".

² Birden fazla döneme ilişkin rapor verdiği hallerde denetçi, mektubun denetçi raporunun kapsadığı tüm dönemlerle ilgili olması için tarihte değişiklik yapar.

Sunulan Bilgiler

- Size aşağıdakileri sağlamış bulunuyoruz:
 - Kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildiğimiz tüm bilgilere erişim,
 - Denetim amaçlarına yönelik olarak bizden talep etmiş olduğunuz ek bilgiler,
 - Denetim kanıtı elde etmek için gerekli gördüğünüz kuruluş içi kişilere kısıtlama olmaksızın erişim.
- Tüm işlemler, muhasebe kayıtlarında kaydedilmiş ve mali tablolarda yansıtılmıştır.
- Mali tabloların hile kaynaklı önemli yanlış bildirim içermeye riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır (ISA 240).
- Farkında olduğumuz, kuruluşu etkileyen ve aşağıdakileri kapsayan hileyle veya hile şüphesiyle ilgili tüm bilgiler tarafınıza açıklanmıştır:
 - İdare,
 - İç kontrolde önemli rolleri olan çalışanlar veya
 - Hilenin mali tablolar üzerinde önemli etkisinin olabileceği hallerde başka kişiler (ISA 240).
- Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve kuruluşun mali tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüpheleriyle ilgili tüm bilgiler tarafınıza açıklanmıştır (ISA 240).
- Mali tabloların hazırlanması sırasında etkileri dikkate alınması gereken yasal ve idari düzenlemelerle ilgili bilinen tüm uygunsuzluklar veya uygunsuzluk şüpheleri tarafınıza açıklanmıştır (ISA 250).
- Kuruluşun ilgili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz ilgili tüm taraf ilişkileri ve işlemleri tarafınıza açıklanmıştır (ISA 550).
- [Denetçinin gerekli gördüğü diğer hususlar (Bu ISA'nın A11 paragrafına bakınız).]

İdare

İdare

ISSAI 1600

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)
tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

*Özel Hususlar – Grup Mali
Tablo Denetimleri
(Bileşen Denetçilerinin
Çalışması Dâhil)*

Financial Audit Guidelines

*Special Considerations - Audits of
Group Financial Statements
(Including the Work of
Component Auditors)*

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 600 “Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1600 İçindekiler Tablosu

ISA 600 UYGULAMA NOTU

Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2-P4

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar P5

Tanımlar P6

Kabul ve Devamlılık P7-P9

Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma..... P10

Bileşen Denetçilerini Tanıma P11-P14

Önemlilik P15-P16

Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar P17

Konsolidasyon Süreci P18

Bileşen Denetçisiyle İletişim P19

Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim P20

Ek 1: Kamu Sektöründe Kullanılmak Üzere Şarhlı Görüşün Temeli ve Diğer Yasal ve İdari Düzenleme Gereklilikleri Hakkındaki Rapora İlişkin Örnek

Ek 2: Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler

Ek 3: Grup Mali Tablolarında Önemli Yanlış Bildirim Riskleri Bulduğunu Gösterebilecek Durum veya Olaylara İlişkin Örnekler

Ek 4: Grup Görev Ekibinin Talimatnamesine Dâhil Edilen Gerekli ve Ek Hususlar

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 600

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı 1-6

Yürürlük Tarihi 7

Amaçlar 8

Tanımlar 9-10

Gereklilikler

Sorumluluk 11

Kabul ve Devamlılık 12-14

Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı	15-16
Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma	17-18
Bileşen Denetçisini Tanıma	19-20
Önemlilik	21-23
Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar	24-31
Konsolidasyon Süreci	32-37
Takip Eden Olaylar	38-39
Bileşen Denetçisiyle İletişim	40-41
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	42-45
Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim	46-49
Belgelendirme	50

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yasal veya İdari düzenlemeler Gereği veya Başka Nedenle Denetime Tâbi Olan Bileşenler	A1
Tanımlar	A2-A7
Sorumluluk	A8-A9
Kabul ve Devamlılık	A10-A21
Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı	A22
Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma	A23-A31
Bileşen Denetçisini Tanıma	A32-A41
Önemlilik	A42-A46
Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar	A47-A55
Konsolidasyon Süreci	A56
Bileşen Denetçisiyle İletişim	A57-A60
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	A61-A63
Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim	A64-A66

Ek 1: Grup Görev Ekibinin, Grup Denetim Görüşünü Dayandırmak Üzere Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği Hallerdeki Şartlı Görüşe İlişkin Örnek

Ek 2: Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler

Ek 3: Grup Mali Tablolarında Önemli Yanlış Bildirim Riskleri Bulduğunu Gösterebilecek Durum veya Olaylara İlişkin Örnekler

Ek 4: Bileşen Denetçisi Tarafından Verilen Teyitlere İlişkin Örnekler

Ek 5: Grup Görev Ekibinin Talimatnamesine Dâhil Edilen Gerekli ve Ek Hususlar

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 600 Uygulama Notu¹

Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)” başlıklı ISA 600’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 600, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait grup mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA’lar, grup denetimleri için geçerlidir. ISA 600; başta bileşen denetçilerini ilgilendirenler olmak üzere grup denetimleri için geçerli olan özel hususları ele almaktadır.

Denetçi, grup mali tabloları dışındaki mali tabloların denetimine diğer denetçileri de dâhil ettiği zaman, duruma göre gerektiği gibi adapte edilen ISA 600’ü yararlı bulabilir. Örneğin denetçi, stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir yerdeki maddi duran varlıkları teftiş etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir.

Bileşen denetçisinin; yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka bir nedenle bileşenin mali tablolarına ilişkin denetim görüşü bildirmesi gerekebilir. Grup görev ekibi; grup denetimi için denetim kanıtı sağlamak amacıyla, bileşenin mali tablolarıyla ilgili denetim görüşüne temel oluşturan denetim kanıtını kullanmaya karar verebilir, fakat ISA 600’ün gereklilikleri bu durumda da geçerlidir.

ISA 220² uyarınca grup görev ortağının; bileşen denetçileri dâhil olmak üzere grup denetim görevini yerine getirenlerin tamamının, uygun yetkinlik ve yeteneğe sahip olduklarından emin olması gerekir. Grup görev ortağı aynı zamanda; grup denetim görevinin yönetiminden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumludur.

Grup görev ortağı; bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışmalarını grup görev ekibinin veya bir bileşen denetçisinin yürütüp yürütmediğine bakmaksızın ISA 2202’nin gerekliliklerini uygular. ISA 600; bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili çalışmalarını bileşen denetçilerinin yürüttüğü durumlarda grup görev ortağının, ISA 2202’nin gerekliliklerini yerine getirmesine yardımcı olur.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü” Paragraf 14. ve 15.

Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlış bildirim bulunması riski ve denetçinin bu gibi yanlış bildirimleri tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Grup denetiminde bu risk; bileşen denetçisinin, bileşene ait mali bilgide, grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim neden olabilecek bir yanlış bildirim tespit edememe riskini ve görev ekibinin bu yanlış bildirim tespit edememe riskini içerir. ISA 600; grup görev ekibinin, bileşen denetçileri tarafından bileşenlere ait mali bilgiye ilişkin olarak yürütülen risk değerlendirme prosedürleri ve ek denetim prosedürlerine katılımının niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken dikkate alacağı hususları açıklar. Bu prosedürlere katılımın amacı, grup mali tabloları hakkındaki denetim görüşüne temel oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmektir.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Tanımlar.
 - Kabul ve Devamlılık.
 - Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma.
 - Bileşen Denetçisini Tanıma.
 - Önemlilik.
 - Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar.
 - Konsolidasyon Süreci.
 - Bileşen Denetçisiyle İletişim.
 - Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 600, grup mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.
- P3. Kamu sektöründe bazı durumlarda yasal veya idari düzenlemeler veya genel uygulama gereği, grup mali tabloları hakkındaki grup denetçisi raporunda bir bileşen denetçisine atıf yapılması gerekebilir. Bu gibi durumlarda grup denetçileri raporu; bileşen denetçisine yapılan atfın grup denetçilerinin grup denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığını açıkça belirtmiyorsa denetim, bu ISA'nın 11. paragrafı ile uyumlu olmaz.
- P4. Bu ISA'nın 11. paragrafında açıklandığı üzere böyle bir sorumluluğa işaret etmeksizin grup denetçileri raporunda bir bileşen denetçisine atıfta bulunan kamu sektörü grup denetçilerinin, ulusal denetim standartları ve diğer genel kabul görmüş kaynaklar gibi başka kaynaklara başvurmaları tavsiye edilir. Bu kaynaklar; kamu sektörü grup denetçisini, grup mali tablolarına ilişkin konsolidasyon sürecini etkileyen hususları uygun şekilde gözden geçirebilmesi için bileşen denetçisinin mesleki itibarı ve bağımsızlığını sorgulamaya ve yürütülen faaliyetlerin bileşen denetçisinin faaliyetleriyle koordinasyon halinde olmasını sağlamak üzere uygun önlemler geliştirmeye yöneltebilir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P5. Kamu sektöründe mali denetimin amaçları; genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Bu amaçlar, bütçeler ve hesap verme sorumluluğu çerçeveleri de dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk ve/veya iç kontrolün etkinliği gibi hususlarla ilgili ek denetim ve raporlama amaçları içerebilir. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Ancak bu gibi ek raporlama gerekliliklerinin bulunmadığı hallerde bile ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk veya iç kontrollerin etkinliği ve denetçinin bu gibi hususlara verdiği önemle ilgili kamuoyu beklentileri olabilir. Bu nedenle kamu sektörü grup denetçileri, bu gibi beklentileri göz önünde bulundurur; denetim süresince bu gibi uygunsuzluklara yol açabilecek alanlara karşı tetikte olur ve söz konusu beklentilerle ilgili olarak bileşen denetçileri ile iletişim kurar.

Tanımlar

- P6. Bu ISA'nın 9. paragrafındaki tanımları değerlendirirken A2 paragrafından A4 paragrafına kadar sağlanan rehberliğe ilave olarak aşağıdaki ek özellikler de kamu sektörü için geçerli olabilir:
- Bileşen - Kamu sektörü ortamında bileşenler; kurumları, bölümleri, büroları, şirketleri, fonları, bileşen birimlerini, bölgeleri, ortak girişimleri ve sivil toplum kuruluşlarını da kapsayabilir.
 - Önemli Bileşen - Kamu sektörü ortamında önemli bileşenlerin belirlenmesi; milli güvenlik konuları, bağışçı tarafından finanse edilen projeler veya vergi gelirlerinin bildirilmesi gibi kamuoyu duyarlılığını yükselten hususları da kapsayabilir.

Kabul ve Devamlılık

- P7. Bu ISA'nın 12, 13 ve 14. paragrafları, grup denetçisi olarak kabul ve devamlılığın gerekliliklerini belirler. Bu ISA'nın 12. paragrafında bahsedildiği gibi bir bileşen denetçisinin çalışmasına dâhil olamama ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememe ihtimali kamu sektörü ortamında çok düşüktür, çünkü yasal veya idari düzenlemeler bilgiye erişim kısıtlamalarını yasaklayabilir.
- P8. Bu ISA'nın 13. paragrafında belirtilen gerekliliklere riayet ederken, A18 paragrafındaki rehberliğe başvurmaya ek olarak kamu sektörü grup denetçileri; grup idaresinin ya da yasal veya idari düzenlemelerin denetim kanıtına erişim açısından getirdiği kısıtlamaların kaldırılması hususunda yasama organıyla veya uygun olan diğer düzenleyici organlarla iletişim kurabilir. Bu Uygulama Notu'nda Ek 1, kanıt erişimin kısıtlanması nedeniyle değişikliğe uğramış görüşe ve yasama organına gönderilen rapora ilişkin örnek sunar.
- P9. Grup görev ekibinin; bu ISA'nın A12 paragrafında belirtildiği gibi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini etkileyen önemli değişiklikler, kamu sektöründe başka değişikliklerden de etkilenebilir. Örneğin:
- Mali yönetim bilişim sistemini ve/veya mali raporlama çerçevesini etkileyen yasal ve idari düzenlemelerdeki değişiklikler ve
 - Kamu borçlarının yapısındaki değişiklikler de dâhil olmak üzere sağlanan finansmanın niteliği, kaynakları veya miktarlarındaki değişiklikler.

Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma

- P10. Bu ISA'nın 17 ve 18. paragrafları; grup denetçisinin, grubu ve bileşenlerini tanımasına yönelik gereklilikleri öngörmektedir ve bu konudaki rehberlik bu ISA'nın A23 ile A26 arası paragraflarında sağlanmaktadır. Bazı durumlarda hükümetin, transferler veya belli iş kollarıyla ilgili düzenleyici rolü aracılığıyla bağımsız kuruluşlarla ilişkileri bulunabilir. Bu gibi durumlarda hükümetin bir kuruluşla ilişkisinin, o kuruluşun gruba dâhil olmasına gerekçe olarak gösterilip gösterilemeyeceğine karar vermek zor olabilir. Örneğin:
- Mali raporlama çerçevesinin uygulanması; belli kurum, departman, büro, şirket, fon, bölge, ortak girişim veya sivil toplum kuruluşunun grup mali tablolarından çıkarılmasına yol açabilir. Bu gibi durumlarda bu sonucun grup mali tablosunun yanıltıcı biçimde sunulmasına yol açabileceğine inanması halinde kamu sektörü grup denetçisi, bunun denetçi raporu üzerindeki etkisini dikkate almasına ilave olarak bu hususu yasama organına veya diğer uygun düzenleyici organlara bildirme gereğini de değerlendirebilir veya
 - Mali raporlama çerçevesi; belli kurum, departman, büro, şirket, fon, bölge, ortak girişim veya sivil toplum kuruluşunun grup mali tablolarına dâhil edilmesi veya bu tablolardan çıkarılması hususunda konuya özgü rehberlik sağlamayabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü grup denetçisi; bileşenin, grup mali tablolarında ele alınmasının, güvenilir sunum sağlayıp sağlamayacağına karar vermek amacıyla grup idaresiyle bileşen idaresi arasındaki görüşmelere katılabilir.

Buna ilaveten bu zorluğun, bileşen denetçilerinin çalışmalarının kullanılmasıyla ilgili sonuçları olabilir. Grup idaresinin; bileşenin, grup mali tablolarına dâhil edilmesini kabul etmeme olasılığı da bulunmaktadır ki bu durum grup denetçisinin, bileşen denetçisiyle iletişim kurmasını veya bileşen denetçisinin çalışmasından yararlanmasını kısıtlayabilir.

Bileşen Denetçisini Tanıma

- P11. Kamu sektörü grup denetçisinin; bileşen denetçisinden, bir bileşene veya gruba ilişkin mali bilgiyle ilgili ek denetim çalışması yürütmesini talep etmeyi planlaması halinde bu ISA'nın A33 paragrafındaki rehberlik, bu durumla özellikle ilgilidir. Bazı kamu sektörü çevrelerinde grup denetçisinin metodolojisi, bileşen denetçilerinin metodoloji veya uygulamalarından farklı olabilir. Bu gibi durumlarda grup denetçisi, kendi metodolojisiyle tutarlı prosedürlerin izlenmesini gerekli kılabılır.
- P12. Bu ISA'nın A37 paragrafını dikkate alırken kamu sektörü denetçileri; kamu sektöründe bileşen denetçisinin, kamu sektörü denetim kuruluşunun kabul ettiği INTOSAI Mesleki Etik Kurallarının¹ gerekliliklerine de tâbi olabileceğini dikkate almalıdır.
- P13. Bu ISA'nın A38 paragrafındaki ikinci madde; grup görev ekibinin, bileşen denetçisinin mesleki yeterliliği ve bu denetçinin çalışmayı gerçekleştirmek için gereken özel becerilere (örneğin endüstriye özgü bilgi) sahip olup olmadığı hakkında bilgi edinmesinden bahsetmektedir. Kamu sektörü ortamı bağlamında bu madde, söz konusu ortama ilişkin bilgileri ve grup denetimine ilişkin geçerli yasal ve idari düzenlemeleri kapsar.
- P14. Bu ISA'nın A41 paragrafı; yasal veya idari düzenlemelerin, bileşen denetçisine ait denetim belgelerindeki ilgili kısımlara erişimi yasakladığı durumlardan bahsetmektedir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçisi, bu hususu yasama organına veya uygun düzenleyici organlara bildirip bildirmemeyi de düşünebilir.

¹ ISSAI 30, "INTOSAI Etik Kuralları".

Önemlilik

- P15. Bu ISA'nın 21, 22 ve 23. paragraflarının gerektirdiği şekilde grup mali tablolarıyla ilgili önemliliği belirlerken kamu sektörü denetçileri, ISSAI 1320'nin¹ kamu sektöründe önemliliğin belirlenmesine değinen P8 ve P9 paragraflarındaki rehberlikten yararlanabilir. Grup mali tabloları bağlamında işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların önemliliği gibi bileşenin önemliliği de, kamu sektöründe düşük düzeyde değerlendirilebilir. Bu durum, konunun içeriği veya ilgili sistem ve kuruluşların nitelik ve özellikleri de dâhil olmak üzere çeşitli sebeplerden kaynaklanabilir. Ayrıca bileşenler hakkında ayrı görüşler verilmesine yönelik gereklilikler olabilir ki bu da bileşenlere yönelik daha düşük önemlilik ihtiyacının bir göstergesidir. Dahası bazı prosedürlerin, denetim görev ve yetkisine veya mevzuata göre uygulanması gerekebilir veya kamu sektörü denetçileri, yalnızca niteliğinden dolayı önemli olan işlemlerle ilgili denetim prosedürleri tasarlayabilir.
- P16. Bu ISA'nın 21(d) paragrafının gerektirdiği gibi; belirlenen seviyenin üstündeki yanlış bildirimlerin grup mali tabloları açısından açıkça önemsiz olarak değerlendirilemeyeceği alt sınırın belirlenmesinde, konunun niteliği ve kamu duyarlılığı etkili olabilir. Kamu sektörü grup denetçileri, geniş kamu sektörü bakış açısını da göz önünde bulundurur. Bu bakış açısına göre denetçilerin, kuruluş tarafından düzeltilmiş olanlar da dâhil olmak üzere tüm yanlış bildirimleri, tüm kontrol zafiyetlerini ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini bildirmesi gerekebilir. Bu gibi durumlarda hiçbir alt sınır belirlenmez.

Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar

- P17. Bu ISA'nın 24. paragrafındaki gereklilikleri grup düzeyinde uygularken kamu sektörü grup denetçileri; kamu sektöründe farklı bileşenler tarafından yürütülen faaliyetlerin niteliğinin, önemli yanlış bildirim riskinin başlıca belirleyici faktörü olduğunu düşünebilir. Örneğin bir afet yardım faaliyetindeki önemli yanlış bildirim riski, okul öğretmenlerine yapılan maaş ödemeleri gibi daha düzenli gerçekleştirilen bir faaliyette görülen önemli yanlış bildirim riskinden genellikle daha yüksek olur. Grup çapındaki faaliyetlerde önemli yanlış bildirim riskini değerlendirmek için grup denetçisi; bileşenleri, faaliyetlerinin niteliğine göre sınıflandırabilir ve riski her kategori için ayrı biçimde değerlendirebilir. Bu gibi bir uygulama; grup denetçisinin, gerçekleştirilecek çalışmanın niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesini sağlayabilir.

Konsolidasyon Süreci

- P18. Bu ISA'nın A56 paragrafındaki rehberlik dikkate alındığında, kamu sektörü bağlamında özellikle kamu kurum ve kuruluşlarının konsolide mali tablolarında yalnızca grup düzeyinde kaydedilen çeşitli işlemler olabilir. Bu gibi işlemler, doğal kaynaklar veya tarihi hazinelerin kaydedilmesini kapsayabilir. Bu durumda kamu sektörü grup denetçileri, bu işlemler için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmekten sorumludur.

Bileşen Denetçisiyle İletişim

- P19. Bu ISA'nın 40. paragrafı uyarınca bileşen denetçisiyle iletişim kurarken kamu sektörü grup denetçileri, grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim yol açabilecek veya denetim prosedürleri ve raporlama gerekliliklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilecek, yasal veya idari düzenlemelere uygunsuzluk riski hakkında bileşen denetçilerini bilgilendirmenin gerekli olduğunu düşünebilir.

¹ ISSAI 1320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim

- P20. Kamu sektörü grup denetçilerinin, bu ISA'nın 47. paragrafında belirtilen gerekliliklere ek olarak bileşen düzeyinde tespit edilen hilenin bildirilmesine ilişkin raporlama sorumlulukları da olabilir. Bu sorumluluklar, kuruluş dışındaki düzenleyici ve mevzuatı uygulayıcı kurumlar gibi taraflara raporlama yapmayı içerebilir. Kamu sektörü denetçisinin hilenin raporlanmasıyla ilgili sorumlulukları hakkındaki ek rehberlik ISSAI 1240'ta¹ sağlanmaktadır.

¹ ISSAI 1240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

Ek 1: Kamu Sektöründe Kullanılmak Üzere Şartlı Görüşün Temeli ve Diğer Yasal ve İdari Düzenleme Gereklilikleri Hakkındaki Rapora İlişkin Örnek

Bu ISA’da Ek 1’de grup görev ekibinin özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir bileşenle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesine dayalı olarak şartlı görüş içeren bir denetçi raporu örneği yer almaktadır. Grup görev ekibinin yargısına göre bu durumun etkisi önemlidir ama yaygın değildir.

ISSAI 4200¹, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk hakkındaki görüşlere örnekler sunar.

Kamu sektöründe şartlı görüş için temel ve diğer yasal ve düzenleyici gereklilikler hakkındaki rapor şöyle olabilir:

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Konsolide Mali Tablolar Raporu

Biz ilişikteki konsolide mali tabloları denetledik...

İdarenin Konsolide Mali Tablolarla İlgili Sorumlulukları

İdare, konsolide mali tabloların hazırlanması ve güvenilir sunumundan sorumludur...

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, denetimimize dayalı olarak konsolide mali tablolar hakkında görüş bildirmektir...

...Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş İçin Temel

31 Aralık 200X yılsonu itibariyle konsolide gelir tablosunda kamu kurum ve kuruluşlarının harcamaları, XX Programı için 15 milyon ABD Doları olarak rapor edilmektedir. Bu harcamalar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik çünkü mali bilgiye ve/veya idareye ve/veya o bileşenin denetçilerine erişimimiz engellendi. Sonuç olarak bu miktarlarda herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğine karar veremedik.

¹ ISSAI 4200, “Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi”.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre Şartlı Görüş İçin Temel paragrafında belirtilen hususun olası etkileri haricinde konsolide mali tablolar, tüm önemli açılardan güvenilir biçimde sunum yapmaktadır...

Diğer Yasal ve İdari Düzenleme Gereklilikler Hakkındaki Rapor

Yukarıda bahsedilen Şartlı Görüş İçin Temel paragrafında ifade edildiği gibi mali bilgiye ve/veya idareye ve/veya XX Programından sorumlu bileşen denetçilerine erişimimiz engellendi. XXX Yasası (ki ofisimiz bu yetki çerçevesinde faaliyet göstermektedir), ofisimize kamu kurum ve kuruluşlarının tüm bilgilerine ve çalışanlarına tam ve sınırsız erişim imkânı sağlamaktadır. Sonuç olarak XX Programıyla ilgili bilgilere erişimin engellenmesi, XXX Yasasının ihlalidir ve bu bilgileri elde etmek üzere yasal işlem başlatmış bulunmaktayız. Yasama organından da bu konuyu incelemesini talep ettik.

[Denetçinin İmzası]

[Denetçi Raporunun Tarihi]

[Denetçinin Adresi]

Ek 2: Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler

Kamu sektörüyle ilgili diğer konulara ilişkin örnekler, şunları içerebilir:

- Yasal ve idari düzenlemelere uygunluk üzerindeki kontroller,
- Bütçeyle ilgili gerekliliklere ve harcamayla ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk,
- Bütçe miktarları ve gerçekleşen miktarların raporlanması için kodları tutarlı biçimde sınıflandırma veya
- Grup ve/veya bileşenlerin, kamu ve özel sektör ortaklıklarına katılımı.

Ek 3: Grup Mali Tablolarında Önemli Yanlış Bildirim Riskleri Bulduğunu Gösterebilecek Durum veya Olaylara İlişkin Örnekler

Bu ISA'da Ek 3'te yer alan örneklere ilaveten kamu sektörüyle ilgili olup grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim riskleri bulunduğunu gösterebilecek durumlara örnekler şunlardır:

- İdarenin, geçerli yasal ve idari düzenlemelere ilişkin bilgi eksikliği,
- Yetersiz bütçe kontrolleri nedeniyle bütçenin aşılması,
- Bileşenlerin özelleştirilmesi,
- Yeni programlar veya bileşenler,
- Mevcut programlar veya bileşenlerde büyük değişiklikler,
- Grup veya bileşenler için ve bileşenler arasında yeni finansman kaynakları,
- Mevzuat ve yönetmeliklerde veya direktiflerde değişiklikler,
- Bileşenlerin yeniden düzenlenmesi gibi politik kararlar,
- Yeteri kadar tahsis edilmiş kaynak ve/veya finansmanı olmayan bir bileşendeki önemli programlar,
- Kamuoyunun beklentilerinin artması,
- Savunma veya mili güvenlik gibi bazı bileşenlerde mal ve hizmetlerin satın alınması,
- Bileşen faaliyetlerinin dış kaynaklardan sağlanması,
- Özel soruşturmalara veya parlamentonun veya yasama organının gözetimine tâbi olan bileşenler,
- Siyasi liderlik değişiklikleri,
- İsraf veya suiistimal göstergeleri,
- Bütçeyi karşılamada normalden yüksek beklentiler,
- Kamu ve özel sektör ortaklıkları,
- Kamu kaynaklarının tahsisinde siyasi müdahaleler veya
- Merkezi yönetimin idareye doğrudan etkisi ve/veya siyasi atama karşısında idarede mesleki deneyim eksikliği.

Ek 4: Grup Görev Ekibinin Talimatnamesine Dâhil Edilen Gerekli ve Ek Hususlar

Bu ISA'da Ek 5'te talep edilen veya öngörülen hususlara ilaveten kamu sektöründe konuyla ilgili olabilecek ek hususlar şunlar olabilir:

- Bileşen denetiminin denetlenmesiyle ilgili yasal ve idari düzenlemelerin listesi ve grup denetimiyle ilgili yasal ve idari düzenlemelerin listesi veya
- Grup denetçisinin, bileşen denetçisi tarafından uygulanması gerektiğine karar verdiği ek prosedürlerin listesi.

Uluslararası Denetim Standardı

**Özel Hususlar — Grup Mali
Tablo Denetimleri (Bileşen
Denetçilerinin Çalışması Dâhil)**

International Standard on Auditing

**Special Considerations— Audits
of Group Financial Statements
(Including the Work of
Component Auditors)**



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Özel Hususlar — Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 600), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: “Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-022-9

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 600
ÖZEL HUSUSLAR— GRUP MALİ TABLO DENETİMLERİ
(BİLEŞEN DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMASI DÂHİL)

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-6
Yürürlük Tarihi	7
Amaçlar	8
Tanımlar	9-10
Gereklilikler	
Sorumluluk	11
Kabul ve Devamlılık	12-14
Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı	15-16
Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma	17-18
Bileşen Denetçisini Tanıma	19-20
Önemlilik	21-23
Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar	24-31
Konsolidasyon Süreci	32-37
Takip Eden Olaylar	38-39
Bileşen Denetçisiyle İletişim	40-41
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	42-45
Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim	46-49
Belgelendirme	50
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yasal veya İdari Düzenlemeler Gereği veya Başka Nedenle Denetime Tâbi Olan Bileşenler	A1
Tanımlar	A2-A7
Sorumluluk	A8-A9
Kabul ve Devamlılık	A10-A21
Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı	A22
Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma	A23-A31

Bileşen Denetçisini Tanıma	A32-A41
Önemlilik	A42-A46
Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar	A47-A55
Konsolidasyon Süreci	A56
Bileşen Denetçisiyle İletişim	A57-A60
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	A61-A63
Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim	A64-A66
Ek 1: Grup Görev Ekibinin, Grup Denetim Görüşünü Dayandıracak Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği Hallerdeki Şartlı Görüşe İlişkin Örnek	
Ek 2: Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler	
Ek 3: Grup Mali Tablolarında Önemli Yanlış Bildirim Riskleri Bulduğunu Gösterebilecek Durum veya Olaylara İlişkin Örnekler	
Ek 4: Bileşen Denetçisi Tarafından Yapılan Teyitlere İlişkin Örnekler	
Ek 5: Grup Görev Ekibinin Talimatnamesine Dâhil Edilen Gerekli ve Ek Hususlar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 600 “Özel Hususlar- Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), grup denetimleri için geçerlidir. Bu ISA, başta bileşen denetçilerini içerenler olmak üzere grup denetimleri için geçerli olan özel hususları ele alır.
2. Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla denetçi bu ISA'yı; grup mali tabloları dışındaki mali tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da yararlı bulabilir. Örneğin denetçi, stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir yerdeki maddi duran varlıkları teftiş etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir.
3. Bileşen denetçisinin; yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka bir nedenle bileşene ait mali tablolara ilişkin denetim görüşü vermesi gerekebilir. Grup görev ekibi; grup denetimi için denetim kanıtı sağlamak amacıyla, bileşenin mali tablolarıyla ilgili denetim görüşüne temel oluşturan denetim kanıtlarını kullanmaya karar verebilir, fakat bu durumda da bu ISA'nın gereklilikleri geçerlidir. (Bkz. Parag. A1)
4. ISA 220¹ uyarınca grup görev ortağının; grup denetim görevini yerine getirenlerin (bileşen denetçileri dâhil), uygun yeterlilik ve yeteneklere sahip olduklarından emin olması gerekir. Grup görev ortağı; grup denetim görevinin yönetiminden, gözetiminden ve yürütülmesinden de sorumludur.
5. Grup denetim ortağı; bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışmalarını grup görev ekibinin veya bir bileşen denetçisinin yürütüp yürütmediğine bakmaksızın ISA 220'nin gerekliliklerini uygular. Bu ISA; bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili çalışmalarını bileşen denetçilerinin yürüttüğü durumlarda grup görev ortağının, ISA 220'nin gerekliliklerini yerine getirmesine yardımcı olur.
6. Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlış bildirim bulunması riski ve denetçinin bu gibi yanlış bildirimleri tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.² Grup denetiminde bu risk; bileşen denetçisinin, grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim neden olabilecek bileşene ait mali bilgideki bir yanlış bildirim tespit edememe riskini ve grup görev ekibinin bu yanlış bildirim tespit edememe riskini içerir. Bu ISA; grup görev ekibinin, bileşenin mali bilgilerinin denetiminde bileşen denetçileri tarafından uygulanan risk değerlendirme prosedürleri ve ek denetim prosedürlerine katılımının niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken dikkate alacağı hususları açıklar. Bu katılımın amacı, grup mali tabloları hakkındaki denetim görüşüne temel oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmektir.

Yürürlük Tarihi

7. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait grup mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

8. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Grup mali tablolarının denetçisi olarak görev yapıp yapmamaya karar vermek ve

¹ ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", Paragraf 14 ve 15.

² ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", Paragraf A32.

- (b) Grup mali tablolarının denetçisi olarak görev yapması halinde:
 - (i) Bileşenlerle ilgili mali bilgiyi konu alan çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında bileşen denetçileriyle açıkça iletişim kurmak ve
 - (ii) Grup mali tablolarının tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmek amacıyla bileşenlere ait mali bilgi ve konsolidasyon süreci hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek.

Tanımlar

9. Bu ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Bileşen—Bir kuruluşu veya faaliyeti ifade eder. Grup veya bileşen idaresi, bunlar hakkında grup mali tablolarında yer alması gereken mali bilgileri hazırlar. (Bkz. Parag. A2-A4)
 - (b) Bileşen Denetçisi—Grup görev ekibinin talebi üzerine, grup denetimi için bir bileşenle ilgili mali bilgiler üzerinde çalışan denetçidir. (Bkz. Parag. A7)
 - (c) Bileşen İdaresi—Bir bileşenin mali bilgilerinin hazırlanmasından sorumlu idaredir.
 - (d) Bileşenin Önemliliği—Bir bileşenin, grup görev ekibi tarafından belirlenen önemlilik düzeyidir.
 - (e) Grup—Mali bilgileri, grup mali tablolarında yer alan tüm bileşenlerdir. Bir grubun her zaman birden fazla bileşeni vardır.
 - (f) Grup Denetimi—Grup mali tablolarının denetimidir.
 - (g) Grup Denetim Görüşü—Grup mali tabloları hakkındaki denetim görüşüdür.
 - (h) Grup Görev Ortağı—Grup denetim görevinden, bu görevin yerine getirilmesinden ve grup mali tabloları hakkında denetim firması adına yayımlanan denetçi raporundan sorumlu ortak veya denetim firması çalışanıdır. Grup denetimini denetçilerin ortaklaşa yürüttüğü hallerde müşterek görev ortakları ve bu ortakların görev ekipleri, ortaklaşa olarak grup görev ortağını ve grup görev ekibini oluşturur. Ancak bu ISA, denetimi ortaklaşa yürüten denetçiler arasındaki ilişkiyi veya birinin, diğerinin çalışmasıyla ilgili yürüttüğü çalışmayı ele almaz.
 - (i) Grup Görev Ekibi—Genel grup denetimi stratejisini oluşturan, bileşen denetçileriyle iletişim kuran, konsolidasyon süreci üzerinde çalışan ve grup mali tabloları hakkında görüş oluşturmaya temel olacak şekilde denetim kanıtlarından çıkartılan sonuçları değerlendiren, grup görev ortağı dâhil ortaklar ve personeldir.
 - (j) Grup Mali Tabloları—Birden fazla bileşene dair mali bilgiler içeren mali tablolardır. "Grup mali tabloları" terimi aynı zamanda, ana ortaklığı olmayan ama ortak kontrol altında yer alan bileşenler tarafından hazırlanan mali bilgileri bir araya getiren birleşik mali tablolar anlamında da kullanılır.
 - (k) Grup İdaresi- Grup mali tablolarının hazırlanmasından sorumlu idaredir.
 - (l) Grup Çapında Uygulanan Kontroller- Grup mali raporlamasıyla ilgili olarak grup yönetimi tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen kontrollerdir.

- (m) Önemli Bileşen—Grup görev ekibi tarafından (i) grup için münferit mali önemi olduğu ve (ii) kendine özgü niteliği veya koşulları nedeniyle, grup mali tablolarının önemli ölçüde yanlış bildirim riski içermesi olasılığı olduğu belirlenen bileşendir. (Bkz. Parag. A5-A6)
10. “Geçerli mali raporlama çerçevesi”, grup mali tabloları için geçerli olan mali raporlama çerçevesi anlamına gelir. “Konsolidasyon süreci” ise aşağıdakileri kapsar:
- (a) Bileşenlere ait mali bilginin; grup mali tablolarında konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya muhasebenin özkaynak veya maliyet yöntemleri kullanılarak muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması ve
- (b) Ana ortaklığı olmayan fakat ortak kontrol altında olan bileşenlere ait mali bilginin birleşik mali tablolarda toplanması.

Gereklilikler

Sorumluluk

11. Grup görev ortağı; grup denetim görevinin, mesleki standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yönetiminden, gözetiminden ve yürütülmesinden ve yayımlanan denetçi raporunun koşullara uygun olup olmadığından sorumludur.¹ Sonuç olarak, grup mali tablolarına ilişkin denetçi raporu, yasal veya idari düzenlemeler bunu gerektirmedikçe, bileşen denetçisine atıfta bulunmaz. Yasal veya idari düzenlemenin bunu gerektirdiği hallerde ise denetçi raporu; yapılan atfın, grup görev ortağının veya grup görev ortağının firmasının, grup denetim görüşüyle ilgili sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. (Bkz. Parag. A8-A9)

Kabul ve Devamlılık

12. ISA 220’yi uygularken grup görev ortağı, konsolidasyon süreci ve grup denetim görüşünün dayandırılacağı bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğine karar verir. Bu amaçla grup görev ekibi; grup, grubun bileşenleri ve faaliyet gösterdikleri ortam hakkında, önemli olması muhtemel bileşenleri tespit etmeye yetecek kadar bilgi edinir. Bileşen denetçilerinin bu gibi bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili çalışma yapacağı hallerde grup görev ortağı; grup görev ekibinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için söz konusu bileşen denetçilerinin çalışmasına gereken ölçüde dâhil olup olamayacağını değerlendirir. (Bkz. Parag. A10-A12)
13. Grup görev ortağı:
- (a) Grup idaresinin koyduğu kısıtlamalar nedeniyle grup görev ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmayacağı ve
- (b) Bu imkânsızlığın olası etkisinin grup mali tablolarıyla ilgili görüş bildirmekten kaçınmaya neden olacağı², sonucuna varabilir.

¹ ISA 220, Paragraf 15.

² ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

Hal böyle olduğunda grup görev ortağı;

- ya yeni görev verildiğinde bu görevi kabul etmez, görevi devam ediyorsa da geçerli yasal veya idari düzenleme uyarınca görevden çekilmenin mümkün olduğu hallerde bu görevden çekilir
- ya da yasal veya idari düzenlemenin denetçinin görevi reddetmesini yasakladığı veya görevden çekilmenin mümkün olmadığı hallerde, grup mali tablolarının denetimini mümkün olduğu kadar yürüttükten sonra grup mali tablolarıyla ilgili görüş bildirmekten kaçınır. (Bkz. Parag. A13-A19)

Görev Şartları

14. Grup görev ortağı, ISA 210'a¹ uygun olarak grup denetim görevinin şartlarına karar verir. (Bkz. Parag. A20-A21)

Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı

15. Grup görev ekibi ISA 300'e² uygun olarak, genel denetim stratejisini oluşturur ve grup denetim planını geliştirir.
16. Grup görev ortağı, genel denetim stratejisi ve grup denetim planını gözden geçirir. (Bkz. Parag. A22)

Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma

17. Denetçinin, kuruluşu ve kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamı tanımak suretiyle önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesi ve değerlendirmesi gerekir.³ Grup görev ekibi:
 - (a) Kabul veya devamlılık aşamasında elde ettiği; gruba, grubun bileşenlerine ve faaliyet gösterdikleri ortama (grup çapında uygulanan kontroller dâhil) ilişkin kavrayışını güçlendirir.
 - (b) Grup idaresinin bileşenlere verdiği talimatlar dahil olmak üzere konsolidasyon süreci hakkında bilgi edinir. (Bkz. Parag. A23-A29)
18. Grup görev ekibi:
 - (a) Önemli olması muhtemel bileşenlere ilişkin ilk tespitini teyit veya revize etmek ve
 - (b) Hile veya hata nedeniyle grup mali tablolarında ortaya çıkan önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmek⁴ (Bkz. Parag. A30-A31) üzere yeterli bilgi edinir.

Bileşen Denetçisini Tanıma

19. Bileşen denetçisinden bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışma yapmasını talep etmeyi planlaması halinde grup görev ekibi, aşağıdakilerle ilgili bilgi edinir: (Bkz. Parag. A32-A35)
 - (a) Bileşen denetçisinin, grup denetimiyle ilgili etik gereklilikleri anlayıp anlamadığı, bunlara riayet edip etmeyeceği ve özellikle bağımsız olup olmadığı. (Bkz. Parag. A37)

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

² ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", Paragraf 7-12.

³ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

⁴ ISA 315.

- (b) Bileşen denetçisinin mesleki yeterliliği. (Bkz. Parag. A38)
 - (c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için grup denetim ekibinin bileşen denetçisinin çalışmasına gereken ölçüde katılım katılmayacağı.
 - (d) Bileşen denetçisinin, aktif olarak denetçilerin gözetimini yapan düzenleyici bir ortamda faaliyet gösterip göstermediği. (Bkz. Parag. A36)
20. Bileşen denetçisinin, grup denetimiyle ilgili bağımsızlık gerekliliklerini karşılamaması veya grup görev ekibinin 19(a)-(c) paragrafında yer alan diğer hususlar hakkında ciddi endişeler taşıması durumunda; grup görev ekibi, bileşen denetçisinden bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma yürütmesini talep etmeksizin, bileşene ait mali bilgilerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A39-A41)

Önemlilik

21. Grup görev ekibi, aşağıdakileri belirler: (Bkz. Parag. A42)
- (a) Genel grup denetim stratejisini oluştururken bütün olarak grup mali tablolarının önemliliği.
 - (b) Gruba özel koşullar altında, grup mali tablolarında yer alan belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalardaki yanlış bildirimler, bir bütün olarak grup mali tabloları için belirlenen önemlilik düzeyinden daha düşük miktarlarda olduğunda ve bu yanlış bildirimlerin, kullanıcıların, grup mali tablolarına dayanarak aldığı ekonomik kararları makul şekilde etkilemesi beklendiğinde, söz konusu belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanacak önemlilik düzeyi veya düzeyleri.
 - (c) Bileşen denetçilerinin, grup denetimi amaçlarına uygun olarak üzerinde denetim veya gözden geçirme yapacağı bileşenler için bileşenin önemliliği. Grup mali tablolarında düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirim toplamının bir bütün olarak grup mali tabloları için belirlenmiş önemlilik düzeyini aşma olasılığını uygun düşük bir seviyeye indirmek için bileşen önemliliği, bir bütün olarak grup mali tablolarının önemliliğinden daha düşük olur. (Bkz. Parag. A43-A44)
 - (d) Belirlenen seviyenin üstündeki yanlış bildirimlerin, grup mali tablolarında açıkça önemsiz olarak değerlendirilemeyeceği alt sınır. (Bkz. Parag. A45)
22. Bileşen denetçilerinin, grup denetiminin amaçları için bir denetim yapacağı hallerde grup görev ekibi, bileşen düzeyinde belirlenen uygulama önemliliği düzeyinin uygunluğunu değerlendirir. (Bkz. Parag. A46)
23. Bir bileşenin, yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka bir nedenle denetime tâbi olması ve grup görev ekibinin, söz konusu denetimi grup denetimiyle ilgili denetim kanıtı elde etmek için kullanmaya karar vermesi halinde grup görev ekibi;
- (a) Bir bütün olarak bileşene ait mali tabloların önemliliğinin ve
 - (b) Bileşen düzeyinde uygulama önemliliğinin
- bu ISA'nın gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığına karar verir.

Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar

24. Denetçinin, mali tablolarda etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine verilecek uygun yanıtları tasarlaması ve uygulaması gerekir.¹ Grup görev ekibi, bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili kendi yürüteceği veya bileşen denetçilerinin ekip adına yürüteceği çalışmanın türüne karar verir (bkz. 26-29. Paragraflar). Grup görev ekibi ayrıca, bileşen denetçilerinin çalışmasına yapacağı katılımın nitelik, zamanlama ve kapsamına karar verir (bkz. 30-31. paragraflar).
25. Konsolidasyon süreciyle veya bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı, grup çapında uygulanan kontrollerin etkin biçimde faaliyet gösterdiği beklentisine dayanıyorsa veya maddi doğrulama prosedürleri, beyan düzeyinde tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa grup görev ekibi; söz konusu kontrollerin faaliyet etkinliğini test eder veya bileşen denetçisinden bunu test etmesini talep eder.

Bileşenlere Ait Mali Bilgiyle İlgili Yürütülecek Çalışmanın Türüne Karar Verilmesi (Bkz. Parag. A47)

Önemli Bileşenler

26. Grup açısından özellikle mali önemlilik teşkil etmesi nedeniyle önemli olan bir bileşen söz konusu olduğunda grup görev ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisi, bileşen önemliliğini kullanarak bileşene ait mali bilgiyi denetler.
27. Özel niteliği veya şartlarından dolayı grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim riskleri bulundurma olasılığı nedeniyle önemli olan bir bileşen için grup görev ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisi, aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını gerçekleştirir:
- (a) Bileşen önemliliğini kullanarak bileşene ait mali bilginin denetlenmesi.
 - (b) Grup mali tablolarında muhtemel kayda değer önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili bir veya daha fazla hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklamanın denetlenmesi. (Bkz. Parag. A48)
 - (c) Grup mali tablolarında muhtemel kayda değer önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili belirlenmiş denetim prosedürleri. (Bkz. Parag. A49)

Önemli Olmayan Bileşenler

28. Önemli olmayan bileşenler söz konusu olduğunda grup görev ekibi, grup düzeyinde analitik inceleme tekniklerini yürütür. (Bkz. Parag. A50)
29. Grup görev ekibi;
- (a) önemli bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yapılan çalışmadan,
 - (b) grup çapında uygulanan kontroller ve konsolidasyon süreci konusunda yürütülen çalışmadan ve
 - (c) grup düzeyinde uygulanan analitik inceleme tekniklerinden
- grup denetim görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyeceğine kanaat getirebilir. Bu durumda grup görev ekibi, önemli olmayan bileşenleri seçer ve seçilen her bileşene ait mali bilgi hakkında aşağıdakilerin birini veya daha fazlasını uygular veya bileşen denetçisinden uygulamasını talep eder: (Bkz. Parag. A51-A53)
- Bileşen önemliliğini kullanarak bileşene ait mali bilginin denetlenmesi.

¹ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

- Bir veya daha fazla hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklamanın denetlenmesi.
- Bileşen önemliliğini kullanarak bileşene ait mali bilginin gözden geçirilmesi.
- Belirlenen prosedürler.

Grup görev ekibi, zaman içerisinde bileşenlerin seçimini değiştirir.

Bileşen Denetçileri Tarafından Yürütülen Çalışmaya Katılma (Bkz. Parag. A54-A55)

Önemli Bileşenler - Risk Değerlendirme

30. Bileşen denetçisinin önemli bir bileşene ait mali bilginin denetimini gerçekleştirmesi halinde grup görev ekibi, grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim bulunması riskini tespit etmek üzere o bileşen denetçisinin risk değerlendirme sürecine katılır. Bu katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamı, grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkında elde ettiği bilgilerden etkilenir ve asgari olarak aşağıdakileri içerir:
- (a) Bileşenin grup için önemli olan ticari faaliyetleri hakkında bileşen denetçisi veya bileşen idaresiyle görüşme,
 - (b) Bileşenin mali bilgilerdeki hile veya hata kaynaklı önemli yanlış bildirim yatkınlığı hakkında bileşen denetçisiyle görüşme ve
 - (c) Grup mali tablolarında tespit edilmiş kayda değer önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili olarak bileşen denetçisinin belgelerini gözden geçirme. Bu gibi belgeler, bileşen denetçisinin tespit edilen kayda değer risklerle ilgili vardığı sonucu yansıtan bir bildiri biçiminde olabilir.

Grup Mali Tablolarında Tespit Edilen Kayda Değer Önemli Yanlış Bildirim Riskleri -Ek Denetim Prosedürleri

31. Bileşen denetçisinin çalışma yapacağı bir bileşenin grup mali tablolarında kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri tespit edilmesi halinde grup görev ekibi, bu tablolarda tespit edilen kayda değer önemli yanlış bildirim risklerine yanıt vermek üzere uygulanacak ek denetim prosedürlerinin uygunluğunu değerlendirir. Grup görev ekibi, bileşen denetçisi hakkında bildiklerine dayanarak ek denetim prosedürlerine katılmanın gerekli olup olmadığına karar verir.

Konsolidasyon süreci

32. 17. paragraf uyarınca grup görev ekibi, grup idaresinin bileşenlere verdiği talimatlar dâhil olmak üzere grup çapında uygulanan kontroller ve konsolidasyon süreci hakkında bilgi edinir. Konsolidasyon süreciyle ilgili yürütülecek çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı, grup çapında uygulanan kontrollerin etkin biçimde yapıldığına dair bir beklentiye dayanıyorsa veya maddi doğrulama prosedürleri beyan düzeyinde tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa, 25. paragraf uyarınca grup görev ekibi veya (grup görev ekibinin talebi üzerine) bileşen denetçisi, grup çapında uygulanan kontrollerin faaliyet etkinliğini test eder.
33. Grup mali tablolarında konsolidasyon sürecinden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine yanıt vermek amacıyla grup görev ekibi, konsolidasyon süreci konusunda ek denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. Tüm bileşenlerin, grup mali tablolarına dâhil edilip edilmediğini değerlendirmek de bu kapsamdadır.

34. Grup görev ekibi; konsolidasyon düzeltmeleri ve yeniden sınıflandırmaların uygunluğunu, tamlığını, doğruluğunu ve de hile ile ilgili herhangi bir risk faktörü veya olası idare yanlışlığı göstergesi bulunup bulunmadığını değerlendirir. (Bkz. Parag. A56).
35. Bir bileşene ait mali bilginin, grup mali tabloları için geçerli olan muhasebe politikalarına göre hazırlanmaması halinde grup görev ekibi; söz konusu bileşene ait mali bilginin, grup mali tablolarının hazırlanma ve sunulma amaçlarına uygun olarak düzeltilip düzeltilmediğini değerlendirir.
36. Grup görev ekibi; bileşen denetçisi ile iletişim sonucunda (bkz. 41(c) Paragrafı) belirtilen mali bilginin, grup mali tablolarına dâhil edilen mali bilgi olup olmadığına karar verir.
37. Grup mali tablolarının, grubunkinden farklı bir mali raporlama dönem sonuna sahip bir bileşene ait mali tablo içermesi durumunda grup görev ekibi, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca söz konusu mali tablolarda uygun düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını değerlendirir.

Takip Eden Olaylar

38. Grup görev ekibi veya bileşen denetçileri, bileşenlere ait mali bilgiyi denetlediğinde, bileşenlere ait mali bilginin tarihi ile grup mali tablolarını konu alan denetçi raporunun tarihi arasında, söz konusu bileşenlerde meydana gelen ve grup mali tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirebilecek olayların belirlenmesi için tasarlanmış prosedürleri uygular.
39. Bileşen denetçilerinin bileşenlere ait mali bilginin denetiminden başka çalışmalar yürüttüğü hallerde grup görev ekibi; bileşen denetçilerinden, grup mali tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirebilecek takip eden olayların farkına varmaları durumunda bunu grup görev ekibine bildirmelerini talep eder.

Bileşen Denetçisiyle İletişim

40. Grup görev ekibi, gereklilikleri bileşen denetçisine zamanında iletir. Bu iletişim; yürütülecek çalışmayı, bu çalışmadan elde edilecek faydayı ve bileşen denetçisinin grup görev ekibiyle iletişiminin biçimi ve içeriğini ortaya koyar. İletişim, aşağıdakileri de kapsar: (Bkz. Parag. A57, A58, A60)
 - (a) Çalışmasının grup görev ekibince hangi kapsamda kullanılacağını bilen bileşen denetçisinin, grup görev ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesi yönünde bir talep. (Bkz. Parag. A59)
 - (b) Grup denetimiyle ilgili etik gereklilikler ve özellikle bağımsızlık gereklilikleri.
 - (c) Bileşene ait mali bilginin denetimi veya gözden geçirilmesi halinde bileşenin önemliliği (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve belirlenen seviyenin üstündeki yanlış bildirimlerin, grup mali tabloları açısından açıkça önemsiz olarak değerlendirilemeyeceği alt sınır.

- (d) Hile veya hatadan kaynaklanan ve bileşen denetçisinin çalışmasıyla ilgili olan grup mali tablolarında tespit edilen kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri. Grup görev ekibi; bileşen denetçisinden, bileşende tespit edilen ve hile veya hatadan kaynaklanan diğer kayda değer önemli yanlış bildirim risklerini ve bileşen denetçisinin bu gibi risklere karşı yanıtlarını zamanında bildirmesini talep eder.
- (e) Grup idaresi tarafından hazırlanan ilgili taraflar listesi ve grup görev ekibinin bildiği diğer ilgili taraflar. Grup görev ekibi, bileşen denetçisinden, grup idaresi veya grup görev ekibi tarafından daha önce belirlenmemiş ilgili tarafları zamanında bildirmesini talep eder. Grup görev ekibi, bu gibi ek ilgili tarafları diğer bileşen denetçilerine tanıtıp tanıtmayacağına karar verir.
41. Grup görev ekibi bileşen denetçisinden, grup denetimine ilişkin grup görev ekibinin vardığı sonuçlarla ilgili olan hususları bildirmesini talep eder. Bu iletişim şunları kapsar: (Bkz. Parag. A60)
- (a) Bileşen denetçisinin, grup denetimiyle ilgili, bağımsızlık ve mesleki yeterlilik gibi etik gerekliliklere riayet edip etmediği.
- (b) Bileşen denetçisinin, grup görev ekibinin gerekliliklerine riayet edip etmediği.
- (c) Bileşen denetçisinin üzerinde raporlama yaptığı bileşene ait mali bilginin belirlenmesi.
- (d) Grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim yol açabilecek, yasal veya idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri hakkında bilgi.
- (e) Bileşene ait mali bilgiye ilişkin düzeltilmemiş yanlış bildirimler listesi. (Bu listenin, grup görev ekibinin bildirdiği açıkça önemsiz yanlış bildirimlerin alt sınırının altında kalan yanlış bildirimleri kapsamaması gerekir) (bkz. 40(c) paragrafi)
- (f) Olası idare yanlılığına ilişkin göstergeler.
- (g) Bileşen düzeyinde iç kontrolde tespit edilen önemli zafiyetlerin tanımlanması.
- (h) Bileşen denetçisinin, bileşenin yönetiminden sorumlu olanlara bildirdiği veya bildirmeyi düşündüğü diğer önemli hususlar. Bu hususlar; bileşenin idaresinin, bileşen düzeyinde iç kontrolde önemli role sahip çalışanların veya hilenin bileşene ait mali bilgide önemli yanlış bildirim neden olduğu hallerdeki diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya hile şüphelerini içerebilir.
- (i) Grup denetimiyle ilgili olabilecek veya bileşen denetçisinin grup görev ekibinin dikkatine sunmak istediği diğer hususlar. Bu hususlara, bileşen denetçisinin, bileşen idaresinden talep ettiği yazılı bildirimlerde belirtilen istisnalar dâhildir.
- (j) Bileşen denetçisinin genel bulguları, vardığı sonuçlar veya görüşü.

Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Bileşen Denetçisinin İletişiminin ve Çalışmalarının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

42. Grup görev ekibi, bileşen denetçisinin iletişimini değerlendirir (bkz. 41. paragraf). Grup görev ekibi:

- (a) Değerlendirmesinden kaynaklanan önemli hususları, bileşen denetçisi, bileşen idaresi veya grup idaresiyle -uygun gördüğü takdirde- görüşür ve
 - (b) Bileşen denetçisine ait denetim belgelerinin diğer ilgili kısımlarının gözden geçirilmesi gerekir gerekmediğine karar verir. (Bkz. Parag. A61)
43. Bileşen denetçisinin çalışmasının yetersiz olduğuna kanaat getirmesi halinde grup görev ekibi, hangi ek prosedürlerin uygulanması gerektiğine ve bunların bileşen denetçisi tarafından mı, yoksa grup görev ekibi tarafından mı uygulanması gerektiğine karar verir.

Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu

44. Denetçinin, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Bu kanıtlar denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşılmasını sağlar.¹ Grup görev ekibi; konsolidasyon süreci üzerinde uygulanan denetim prosedürlerinden ve bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili grup görev ekibi ve bileşen denetçileri tarafından yürütülen çalışmalardan, grup denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A62)
45. Grup görev ortağı; düzeltilmemiş (gerek grup görev ekibi tarafından tespit edilen gerekse bileşen denetçileri tarafından bildirilen) her türlü yanlış bildirim ve yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği her türlü durumun, grup denetim görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir. (Bkz. Parag. A63)

Grup İdaresiyle ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim

Grup İdaresiyle İletişim

46. ISA 265² uyarınca grup görev ekibi, tespit edilen hangi iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve grup idaresine bildireceğine karar verir. Grup görev ekibi, bu kararı verirken:
- (a) Grup görev ekibinin, grup çapında uygulanan iç kontrollerde tespit ettiği zafiyetleri,
 - (b) Grup görev ekibinin, bileşenlerde uygulanan iç kontrollerde tespit ettiği zafiyetleri ve
 - (c) Bileşen denetçilerinin, grup görev ekibinin dikkatine sunduğu iç kontrol zafiyetlerini dikkate alır.
47. Grup görev ekibince hile tespit edilmesi veya hilenin bir bileşen denetçisi tarafından grup görev ekibinin dikkatine sunulması (bkz. 41(h) paragrafı) ya da hilenin var olabileceğini gösteren bir bilginin mevcut olması halinde grup görev ekibi; hilenin tespiti ve önlenmesinde birincil sorumluluğu olanları sorumluluk alanlarıyla ilgili konular hakkında bilgilendirmek amacıyla, bu hususu grup idaresinin uygun kademesine zamanında bildirir. (Bkz. Parag. A64)

¹ ISA 200, 17 nci paragraf.

² ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi".

48. Bileşen denetçisinin, yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka nedenle bileşene ait mali tablolara ilişkin görüş bildirmesi gerekebilir. Bu durumda grup görev ekibi, grup idaresinden, grup görev ekibinin farkında olduğu fakat bileşen idaresinin farkında olmayabileceği ve bileşene ait mali tablolar için önemli olabilecek her türlü hususla ilgili olarak bileşen idaresini bilgilendirmesini talep eder. Grup idaresinin, bu hususu bileşen idaresine bildirmeyi reddetmesi halinde grup görev ekibi, bunu grubun yönetiminden sorumlu olanlarla görüşür. Sorunun çözülmemesi halinde grup görev ekibi; yasal ve mesleki gizlilik hususlarına tabi olarak, sorun çözülene kadar bileşenin mali tablolarıyla ilgili rapor yazmaması hususunda bileşen denetçisine tavsiye verip vermeyeceğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A65)

Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim

49. Grup görev ekibi, ISA 260¹ ve diğer ISA'ların gerektirdiklerine ek olarak aşağıdaki hususları da grubun yönetiminden sorumlu olanlara bildirir: (Bkz. Parag. A66)
- Bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışmanın türüne ilişkin genel açıklama.
 - Bileşen denetçilerinin önemli bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürüteceği çalışmaya, grup görev ekibinin planlı katılımının niteliğiyle ilgili genel açıklama.
 - Grup görev ekibinin bileşen denetçisinin çalışmasına ilişkin değerlendirmesinin, denetçinin çalışmasının kalitesiyle ilgili endişe uyandırdığı durumlar.
 - Grup denetimi üzerindeki her türlü kısıtlamalar, örneğin grup görev ekibinin bilgiye erişiminin kısıtlanması.
 - Grup idaresini, bileşen idaresini, grup çapında uygulanan kontrollerde önemli role sahip olan çalışanları veya hilenin grup mali tablolarında önemli yanlış bildirimden dolayı hallerdeki diğer kişileri içeren hile veya hile şüphesi.

Belgelendirme

50. Grup görev ekibi, denetim belgelerinde aşağıdaki hususlara yer verir:²
- Önemli bileşenleri ve bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürütülen çalışmanın türünü gösteren bir bileşen analizi.
 - Bileşen denetçilerinin önemli bileşenlere ilişkin yürüttüğü çalışmaya, grup görev ekibinin yaptığı katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamı (uygun olduğu hallerde grup görev ekibinin, bileşen denetçisine ait denetim belgelerinin ilgili kısımlarını ve denetçinin bunlarla ilgili vardığı sonuçları gözden geçirmesi dâhil).
 - Grup görev ekibinin gereklilikleri hakkında grup görev ekibi ve bileşen denetçileri arasında yapılan yazılı iletişimler.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

² ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", Paragraf 8-11 ve A6.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yasal veya İdari Düzenlemeler Gereği veya Başka Nedenle Denetime Tâbi Olan Bileşenler (Bkz. Parag. 3)

- A1. Grup görev ekibinin; grup denetimine denetim kanıtı sağlamak üzere yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka nedenle bir denetimden faydalanıp faydalanmama kararını etkileyebilecek faktörler şunları kapsar:
- Bileşenin mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesi ile grup mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan çerçeve arasındaki farklılıklar.
 - Bileşen denetçisinin uyguladığı denetim standartları ve diğer standartlar ile grup mali tablolarının denetiminde uygulanan standartlar arasındaki farklılıklar.
 - Bileşene ait mali tabloların denetiminin, grubun raporlama takvimine uyacak şekilde zamanında tamamlanıp tamamlanmayacağı.

Tanımlar

Bileşen (Bkz. Parag. 9(a))

- A2. Grubun yapısı, bileşenlerin nasıl belirlendiğini etkiler. Örneğin grup mali raporlama sistemi; bir ana şirket ve bir veya daha fazla bağlı ortaklık, ortak girişimler veya muhasebenin özkaynak veya maliyet yöntemleriyle muhasebeleştirilen iştirakler tarafından; genel merkez ve bir veya daha fazla bölüm veya şube tarafından veya her ikisinin bir kombinasyonu tarafından hazırlanacak mali bilgiyi sağlayan bir organizasyon yapısı üzerine kurulmuş olabilir. Ancak bazı gruplar; kendi mali raporlama sistemlerini; işlev, süreç, ürün veya hizmete göre (veya ürün veya hizmet gruplarına göre) veya coğrafi konuma göre oluşturabilirler. Bu gibi durumlarda grup veya bileşen idaresi tarafından; ilgili mali bilgileri hazırlanan ve grup mali tablolarına dâhil edilen kuruluş veya ticari faaliyet; belli bir işlev, süreç, ürün veya hizmet (veya ürün ya da hizmetler grubu) veya coğrafi bölge olabilir.
- A3. Grup mali raporlama sistemi içinde çeşitli düzeylerde bileşenler bulunabilir. Bu durumda münferit bileşenler yerine belli düzeylerde toplu olarak bulunan bileşenleri belirlemek daha uygun olabilir.
- A4. Belli bir düzeyde toplanan bileşenler, grup denetimi amaçlarına uygun bir bileşen oluşturabilir. Ancak bu bileşen, kapsadığı bileşenlere ait mali bilgiyi içeren (yani alt grup) grup mali tablolarını da hazırlayabilir. Bu nedenle bu ISA, geniş bir grup bünyesinde farklı alt gruplar için farklı grup görev ortakları ve ekipleri tarafından uygulanabilir.

Önemli Bileşen (Bkz. Parag. 9(m))

- A5. Bileşenin münferit mali önemliliği arttıkça grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim bulunması riskleri de genellikle artar. Grup görev ekibi, münferit mali önemliliği olan bileşenleri belirlemeye yardımcı olmak amacıyla, seçilen bir ölçüte bir yüzde oranı uygulayabilir. Ölçütün belirlenmesi ve buna uygulanacak yüzde oranına karar verilmesi mesleki yargının kullanılmasını içerir. Grubun niteliği ve şartlarına bağlı olarak uygun ölçütler; grubun varlıkları, yükümlülükleri, nakit akışları, kâr veya ciroyu ihtiva edebilir. Örneğin grup görev ekibi, seçilen ölçütün %15'ini aşan bileşenleri önemli bileşenler olarak değerlendirebilir. Ancak daha yüksek veya daha düşük yüzde oranları da duruma göre uygun görülebilir.

- A6. Grup görev ekibi, özel niteliği veya şartlarından dolayı bir bileşenin grup mali tablolarında kayda değer önemli yanlış bildirim riski (yani denetimde özel dikkat gerektiren riskler¹) içermesi olasılığı bulunduğunu da tespit edebilir. Örneğin bir bileşen, döviz alım satımından sorumlu olabilir ve bu yüzden bileşenin grup açısından başka herhangi bir mali önemliliği bulunmamasına rağmen grubu kayda değer bir önemli yanlış bildirim maruz bırakabilir.

Bileşen Denetçisi (Bkz. Parag. 9(b))

- A7. Grup görev ekibinin talebi üzerine grup görev ekibinin bir üyesi, grup denetimi için bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışma yürütebilir. Bu gibi hallerde görev ekibinin bu üyesi aynı zamanda bileşen denetçisidir.

Sorumluluk (Bkz. Parag. 11)

- A8. Bileşen denetçilerinin, grup denetimi için bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili çalışma yürütmesine ve bu yüzden bunlara ait genel bulgular, sonuçlar veya görüşlerden sorumlu olmasına rağmen grup görev ortağı veya grup görev ortağının firması, grup denetim görüşünden sorumludur.
- A9. Grup görev ekibinin bir veya daha fazla bileşene ait mali bilgi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle değişikliğe uğramış denetim görüşü verilmesi durumunda grup mali tablolarıyla ilgili denetçi raporundaki Değişikliğin Temeline İlişkin Paragraf, bileşen denetçisine atıfta bulunmaksızın (söz konusu durumun yeterince açıklanması için bu gibi bir atıf gerekmedikçe) bu durumun sebeplerini açıklar.²

Kabul ve Devamlılık

Kabul veya Devamlılık Aşamasında Bilgi Edinme (Bkz. Parag. 12)

- A10. Yeni bir görev söz konusu olduğunda grup görev ekibi; grup, grubun bileşenleri ve faaliyet gösterdikleri ortamla ilgili olarak şu kaynaklardan bilgi edinebilir:
- Grup idaresi tarafından sağlanan bilgiler,
 - Grup idaresiyle iletişim ve
 - Uygun olan hallerde önceki grup görev ekibi, bileşen idaresi veya bileşen denetçileriyle iletişim.
- A11. Grup görev ekibinin edindiği bilgiler şu hususları içerebilir:
- Hem yasal hem kurumsal olmak üzere grup yapısı (yani grup mali raporlama sisteminin nasıl organize edildiği).
 - Bileşenlerin grup için önemli olan ticari faaliyetleri (bu faaliyetlerin gerçekleştiği endüstriyel, düzenleyici, ekonomik ve siyasi ortamlar dâhil).
 - Ortak kullanılan hizmet merkezleri dâhil olmak üzere hizmet kuruluşlarından faydalanma.
 - Grup çapında uygulanan kontrollere ilişkin tanım.
 - Konsolidasyon sürecinin karmaşıklığı.

¹ ISA 315, Paragraf 27-29.

² ISA 705, Paragraf 20.

- Grup görev ortağının firmasından veya denetim açısından olmayan bileşen denetçilerinin, herhangi bir bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışmayı yürütüp yürütmeyeceği ve grup idaresinin birden çok denetçi görevlendirmesine ilişkin gerekçesi.
 - Grup görev ekibinin:
 - Grup yönetiminden sorumlu olanlara, grup idaresine, bileşen yönetiminden sorumlu olanlara, bileşen idaresine, bileşen bilgilerine ve bileşen denetçilerine (grup görev ekibinin aradığı ilgili denetim belgeleri de dâhil) sınırsız erişiminin olup olmayacağı ve
 - Bileşenlere ait mali bilgilerle ilgili gerekli çalışmayı yürütüp yürütemeyeceği.
- A12. Devam eden bir görev söz konusu olduğunda grup görev ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi, aşağıda örnekleri verilen önemli değişikliklerden etkilenebilir:
- Grup yapısındaki değişiklikler (örneğin şirket alımları ve elden çıkarma, yeniden yapılanmalar veya grup mali raporlama sistemini düzenleme şeklindeki değişiklikler).
 - Bileşenlerin grup açısından önemli olan faaliyetlerindeki değişiklikler.
 - Grubun yönetiminden sorumlu olanların, grup idaresinin veya önemli bileşenlerin kilit yönetimlerinin kompozisyonundaki değişiklikler.
 - Grup görev ekibinin, grup veya bileşen idaresinin dürüstlüğü ve yeterliliğiyle ilgili endişeleri.
 - Grup çapında uygulanan kontrollerde değişiklikler.
 - Geçerli mali raporlama çerçevesinde değişiklikler.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etme Beklentisi (Bkz. Parag. 13)

- A13. Bir grup yalnızca, önemli bileşen olarak değerlendirilmeyen bileşenlerden oluşmuş olabilir. Bu gibi durumlarda grup görev ekibi:
- (a) Bu bileşenlerin bazılarında ait mali bilgilerle ilgili çalışma yapabilecekse ve
 - (b) Bileşen denetçileri tarafından diğer bileşenlere ait mali bilgilerle ilgili yapılan çalışmalara yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecek ölçüde dâhil olabilecekse
- grup görev ortağı makul bir şekilde, grup denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeyi bekleyebilir.

Bilgiye Erişim (Bkz. Parag. 13)

- A14. Grup görev ekibinin bilgiye erişimi; örneğin gizliliğe ve veri gizliliğine ilişkin kanunlar veya grup görev ekibince istenen ilgili denetim belgelerine bileşen denetçisi tarafından erişim izni verilmemesi gibi grup idaresinin üstesinden gelemeyeceği bazı durumlar nedeniyle kısıtlanabilir. Ayrıca bilgiye erişim, grup idaresi tarafından da kısıtlanabilir.

- A15. Bilgiye erişimin belli durumlar nedeniyle kısıtlandığı hallerde de grup görev ekibi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Ancak bileşenin önemi arttıkça bu olasılık da azalır. Örneğin grup görev ekibi, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir bileşenin yönetiminden sorumlu olanlara, bu bileşenin idaresine veya denetçisine (grup görev ekibi tarafından istenen ilgili denetim belgeleri dâhil) ulaşamayabilir. Bileşen önemli bir bileşen değilse ve grup görev ekibi bu konudaki denetçi raporu dâhil bileşene ait tam bir mali tablo setine sahipse ve grup idaresinin o bileşen hakkındaki bilgilerine de ulaşabiliyorsa bu durumda grup görev ekibi, bu bilginin söz konusu bileşenle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı teşkil ettiği sonucuna varabilir. Ancak bileşen önemli bir bileşense grup görev ekibinin, bu ISA'nın grup denetiminin koşullarıyla ilgili gerekliliklerine riayet etmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin grup görev ekibinin, bileşen denetçisinin çalışmasına dâhil olma konusunda 30 ve 31. paragraflardaki gerekliliklere riayet etmesi mümkün olmayacaktır. Bu nedenle grup görev ekibinin, söz konusu bileşenle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi de mümkün olmayacaktır. Grup görev ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesinin etkisi, ISA 705 açısından değerlendirilir.
- A16. Grup idaresinin, grup görev ekibinin veya bileşen denetçisinin önemli bir bileşene ait bilgilere erişimini kısıtlaması halinde grup görev ekibi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir.
- A17. Bu gibi bir kısıtlamanın önemli olarak görülmeyen bir bileşenle ilgili olması halinde grup görev ekibi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilecek olsa da kısıtlamanın sebebi, grup denetim görüşünü etkileyebilir. Örneğin bu durum, grup idaresinin, grup görev ekibinin yazılı bilgi taleplerine verdiği yanıtların ve grup görev ekibine gönderdiği bildirimlerin güvenilirliğini etkileyebilir.
- A18. Yasal veya idari düzenleme; grup görev ortağının, görevi reddetmesini veya görevden çekilmesini yasaklayabilir. Örneğin bazı yetki alanlarında denetçi, belli bir süre için görevlendirilir ve bu süre bitmeden denetçinin görevden çekilmesi yasaklanır. Ayrıca kamu sektöründe, denetim görev ve yetkisinin niteliği veya kamu yararıyla ilgili hususlar nedeniyle, denetçinin görevi reddetme veya görevden çekilme seçeneği olmayabilir. Bu gibi durumlarda bu ISA, grup denetimi için yine de geçerli olur ve grup görev ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesinin etkisi, ISA 705 açısından değerlendirilir.
- A19. Ek 1'de grup görev ekibinin, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir bileşenle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesine dayalı olarak şartlı görüş içeren denetçi raporu örneği yer almaktadır. Grup görev ekibinin yargısına göre bu durumun etkisi önemlidir ama yaygın değildir.

Görev Şartları (Bkz. Parag. 14)

- A20. Görev şartları, geçerli mali raporlama çerçevesini belirler.¹ Grup denetim görevinin şartlarına ilave hususlar dâhil edilebilir. Örneğin:
- Grup görev ekibiyle bileşen denetçileri arasındaki iletişim, yasal veya idari düzenlemeler kapsamında mümkün olduğu ölçüde kısıtsız olmalıdır.
 - Bileşen denetçileri, bileşenin yönetiminden sorumlu olanlar ve bileşen idaresi arasındaki önemli iletişimler (iç kontroldeki önemli zafiyetler hakkında olanlar dâhil), grup görev ekibine de bildirilmelidir.

¹ ISA 210, Paragraf 8.

- Düzenleyici makamlar ve bileşenler arasında mali raporlama hususlarıyla ilgili önemli iletişimler, grup görev ekibine de bildirilmelidir.
- Grup görev ekibinin gerekli gördüğü ölçüde aşağıdakilere izin verilmelidir:
 - Bileşen bilgilerine, bileşenlerin yönetiminden sorumlu olanlara, bileşen idaresine ve bileşen denetçilerine (grup görev ekibinin aradığı ilgili denetim belgeleri dâhil) erişim imkanı,
 - Bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili çalışma yapılması veya bileşen denetçisinden bu çalışmayı yapmasının talep edilmesi.

A21. Grup görev ortağının grup denetim görevini kabul etmesinin ardından:

- Grup görev ekibinin; bileşen bilgilerine, bileşenlerin yönetiminden sorumlu olanlara, bileşenin idaresine ve bileşen denetçilerine (grup görev ekibinin aradığı ilgili denetim belgeleri dâhil) erişimine veya
- Bileşenlere ait mali bilgilerle ilgili yapılacak çalışmalara

getirilen kısıtlamalar, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesine neden olur ve bu durum grup denetim görüşünü etkileyebilir. İstisnai hâllerde; geçerli yasal veya idari düzenlemeler uyarınca denetimden çekilmenin mümkün olması durumunda, söz konusu kısıtlama denetimden çekilmeye dahi yol açabilir.

Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı (Bkz. Parag. 16)

A22. Grup görev ortağının; genel grup denetim stratejisini ve grup denetim planını gözden geçirmesi, grup denetim görevinin yönetimiyle ilgili yerine getireceği sorumluluğunun önemli bir kısmını oluşturur.

Grubu, Bileşenlerini ve Faaliyet Gösterdikleri Ortamı Tanıma

Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlar (Bkz. Parag. 17)

A23. ISA 315; denetçinin; endüstri, geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil olmak üzere kuruluşu etkileyen düzenleyici ve diğer dış faktörler, kuruluşun niteliği, amaçları ve stratejileri, ilgili ticari riskleri ve kuruluşun mali performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi hakkında bilgi edinirken dikkate alabileceği hususlarla ilgili rehberlik sağlamaktadır.¹ Bu ISA'nın ekinde yer alan Ek 2'de, konsolidasyon süreci gibi bir gruba özel hususlarda rehberliğe yer verilmektedir.

Grup İdaresinin Bileşenlere Verdiği Talimatlar (Bkz. Parag. 17)

A24. Grup idaresi, mali bilginin istikrarlı ve kıyaslanabilir olmasını sağlamak için genellikle bileşenlere talimatlar verir. Bu tür talimatlar, grup mali tablolarına dâhil edilecek bileşenlere ait mali bilgiye ilişkin gereklilikleri belirler ve genellikle mali raporlama prosedür kılavuzlarını ve bir raporlama paketini içerir. Raporlama paketi, genelde grup mali tablolarına dâhil edilecek mali bilginin sağlanmasına ilişkin standart formatlardan meydana gelir. Ancak genellikle raporlama paketleri, geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanan ve sunulan tam mali tablolar biçiminde olmaz.

A25. Talimatlar genelde şunları kapsar:

- Uygulanacak muhasebe politikaları.

¹ ISA 315, Paragraf A17-A41.

- Grup mali tabloları için geçerli olan kanuni gereklilikler ve diğer açıklama gereklilikleri. Örneğin:
 - Bölümlerin belirlenmesi ve raporlanması,
 - İlgili taraflarla ilişkiler ve işlemler,
 - Grup içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar,
 - Grup içi hesap bakiyeleri ve
- Raporlama takvimi.

A26. Grup görev ekibinin talimatlarla ilgili edindiği bilgi, şunları kapsayabilir:

- Raporlama paketini tamamlamak için talimatların açıklığı ve uygulanabilirliği.
- Talimatların:
 - Geçerli mali raporlama çerçevesinin özelliklerini yeteri kadar açıklayıp açıklamadığı,
 - Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine uymak için yeterli açıklama sağlayıp sağlamadığı. Örneğin ilgili taraflarla ilişkilere ve işlemler ile bölüm bilgilerine ilişkin açıklama,
 - Grup içi işlemler, gerçekleşmemiş kârlar ve grup içi hesap bakiyeleri gibi konsolidasyon düzeltmelerinin tespitini sağlayıp sağlamadığı ve
 - Mali bilgilerin bileşen idaresi tarafından onaylanmasını sağlayıp sağlamadığı.

Hile (Bkz. Parag. 17)

A27. Denetçinin, mali tablolarda hile nedeniyle meydana gelen önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesi ve değerlendirmesi ve etkisi değerlendirilen risklere verilecek uygun yanıtları tasarlaması ve uygulaması gerekir.¹ Grup mali tablolarında hile nedeniyle meydana gelen önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek için kullanılan bilgiler, şunları kapsayabilir:

- Grup idaresinin, grup mali tablolarının hile nedeniyle önemli derecede yanlış bildirilmiş olabileceğine ilişkin risk değerlendirmesi.
- Grup idaresinin, gruptaki hile risklerini tespit etme ve bunlara yanıt verme süreci (grup idaresi tarafından belirlenen spesifik hile riskleri veya hile olasılığı bulunan hesap bakiyeleri, işlem sınıfları veya açıklamalar dâhil).
- Hile riski taşınması muhtemel belirli bileşenlerin olup olmadığı.
- Grubun yönetiminden sorumlu olanların, grup idaresinin gruptaki hile risklerini tespit etme ve bunlara yanıt verme süreçlerini ve bu riskleri azaltmak için grup idaresinin uyguladığı kontrolleri nasıl izlediği.
- Grubun yönetiminden sorumlu olanların, grup idaresinin ve iç denetimin (ve uygun görülürse bileşen idaresinin, bileşen denetçilerinin ve diğerlerinin) bileşeni veya grubu etkileyecek şekilde gerçekleşen, şüphelenilen veya iddia edilen hileye ilişkin bilgi sahibi olup olmadıklarıyla ilgili olarak grup görev ekibi tarafından yapılan sorgulamalara verdiği yanıtlar.

¹ ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”.

Grup Görev Ekibinin Üyeleri ve Bileşen Denetçileri Arasında Hile Riskleri Dâhil Grup Mali Tablolarındaki Önemli Yanlış Bildirim Riskleri Hakkındaki Görüşmeler (Bkz. Parag. 17)

A28. Görev ekibinin kilit üyeleri; özellikle hile nedeniyle ortaya çıkan risklere vurgu yaparak kuruluşun hile veya hata nedeniyle mali tablolarda önemli yanlış bildirim yapmaya yatkınlığını tartışmalıdır. Grup denetiminde bu görüşmeler, bileşen denetçilerini de içerebilir.¹ Grup görev ortağının bu görüşmelere kimi dâhil edeceğine, görüşmelerin nasıl ve ne zaman yapılacağına ve kapsamına ilişkin kararı, bu ortağın grupla önceki deneyimleri gibi faktörlerden etkilenir.

A29. Bu görüşmeler, şunlar için fırsat sağlamaktadır:

- Bileşenler ve faaliyet gösterdikleri ortam hakkında bilgi paylaşmak (grup çapında uygulanan kontroller de dâhil),
- Bileşenler veya grubun ticari riskleri hakkında bilgi alışverişinde bulunmak,
- Grup mali tablolarının, hile veya hata nedeniyle nasıl ve nerede önemli yanlış bildirim yatkın olabileceği, grup ve bileşen idaresinin hile içeren mali raporlamayı nasıl yapacağı ve bunu nasıl gizleyebileceği ve bileşenlere ait varlıkların nasıl zimmete geçirilebileceğiyle ilgili fikir alışverişinde bulunmak,
- Grup veya bileşen idaresi tarafından icra edilen, taraflı uygulamaların veya kazançların hileli mali raporlamaya yol açabilecek şekilde yönetilmesi amacıyla tasarlanmış uygulamaları (örneğin, geçerli mali raporlama çerçevesi ile uyumlu olmayan gelir tahakkuku uygulamaları) belirlemek,
- Hile suçu işlenmesi veya hile suçu işlenmesine fırsat sağlanması için grup idaresi, bileşen idaresi veya diğer kişilerin üzerinde teşvik veya baskı oluşturmak veya grup idaresi, bileşen idaresi veya diğer kişilerin hile suçu işlemeyi meşrulaştırmalarına imkân veren bir kültür veya ortama işaret etmek suretiyle grubu etkileyen bilinen iç ve dış faktörleri değerlendirmek,
- Grup veya bileşen idaresinin, kontrolleri geçersiz kılabileceği riskini göz önünde bulundurmamak,
- Grup mali tabloları için bileşenlere ait mali bilgileri hazırlamak amacıyla aynı muhasebe politikalarının kullanılıp kullanılmadığını ve kullanılmadığı hallerde muhasebe politikalarındaki farklılıkların nasıl belirleneceği ve düzeltileceğini (geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği durumlarda) göz önünde bulundurmamak,
- Bileşenlerde tespit edilen hileyi veya hilenin varlığına işaret eden bilgileri tartışmak,
- Ulusal yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğa işaret eden bilgileri paylaşmak (örneğin rüşvet ödemeleri ve uygunsuz transfer fiyatlandırması uygulamaları).

Risk Faktörleri (Bkz. Parag. 18)

A30. Ek 3, tek tek veya bir bütün olarak grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim risklerine (hile nedeniyle doğan riskler dâhil) işaret edebilecek durum veya olayları göstermektedir.

Risk Değerlendirmesi (Bkz. Parag. 18)

A31. Grup görev ekibinin, grup mali tablolarındaki önemli yanlış bildirim risklerini grup düzeyinde değerlendirmesi aşağıdaki gibi bilgilere dayalıdır:

¹ ISA 240, Paragraf 15; ISA 315, Paragraf 10.

- Grup, grubun bileşenleri, faaliyet gösterdikleri ortam ve konsolidasyon süreci hakkında edinilen bilgiler (grup çapındaki kontrollerin ve konsolidasyonla ilgili kontrollerin tasarım ve uygulamasını değerlendirirken elde edilen denetim kanıtları dâhil).
- Bileşen denetçilerinden elde edilen bilgiler.

Bileşen Denetçisini Tanıma (Bkz. Parag. 19)

- A32. Grup görev ekibi, bileşen denetçisini tanımayı yalnızca bu denetçiden grup denetimi için bileşene ait mali bilgiyle ilgili çalışma yapmasını talep etmeyi planlaması durumunda gerçekleştirir. Örneğin grup görev ekibinin, yalnızca grup düzeyinde analitik inceleme teknikleri uygulamayı planladığı bileşenlerin denetçileri hakkında bilgi edinmesi gerekmez.

Grup Görev Ekibinin, Bileşen Denetçisi ve Denetim Kanıtının Kaynakları Hakkında Bilgi Edinmek Üzere Uyguladığı Prosedürler (Bkz. Parag. 19)

- A33. Grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkında bilgi edinmek üzere uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; bu ekibin bileşen denetçisiyle geçmiş deneyimleri veya bileşen denetçisinin bilgisi ve grup görev ekibiyle bileşen denetçisinin ortak politika ve prosedürlere ne derecede tâbi olduğu gibi faktörlerden etkilenir. Örneğin:
- Grup görev ekibi ve bileşen denetçisinin aşağıdaki hususlara sahip olup olmadıkları:
 - Çalışmayı gerçekleştirmek üzere ortak politika ve prosedürler (örneğin denetim metodolojileri),
 - Ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri veya
 - Ortak izleme politikaları ve prosedürler.
 - Aşağıdaki hususların tutarlılığı veya benzerliği:
 - Yasal veya idari düzenlemeler veya hukuk sistemi,
 - Mesleki gözetim, disiplin ve dış kalite güvencesi,
 - Eğitim ve öğretim,
 - Mesleki kuruluşlar ve standartlar veya
 - Dil ve kültür.
- A34. Bu faktörler, birbiriyle etkileşir ve karşılıklı olarak birbirini dışlayıcı değildir. Örneğin sürekli olarak ortak kalite kontrol ve izleme politikaları ve prosedürleri ile ortak denetim metodolojisi uygulayan veya grup görev ortağıyla aynı yetki alanında faaliyet gösteren A Bileşen Denetçisi hakkında grup görev ekibinin bilgi edinme prosedürlerinin kapsamı, sürekli olarak ortak kalite kontrol ve izleme politikaları ve prosedürleri ile ortak denetim metodolojisi uygulamayan veya farklı bir yetki alanında faaliyet gösteren B Bileşen Denetçisi hakkındaki bilgi edinme prosedürlerinin kapsamından daha dar olabilir. Bileşen Denetçileri A ve B ile ilgili yürütülen prosedürlerin niteliği de farklı olabilir.
- A35. Grup görev ekibi, bileşen denetçisi hakkında birçok yöntemle bilgi edinebilir. Bir bileşen denetçisinin dâhil olduğu ilk yılda grup görev ekibi örneğin:

- Grup görev ekibi ve bileşen denetçisinin; ortak izleme politika ve prosedürlerine göre faaliyet gösteren ve bunlara riayet eden bir firmadan veya denetim açısından geldiği durumlarda, kalite kontrol izleme sisteminin sonuçlarını değerlendirebilir.¹
- 19(a)-(c) paragrafındaki hususları tartışmak üzere bileşen denetçisini ziyaret edebilir.
- Bileşen denetçisinin 19(a)-(c) paragrafında bahsedilen hususları yazılı olarak teyit etmesini talep edebilir. Ek 4'te bileşen denetçisi tarafından hazırlanan yazılı teyitlere bir örnek bulunmaktadır.
- Bileşen denetçisinin, 19(a)-(c) paragrafındaki hususlar hakkındaki soru formlarını tamamlamasını talep edebilir.
- Grup görev ortağının firmasındaki meslektaşlarıyla veya bileşen denetçisi hakkında bilgi sahibi olan güvenilir bir üçüncü tarafla, bileşen denetçisi hakkında görüşebilir veya
- Bileşen denetçisinin bağlı olduğu mesleki örgüt veya örgütlerden, bileşen denetçisinin lisans aldığı makamlardan veya başka üçüncü taraflardan teyit alabilir.

Sonraki yıllarda bileşen denetçisi hakkındaki bilgiler, grup görev ekibinin bileşen denetçisiyle olan önceki deneyimlerine dayalı olarak elde edilebilir. Grup görev ekibi, bileşen denetçisinden 19(a)-(c) paragrafında sıralanan hususlara ilişkin önceki yıldan bu yana herhangi bir değişiklik olup olmadığını teyit etmesini talep edebilir.

- A36. Denetim mesleğini gözetim altında bulundurmamak ve denetimlerin kalitesini izlemek için bağımsız gözetim kuruluşlarının kurulmuş olduğu hallerde düzenleyici çevreye ilişkin farkındalık; bileşen denetçisinin bağımsızlığını ve yeterliliğini değerlendirme hususunda grup görev ekibine yardımcı olabilir. Düzenleyici çevreye ilişkin bilgiler, bileşen denetçisinden veya bağımsız gözetim kuruluşları tarafından sağlanan bilgilerden elde edilebilir.

Grup Denetimiyle İlgili Etik Gereklilikler (Bkz. Parag. 19(a))

- A37. Grup denetimi için bir bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma yaparken bileşen denetçisi, grup denetimi için geçerli olan etik gerekliliklere tâbidir. Bu gibi gereklilikler, bileşen denetçisinin kendi yetki alanında kanuni bir denetim gerçekleştirdiği zaman geçerli olan gerekliliklerden farklı olabilir veya bunlara ilave edilebilir. Bu nedenle grup görev ekibi; bileşen denetçisinin, grup denetimiyle ilgili ve bileşen denetçisinin grup denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yeterli etik gereklilikleri anlayıp anlamadığı ve bunlara riayet edip etmeyeceği hususunda bilgi edinir.

Bileşen Denetçisinin Mesleki Yeterliliği (Bkz. Parag. 19(b))

- A38. Grup görev ekibinin bileşen denetçisinin mesleki yeterliliği hakkında edineceği bilgiler aşağıdakileri kapsayabilir:
- Bileşen denetçisinin, grup denetimi için geçerli olan denetim standartları ve diğer standartlar hakkında, grup denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yetecek kadar bilgi sahibi olup olmadığı,
 - Bileşen denetçisinin, belli bir bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma yapmak için gereken özel becerilere (örneğin endüstriye ilişkin spesifik bilgi) sahip olup olmadığı ve
 - Bileşen denetçisinin geçerli mali raporlama çerçevesi hakkında (ilgili olduğu yerde) grup denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yetecek derecede bilgi sahibi olup olmadığı (grup idaresinin bileşenlere verdiği talimatlar, genellikle geçerli mali raporlama çerçevesinin özelliklerini tarif eder).

¹ ISQC 1 uyarınca "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü", 54. Paragraf veya en az o kadar zorlayıcı ulusal gereklilikler.

Grup Görev Ekibinin Bileşen Denetçisi Hakkındaki Bilgisinin Uygulamaya Konması (Bkz. Parag. 20)

- A39. Grup görev ekibi; bileşen denetçisinin çalışmasına müdahil olarak veya bileşene ait mali bilgiler üzerinde ek risk değerlendirmesi veya ek denetim prosedürleri uygulayarak, bileşen denetçisinin bağımsız olmama durumunu ortadan kaldıramaz.
- A40. Ancak grup görev ekibi, bileşen denetçisinin çalışmasına müdahil olarak veya bileşene ait mali bilgiler üzerinde ek risk değerlendirmesi veya ek denetim prosedürleri uygulayarak, bileşen denetçisinin mesleki yeterliliği hakkındaki çok ciddi olmayan endişelerin (örneğin endüstriye mahsus bilgi eksikliği) veya bileşen denetçisinin denetçileri aktif olarak gözetilen bir ortamda faaliyet göstermediği gerçeğinin üstesinden gelebilir.
- A41. Yasal veya idari düzenlemelerin, bileşen denetçisine ait denetim belgelerinin ilgili kısımlarına erişimi yasakladığı hallerde grup görev ekibi; bileşen denetçisinin, ilgili bilgileri ihtiva eden bir özet rapor hazırlayarak bu sorunu çözmesini talep edebilir.

Önemlilik (Bkz. Parag. 21-23)

- A42. Denetçinin:¹
- (a) Genel denetim stratejisini oluştururken:
- (i) Bütün olarak mali tabloların önemlilik düzeyini ve
- (ii) Kuruluşa özel koşullar altında; kullanıcıların grup mali tablolarına dayanarak alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak grup mali tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlış bildirimleri içerebilecek özel işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bulunduğu durumda; bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanmak üzere önemlilik düzeyi veya düzeylerini ve
- (b) Uygulama önemliliğini belirlemesi gerekmektedir.
- Grup denetimi bağlamında önemlilik, hem bütün olarak grup mali tabloları için hem de bileşenlere ait mali bilgiler için belirlenir. Genel grup denetim stratejisi oluşturulurken bir bütün olarak grup mali tabloları için belirlenen önemlilik düzeyi kullanılır.
- A43. Grup mali tablolarında düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin tamamının grup mali tablolarının bütünü için belirlenen önemlilik seviyesini aşma ihtimalini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için bileşen önemliliği, grup mali tablolarının bütünü için belirlenen önemlilik seviyesinden düşük belirlenir. Farklı bileşenler için farklı bileşen önemlilikleri belirlenebilir. Bileşen önemliliğinin grup mali tablolarının bütünü için belirlenen önemliliğin aritmetiksel bir oranı olması gerekmez ve bu nedenledir ki, farklı bileşenler için belirlenen bileşen önemliliği toplamı, grup mali tabloları için belirlenen önemliliği aşabilir. Bileşen önemliliği, bir bileşen için genel denetim stratejisinin oluşturulmasında kullanılır.
- A44. Bileşenin önemliliği; 26, 27(a) ve 29. paragraflar uyarınca grup denetiminin bir parçası olarak mali bilgileri denetlenecek veya gözden geçirilecek olan bileşenler için belirlenir. Bileşenin önemliliği, düzeltilmemiş tespit edilen yanlış bildirimlerin münferit veya toplu halde önemli olup olmadığını değerlendirmek üzere bileşen denetçisi tarafından kullanılır.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", Paragraf10-11.

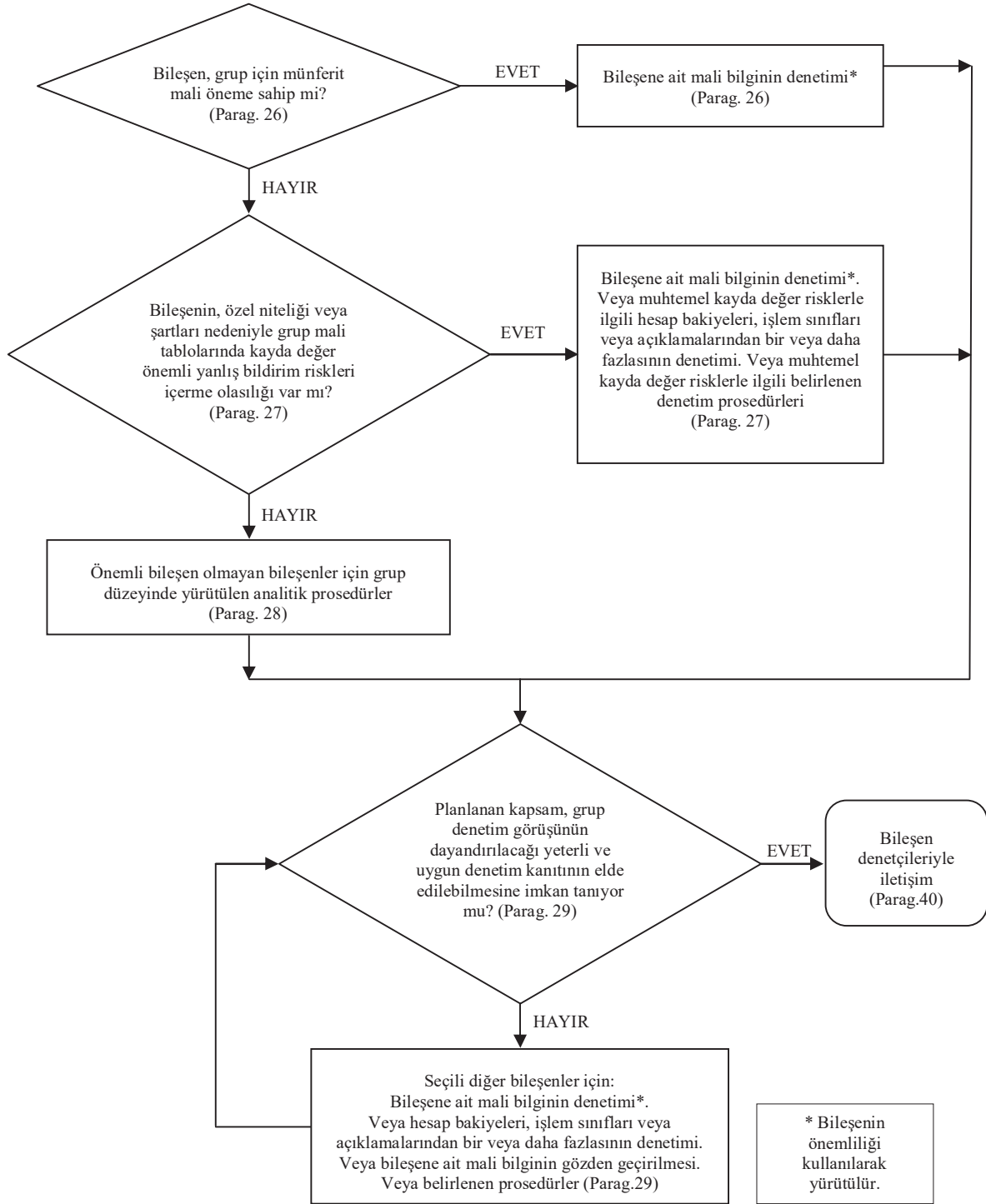
- A45. Yanlış bildirimlerin alt sınırı, bileşen önemliliğine ilave olarak belirlenir. Bileşene ait mali bilgilerde tespit edilen ve yanlış bildirim alt sınırının üstünde bulunan yanlış bildirimler, grup görev ekibine bildirilir.
- A46. Bileşene ait mali bilgide denetim yapılması halinde, bileşen denetçisi (veya grup görev ekibi), bileşen düzeyinde uygulama önemliliğini belirler. Bileşene ait mali bilgide düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının, bileşenin önemlilik düzeyini aşma olasılığını kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için bu gereklidir. Uygulamada ise grup görev ekibi, bileşen önemliliğini bu düşük düzeyde tayin edebilir. Bu gibi durumlarda bileşen denetçisi; bileşene ait mali bilgide önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmek, etkisi değerlendirilen risklere yanıt olarak ek denetim prosedürleri tasarlamak ve tespit edilen yanlış bildirimlerin münferit veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirmek amacıyla bileşen önemliliğini kullanır.

Etkisi Değerlendirilen Risklere Verilecek Yanıtlar

Bileşenlere Ait Mali Bilgilerle İlgili Yürütülecek Çalışma Türünü Belirleme (Bkz. Parag. 26-27)

- A47. Grup görev ekibinin, bileşene ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışma türünü belirlemesi ve bileşen denetçisinin çalışmasına katılımı şunlardan etkilenir:
- Bileşenin önemi,
 - Grup mali tablolarında tespit edilen kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri,
 - Grup görev ekibinin, grup çapında uygulanan kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve bunların uygulanıp uygulanmadığını belirlemesi ve
 - Grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkındaki bilgisi.

Aşağıdaki şema; bileşenin öneminin, grup görev ekibinin bileşene ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışma türüne dair kararını nasıl etkilediğini göstermektedir.



Önemli Bileşenler (Bkz. Parag. 27(b)-(c))

- A48. Grup görev ekibi; bir bileşeni, özel niteliği ve şartları nedeniyle grup mali tablolarında kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri içermeye olası olduğu bulunduğu için önemli bileşen olarak tayin edebilir. Bu durumda grup görev ekibi, muhtemel kayda değer risklerden etkilenen hesap bakiyelerini, işlem sınıflarını veya açıklamaları belirleyebilir. Bu gibi hallerde grup görev ekibi; yalnızca bu hesap bakiyeleri, işlem sınıfları veya açıklamaların denetimini yürütmeye veya bileşen denetçisinden yürütmesini talep etmeye karar verebilir. Örneğin A6 paragrafında belirtilen durumda, bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma; söz konusu bileşenin döviz alım satımlarından etkilenen hesap bakiyelerinin, işlem sınıflarının ve açıklamaların denetimiyle sınırlı olabilir. Grup görev ekibinin; bileşen denetçisinden bir veya daha fazla hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklamanın denetimini yürütmesini talep etmesi halinde, grup görev ekibinin iletişimde (bkz. 40. paragraf), pek çok mali tablo kaleminin birbirleriyle ilişkili olduğunu dikkate alınır.
- A49. Grup görev ekibi, grup mali tablolarındaki muhtemel kayda değer önemli bir yanlış bildirim riskine karşılık olarak denetim prosedürleri tasarlayabilir. Örneğin, stok değer düşüklüğüne ilişkin muhtemel kayda değer bir riskin bulunduğu durumda, değer düşüklüğü ihtimali olan büyük miktarda stok bulduran ancak başkaca bir önem arz etmeyen bir bileşende grup denetim ekibi, stok değerlemesine ilişkin belirli denetim prosedürlerini uygulayabilir veya bunları uygulamasını bileşen denetçisinden talep edebilir.

Önemli Olmayan Bileşenler (Bkz. Parag. 28-29)

- A50. Görevin şartlarına bağlı olarak bileşenlere ait mali bilgiler, analitik inceleme tekniklerinin amaçlarına uygun olarak çeşitli düzeylerde bir araya getirilebilir. Analitik inceleme tekniklerinin sonuçları; grup görev ekibinin, önemli olmayan bileşenlere ait toplu mali bilgide kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri bulunmadığına dair vardığı sonuçları güçlendirir.
- A51. Grup görev ekibinin; 29. paragraf uyarınca kaç bileşenin seçileceği, hangi bileşenlerin seçileceği ve seçilen münferit bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışmanın türü hakkındaki kararı, şu gibi faktörlerden etkilenebilir:
- Önemli bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili elde edilmesi beklenen denetim kanıtının kapsamı.
 - Bileşenin yeni kurulmuş veya alınmış olup olmadığı.
 - Bileşende önemli değişikliklerin meydana gelip gelmediği.
 - İç denetimin bileşende çalışma yürütüp yürütmediği ve o çalışmanın grup denetimi üzerindeki etkisi.
 - Bileşenlerin ortak sistemler ve süreçler uygulayıp uygulamadığı.
 - Grup çapındaki kontrollerin faaliyet etkinliği.
 - Grup düzeyinde uygulanan analitik inceleme teknikleriyle tespit edilen anormal dalgalanmalar.
 - Bu kategorideki diğer bileşenlerle kıyaslandığında bileşenin münferit mali önemi veya ortaya koyduğu risk.
 - Bileşenin, yasal veya idari düzenlemeler gereği veya başka nedenle denetime tabi olup olmadığı.

Bu kategorideki bileşenlerin seçimi sırasında öngörülemezlik ögesinin dâhil edilmesi, bileşenlere ait mali bilgide önemli yanlış bildirim tespit etme olasılığını artırabilir. Bileşenlerin seçimi, çoğu zaman döngüsel bir temelde değişir.

- A52. Bileşene ait mali bilgiler, koşulların gerektirdiği şekilde adapte edilmek kaydıyla Uluslararası İnceleme Görevleri Standartları (ISRE) 2400¹ veya ISRE 2410² uyarınca gözden geçirilebilir. Grup görev ekibi, bu çalışmayı desteklemek üzere ek prosedürler de tayin edebilir.
- A53. A13 paragrafında açıklandığı gibi bir grup, yalnızca önemli olmayan bileşenlerden oluşabilir. Bu gibi hallerde grup görev ekibi, 29. paragraf uyarınca bileşenlere ait mali bilgiyle ilgili yürütülecek çalışma türüne karar vererek grup denetim görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Grup görev ekibi veya bileşen denetçisinin, bileşenlere ait mali bilgide yalnızca grup çapında uygulanan kontrolleri test etmesi ve analitik inceleme teknikleri uygulaması halinde, grup görev ekibinin, grup denetim görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi pek olası değildir.

Bileşen Denetçileri Tarafından Yürütülen Çalışmaya Dâhil Olma (Bkz. Parag. 30-31)

- A54. Grup görev ekibinin, bileşen denetçisinin çalışmasına katılımını etkileyebilecek faktörler şunlardır:
- Bileşenin önemi,
 - Grup mali tablolarında tespit edilen kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri ve
 - Grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkında sahip olduğu bilgi.

Bileşenin önemli olması veya kayda değer riskler tespit edilmesi durumunda grup görev ekibi, 30 ve 31. paragraflarda tanımlanan prosedürleri uygular. Bileşenin önemli olmaması halinde ise grup görev ekibinin bileşen denetçisinin çalışmasına katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı, grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkında sahip olduğu bilgiye dayalı olarak çeşitlilik gösterir. Bileşenin önemli olmadığı gerçeği ikincil bir konu haline gelir. Örneğin bir bileşen, önemli bileşen olarak değerlendirilmese bile, bileşen denetçisinin mesleki yeterliliği (örneğin endüstriye mahsus bilgi eksikliği) hakkında çok ciddi olmayan endişelere sahip olunması veya bileşen denetçisinin denetçileri aktif olarak gözetilen bir ortamda faaliyet göstermemesi sebebiyle, grup görev ekibi yine de bileşen denetçisinin risk değerlendirmesine dâhil olmaya karar verebilir.

- A55. Bileşen denetçisinin çalışmasına dâhil olma biçimleri (30, 31 ve 42. paragraflarda belirtilenlerden başka), grup görev ekibinin bileşen denetçisi hakkında sahip olduğu bilgi temelinde aşağıdakilerden bir veya birden fazlasını kapsayabilir:
- Bileşeni ve faaliyet gösterdiği ortamı tanımak amacıyla bileşen idaresiyle veya bileşen denetçileriyle toplantı yapılması.
 - Bileşen denetçilerinin genel denetim stratejisi ve denetim planını gözden geçirme.
 - Bileşen düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek üzere risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması. Bu prosedürler, bileşen denetçileriyle birlikte veya grup görev ekibi tarafından uygulanabilir.
 - Ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması. Bunlar, bileşen denetçileriyle birlikte veya grup görev ekibi tarafından tasarlanabilir ve uygulanabilir.

¹ ISRE 2400, "Mali Tablolara Yönelik Gözden Geçirme Görevleri".

² ISRE 2410, "Kuruluşun Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Mali Tablolarının Gözden Geçirilmesi".

- (e) Bileşen denetçileri ile bileşen idaresi arasında yapılan kapanış toplantısına ve diğer önemli toplantılara katılım sağlanması.
- (f) Bileşen denetçilerine ait denetim belgelerinin diğer ilgili kısımlarının gözden geçirilmesi.

Konsolidasyon Süreci

Konsolidasyon Düzeltmeleri ve Yeniden Sınıflandırmalar (Bkz. Parag. 34)

- A56. Konsolidasyon süreci, olağan işlem sistemlerinden geçmeyen ve grup mali tablolarında rapor edilen tutarlarda düzeltmeler yapılmasını gerektirebilir ve başka mali bilgilerin tâbi olduğu iç kontrollere tâbi olmayabilir. Grup görev ekibinin, düzeltmelerin uygunluğu, tamlığı ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmesi şunları kapsayabilir:
- Önemli düzeltmelerin, bunların altında yatan olay ve işlemleri uygun biçimde yansıtmayı yansıtmadığını değerlendirme,
 - Önemli düzeltmelerin, grup idaresi ve uygun olduğu hallerde bileşen idaresi tarafından doğru biçimde hesaplanmış, işlenmiş ve onaylanmış olup olmadığına karar verme,
 - Önemli düzeltmelerin, uygun biçimde desteklenmiş ve yeterli bir şekilde belgelenmiş olup olmadığına karar verme ve
 - Grup içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar ile grup içi hesap bakiyelerinin mutabakatını ve eliminasyonunu kontrol etme.

Bileşen Denetçisiyle İletişim (Bkz. Parag. 40-41)

- A57. Grup görev ekibi ve bileşen denetçileri arasında karşılıklı etkin bir iletişim yoksa grup görev ekibinin, grup denetim görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememe riski vardır. Grup görev ekibinin gerekliliklerinin net olarak ve zamanında iletilmesi, grup görev ekibi ve bileşen denetçisi arasındaki karşılıklı etkin iletişimin temelini oluşturur.
- A58. Grup görev ekibinin gereklilikleri, genellikle bir talimatname halinde bildirilir. Ek 5, bu tür bir talimatnameye dâhil edilebilecek gerekli ve ek hususlarla ilgili rehberlik içerir. Bileşen denetçisinin grup görev ekibiyle iletişimi, çoğu zaman yürütülen işle ilgili bir rapor veya özet rapor biçimindedir. Ancak grup görev ekibi ve bileşen denetçisi arasındaki iletişimin yazılı halde olması gerekmez. Örneğin grup görev ekibi, tespit edilen kayda değer riskleri tartışmak veya bileşen denetçisine ait denetim belgelerinin ilgili kısımlarını gözden geçirmek üzere bileşen denetçisini ziyaret edebilir. Ancak bu ISA'nın ve diğer ISA'ların belgelendirme gereklilikleri yine de geçerlidir.
- A59. Grup görev ekibiyle işbirliği yaparken bileşen denetçisi, yasal veya idari düzenlemeler yasaklamadıkça grup görev ekibine ilgili denetim belgelerine erişim sağlar.
- A60. Grup görev ekibi üyesinin aynı zamanda bir bileşen denetçisi olması halinde grup görev ekibinin, bileşen denetçisiyle net olarak iletişim kurma amacı özel yazılı belgelerden başka yollarla da yapılabilir. Örneğin:
- Bileşen denetçisinin, genel denetim stratejisi ve denetim planına erişmesi, grup görev ekibinin 40. paragrafta belirtilen gerekliliklerini bildirmek için yeterli olabilir ve

- Bileşen denetçisine ait belgelerin grup görev ekibi tarafından gözden geçirilmesi, grup görev ekibinin 41. paragrafta belirtilen çıkarımlarıyla ilgili hususları bildirmek için yeterli olabilir.

Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Bileşen Denetçisine Ait Belgeleri Gözden Geçirme (Bkz. Parag. 42(b))

- A61. Bileşen denetçisine ait belgelerin hangi kısımlarının grup denetimiyle ilgili olacağı, şartlara bağlı olarak değişebilir. Genellikle odak noktası, grup mali tablolarında önemli yanlış bildirim bulunmasına yönelik kayda değer risklerle ilgili denetim belgeleridir. Gözden geçirme çalışmasının kapsamı; bileşen denetçisinin oluşturduğu denetim belgelerinin, bileşen denetçisinin firmasının gözden geçirme prosedürlerine tâbi tutulmuş olmasından etkilenebilir.

Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu (Bkz. Parag. 44-45)

- A62. Grup denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği sonucuna varması halinde grup görev ekibi, bileşen denetçisinden ek prosedürler uygulamasını talep edebilir. Bu uygun değilse grup görev ekibi, bileşene ait mali bilgiler üzerinde kendi prosedürlerini uygulayabilir.
- A63. Grup görev ortağının; yanlış bildirimlerin (grup görev ekibi tarafından tespit edilen veya bileşen denetçileri tarafından bildirilen) toplu etkisine ilişkin değerlendirmede bulunması, bir bütün olarak grup mali tablolarının önemli derecede yanlış bildirilip bildirilmediğine karar vermesini sağlar.

Grup İdaresi ve Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim

Grup İdaresiyle İletişim (Bkz. Parag. 46-48)

- A64. ISA 240, hilenin idareye ve idarenin hilenin içinde yer alması halinde yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili gereklilikleri ve rehberliği içerir.¹
- A65. Grup idaresinin, bazı önemli ve hassas bilgileri gizli tutması gerekebilir. Bileşene ait mali tablolar açısından önemli olabilecek ve bileşen idaresinin farkında olmayabileceği önemli hususlara örnekler şunlardır:
- Muhtemel hukuki davalar.
 - Önemli işletme aktiflerinin elden çıkarılmasına ilişkin planlar.
 - Takip eden olaylar.
 - Önemli yasal anlaşmalar.

¹ ISA 240, Paragraf 40-42.

Grubun Yönetiminden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 49)

- A66. Grup görev ekibinin; grubun yönetiminden sorumlu olanlara bildireceği hususlar, bileşen denetçileri tarafından grup görev ekibinin dikkatine sunulan ve grup görev ekibinin, grubun yönetiminden sorumlu olanların sorumlulukları açısından önemli olduğu yargısına vardığı hususları içerebilir. Grubun yönetiminden sorumlu olanlarla iletişim, grup denetimi sırasında çeşitli zamanlarda gerçekleşir. Örneğin 49(a)-(b) paragrafında bahsedilen hususlar; grup görev ekibi, bileşenlere ait mali bilgilerle ilgili yürütülecek çalışmaya karar verdikten sonra bildirilebilir. Öte yandan 49(c) paragrafında bahsedilen husus, denetimin sonunda ve 49(d)-(e) paragrafında bahsedilen hususlar ise gerçekleştikleri sırada bildirilebilir.

Ek 1

(Bkz. Parag. A19)

Grup Görev Ekibinin, Grup Denetim Görüşüne Temel Oluşturacak Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği Hallerdeki Şartlı Görüşe İlişkin Örnek

Bu örnekte grup görev ekibi, öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir bileşenle ilgili olarak (toplam varlıkların 60 milyon ABD Doları olduğu bilançoda, 15 milyon ABD Doları olarak muhasebeleştirilmiştir) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememektedir, çünkü bileşenin muhasebe kayıtlarına, idaresine veya denetçisine erişememiştir.

Grup görev ekibi; ilgili denetçi raporu dâhil olmak üzere, 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla bileşenin denetlenmiş mali tablolarını okumuş ve grup idaresi tarafından tutulan, bileşene ait ilgili mali bilgileri dikkate almıştır.

Grup görev ortağının yargısına göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin grup mali tabloları üzerindeki etkisi, önemlidir ama yaygın değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide bilançosu, biten yıla yönelik konsolide gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki konsolide mali tablolarını denetledik.

Konsolide Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

İdare; bu konsolide mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları³ uyarınca hazırlanmasından, güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen konsolide mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun; durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “İdare, Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların hazırlanmasından ve ... sorumludur.”

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu konsolide mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar; etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, konsolide mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Hile veya hata nedeniyle konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dahil olmak üzere prosedürlerin seçimi, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla¹ değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla kuruluşun konsolide mali tabloları hazırlaması ve güvenilir şekilde sunmasıyla ilgili iç kontrollerini dikkate alır.² Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve konsolide mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş İçin Temel

ABC Şirketinin, yıl içinde alınan ve öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir yabancı ortak olan XYZ Şirketine yaptığı yatırım, 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide bilançosunda 15 milyon ABD Doları olarak gösterilmektedir ve ABC'nin, XYZ'nin 1 milyon ABD Doları net geliri içindeki payı, biten yıla ait konsolide gelir tablosunda yer almaktadır. XYZ'nin mali bilgilerine, idaresine ve denetçilerine erişimimiz engellendiği için ABC'nin 31 Aralık 20X1 tarihli XYZ yatırımının defter değeri ve ABC'nin o yıl için XYZ'nin net gelirinden payı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik. Sonuç olarak bu miktarlarda düzeltme yapılması gerekip gerekmediğini tespit edemedik.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş İçin Temel paragrafında anlatılan hususun olası etkileri hariç olmak üzere konsolide mali tablolar; 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin mali durumunu ve biten yıla ait mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

¹ Bir önceki dipnotta (*Çevirenin notu: *bir önceki sayfanın 3 numaralı dipnotunda*) bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

² Denetçinin, konsolide mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır." Bir önceki sayfanın 3 numaralı dipnotunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Grup görev ortağının yargısında; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin grup mali tabloları üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olduğu belirtilmişse grup görev ortağı, ISA 705 uyarınca görüş bildirmekten kaçınır.

Ek 2

(Bkz. Parag. A23)

Grup Görev Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler

Verilen örnekler, çok çeşitli hususları kapsar. Ancak tüm hususlar, her grup denetim göreviyle ilgili değildir ve örnekler listesinin tam olması gerekmez.

Grup Çapında Uygulanan Kontroller

1. Grup çapında uygulanan kontroller aşağıdaki hususların bir bileşimini içerebilir:
 - Ticari gelişmeleri tartışmak ve performansı gözden geçirmek amacıyla grup idaresiyle bileşen idaresi arasında yapılan düzenli toplantılar.
 - Grup idaresine, bileşenlerin performansını bütçeye göre izleme ve uygun adım atma imkânı sunan düzenli raporlama programları dâhil, bileşenlerin faaliyetlerinin ve mali sonuçlarının izlenmesi.
 - Grup idaresinin risk değerlendirme süreci, başka bir ifadeyle grup mali tablolarının önemli yanlış bildirimine yol açabilecek hile riski dâhil, ticari riskleri tespit etme, analiz etme ve yönetme süreci.
 - Grup içi işlemlerin, gerçekleşmemiş kârların ve grup içi hesap bakiyelerinin grup düzeyinde izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonu.
 - Bileşenlerden edinilen mali bilgilerin, zamanlılığını izleme ve bu bilgilerin doğruluğunu ve tamlığını değerlendirme süreci.
 - Grubun tamamı veya bir kısmı için uygulanan aynı genel BT kontrolleri tarafından kontrol edilen merkezi BT sistemi.
 - Bileşenlerin tamamı veya bazıları için ortak olan BT sistemi içindeki kontrol faaliyetleri.
 - İç denetim faaliyetleri ve öz değerlendirme programları da dâhil olmak üzere kontrollerin izlenmesi.
 - Grup mali raporlama prosedürlerine ilişkin rehberler de dâhil, tutarlı politika ve prosedürler.
 - Davranış kuralları ve hileyi önleme programları gibi grup çapında uygulanan programlar.
 - Bileşen idaresine yetki ve sorumluluk verilmesine ilişkin düzenlemeler.
2. İç denetim, grup çapında uygulanan kontrollerin bir parçası olarak görülebilir (örneğin iç denetim fonksiyonunun merkezileşmesi durumunda olduğu gibi). ISA 610¹; grup görev ekibinin, iç denetçilerin çalışmasından faydalanmayı planladığı hallerde iç denetçilerin yeterliliği ve tarafsızlığına ilişkin grup görev ekibinin değerlendirmesini ele alır.

Konsolidasyon Süreci

3. Grup görev ekibinin, konsolidasyon süreci hakkında edineceği bilgi şu hususları kapsayabilir:

Geçerli mali raporlama çerçevesiyle ilgili hususlar:

¹ ISA 610, "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması", Paragraf9.

- Bileşen idaresinin, geçerli mali raporlama çerçevesiyle ilgili sahip olduğu bilginin kapsamı.
- Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak bileşenleri belirleme ve muhasebeleştirme süreci.
- Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak bölümlere göre raporlama yapmak için raporlanabilir bölümleri belirleme süreci.
- Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak raporlama yapmak için ilgili taraf ilişkilerini ve ilgili taraf işlemlerini belirleme süreci.
- Grup mali tablolarına uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda önceki hesap dönemine göre meydana gelen değişiklikler ve geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki yeni veya revize edilmiş standartlardan kaynaklanan değişiklikler.
- Mali yılsonları, grubun yılsonlarından farklı olan bileşenleri ele alma prosedürleri.

Konsolidasyon süreciyle ilgili hususlar:

- Grup idaresinin, bileşenlerce kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin bilgi edinme süreci ve uygun olan hallerde grup mali tabloları için bileşenlere ait mali bilgileri hazırlamak üzere tekdüze muhasebe politikalarının kullanılmasını, muhasebe politikalarındaki farklılıkların belirlenmesini ve gerektiğinde geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak düzeltilmesini sağlama süreci. Tekdüze muhasebe politikaları; geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak grup tarafından kabul edilen ve bileşenlerin, benzer işlemleri tutarlı biçimde raporlamak için kullandığı spesifik ilkeler, temeller, anlaşmalar, kurallar ve uygulamalardır. Genellikle bu politikalar, grup idaresi tarafından yayımlanan mali raporlama prosedürlerine ilişkin kılavuzda ve raporlama paketinde tanımlanır.
- Grup idaresinin; konsolidasyon için bileşenlerin tam, doğru ve zamanında raporlama yapmasını sağlama süreci.
- Yabancı bileşenlere ait mali bilgileri, grup mali tablolarının para birimine çevirme süreci.
- BT'nin konsolidasyon için nasıl organize edildiği (sürecin manüel ve otomatik aşamaları ile konsolidasyon sürecinin çeşitli aşamalarında yapılan manüel ve programlı kontroller dâhil).
- Grup idaresinin, takip eden olaylara ilişkin bilgi edinme süreci.

Konsolidasyon düzeltmeleriyle ilgili hususlar:

- İlgili yevmiye kayıtlarını hazırlama, yetkilendirme ve işleme süreci ile konsolidasyondan sorumlu personelin deneyimi dâhil, konsolidasyon düzeltmelerini kaydetme süreci.
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği konsolidasyon düzeltmeleri.
- Konsolidasyon düzeltmelerine yol açmış olan olaylar ve işlemler hakkındaki ticari gerekçe.
- Bileşenler arasındaki işlemlerin sıklığı, niteliği ve boyutu.
- Grup içi işlemlerin, gerçekleşmemiş kârların ve grup içi hesap bakiyelerinin izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonuna ilişkin prosedürler.
- Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak; edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine ulaşmak üzere atılan adımlar, varsa şerefliyi itfa etmek için uygulanacak prosedürler ve şerefliyenin değer düşüklüğünü test etme.

- Bileşenden kaynaklanan kayıplarla ilgili çoğunluk veya azınlık pay sahipleri ile yapılan düzenlemeler (örneğin azınlık pay sahibinin bu gibi zararları giderme yükümlülüğü).

Ek 3

(Bkz. Parag. A30)

**Grup Mali Tablolarında Önemli Yanlış Bildirim Riskleri
Bulunduğunu Gösterebilecek Durum veya Olaylara İlişkin Örnekler**

Verilen örnekler, çok çeşitli durum veya olayları kapsar. Ancak tüm durum veya olaylar, her grup denetim göreviyle ilgili değildir ve örnekler listesinin tam olması gerekmez.

- Karmaşık grup yapısı (özellikle alımların, elden çıkarmaların veya yeniden yapılanmaların sıklıkla yapıldığı durumlarda).
- Şeffaf olmayan karar verme süreçleri dâhil, zayıf kurumsal yönetim yapıları.
- Grup çapında kontrollerin uygulanmaması veya etkisiz olması (bileşen faaliyetlerinin ve sonuçlarının izlenmesi hususunda grup idaresinin yetersiz bilgisi).
- Yabancı yetki alanlarında faaliyet gösteren fakat ticari ve mali politika gibi alanlarda olağandışı devlet müdahaleleri, para birimi ve temettü hareketleri üzerinde kısıtlamalar ve döviz kurlarında dalgalanmalar gibi faktörlere maruz kalabilen bileşenler.
- Bileşenlerin uzun vadeli sözleşmeler ya da yenilikçi veya karmaşık finansal araçların ticareti gibi yüksek risk içeren ticari faaliyetleri.
- Geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hangi bileşenlere ait mali bilgilerin, grup mali tablolarında birleştirilmesi gerektiği hakkındaki belirsizlikler (örneğin herhangi bir özel amaçlı veya ticari olmayan kuruluşun mevcut olup olmadığı ve bunlara ilişkin mali bilgilerin birleştirme gerektirip gerektirmediği).
- Olağandışı ilgili taraf ilişkileri ve işlemleri.
- Konsolidasyon işlemleri sırasında mutabakatı sağlanmayan veya kapatılmayan geçmiş grup içi hesap bakiyeleri.
- Birden fazla bileşende muhasebeleştirilen karmaşık işlemlerin mevcudiyeti.
- Bileşenlerin, grup mali tablolarına uygulanan muhasebe politikalarından farklı muhasebe politikaları uygulaması.
- İşlemlerin zamanlamasını manipüle etmek için kullanılacak mali yılsonları farklı olan bileşenler.
- Yetkilendirilmemiş veya tamamlanmamış önceki konsolidasyon düzeltmeleri.
- Grup bünyesinde agresif vergi planlaması veya vergi cenneti olarak bilinen yerlerdeki kuruluşlarla yapılan büyük miktardaki nakit işlemleri.
- Bileşenlere ait mali tabloları denetlemek için görevlendirilen denetçilerin sık sık değişmesi.

Ek 4

(Bkz. Parag. A35)

Bileşen Denetçisi Tarafından Yapılan Teyitlere İlişkin Örnekler

Aşağıdaki örnek, standart bir mektup olarak amaçlanmamıştır. Teyitler, bir bileşen denetçisinden diğerine ve bir dönemden diğerine çeşitlilik gösterebilir.

Teyitler genellikle bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma başlamadan önce alınır.

[Bileşen Denetçisinin Anteti]

[Tarih]

[Grup Görev Ortağına]

Bu mektup; [ana şirketin adı] şirketinin [tarih] tarihli biten yıla ait grup mali tablolarında yaptığınız denetimle bağlantılı olarak söz konusu grup mali tablolarının, [tarih] itibariyle grubun mali durumunu, biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını [geçerli mali raporlama çerçevesini belirtin] uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunup sunmadığı (gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı) hakkında görüş bildirmek amacıyla sağlanmaktadır.

[Gün/ay/yıl] tarihinde sona eren yıla ilişkin olarak [bileşenin adı]'nın mali bilgilerine dair belirtilen çalışmayı yapmamızı talep eden [gün/ay/yıl] tarihli talimatlarınızı aldığımızı bildiririz.

Aşağıdakileri teyit etmekteyiz:

1. Talimatlara riayet edebileceğiz. / Şu talimatlara [talimatları belirtin] şu nedenlerle [nedenleri belirtin] riayet edemeyeceğimizi bildiriyoruz.
2. Talimatlar açık ve net ve biz talimatları anlıyoruz. / Şu talimatları [talimatları belirtin] açıklarsanız memnun oluruz.
3. Tarafınızla işbirliği yapacağız ve ilgili denetim dokümanlarına erişiminizi sağlayacağız.

Aşağıdakileri kabul etmekteyiz:

1. [Bileşenin adı] ait mali bilgiler, [ana şirketin adı] ait grup mali tablolarına dâhil edilecektir.
2. [Tarih]'de sona eren yıla ilişkin olarak [bileşenin adı]'nın mali bilgilerine yönelik yerine getirmemizi istediğiniz çalışmaya katılım sağlamayı gerekli görebilirsiniz.
3. [Ana şirketin adı] ait grup mali tablolarının denetimi için bizim çalışmamızı değerlendirmeyi ve uygun görülürse çalışmamızdan faydalanmayı planlamaktasınız.

[Ana şirketin adı] ait bir [bileşeni tanımlayın, örneğin tek mülkiyetli bağlı şirket, bağlı şirket, ortak girişim, muhasebenin öz kaynak veya maliyet yöntemleriyle muhasebeleştirilen iştirak] olan [bileşenin adı] hakkındaki mali bilgilerle ilgili gerçekleştireceğimiz çalışmayla bağlantılı olarak şunları teyit etmekteyiz:

1. Grup mali tabloların denetimi ile ilgili sorumluluklarımızı yerine getirebilmemiz için [ilgili etik gereklilikleri belirtin] hakkında yeterli bilgi edindik ve bunlara riayet edeceğiz. Özellikle [ana şirketin adı] ve gruptaki diğer bileşenlerle ilgili olarak [ilgili etik gereklilikleri belirtin] kapsamında bağımsız durumdayız ve [düzenleyici kurumun adı] tarafından yürürlüğe koyulan [kurallara atıfta bulunun] kapsamında geçerli gerekliliklere riayet edeceğiz.
2. Grup mali tabloların denetimi ile ilgili sorumluluklarımızı yerine getirebilmemiz için Uluslararası Denetim Standartları ve [grup mali tablolarının denetimi için geçerli diğer ulusal standartları belirtin] hakkında yeterli bilgi edindik ve [bileşenin adı] ait [tarih] tarihli biten yıla yönelik mali bilgilerle ilgili çalışmamızı bu standartlara uygun olarak yürüteceğiz.
3. Belli bir bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışma yürütmek için gereken özel becerilere (örneğin endüstriye mahsus bilgi) sahibiz.
4. Grup mali tabloların denetimi ile ilgili sorumluluklarımızı yerine getirmeye yetecek şekilde [geçerli mali raporlama çerçevesi veya grup mali raporlama prosedürleri kılavuzunu belirtin]'a ilişkin bilgi sahibiyiz.

[Bileşenin adı] ait mali bilgilerle ilgili çalışmalarımız sırasında yukarıdaki bildirimlerde meydana gelecek her türlü değişiklik hakkında sizi bilgilendireceğiz.

[Denetçinin İmzası]

[Tarih]

[Denetçinin Adresi]

Ek 5

(Bkz. Parag. A58)

Grup Görev Ekibinin Talimatnamesine Dâhil Edilen Gerekli ve Ek Hususlar

Bu ISA'nın; bileşen denetçisine bildirilmesini gerektirdiği hususlar, italik metin olarak gösterilmektedir.

Bileşen denetçisinin çalışmalarının planlanmasıyla ilgili hususlar:

- *Çalışmasının grup görev ekibince hangi bağlamda kullanılacağını bilen bileşen denetçisinin, grup görev ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesine ilişkin talep.*
- Denetimin tamamlanma takvimi.
- Grup idaresi ve grup görev ekibi tarafından yapılması planlanan ziyaretlerin tarihleri ile bileşen idaresi ve bileşen denetçisiyle yapılması planlanan toplantıların tarihleri.
- Önemli kişilerin listesi.
- *Bileşen denetçisi tarafından gerçekleştirilecek çalışmalar, o çalışmalardan elde edilecek faydalar ve denetimin başlangıç aşamasında ve seyri sırasındaki çalışmaları koordinasyona yönelik düzenlemeler (birim denetçisinin çalışmasına grup denetim ekibinin planlı olarak katılımı dâhil).*
- *Grup denetimiyle ilgili etik gereklilikler ve özellikle bağımsızlık gereklilikleri.*
- *Bileşene ait mali bilgilerin denetiminde veya bunları gözden geçirme işleminde bileşenin önemliliği (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve üzerinde kalan yanlış bildirimlerin grup mali tablolarında açıkça önemsiz olarak değerlendirilemeyeceği alt sınır.*
- *Grup idaresi tarafından hazırlanan ilgili taraflar listesi ve grup görev ekibinin bildiği diğer ilgili taraflar ve bileşen denetçisinden, grup idaresi veya grup görev ekibi tarafından daha önce belirlenmemiş ilgili tarafları grup görev ekibine zamanında bildirmesinin talep edilmesi.*
- Grup içi işlemler, gerçekleşmemiş kârlar ve grup içi hesap bakiyeleriyle ilgili gerçekleştirilecek çalışmalar.
- Diğer kanuni raporlama sorumluluklarıyla ilgili rehberlik (örneğin grup idaresinin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkındaki beyanıyla ilgili raporlama).
- Bileşenlere ait mali bilgilerin tamamlanması ve grup görev ekibinin grup mali tabloları hakkında ulaştığı sonuç arasında zaman farkı olması ihtimalinin bulunması durumunda, takip eden olaylara yönelik gözden geçirme işlemi için özel talimatlar.

Bileşen denetçisinin çalışmalarının yürütülmesiyle ilgili hususlar:

- Grup görev ekibinin, bileşenlerin tamamı veya bazıları için ortak olan bir işlem sisteminin kontrol faaliyetlerine yönelik uyguladığı testlerden elde ettiği bulgular ve bileşen denetçisi tarafından uygulanacak kontrol testleri.

- *Bileşen denetçisinin çalışmalarıyla ilgili olan grup mali tablolarında hile veya hata nedeniyle tespit edilen kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri. Buna ilave olarak bileşen denetçisinin, hile veya hatadan kaynaklanan ve bileşenin grup mali tablolarında tespit edilen diğer kayda değer önemli yanlış bildirim riskleri ve bileşen denetçisinin bu gibi risklere verdiği yanıtları zamanında bildirmesine ilişkin talep.*
- Bileşenlerle ilgili veya bileşenler üzerinde gerçekleştirilen çalışmalara dayalı iç denetimden elde edilen bulgular.
- Grup düzeyinde yapılan risk değerlendirmesine dayanak olarak grup denetim ekibince kullanılan denetim kanıtlarıyla çelişen, bileşenlerin mali bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmadan elde edilen denetim kanıtlarının zamanında bildirilmesine ilişkin talep.
- Bileşen idaresinin geçerli mali raporlama çerçevesine riayet ettiğine ilişkin yazılı bildirim talebi veya bileşene ait mali bilgiler için uygulanan muhasebe politikalarıyla grup mali tablolarına uygulanan muhasebe politikaları arasındaki farklılıkların açıklanmasıyla ilgili bildirim talebi.
- Bileşen denetçisi tarafından belgelendirilecek hususlar.

Diğer Bilgiler

- Aşağıdaki hususların grup görev ekibine zamanında rapor edilmesine ilişkin talep:
 - Muhasebe tahminleri ve ilgili yargılar dâhil, önemli muhasebe, mali raporlama ve denetim hususları.
 - İşletmenin sürekliliği ilkesi açısından bileşenin mevcut durumuyla ilgili hususlar.
 - Davalar ve alacak talepleriyle ilgili hususlar.
 - Bileşen denetçisinin bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışmaların yürütülmesi sırasında tespit ettiği iç kontroldeki önemli zafiyetler ve hilenin varlığını gösteren bilgiler.
- Grup görev ekibinin, önemli veya olağandışı olaylardan mümkün olan en kısa sürede haberdar edilmesi talebi.
- *Bileşene ait mali bilgilerle ilgili çalışmaların tamamlandığı hallerde 41.paragrafta sıralanan hususların, grup görev ekibine bildirilmesi talebi.*

ISSAI 1610

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

Financial Audit Guidelines

Using the Work of Internal Auditors

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 610 “İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1610 İçindekiler Tablosu

ISA 610 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Genel Hususlar	P3
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi	P4
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 610	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-2
İç Denetim Fonksiyonu ile Dış Denetçi Arasındaki İlişki	3-4
Yürürlük Tarihi	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi	8-10
İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması	11-12
Belgelendirme	13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1-A2
İç Denetim Fonksiyonunun Amaçları	A3
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi	A4-A5
İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması	A6

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 610 Uygulama Notu¹

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması” başlıklı ISA 610’a ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 610, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 610; ISA 315² uyarınca, iç denetim fonksiyonunun denetimle ilgili olabileceğine karar verdiği hallerde dış denetçinin, iç denetçilerin çalışmalarıyla ilgili sorumluluklarını ele alır.

ISA 610; iç denetçilerin denetim prosedürlerinin uygulanmasında dış denetçiye doğrudan yardım sağladığı durumları ele almaz.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 610, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”, 23. Paragraf.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Ek amaçlar; örneğin kamu sektörü denetçilerinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu çerçeveleri dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali bulup bulmadıklarıyla ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları içerebilir. Kamu sektörü denetçileri, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu ve denetime ilişkin iç kontrolün etkinliğiyle ilgili iç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen faaliyetlerle karşılaşabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, bu alanlardaki dış denetim çalışmalarını desteklemek üzere iç denetçilerin çalışmalarından yararlanabilir.

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi

- P4. Bu ISA'nın 9(a) Paragrafında belirtildiği üzere kamu sektörü denetçileri; denetim amaçları açısından iç denetçilerin çalışmalarının tarafsız olup olamayacağıyla ilgili karar verirken, iç denetçilerin tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ve ilgili hallerde kamu sektöründe herhangi bir iç denetim fonksiyonu gözetim organının mevcudiyeti ve buna ait raporların değerlendirilmesiyle ilgili tüm INTOSAI rehberlerini dikkate alır. Ancak iç denetim fonksiyonunun yasal veya idari düzenlemelerle kurulduğu ve aşağıdaki kriterlerin karşılandığı durumlarda iç denetim fonksiyonunun tarafsız olduğuna ilişkin güçlü bir gösterge vardır:
- Üst yönetime (örneğin kamu kurumunun başkan veya başkan yardımcısına) ve yönetimden sorumlu olanlara karşı hesap vermekten sorumlu olması,
 - Denetim sonuçlarını, hem üst yönetime (örneğin kamu kurumunun başkan veya başkan yardımcısına) hem de yönetimden sorumlu olanlara rapor etmesi,
 - Teşkilat yapısı açısından denetlenen birimin çalışanları ve idaresinden ayrı konumlanmış olması,
 - Siyasi misilleme korkusu olmadan denetimleri yürütmek ve bulgu, görüş ve sonuçları tarafsızca raporlamak için siyasi baskıdan yeterince uzaklaştırılmış olması,
 - Herhangi bir çıkar çatışmasını önlemek için, iç denetim personelinin daha evvel sorumlu oldukları işlemleri denetlemesine izin verilmemesi ve
 - Yönetimden sorumlu olanlara erişimlerinin bulunması.

Uluslararası Denetim Standardı

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

International Standard on Auditing

Using the Work of Internal Auditors



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 610), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-23-6

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 610

İÇ DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASI

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-2
İç Denetim Fonksiyonu ile Dış Denetçi Arasındaki İlişki	3-4
Yürürlük Tarihi	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi	-10
İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması	11-12
Belgelendirme	3
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1-A2
İç Denetim Fonksiyonunun Amaçları	A3
İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi	A4-A5
İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması	A6

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 610 "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); ISA 315¹ uyarınca, iç denetim fonksiyonunun denetimle ilişkili olabileceğine karar verdiği hallerde dış denetçinin, iç denetçilerin çalışmalarıyla ilgili sorumluluklarını ele alır. (Bkz. Parag. A1-A2)
2. Bu ISA; iç denetçilerin, denetim prosedürlerinin uygulanmasında dış denetçiye doğrudan yardım sağladığı durumları ele almaz.

İç Denetim Fonksiyonu ile Dış Denetçi Arasındaki İlişki

3. İç denetim fonksiyonunun amaçları, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından belirlenir. İç denetim fonksiyonunun ve dış denetçinin amaçları farklı olmakla birlikte amaçlarını gerçekleştirmek için uyguladıkları bazı yöntemler benzer olabilir. (Bkz. Parag. A3)
4. İç denetim fonksiyonunun özerklik ve tarafsızlık derecesi ne olursa olsun bu fonksiyon, dış denetçinin mali tablolara ilişkin görüş bildirirken gereksinim duyduğu ölçüde kuruluştan bağımsız değildir. Dış denetçi, ifade edilen denetim görüşünün tek sorumlusudur ve dış denetçinin, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması, bu sorumluluğu azaltmaz.

Yürürlük Tarihi

5. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

6. Kuruluşa ait iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin, bunun denetimle ilgili olabileceğine karar verdiği hallerde dış denetçinin amaçları:
 - (a) İç denetçilerin spesifik çalışmalarından yararlanılıp yararlanılmayacağına ve ne derece yararlanılacağına karar vermek ve
 - (b) İç denetçilerin spesifik çalışmalarından yararlanılması halinde o çalışmaların, denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermektir.

Tanımlar

7. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimler, şu şekilde tanımlanmıştır:
 - (a) İç denetim fonksiyonu—Kuruluşa hizmet olarak sağlanan veya oluşturulan bir değerlendirme faaliyetidir. İşlevleri arasında, iç kontrolün yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi yer almaktadır.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi" 23. Paragraf.

- (b) İç denetçiler—İç denetim faaliyetlerini yerine getiren kişilerdir. İç denetçiler, iç denetim birimine veya eşdeğer bir yere bağlı olabilir.

Gereklilikler

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi

8. Dış denetçi, aşağıdakileri belirler:
 - (a) İç denetçilerin çalışmalarının denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığı ve
 - (b) Yeterliyse iç denetçilerin çalışmalarının dış denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamı üzerinde planlanan etkileri.
9. İç denetçilerin çalışmalarının, denetim amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar verirken dış denetçi şunları değerlendirir:
 - (a) İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı,
 - (b) İç denetçilerin teknik yeterliliği,
 - (c) İç denetçilerin çalışmalarının gerekli mesleki özenle yürütülüp yürütülmediği,
 - (d) İç denetçiler ve dış denetçi arasında etkin iletişim olup olmayacağı. (Bkz. Parag. A4)
10. İç denetçilerin çalışmalarının, dış denetçinin yürüteceği prosedürlerin niteliği, zamanlaması veya kapsamı üzerinde planlanan etkilerini belirlerken dış denetçinin dikkate alacağı hususlar şöyledir:
 - (a) İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek spesifik çalışmaların niteliği ve kapsamı,
 - (b) Belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri,
 - (c) İlgili beyanlara destek olarak iç denetçiler tarafından toplanan denetim kanıtının değerlendirilmesiyle ilgili öznellik derecesi. (Bkz. Parag. A5)

İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması

11. Dış denetçi, iç denetçilerin spesifik bir çalışmasından yararlanmak amacıyla bu çalışmanın kendi amaçları açısından yeterliliğini belirlemek için söz konusu çalışmayı değerlendirir ve bu çalışma üzerinde denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A6)
12. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen spesifik bir çalışmanın, kendi amaçları açısından yeterliliğini belirlemek için dış denetçi:
 - (a) Bu çalışmanın, yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini,
 - (b) Bu çalışmada uygun gözetim, gözden geçirme ve belgeleme yapılıp yapılmadığını,
 - (c) İç denetçilerin makul sonuçlar çıkarmasına imkân verecek yeterli denetim kanıtı elde edilip edilmediğini,
 - (d) Varılan sonuçların duruma uygun olup olmadığını ve iç denetçilerce hazırlanan her türlü raporun gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarıyla tutarlı olup olmadığını ve

- (e) İç denetçiler tarafından açıklanan her türlü istisnanın ve olağan dışı hususun, uygun şekilde çözümlenip çözülmediğini değerlendirir.

Belgelendirme

13. İç denetçilerin spesifik bir çalışmasını kullanması halinde dış denetçi, 11. Paragraf uyarınca bu çalışmanın yeterliliğinin değerlendirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçları ve dış denetçi tarafından söz konusu çalışma üzerinde uygulanan denetim prosedürlerini, denetim belgelerine ekler.¹

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı (Bkz. Parag. 1)

- A1. ISA 315'te² açıklandığı üzere; kuruluşun iç denetim fonksiyonuna ait sorumluluk ve faaliyetlerinin niteliği, kuruluşun mali raporlamalarıyla ilgili olabilir ve denetçi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak için iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmayı düşünebilir. Hal böyle olduğunda bu fonksiyon, denetimle ilgili olabilir.
- A2. Bu ISA uyarınca prosedürlerin uygulanması, dış denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmelerini yeniden gözden geçirmesine neden olabilir. Sonuç olarak bu durum, dış denetçinin iç denetim fonksiyonunun denetimle ilgisine ilişkin kararını etkileyebilir. Aynı şekilde dış denetçi; iç denetçilerin çalışmalarını dış denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamını etkileyecek şekilde kullanmamaya karar verebilir. Bu gibi durumlarda dış denetçinin bu ISA'yı daha fazla uygulaması gerekmeyebilir.

İç Denetim Fonksiyonunun Amaçları (Bkz. Parag. 3)

- A3. İç denetim fonksiyonlarının amaçları, büyük ölçüde değişkenlik gösterir ve kuruluşun büyüklüğü ve yapısı ile idarenin ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekliliklerine bağlıdır. İç denetim fonksiyonunun faaliyetleri, aşağıdakilerden bir veya daha fazlasını içerebilir:
- İç kontrolün izlenmesi: İç denetim fonksiyonuna, kontrolleri gözden geçirmesi, kontrollerin işleyişini izlemesi ve bunlarda iyileştirmeler önermesi için spesifik sorumluluklar yüklenebilir.
 - Mali bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi: İç denetim fonksiyonu; mali bilgiler ve faaliyet bilgilerinin tespit edilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasında kullanılan araçları gözden geçirmek ve münferit kalemlerde işlem, bakiye ve prosedürlerin detaylı test edilmesi gibi spesifik sorgulamalar yapmakla görevlendirilebilir.

¹ ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 numaralı paragraflar ve A6 Paragrafı.

² ISA 315, A101 Paragrafı.

- İşletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonu, kuruluşun mali olmayan faaliyetleri dâhil tüm işletme faaliyetlerinin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğini gözden geçirmekle görevlendirilebilir.
- Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonu; yasal ve idari düzenlemeler ve diğer dış gereklilikler ile idare politikaları, yönergeler ve diğer iç gerekliliklere uygunluğu gözden geçirmekle görevlendirilebilir.
- Risk yönetimi: İç denetim fonksiyonu, maruz kalınan önemli risklerin tespit edilerek değerlendirilmesi ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerini iyileştirmeye katkıda bulunulması hususlarında kuruluşu destek verebilir.
- Yönetim: İç denetim fonksiyonu; yönetim sürecini etik gereklilikler ve değerler, performans yönetimi ve hesap verme sorumluluğu, risk ve kontrol bilgilerinin kuruluşun uygun alanlarına iletilmesi ve yönetimden sorumlu olanlar, dış denetçiler, iç denetçiler ve idare arasındaki iletişimin etkinliğiyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesi açısından değerlendirebilir.

İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılıp Yararlanılmayacağına ve Ne Derece Yararlanılacağına Karar Verilmesi

İç Denetçilerin Çalışmalarının Denetim Amaçları Açısından Yeterli Olup Olmayacağı (Bkz. Parag. 9)

- A4. İç denetçilerin çalışmalarının; denetim amaçları açısından yeterli olup olmayacağına ilişkin dış denetçinin kararını etkileyebilecek faktörler arasında aşağıdakiler sayılabilir:

Tarafsızlık

- İç denetim fonksiyonunun kuruluş bünyesindeki statüsü ve bu statünün, iç denetçilerin tarafsız olma becerisi üzerindeki etkisi.
- İç denetim fonksiyonunun, yönetimden sorumlu olanlara veya uygun yetkiye sahip bir görevliye rapor verip vermediği ve iç denetçilerin, yönetimden sorumlu olanlara doğrudan erişime sahip olup olmadığı.
- İç denetçilerin çatışan sorumluluklardan bağımsız olup olmadığı.
- Yönetimden sorumlu olanların, iç denetim fonksiyonuna ilişkin istihdam kararlarını denetleyip denetlemediği.
- İç denetim fonksiyonu üzerinde idare veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygulanan herhangi bir kısıtlama veya sınırlama olup olmadığı.
- İdarenin, iç denetim fonksiyonunun tavsiyelerine göre hareket edip etmediği ve ne derece buna göre hareket ettiği ve bu eylemin nasıl kanıtlandığı.

Teknik Yeterlilik

- İç denetçilerin, ilgili meslek birliklerinin üyesi olup olmadığı.
- İç denetçilerin, iç denetçi olmak için yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip olup olmadığı.
- İç denetçileri istihdam etme ve eğitmeye yönelik belirlenmiş politikalar olup olmadığı.

Gerekli Mesleki Özen

- İç denetim fonksiyonuna ait faaliyetler için, uygun planlama, gözetim, gözden geçirme ve belgeleme yapılıp yapılmadığı.
- Denetim el kitabı veya benzeri belgelerin, çalışma programlarının ve iç denetim belgelerinin mevcudiyeti ve yeterliliği.

İletişim

Dış denetçi ve iç denetçi arasındaki en etkin iletişim; iç denetçilerin, dış denetçilerle açıkça iletişim kurmasının serbest olmasıyla ve aşağıdakilerin uygulanmasıyla gerçekleşebilir:

- Dönem boyunca uygun aralıklarla toplantılar düzenlenmesi,
- Dış denetçinin, ilgili iç denetim raporlarından haberdar edilmesi, bunlara erişiminin olması, iç denetçinin dikkatini çeken ve özellikle de dış denetçinin çalışmalarını etkileyebilecek önemli hususlar bulunduğu zaman bu hususlar hakkında bilgilendirilmesi ve
- Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek herhangi bir önemli husus hakkında iç denetçileri bilgilendirmesi.

İç Denetçilerin Çalışmalarının, Dış Denetçi Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması veya Kapsamı Üzerinde Planlanan Etkileri (Bkz. Parag. 10)

A5. İç denetçilerin çalışmalarının, dış denetçi prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamını belirlemede önemli bir faktör teşkil ettiği hallerde iç denetçilerle aşağıdaki hususlarda önceden mutabık kalmak yararlı olabilir:

- Bu gibi çalışmaların zamanlaması,
- Denetimin kapsamı,
- Mali tabloların bütün olarak önemliliği (ve uygulanabildiği hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik derecesi veya dereceleri) ve uygulama önemliliği,
- Kalem seçiminde önerilen yöntemler,
- Yürütülen çalışmaların belgelenmesi ve
- Gözden geçirme ve raporlama prosedürleri.

İç Denetçilerin Spesifik Çalışmalarından Yararlanılması (Bkz. Parag. 11)

A6. İç denetçilerin spesifik bir çalışması üzerinde uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; önemli yanlış bildirim riskine ve iç denetim fonksiyonu ile iç denetçilerin spesifik çalışmalarına ilişkin dış denetçi tarafından yapılan değerlendirmelere bağlı olacaktır. Bu gibi denetim prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- İç denetçiler tarafından hâlihazırda incelenmiş olan kalemlerin incelenmesi,
- Benzer diğer kalemlerin incelenmesi ve
- İç denetçilerin uyguladığı prosedürlerin gözlemlenmesi.

ISSAI 1620

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması

Financial Audit Guidelines

Using the Work of an Auditor's Expert

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1620 İçindekiler Tablosu

ISA 620 UYGULAMA NOTU

Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar P3

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi P4

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı P5

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... P6–P9

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 620

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı 1–2

Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu 3

Yürürlük Tarihi 4

Amaçlar 5

Tanımlar 6

Gereklilikler

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi 7

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı 8

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı 9

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması 10

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... 11

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi 12–13

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması 14–15

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı A1–A3

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi A4–A9

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı A10–A13

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı A14–A20

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması A21–A22

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... A23–A31

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi ... A32–A40

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta BulunulmasıA41–A42

**Ek: Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman
Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar**

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 Uygulama Notu¹

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması” başlıklı ISA 620’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 620, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 620; muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan bir birey veya kuruluşun çalışmasının, denetçinin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak için kullanıldığı durumlarda bu çalışmayla ilgili olarak denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

ISA 620, aşağıdakileri ele almaz:

- (a) Görev ekibinin, muhasebe veya denetimle ilgili bir uzmanlık alanında uzmanlık sahibi bir üyesinin olduğu veya bu tür uzmanlığa sahip bir birey veya kuruluşa danıştığı durumlar. Bu durumlar, ISA 220’de² ele alınmaktadır.
- (b) Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan ve o alandaki çalışması, kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında kuruluşa yardımcı olmak amacıyla kullanılan bir birey veya kuruluşun (idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın) çalışmasından denetçi tarafından yararlanması. Bu durum, ISA 500’de³ ele alınmaktadır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- (a) Genel Hususlar.
 - (b) Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi.
 - (c) Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı.
 - (d) Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 620, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü”, paragraf A10, A20-A22.

³ ISA 500, “Denetim Kanıtı”, paragraf A34-A48.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya kamu kuruluşlarının; mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikaları ve yasama kararlarının gerekliliklerinden doğan yükümlülükleri, daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür sorumluluklar arasında örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerinin ve iç kontrolün etkinliğine yönelik prosedürlerin uygulanması ve raporlanması sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçların olmadığı hallerde bile bu yönde genel bir kamusal beklenti söz konusu olabilir. Yukarıdakilere örnek olarak mevzuata veya onaylanmış yetki çerçevesine veya bütçeye riayet edilmemesi, sözleşme hükümlerinin veya hibe anlaşmalarının ihlal edilmesi, yetkilendirilmemiş veya uygunsuz harcamalar yapılması, parlamentonun veya medyanın ilgisini çeken sorunlar, hile, yolsuzluk israf ve istismarla ilgili sorunlar verilebilir. Kamu sektörü denetçileri, bu ek sorumlulukların ışığında bir uzmanın çalışmasından yararlanmayı düşünebilir.

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi

- P4. Bu ISA'nın 9. paragrafında belirtildiği üzere denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanma ihtiyacına karar verirken kamu sektörü denetçileri; kanunlar, idari düzenlemeler veya yetki çerçevesine dayalı olarak mali denetimlerin hileyle ilgili ek sorumluluklar içerebileceğini dikkate alır. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, polis veya yolsuzlukla mücadele bürolarından uzmanların çalışmasından yararlanmaya ihtiyaç duyabilir. Hesap Mahkemesi ortamları gibi yargı görev ve yetkisini içeren bazı kamu sektörü çevreleri söz konusu olduğunda yargının kararı, uzmanın elde ettiği ve yasal olarak bağlayıcı hale gelerek hile veya yolsuzluktan sorumlu kişiyi ceza ve borç ödemeye zorlayan kanıtlara dayalı olabilir. Savcılar, hile veya yolsuzluktan sorumlu kişiyi dava edebilir ve de borcu ödemek için gerekli varlıkları haczedebilir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı

- P5. Bağımsızlık konusu, kamu sektöründe çok önemlidir ve kamu sektörü denetçileri ve uzmanlarının riayet etmesi gereken yasama gerekliliklerini veya hükümet politikalarını içerebilir. Bu ISA'nın A20 paragrafında tarafsızlığın değerlendirilmesine ilişkin tavsiye edilen prosedürler, uzmanın bağımsızlığını değerlendirmek amacıyla kamu sektörü denetçileri tarafından benimsenebilir. Dahası kamu sektörü denetçileri, bağımsızlığı değerlendirirken uzmanın görünüşteki ve gerçek politik tarafsızlığını da dikkate alabilir. Uzmanın politik tarafsızlığının sorgulanmasına yol açabilecek aktiviteler arasında siyasi bir makama sahip olmak veya bu tür bir makam için aday olmak ya da siyasi birlikler, lobi grupları veya siyasi bağlantısı olan kuruluşların sponsorluğunu yaptığı etkinliklere katılmak sayılabilir. Bu unsurlar, uzmanın katılım düzeyi ve şahsi menfaat ve/veya yanlılığa ilişkin görünüşteki potansiyel bağlamında dikkate alınmalıdır.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma

- P6. IFAC'ın Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Mesleki Ahlak Kuralları 140.1 paragrafının A bölümü uyarınca denetçiler, bazı bilgileri açıklamak için spesifik yetki verilmediği veya bunu yapmak için yasal veya mesleki bir hak veya görev söz konusu olmadığı sürece her daim gizliliği korumalıdır. Özel sektör ve kamu sektörü arasındaki temel farklardan biri, kamu sektöründe bir taraftan gizlilikle ilgili diğer taraftan da üçüncü tarafların erişimiyle ilgili spesifik yasama gerekliliklerinin olabilmesidir. Kamu sektöründe gizliliğin, sürekli olarak şeffaflık ve hesap verebilirlikle dengelenmesi gerekir. Bu ISA'nın 11(d) paragrafında belirtildiği üzere kamu sektörü denetçileri, gizlilik hususlarını dikkate alırken kamu sektöründe denetimde yararlanılan bir uzmanın çalışmasını genel erişime sunan her mevzuattan haberdar olmalıdır.
- P7. Kamu sektöründe dış düzenleyici kuruluşların, polisin, savcı veya hâkimlerin bir uzmanın çalışmasına erişim elde etmeye yönelik talepleriyle uğraşılması, olağan dışı bir durum değildir. Kamu sektörü denetçileri, kanıtının veya raporunun kamu sektörü denetim kuruluşu dışından talep edilebileceği ve bunların diğer süreçler veya soruşturmalarda kullanılabilmesi konusunda uzmana bilgi vermelidir.
- P8. Buna ilaveten kamu sektörü için çalışan uzmanın gizlilikle ilgili ek sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar, belli bir Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkisine ya da devlet sırları ve özel eylemlerle ilgili kanunlara dayalı olabilir. Bu kanunlar örneğin savunma, sağlık, sosyal hizmet veya vergi kuruluşlarının denetimleriyle ilgili olabilir. Kamu sektörü denetçilerinin, kendileri için bağlayıcı olan gizlilikle ilgili belli gereklilikler hakkında bilgi edinmeleri gerekebilir. Kamu sektörü denetçileri, uzmandan bir gizlilik anlaşması imzalamasını isteyebilir.
- P9. Gizlilik ve şeffaflık arasındaki denge; kamu sektörü denetçilerinin bir uzmanın gizli nitelikteki çalışmasının bu itibarla açıkça belirtilmesini ve buna göre ele alınmasını ancak aynı zamanda da uygun olduğu hallerde erişime açılmasını sağlamak için mesleki yargısını kullanmasını gerektirir. Kamu sektörü denetçileri, bu gibi durumlarla başa çıkmak için denetim kuruluşu tarafından oluşturulan net tanımlı politika ve prosedürleri bilmelidir.

Uluslararası Denetim Standardı

Denetçi Tarafından Çalıştırılan
Uzmanın Bilgisinden
Yararlanılması

International Standard on Auditing

Using the Work of
an Auditor's Expert



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 620), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: “Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-24-3

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 620
DENETÇİ TARAFINDAN ÇALIŞTIRILAN UZMANIN
BİLGİSİNDEN YARARLANILMASI

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu.....	3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi	7
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı	8
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı	9
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması	10
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma	11
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi	12–13
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması	14–15
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı	A1–A3
Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi	A4–A9
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı	A10–A13
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı	A14–A20
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması	A21–A22
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma.....	A23–A31
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	A32–A40
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması	A41–A42
Ek: Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan bir birey veya kuruluşun çalışmasının, denetçinin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak için kullanıldığı durumlarda bu çalışmayla ilgili olarak denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.
2. Bu ISA, aşağıdakileri ele almaz:
 - (a) Görev ekibinin, muhasebe veya denetimle ilgili özel bir alanda uzmanlık sahibi bir üyesinin olduğu veya bu tür uzmanlığa sahip bir birey veya kuruluşa danıştığı durumlar. Bu durumlar, ISA 220'de¹ ele alınmaktadır.
 - (b) Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan ve o alandaki çalışması kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında kuruluşa yardımcı olmak amacıyla kullanılan bir birey veya kuruluşun (idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın) çalışmasından denetçi tarafından yararlanılması. Bu durum, ISA 500'de² ele alınmaktadır.

Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu

3. Denetçinin, bildirilen denetim görüşüyle ilgili tek bir sorumluluğu vardır ve bu sorumluluk, denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanılması ile azalmaz. Bununla birlikte denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanan denetçi, bu ISA'yı izledikten sonra bu uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olduğuna karar verebilir. Bu durumda denetçi, bu uzmanın uzmanlık alanındaki bulgu veya sonuçlarını uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir.

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) Çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmayacağına karar vermek ve
 - (b) Çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıyorsa bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek.

Tanımlar

6. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:

¹ ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf A10, A20-A22.

² ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf A34-A48.

- (a) Denetçi tarafından çalıştırılan uzman – Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmaları denetçi tarafından yeterli uygun denetim kanıtı elde edilmesinde kullanılan birey veya kuruluştur. Denetçi tarafından çalıştırılan uzman, iç uzman (denetçinin firmasının veya denetim ağına dâhil firmaların bir ortağı¹ veya geçici personeli dâhil herhangi bir çalışanı) veya dış uzman olabilir. (Bkz. Parag. A1–A3)
- (b) Uzmanlık – Belli bir alandaki bilgi, beceri ve deneyimlerdir.
- (c) İdare tarafından çalıştırılan uzman – Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmaları kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında yardımcı olarak kullanılan kişi veya kuruluştur.

Gereklilikler

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi

- 7. Yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığın gerekli olması halinde denetçi, çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmamaya karar verir. (Bkz. Parag. A4–A9)

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

- 8. Bu ISA'nın 9–13 arası paragraflarındaki gereklilikler bakımından denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; koşullara bağlı olarak değişecektir. Denetçi, bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken aşağıdaki gibi hususları dikkate alır: (Bkz. Parag. A10)
 - (a) Uzmanın çalışmasının ilgili olduğu hususun niteliği,
 - (b) Uzmanın çalışmasının ilgili olduğu husustaki önemli yanlış bildirim riskleri,
 - (c) Bu uzmanın çalışmasının denetim bağlamındaki önemi,
 - (d) Bu uzman tarafından gerçekleştirilen önceki çalışmalara dair denetçinin bilgi ve deneyimi ve
 - (e) Bu uzmanın, denetçinin denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı. (Bkz. Parag. A11–A13)

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı

- 9. Denetçi; çalıştırılan uzmanın denetçinin amaçları açısından gerekli yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Denetçi tarafından dış uzman çalıştırılması durumunda tarafsızlık değerlendirmesi, uzmanın tarafsızlığı için tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkilerle ilgili sorgulamayı içerir. (Bkz. Parag. A14–A20)

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması

- 10. Denetçi, (Bkz. Parag. A21–A22)
 - (a) Uzmanın çalışmasının denetçinin amaçlarına yönelik niteliği, kapsamı ve amaçlarını belirleyebilmek ve

¹ “Ortak” ve “denetim firması”, ilgili durumlarda kamu sektöründeki karşılıklarını kasteder şekilde okunmalıdır.

- (b) Bu çalışmanın denetçinin amaçlarına yönelik yeterliliğini değerlendirmek amacıyla, çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi edinir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma

11. Denetçi, çalıştırılan uzmanla aşağıdaki hususlar hakkında uygun hallerde yazılı olarak mutabakata varır: (Bkz. Parag. A23–A26)
- (a) Bu uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları, (Bkz. Parag. A27)
 - (b) Denetçiye ve bu uzmana düşen ilgili görev ve sorumluluklar, (Bkz. Parag. A28–A29)
 - (c) Denetçi ve bu uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ve uzmanın sağlayacağı herhangi bir rapor varsa bunun biçimi ve (Bkz. Parag. A30)
 - (d) Çalıştırılan uzmanın gizlilik gerekliliklerine riayet etme gereği. (Bkz. Parag. A31)

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

12. Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçlarına yönelik yeterliliğini değerlendirir. Bu değerlendirme şunları içerebilir: (Bkz. Parag. A32)
- (a) Bu uzmanın bulgu veya sonuçlarının ilgililiği ve makullüğü ve bunların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı, (Bkz. Parag. A33–A34)
 - (b) Bu uzmanın çalışmasında önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılması halinde ilgili koşullar altında bu varsayım ve yöntemlerin ilgililiği ve makullüğü ve (Bkz. Parag. A35–A37)
 - (c) Bu uzmanın çalışmasının, kaynak verilerinin kullanılmasını içermesi ve bu verilerin uzmanın çalışması için önemli olması halinde söz konusu kaynak verilerinin ilgililiği, tamlığı ve doğruluğu. (Bkz. Parag. A38–A39)
13. Çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olmadığına karar vermesi halinde denetçi, (Bkz. Parag. A40)
- (a) Uzmanın yapacağı çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında bu uzmanla mutabakata varır veya
 - (b) Bu koşullarda uygun olan ek denetim prosedürlerini uygular.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması

14. Denetçi, yasal veya idari düzenlemeler gerektirmedikçe, değişikliğe uğramamış görüş içeren bir denetçi raporunda çalıştırılan bir uzmanın çalışmasına atıfta bulunmaz. Yasal veya idari düzenlemelerin bu tür bir atfı gerekli kılması halinde ise denetçi; denetçi raporundaki bu atfın, denetçinin görüşüne yönelik olarak denetçiye düşen sorumluluğu azaltmadığını belirtir. (Bkz. Parag. A41)
15. Denetçi görüşünde yapılan değişikliğin anlaşılması için çalıştırılan uzmanın çalışmasına atıf yapılması yararlı olabilir ve bu nedenle denetçi, bu çalışmaya denetçi raporunda atıfta bulunabilir. Bu durumda denetçi; denetçi raporundaki bu atfın, bu görüşe yönelik olarak denetçiye düşen sorumluluğu azaltmadığını belirtir. (Bkz. Parag. A42)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı (Bkz. Parag. 6(a))

- A1. Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık, aşağıdaki gibi hususlara ilişkin uzmanlığı içerebilir:
- Karmaşık finansal araçlar, arazi ve binalar, tesis ve makineler, mücevherat, sanat eserleri, antikalar, gayri maddi varlıklar, ticari birleşmelerde edinilen varlıklar ve üstlenilen borçlar, değer kaybetmiş aktiflere dair değerlendirme.
 - Sigorta sözleşmeleri veya personel sosyal yardım planlarıyla ilişkili borçların aktüeryal hesaplaması.
 - Petrol ve gaz rezervlerinin tahmin edilmesi.
 - Çevresel yükümlülüklerle dair değerlendirme ve saha temizleme maliyetleri.
 - Sözleşmelerin, yasal ve idari düzenlemelerin yorumlanması.
 - Karmaşık veya alışılmadık vergi uyumu sorunlarının analiz edilmesi.
- A2. Çoğu durumda muhasebe veya denetim alanındaki uzmanlığın ve başka bir alandaki uzmanlığın birbirinden ayırt edilmesi, özel bir muhasebe veya denetim alanı içerse bile basit olacaktır. Örneğin ertelenmiş gelir vergisi için muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzmanlığı olan bir kişi, genellikle vergi kanunu konusunda uzman olan birinden kolaylıkla ayırt edilebilir. Muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzman olan kişi, bu ISA'nın amaçlarına yönelik olarak uzman değildir çünkü bu konu, muhasebe uzmanlığını teşkil eder. Vergi kanunu konusunda uzman olan kişi ise bu ISA'nın amaçlarına yönelik olarak uzmandır çünkü bu konu, hukuk alanında uzmanlık teşkil eder. Diğer alanlarda da örneğin finansal araçlara yönelik muhasebe yöntemleri konusunda uzmanlık ile finansal araçların değerlemesi amacıyla karmaşık modelleme yapılması konusunda uzmanlık arasında benzeri ayrımlar yapmak mümkün olabilir. Ancak bazı durumlarda özellikle de yeni ortaya çıkmakta olan bir muhasebe veya denetim uzmanlığı alanını içeren durumlarda muhasebe veya denetime yönelik uzmanlık alanları ile başka bir alandaki uzmanlığın birbirinden ayırt edilmesi, mesleki yargı konusu olacaktır. Muhasebeciler ve denetçilere yönelik eğitim ve yetkinlik gerekliliklerine ilişkin geçerli mesleki kurallar ve standartlar, bu yargının kullanılmasında denetçiye yardımcı olabilir.¹
- A3. Bu ISA'nın gerekliliklerinin, denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın bir kişi veya bir kuruluş olabilmesi durumundan nasıl etkilendiğini dikkate alırken mesleki yargı kullanılmalıdır. Örneğin çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığını değerlendirirken şöyle bir durum söz konusu olabilir: Uzman, denetçinin önceden yararlandığı bir kuruluşun ancak denetçinin, bu kuruluşun ilgili görev için vazifelendirdiği bireysel uzmanla önceden hiçbir deneyimi olmamıştır; ya da tersi durum söz konusu olabilir; yani denetçi bireysel bir uzmanın çalışmalarına aşina olabilir ancak bu uzmanın bağlı olduğu kuruluşu tanımıyor olabilir. Her iki durumda da hem bireyin kişisel özellikleri hem de kuruluşun yönetsel özellikleri (örneğin kuruluşun uyguladığı kalite kontrol sistemleri), denetçinin değerlendirmesinde yararlı olabilir.

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi (Bkz. Parag. 7)

- A4. Çalıştırılan uzmana, aşağıdakilerden bir veya daha fazla hususta denetçiye yardımcı olması için ihtiyaç duyulabilir:
- Kuruluşun, faaliyet gösterdiği ortamın ve iç kontrolünün tanınması.

¹ Örneğin Uluslararası Eğitim Standardı 8 "Denetim Mesleği Çalışanları için Yetkinlik Gereklilikleri" faydalı olabilir.

- Önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi.
 - Mali tablo düzeyinde ve etkisi değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin belirlenmesi ve uygulanması.
 - Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürlerini içeren ilave denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması.
 - Elde edilen denetim kanıtının, mali tablolar hakkında görüş oluşturma konusundaki yeterlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi.
- A5. Önemli yanlış bildirim riskleri, örneğin idarenin mali tabloları hazırlamak için muhasebe dışında bir alanda uzmanlığa ihtiyaç duyduğu durumlarda artabilir çünkü bu durum bazı karmaşıklıklara işaret edebilir veya idare bu uzmanlık alanına dair bilgi sahibi olmayabilir. Mali tabloları hazırlarken idarenin gerekli uzmanlığa sahip olmaması halinde bu risklerin ele alınması için idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanılabilir. Varsa idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasına yönelik kontrolleri de içeren ilgili kontroller, önemli yanlış bildirim risklerini de azaltabilir.
- A6. Mali tabloların hazırlanması için muhasebe dışında bir alanda uzmanlıktan yararlanılması halinde muhasebe ve denetim konusunda uzman olan denetçi, bu mali tabloları denetlemek için gerekli uzmanlığa sahip olmayabilir. Görev ortağı; görev ekibinin ve varsa denetçi tarafından çalıştırılan ve görev ekibinin parçası olmayan uzmanların, toplu olarak denetim görevini yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyetlere sahip olduğu konusunda tatmin olmalıdır.¹ Buna ilaveten denetçinin, görevin yürütülmesi için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemesi gereklidir.² Denetçinin, bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmamaya ve yararlanacaksa ne zaman ve ne derece yararlanacağına karar vermesi, bu gereklilikleri karşılamasında denetçiye yardımcı olur. Denetim ilerledikçe veya koşullar değiştikçe denetçi, uzmanın çalışmasından yararlanma konusunda daha önce aldığı kararları gözden geçirmeye ihtiyaç duyabilir.
- A7. Muhasebe veya denetim dışında ilgili bir alanda uzman olmayan bir denetçi, yine de uzman olmadan denetimi yürütmek için o alan hakkında yeterince bilgi elde edebilir. Bu bilgi örneğin aşağıdakiler vasıtasıyla elde edilebilir:
- Mali tabloların hazırlanmasında bu uzmanlığa gerek duyan kuruluşların denetimi konusunda deneyim.
 - İlgili özel alanda eğitim veya mesleki gelişim. Denetçinin ilgili alandaki hususları ele almaya yönelik kendi kapasitesini geliştirmek amacıyla resmi kurslara katılması veya ilgili alanda uzmanlığı olan bireylerle görüşmeler yapması buna dâhil olabilir. Bu görüşmeler, görev sırasında karşılaşılan spesifik koşullar hakkında denetçi tarafından çalıştırılan ve söz konusu husus hakkında bilinçli tavsiyede bulunmasını sağlayacak ilgili tüm bilgilerin verildiği bir uzmanla istişare edilmesinden farklıdır.³
 - Benzer görevler yürütmüş olan denetçilerle görüşme yapılması.
- A8. Ancak bazı durumlarda denetçi, yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak amacıyla bir uzmandan yararlanmanın gerekli olduğuna karar verebilir veya bunu yapmayı tercih edebilir. Bir uzmandan yararlanıp yararlanmama konusunda karar alırken dikkate alınması gereken hususlar arasında şunlar sayılabilir:
- İdarenin mali tablolar hazırlanırken idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanıp yararlanmadığı (Bkz. A9 paragrafı).
 - Karmaşıklığı dâhil olmak üzere konunun niteliği ve önemi.

¹ ISA 220, paragraf 14.

² ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", paragraf 8(e).

³ ISA 220, paragraf A21.

- O konudaki önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Tespit edilen risklere karşı uygulanacak prosedürlerin beklenen niteliği: Denetçinin, uzmanların bu konuyla ilişkili çalışmalarına dair bilgi ve deneyimi ve alternatif denetim kanıtı kaynaklarının mevcudiyeti de buna dâhildir.
- A9. İdarenin mali tablolar hazırlanırken idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlandığı durumlarda, denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanıp yararlanmama konusunda denetçinin alacağı karar, aşağıdaki gibi unsurlardan da etkilenebilir:
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kuruluş tarafından istihdam edilip edilmediği veya ilgili hizmetleri sağlamak için kuruluş tarafından sözleşme yapılan bir taraf olup olmadığı.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde idarenin ne derece kontrol veya etkisinin olduğu.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği ve kabiliyetleri.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, teknik performans standartlarına veya başka mesleki gerekliliklere veya iş kolu gerekliliklerine tabi olup olmadığı.
 - Kuruluş bünyesinde idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde herhangi bir kontrol olup olmadığı.

ISA 500¹, idare tarafından çalıştırılan uzmanların yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığının denetim kanıtının güvenilirliği üzerindeki etkisine ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz. Parag. 8)

- A10. Bu ISA'nın 9–13 arası paragraflarında belirtilen gereklilikler açısından denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı mevcut koşullara dayalı olarak değişim gösterecektir. Örneğin aşağıdaki unsurlar, normaldekenden farklı veya daha kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:
- Çalıştırılan uzmanın çalışması, öznel ve karmaşık yargıları içeren önemli bir hususla ilgilidir.
 - Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasından daha önce yararlanmamıştır ve bu uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığı konusunda önceden bilgisi yoktur.
 - Çalıştırılan uzmana tek bir konu hakkında tavsiye almak için danışılmamakta, bunun yerine bu uzman denetim için bütünleyici nitelikte prosedürler yürütmektedir.
 - Uzman, denetçi tarafından çalıştırılan bir dış uzmandır ve bu nedenle denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.

¹ ISA 500, paragraf 8.

Denetçinin Firmasının Kalite Kontrol Politikaları ve Prosedürleri (Bkz. Parag. 8(e))

- A11. Denetçi tarafından çalıştırılan bir iç uzman, denetçinin firmasının bir ortağı veya geçici çalışan gibi bir çalışmanı olabilir ve bundan dolayı ISQC 1¹ veya en az onun kadar kapsamlı olan ulusal gereklilikler uyarınca o denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir². Alternatif olarak, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman, denetçinin firmasıyla ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerine sahip denetim ağına dâhil firmalardan birinin bir ortağı veya geçici çalışan gibi bir çalışmanı olabilir.
- A12. Denetçi tarafından çalıştırılan dış uzman, görev ekibinin üyesi değildir ve ISQC 1 uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.³ Ancak bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmana görev ekibinin üyesi olarak muamele edilmesini gerektirebilir. Bu nedenle bu uzman, bağımsızlıkla ilgili gereklilikler gibi ilgili etik gerekliliklere ve söz konusu yasal veya idari düzenlemelerin belirlediği diğer mesleki gerekliliklere tabi olabilir.
- A13. Görev ekipleri, denetim firması veya başka taraflarca sağlanan bilgiler aksini gerektirmedikçe o denetim firmasının kalite kontrol sistemine güvenme hakkına sahiptir⁴. Bu güvenin ölçüsü, koşullara göre değişiklik gösterecektir. Aşağıdaki gibi hususlara ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı bu güvenin ölçüsünden etkilenebilir:
- İşe alma ve eğitim programları yoluyla elde edilen yetkinlik ve kabiliyetler.
 - Tarafsızlık. Denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanlar, bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili etik gerekliliklere tabidir.
 - Çalıştırılan uzmanın çalışmasının yeterliliğinin denetçi tarafından değerlendirilmesi. Örneğin denetim firmasının eğitim programları, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanlara uzmanlıkları ile denetim süreci arasındaki karşılıklı ilişki hakkında gerekli bilgiyi sağlayabilir. Bu tür eğitimlere ve denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanların çalışmasının kapsamının belirlenmesine yönelik protokoller gibi denetim firmasının diğer süreçlerine güvenilmesi; çalıştırılan uzmanın çalışmasının yeterliliğini değerlendirmek amacıyla denetçinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.
 - İzleme süreçleri yoluyla düzenleyici ve yasal gerekliliklere riayet.
 - Denetçi tarafından çalıştırılan uzman ile anlaşma.

Bu güven, denetçinin bu ISA'nın gerekliliklerini karşılama sorumluluğunu azaltmaz.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı (Bkz. Parag. 9)

- A14. Denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığı; çalıştırılan uzmanın çalışmasının, denetçinin amaçları açısından uygun olup olmayacağını önemli ölçüde etkileyen unsurlardır. Yetkinlik, çalıştırılan uzmanın uzmanlığının nitelik ve düzeyiyle ilgilidir. Kabiliyet, çalıştırılan uzmanın bu yetkinliği görev koşulları altında kullanma becerisiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen unsurlar arasında örneğin coğrafi konum, zaman ve kaynak mevcudiyeti sayılabilir. Tarafsızlık; yanlılık, çıkar çatışması veya başkalarının nüfuzunun, çalıştırılan uzmanın mesleki veya ticari yargısı üzerinde yapabileceği muhtemel etkilerle ilgilidir.

¹ ISQC 1, "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü", paragraf 12(f).

² ISA 220, paragraf 2.

³ ISQC 1, paragraf 12(f).

⁴ ISA 220, paragraf 4.

- A15. Denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair bilgi, çok çeşitli kaynaklardan gelebilir. Örneğin:
- Uzmanın önceki çalışmasına yönelik şahsi deneyim.
 - Uzmanla yapılan görüşmeler.
 - Uzmanın çalışmasına aşına olan diğer denetçiler veya başkalarıyla yapılan görüşmeler.
 - Uzmanın nitelikleri, meslek birliğine veya endüstri derneğine üyeliği, çalışma ruhsatı veya diğer dış onay türleri hakkında bilgi.
 - Uzman tarafından yayımlanan makaleler veya yazılan kitaplar.
 - Denetçinin firmasının kalite kontrol politika ve prosedürleri (Bkz. A11–A13 arası paragraflar).
- A16. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar; ilgili uzmanın çalışmalarının, teknik performans standartlarına veya diğer mesleki gerekliliklere veya iş kolu gerekliliklerine (örneğin etik standartlar ve bir meslek birliği veya endüstri derneğinin diğer üyelik gerekliliklerine, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartları ya da yasal veya idari düzenlemelerin dayattığı gerekliliklere) tabi olup olmadığını içerir.
- A17. İlgili olabilecek diğer hususlar arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliğinin, uzman çalışmasından (uzmanın alanı içinde olabilecek tüm uzmanlık alanları dâhil) yararlanılacak hususla ilgisi. Örneğin belli bir aktüerya uzmanı, mal ve kaza sigortası konusunda uzmanlaşmış olabilir ancak emeklilik hesaplarıyla ilgili uzmanlığı sınırlı olabilir.
 - Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın ilgili muhasebe ve denetim gereklilikleri açısından yetkinliği, örneğin uygun hallerde geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı modeller dâhil varsayımlara ve yöntemlere dair bilgisi.
 - Beklenmeyen olaylar, koşullardaki değişiklikler veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının, denetim ilerledikçe denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair yapılan ilk değerlendirmeyi tekrar gözden geçirmenin gerekli olabileceğini gösterip göstermediği.
- A18. Birçok koşul, örneğin kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kişinin kendi yaptığı işi değerlendirmesinden kaynaklanan tehditler ve yıldırma amaçlı tehditler tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Alınan önlemler, bu gibi tehditleri ortadan kaldıracaktır veya azaltabilir. Önlemler, dış unsurlar (örneğin denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın mesleği, mevzuat veya düzenleme) veya denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışma ortamı (örneğin kalite kontrol politika ve prosedürleri) tarafından oluşturulabilir. Ek olarak, denetim görevine özgü önlemler de olabilir.
- A19. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin öneminin ve önlem alınmasına ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi, çalıştırılan uzmanın rolüne ve uzmanın çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Alınan önlemlerin, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremediği bazı durumlar olabilir. Örneğin denetçi tarafından çalıştırılması önerilen bir uzman, denetlenen bilgiyi hazırlarken önemli rol oynayan bir bireyse yani denetçi tarafından çalıştırılan uzman idare tarafından çalıştırılan bir uzansa bu durum söz konusu olabilir.
- A20. Denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanın tarafsızlığını değerlendirirken aşağıdakileri yapmak konuyla ilgili olabilir:
- (a) Kuruluşun, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanla, uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek bilinen herhangi bir ilişkisi veya menfaati olup olmadığı konusunda kuruluşu sorgulamak.

(b) Uzmanla alınabilecek önlemleri ve uzman için geçerli olabilecek mesleki gereklilikleri görüşmek ve alınan önlemlerin tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmek için yeterli olup olmadığını değerlendirmek. Çalıştırılan uzmanla görüşülmesi konuyla ilgili olabilecek ilişki ve menfaatler arasında şunlar sayılabilir:

- Mali çıkarlar.
- İş ilişkileri ve şahsi ilişkiler.
- Uzman tarafından ve dış uzmanın kuruluş olması halinde ilgili kuruluş tarafından sağlanan diğer hizmetler.

Bazı durumlarda denetçinin, çalıştırılan dış uzmandan, uzmanın bilgisi dahilinde kuruluşla olabilecek ilişkiler ve menfaatler hakkında yazılı bildirim alması da uygun olabilir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması (Bkz. Parag. 10)

- A21. Denetçi, çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanı hakkında A7 paragrafında anlatılan araçlar vasıtasıyla veya o uzmanla görüşerek bilgi edinebilir.
- A22. Çalıştırılan uzmanın alanının denetçinin bilgisiyle ilgili olan yönleri arasında şunlar sayılabilir:
- Söz konusu uzmanın alanının içinde denetimle ilgili uzmanlık alanları olup olmadığı (Bkz. paragraf A17).
 - Mesleki veya başka standartların ve düzenleyici veya yasal gerekliliklerin geçerli olup olmadığı.
 - Çalıştırılan uzmanın hangi varsayım, yöntem ve –uygun hallerde– modellerden faydalandığı ve bunların uzmanın alanında genel olarak kabul görüp görmediği ve mali raporlama amaçları açısından uygun olup olmadığı.
 - Çalıştırılan uzmanın faydalandığı iç ve dış kaynaklı verilerin veya bilginin niteliği.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma (Bkz. Parag. 11)

- A23. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları, koşullara göre önemli ölçüde değişiklik gösterebilir. Aynı şekilde denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları ve denetçi ile çalıştırılan uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da değişiklik gösterebilir. Bu nedenle uzmanın, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzman mı yoksa denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman mı olduğuna bakılmaksızın denetçi ile çalıştırılan uzman arasında bu konuların anlaşmaya bağlanması gereklidir.
- A24. 8. paragrafta belirtilen hususlar, denetçi ile çalıştırılan uzman arasındaki anlaşmanın detay düzeyini (anlaşmanın yazılı olmasının uygun olup olmadığı dâhil) ve şeklini etkileyebilir. Örneğin aşağıdaki unsurlar, normaldekinden daha detaylı bir anlaşmaya ihtiyaç olduğuna veya anlaşmanın yazılı olarak ortaya konması gerektiğine işaret edebilir:
- Çalıştırılan uzman, hassas veya gizli kuruluş bilgilerine erişim elde edecektir.
 - Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları, normalde beklenenden farklıdır.
 - Birçok yetki alanının yasal veya düzenleyici gereklilikleri geçerlidir.
 - Çalıştırılan uzmanın çalışmasının ilgili olduğu husus çok karmaşıktır.
 - Denetçi, daha önce o uzmanın yaptığı çalışmadan faydalanmamıştır.

- Çalıştırılan uzmanın çalışmasının kapsamı ne kadar büyük olursa denetim bağlamındaki önemi de o kadar büyük olur.
- A25. Denetçi ile çalıştırılan dış uzman arasındaki anlaşma, genellikle görev yazısı şeklinde olur. Ekte denetçinin bu tür bir görev yazısına veya çalıştırılan dış uzmanla yapılacak başka bir anlaşma biçimine dâhil etmeyi düşünebileceği hususlar sıralanmaktadır.
- A26. Denetçi ile çalıştırılan uzman arasında yazılı bir anlaşma olmadığında bu anlaşmaya dair kanıt örneğın şunlara eklenebilir:
- Planlama notları veya denetim programı gibi ilgili çalışma kâğıtları.
 - Denetçinin firmasının politika ve prosedürleri. Denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman söz konusu olduğunda bu uzmanın tabi olduğu yerleşik politika ve prosedürler, uzmanın çalışmasıyla ilgili belli politika ve prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelerin kapsamı, bu politika ve prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Örneğın denetçinin firmasının uzmanın çalışmasından faydalanılan koşulları kapsayan detaylı protokolleri varsa denetçinin çalışma kâğıtlarında hiçbir belgeye gerek olmayabilir.

Çalışmanın Niteliğı, Kapsamı ve Amaçları (Bkz. Parag. 11(a))

- A27. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliğı, kapsamı ve amaçları hakkında anlaşmaya varırken buna uzmanın riayet edeceğı ilgili teknik performans standartları veya diğeri mesleki gereklilikler veya iş kolu gerekliliklerine dair görüşleri dâhil etmek, genellikle faydalı olabilir.

İlgili Görev ve Sorumluluklar (Bkz. Parag. 11(b))

- A28. Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumluluklarına karar verilmesi aşağıdakileri içerebilir:
- Denetçinin veya çalıştırılan uzmanın kaynak verilerine dair detaylı test yürütüp yürütmeyeceğı.
 - Çalıştırılan uzmanın bulgu veya sonuçlarını kuruluşla ve başkalarıyla görüşmesi ve gerekirse uzmanın bulgu veya sonuçlarının detaylarını denetçi raporundaki değışikliğe uğramış görüşe ilişkin esasa dâhil etmesi için denetçiye verilen onay. (Bkz. paragraf A42).
 - Denetçinin uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuç hakkında çalıştırılan uzmanı bilgilendirmeye yönelik herhangi bir mutabakat.

Çalışma Kâğıtları

- A29. Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları konusundaki anlaşma, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişimi ve bu kâğıtların alıkonması hakkında mutabakatı içerebilir. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın, görev ekibinin bir üyesi olduğu durumlarda bu uzmanın çalışma kâğıtları, denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturur. Aksini belirten herhangi bir anlaşma olmadığında çalıştırılan dış uzmanların çalışma kâğıtları, kendilerine aittir ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturmaz.

İletişim (Bkz. Parag. 11(c))

- A30. Etkin iki yönlü iletişim, denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının diğer denetim çalışmalarıyla uygun şekilde birleşmesini ve çalıştırılan uzmanın amaçlarının denetim sırasında uygun biçimde değiştirilmesini kolaylaştırır. Örneğin çalıştırılan uzmanın çalışması, denetçinin önemli bir riske ilişkin vardığı sonuçlarla ilgili olduğunda hem uzmanın çalışmasının sonucunda yazılı bir resmi rapor hem de çalışma ilerlerken sözlü raporlar verilmesi uygun olabilir. Çalıştırılan uzmanla ilişki kuracak spesifik ortakların veya çalışanların ve uzmanla kuruluş arasındaki iletişime yönelik prosedürlerin belirlenmesi, özellikle daha büyük görevlerde zamanında ve etkili iletişim kurulmasına yardımcı olur.

Gizlilik (Bkz. Parag. 11(d))

- A31. Denetçi için geçerli olan ilgili etik gerekliliklerin gizlilik hükümlerinin denetçi tarafından çalıştırılan uzman için de geçerli olması gerekir. Yasal veya idari düzenlemelerin getirdiği ek gereklilikler de olabilir. Kuruluş da spesifik gizlilik gerekliliklerinin denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanlarca kabul edilmesini isteyebilir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 12)

- A32. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair denetçinin yaptığı değerlendirme, denetçinin uzmanın uzmanlık alanına aşinalığı ve uzmanın yürüttüğü çalışmanın niteliği; denetçinin amaçlarına yönelik olarak uzmanın çalışmasının yeterliliğini değerlendirmek için uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkiler.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bulguları ve Sonuçları (Bkz. Parag. 12(a))

- A33. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterliliğini değerlendirmek için uygulanan spesifik prosedürler aşağıdakileri içerebilir:
- Çalıştırılan uzman hakkında araştırma.
 - Çalıştırılan uzmanın çalışma kâğıtları ve raporlarının incelenmesi.
 - Aşağıdaki gibi teyit edici prosedürler:
 - Çalıştırılan uzmanın çalışmasının gözlemlenmesi,
 - İtibarlı, güvenilir kaynakların hazırladığı istatistikî raporlar gibi yayımlanmış verilerin incelenmesi,
 - İlgili hususların üçüncü taraflarla teyit edilmesi,
 - Detaylı analitik inceleme tekniklerinin yürütülmesi ve
 - Hesaplamaların tekrar yapılması.
 - Örneğin çalıştırılan uzmanın bulgu veya sonuçlarının diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmadığı durumlarda ilgili uzmanlığa sahip başka uzmanla görüşülmesi.
 - Çalıştırılan uzmanın raporunun idareyle görüşülmesi.
- A34. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın rapordaki veya başka bir belgedeki bulgu veya sonuçların ilgililiği ve makullüğünü değerlendirirken konuyla ilgili unsurlar, bu bulgu veya sonuçların:
- Çalıştırılan uzmanın mesleği veya iş koluna ait standartlarla tutarlı şekilde sunulup sunulmadığı

- Denetçiyle karşılaştırılan amaçlar, yürütülen çalışmanın kapsamı ve uygulanan standartlara atıf yapılarak açıkça ifade edilip edilmediği,
- Uygun bir dönemi temel alıp almadığı ve ilgili hallerde sonraki olayları dikkate alıp almadığı,
- Kullanımla ilgili herhangi bir koşul, kısıtlama veya yasağa tabi olup olmadığı ve tabiyeye bunun denetçiye yönelik sonuçlarının olup olmadığı ve
- Çalıştırılan uzmanın karşılaştığı hata veya sapmalara dair uygun bir değerlendirmeyi temel alıp almadığını içerebilir.

Varsayımlar, Yöntemler ve Kaynak Verisi

Varsayımlar ve Yöntemler (Bkz. Parag. 12(b))

- A35. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın işi; idarenin muhasebe tahmini yaparken faydalandığı temel varsayımlar, yöntemler ve uygun hallerde modelleri değerlendirmek olabilir. Bu durumda denetçinin prosedürleri, öncelikle çalıştırılan uzmanın bu varsayım ve yöntemleri yeterince gözden geçirip geçirmediğini değerlendirmeye dönük olabilir. Çalıştırılan uzmanın işi, idarenin tahmin tutarıyla kıyaslama yapmak amacıyla denetçinin tahmin tutarını veya denetçinin tahmin aralığını geliştirmek olduğunda ise denetçinin prosedürleri, öncelikle çalıştırılan uzmanın faydalandığı varsayımlar, yöntemler ve –uygun hallerde– modelleri değerlendirmeye dönük olabilir.
- A36. ISA 540¹, muhasebe tahminleri yaparken idare tarafından kullanılan varsayım ve (çok uzmanlık isteyen bazı durumlarda kuruluşun geliştirdiği modellerin kullanımı dâhil) yöntemleri ele alır. Bu hususlar, denetçinin idarenin varsayım ve yöntemleri hakkında yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesi bağlamında ele alınmasına karşın denetçiye, çalıştırılan uzmanın varsayım ve yöntemlerini değerlendirirken de yardımcı olabilir.
- A37. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılmasını içerdiği durumlarda denetçinin bu varsayım ve yöntemleri değerlendirmesiyle ilgili unsurlar, bunların:
- Çalıştırılan uzmanın alanında genel kabul görüp görmediğini,
 - Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleriyle tutarlı olup olmadığını,
 - Özellikli modellerin kullanılmasına dayalı olup olmadığını ve
 - İdarenin varsayım ve yöntemleriyle tutarlı olup olmadığını ve değilse farkların nedenlerini ve etkilerini içerir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Faydalandığı Kaynak Veri (Bkz. Parag. 12(c))

- A38. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması, o uzmanın çalışması için önemli olan kaynak verisinin kullanılmasını içerdiği zaman bu veriyi test etmek için aşağıdaki gibi prosedürler kullanılabilir:
- Verinin kökeninin doğrulanması. Buna veri üzerindeki iç kontroller ve ilgili durumlarda verinin uzmana iletilmesi hakkında bilgi edinilmesi ve uygun hallerde bunların test edilmesi dâhildir.
 - Verinin tamlık ve iç tutarlılık açısından gözden geçirilmesi.

¹ ISA 540, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, paragraf 8, 13 ve 15.

- A39. Çoğu durumda denetçi, kaynak veriyi test edebilir. Ancak çalıştırılan uzmanın faydalandığı kaynak verinin uzmanın alanı ile bağlantılı olarak çok teknik olması durumunda kaynak veriyi o uzman test edebilir. Kaynak veriyi uzmanın test etmesi durumunda denetçinin uzmana soru sorması veya uzmanın testlerini incelemesi veya gözden geçirmesi; denetçinin söz konusu verinin ilgililiği, tamlığı ve doğruluğunu değerlendirmesi için uygun bir yol olabilir.

Yetersiz Çalışma (Bkz. Parag. 13)

- A40. Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yetersiz olduğuna karar verebilir ve sorunu 13. paragrafta öngörülen ve hem uzman hem de denetçi tarafından ek çalışma yürütülmesini veya başka bir uzmanın istihdam edilmesini ve sözleşmeyle çalıştırılmasını içerebilen ek denetim prosedürleriyle çözemeyebilir. Böyle bir durumda ISA 705 uyarınca denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirmek gerekli olabilir çünkü denetçi, yeterli uygun denetim kanıtı elde etmemiş olur.¹

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmana Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması (Bkz. Parag. 14–15)

- A41. Bazı durumlarda yasal veya idari düzenlemeler, örneğin kamu sektöründe şeffaflık sağlanması gibi bir amaç doğrultusunda çalıştırılan uzmanın çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir.
- A42. Bazı koşullarda değişikliğe uğramış görüş içeren bir denetçi raporunda bu değişikliğin niteliğini açıklamak amacıyla çalıştırılan uzmana atıfta bulunulması uygun olabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin, böyle bir atıfta bulunmadan önce çalıştırılan uzmandan izin alması gerekebilir.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 6(b).

Ek

(Bkz. Parag. A25)

Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar

Bu Ek, denetçinin çalıştırılan dış uzmanla yapacağı anlaşmaya dâhil etmeyi düşünebileceği hususları sıralamaktadır. Aşağıdaki liste örnek niteliğindedir ve çok kapsamlı değildir. Bu listenin bu ISA'da ele alınan hususlara ilişkin kullanılabilir bir rehber olması amaçlanmıştır. Özel hususların anlaşmaya dâhil edilip edilmeyeceği, sözleşme koşullarına bağlıdır. Bu liste, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanla yapılacak bir anlaşmaya dâhil edilecek hususların değerlendirilmesinde de faydalı olabilir.

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzmanın Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları

- Çalıştırılan dış uzman tarafından uygulanacak prosedürlerin niteliği ve kapsamı.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasının ilgili olduğu konuyla alakalı önemlilik ve risk değerlendirmeleri ve ilgili hallerde geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında amaçları.
- Çalıştırılan dış uzmanın riayet edeceği ilgili teknik performans standartları veya diğer mesleki gereklilikler veya iş kolu gereklilikleri.
- Çalıştırılan dış uzmanın kullanacağı varsayımlar, yöntemler ve –uygun hallerde– modeller ve bunların geçerliliği.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasının konusuna yönelik yürürlük tarihi ve uygun hallerde test dönemi ve sonraki olaylarla ilgili gereklilikler.

Denetçinin ve Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzmanın İlgili Görev ve Sorumlulukları

- İlgili denetim ve muhasebe standartları ve ilgili düzenleyici veya yasal gereklilikler.
- Denetçinin çalıştırılan dış uzmanın raporunu kullanma amacına yönelik olarak ilgili uzmanın onayı. Rapora atıfta bulunulması, raporun başkalarına açıklanması, örneğin gerekirse denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüşün temelini açıklarken bu rapora atıf yapılması veya raporun idareye veya denetim komitesine açıklanması buna dâhildir.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasına dair denetçinin yaptığı gözden geçirmenin niteliği ve kapsamı.
- Kaynak verinin denetçi tarafından mı çalıştırılan dış uzman tarafından mı test edileceği.
- Çalıştırılan dış uzmanın, kuruluşun kayıtları, dosyaları, personeli ve kuruluşun sözleşmeyle çalıştırdığı uzmanlarına erişimi.
- Çalıştırılan dış uzman ve kuruluş arasındaki iletişime yönelik prosedürler.
- Denetçinin ve çalıştırılan dış uzmanın, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişimi.
- Görev esnasında ve sonrasında çalışma kâğıtlarının sahipliği ve kontrolü. Buna dosyaların muhafazasına ilişkin her türlü gereklilik dâhildir.

- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı gerekli beceri ve itinayla yürütme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı yürütme yetkinliği ve kabiliyeti.
- Çalıştırılan dış uzmanın denetimle ilgili olarak sahip olduğu tüm bilgi birikimini kullanacağına veya kullanmazsa denetçiye bilgi vereceğine dair beklenti.
- Çalıştırılan dış uzmanın, denetçinin raporuyla ilişkisi üzerinde olabilecek kısıtlamalar.
- Çalıştırılan dış uzmana, uzmanın çalışmasıyla ilgili olarak denetçinin vardığı sonuçlar hakkında bilgi verilmesine dair anlaşma.

İletişim ve Raporlama

- İletişimlerin yöntemleri ve sıklığı. Buna şunlar dâhildir:
 - Çalıştırılan dış uzmanın bulgu veya sonuçlarının nasıl raporlanacağı (örneğin yazılı rapor, sözlü rapor, görev ekibine sürekli girdi sağlanması).
 - Görev ekibi içinde çalıştırılan dış uzmanla ilişki kuracak spesifik kişilerin belirlenmesi.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı ne zaman tamamlayacağı ve bulgu veya sonuçlarını denetçiye ne zaman raporlayacağı.
- Çalıştırılan dış uzmanın, çalışmanın tamamlanmasında yaşanabilecek olası bir gecikmeyi ve bulgu veya sonuçlarına yönelik olası koşul veya kısıtlamaları hızla bildirme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın, kuruluşun uzmanın kayıtlara, dosyalara, personele ve kuruluşun sözleşmeyle çalıştırdığı uzmanlara erişimini kısıtladığı durumları hızla bildirme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın, denetimle ilgili olabileceğini düşündüğü tüm bilgileri denetçiye bildirme sorumluluğu. Buna önceden bildirilen koşullarda meydana gelebilecek değişiklikler dâhildir.
- Çalıştırılan dış uzmanın, o uzmanın tarafsızlığı açısından tehdit yaratabilecek koşulları ve varsa bu gibi tehditleri ortadan kaldırabilecek kabul edilebilir düzeye indirebilecek ilgili teminatları bildirme sorumluluğu.

Gizlilik

- Çalıştırılan uzmanın aşağıda belirtilenler dâhil gizlilik gerekliliklerine riayet etme gereği:
 - Denetçi için geçerli olan ilgili etik gerekliliklerin gizlilikle ilgili hükümleri.
 - Varsa yasal veya idari düzenlemelerin ortaya koyabileceği ek gereklilikler.
 - Varsa kuruluş tarafından talep edilen spesifik gizlilik hükümleri.

ISSAI 1700

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

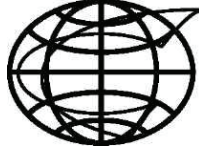
Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Financial Audit Guidelines

Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 700 “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1700 İçindekiler Tablosu

ISA 700 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Genel Hususlar	P3
Bu ISA'nın Kapsamı	P4-P6
Denetçi Raporu	P7-P13
Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama	P14
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 700	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-4
Yürürlük Tarihi	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7-9
Gereklilikler	
Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	10-15
Görüşün Biçimi	16-19
Denetçi Raporu	20-45
Mali Tablolarla Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler	46-47
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Kuruluşun Muhasebe Uygulamalarının Niteliksel Özellikleri	A1-A3
Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama	A4
Geçerli Mali Raporlama Çerçevesini Tanımlama	A5-A10
Görüşün Biçimi	A11-A12
Denetçi Raporu	A13-A44
Mali Tablolarla Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler	A45-A51
Ek: Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 700 Uygulama Notu¹

Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” başlıklı ISA 700’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 700, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 700, denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu ele almaktadır. Ayrıca bu ISA’da, bir mali tablo denetiminin sonucu olarak yayımlanan denetçi raporunun biçim ve içeriği ele alınmaktadır.

ISA 705² ve ISA 706³; denetçinin, denetçi raporunda değişikliğe uğramış bir görüş bildirmesi veya raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermesi halinde raporun biçim ve içeriğinin bunlardan nasıl etkilendiğini ele almaktadır.

ISA 700, tam bir genel amaçlı mali tablo seti bağlamında kaleme alınmıştır. ISA 800⁴, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlandığı durumlarda ortaya çıkan özel hususları ele almaktadır. ISA 805⁵ ise tek bir mali tablonun veya bir mali tabloya ait belirli bir öge, hesap veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.

ISA 700, denetçi raporunun tutarlılığını artırır. Denetçi raporunda tutarlılık; ISA’lara uygun olarak yürütülen bir denetim söz konusu olduğunda, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Bu tutarlılık, kullanıcının bilgisinin artmasına ve olağandışı durumlar meydana geldiğinde bunların tespit edilmesine de yardımcı olur.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Bu ISA’nın Kapsamı.
 - Denetçi Raporu.
 - Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

³ ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar”.

⁴ ISA 800, “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi”.

⁵ ISA 805, “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 700, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesi (yani ISA'ların kapsamı) uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya kamu kuruluşlarının mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gereklilikleri ve yasama kararlarından doğan yükümlülükleri; daha başka amaçlar doğurabilir. Mali tablolara ilişkin görüş için eşit derecede öneme sahip olabilecek bu tür ek amaçlar arasında örneğin denetçinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçların mevcut olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili genel kamu beklentileri olabilir. Bu gibi ek sorumluluklar, aşağıdaki P5 paragrafında açıklandığı üzere denetçi raporunun ayrı bir bölümünde raporlanır.

Bu ISA'nın Kapsamı

- P4. Bu ISA'nın 4. paragrafında belirtildiği üzere denetim ISA'lara uygun olarak yürütüldüğü zaman denetçi raporunun tutarlı olması, hem küresel piyasada hem de kamu sektörü çevrelerinde saygınlığı artırır. Kamu kurumları söz konusu olduğunda yasa koyucular ve düzenleyiciler, genellikle mali tabloların ilk kullanıcılarıdır. Yasa koyucular, mali tabloların nihai kullanıcıları olan vatandaşları temsil eder.
- P5. Kamu sektöründe yasal ve idari düzenlemeler veya denetim görev ve yetkisi; kamu sektörü denetçilerini, elde edilen bulguları denetçi raporunda ISA'lara göre raporlamaları hususunda yönlendirebilir. Ek bulgular, açıklamalar, sonuçlar, öneriler ve idarenin yanıtları ayrı bir raporda bildirilebilir. ISA'lara göre bu raporlama, denetçinin raporunu tamamlayıcı niteliktedir. Bu nedenle ISA çerçevesini uygularken bunlara ayrı bir raporda yer verilmesi gerekir. Bu ayrı rapor, denetçi raporuyla beraber veya yasal veya idari düzenlemelerde açıklandığı şekilde yayımlanabilir.
- P6. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu veya uygunsuzluğu raporlamaya ilişkin sorumluluklara sahip kamu sektörü denetçileri, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberi'ni (ISSAI 4000¹ ve 4200²) dikkate alabilir. Kamu sektörü denetçileri, diğer güvence görevleri için ISAE 3000³ ve ISSAI 4100⁴ü uygulayabilir.

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

² ISSAI 4200, "Mali Tabloların Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi Rehberi".

³ ISAE 3000, "Geçmiş Dönemlere ait Mali Bilgilerin Denetimleri veya Gözden Geçirmeleri Dışında Kalan Güvence Görevleri".

⁴ ISSAI 4100, "Mali Tablo Denetimlerinden Ayrı Olarak Yürütülen Denetimler İçin Uygunluk Denetimi Rehberi".

Denetçi Raporu

- P7. Kamu sektöründe idarenin sorumlulukları, özel sektöre kıyasla daha geniş kapsamlı olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçilerinin, bu ISA'nın 26. paragrafında belirtildiği gibi idarenin sorumluluklarını tanımlarken idarenin sorumluluklarına ilişkin öncülü dikkate alması gerekebilir.
- P8. Raporun denetçi sorumlulukları bölümünde bahsedilen etik gereklilikler göz önüne alındığında IFAC Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar kadar kısıtlayıcı olan diğer etik kurallar da konuyla ilgili olabilir. Bu ISA'nın 30. paragrafı dikkate alındığında INTOSAI Etik Kuralları¹, konuyla ilgili etik kurallardır.
- P9. Yasal veya idari düzenlemelerin, kamu sektörü denetçilerinin denetçi raporunda belli bir tasarım veya dil kullanmasını gerektirdiği hallerde kamu sektörü denetçilerinin bu tasarım veya dilin, bu ISA'nın 43. paragrafında belirtilen asgari öğeleri içerip içermediğini değerlendirmesi gerekir. Bu gibi öğelere yer verilmemesi halinde kamu sektörü denetçileri, denetimin ISA'lara uygun olduğunu ifade edemez.
- P10. Bu ISA'da sunulan açıklayıcı örnekler; kamu sektörü için uygulanabilir ve ilgilidir ve gerektiğinde değiştirilir. Bu ISA'da sunulan açıklayıcı örneklere ilave olarak ISSAI 4200² Ek 7'de kamu sektörüne ait mali tablolara ilişkin denetçi raporuna genel bir örnek sunulmaktadır.
- P11. Yasal veya idari düzenlemelerin denetçi raporunun muhatabını belirtmediği durumlarda; bu ISA'nın A16 paragrafını uygularken kamu sektörü denetçileri, uygun olduğu şekilde yönetimden sorumlu olanları veya yasama organının ilgili bölümünü denetçi raporunun muhatabı olarak belirler.
- P12. Uygulanan standartlara bağlı olarak kamu sektörü denetçileri, aşağıdakilerden biri uyarınca ilgili denetim standartlarına atıfta bulunabilir:
- (a) ISA'lara uygun olarak atıf yapılması: Bu atıf ilgili bütün ISA'lara ve bu ISA'ların içinde yer alan INTOSAI'nin Uygulama Notlarında sunulan ek bilgilere tam uygunluğu ifade eder.
 - (b) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne uygun olarak atıf yapılması: Ancak bu atıf INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne (ISSAI'lar 1000–2999) eklenen ISA'lara tam uygunluğu ifade etmez.
 - (c) Diğer ulusal ve ilgili Denetim Standartları'na uygun olarak atıf yapılması.
- P13. Yasal ve idari düzenlemeler, denetçi raporunun son teslim tarihini belirleyebilir. Son teslim tarihine riayet edemeyecek olmaları halinde kamu sektörü denetçileri, uygun adımları atmayı, örneğin yönetimden sorumlu olanları veya yasama organını konu hakkında bilgilendirmeyi düşünebilir.

Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama

- P14. Kamu sektöründe genel amaçlı mali tablo çerçevesi; tam bir mali tablo setini oluşturmak amacıyla bütçe ve gerçek tutarları karşılaştırma raporları, performans raporları ve ödenek tahsis raporları gibi ek raporları kapsayabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, bu raporları bu ISA'nın A4 paragrafında sağlanan rehberliğe göre değerlendirir.

¹ ISSAI 30, "INTOSAI Etik Kuralları".

² ISSAI 4200, "Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi Rehberi".

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

International Standard on Auditing

Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 700), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-25-0

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 700

MALİ TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-4
Yürürlük Tarihi.....	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7-9
Gereklilikler	
Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	10-15
Görüşün Biçimi	16-19
Denetçi Raporu.....	20-45
Mali Tablolarla Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler.....	46-47
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Kuruluşun Muhasebe Uygulamalarının Niteliksel Özellikleri	A1-A3
Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama	A4
Geçerli Mali Raporlama Çerçevesini Tanımlama	A5-A10
Görüşün Biçimi	A11-A12
Denetçi Raporu.....	A13-A44
Mali Tablolarla Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler.....	A45-A51
Ek: Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 700 "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu ele almaktadır. Ayrıca bu ISA'da, bir mali tablo denetiminin sonucu olarak yayımlanan denetçi raporunun biçim ve içeriği ele alınmaktadır.
2. ISA 705¹ ve ISA 706²; denetçinin, denetçi raporunda değişikliğe uğramış bir görüş bildirmesi veya raporda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermesi halinde raporun biçim ve içeriğinin bunlardan nasıl etkilendiğini ele almaktadır.
3. Bu ISA, tam bir genel amaçlı mali tablo seti bağlamında kaleme alınmıştır. ISA 800³, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlandığı durumlarda ortaya çıkan özel hususları ele almaktadır. ISA 805⁴ ise tek bir mali tablonun veya bir mali tabloya ait belirli bir öge, hesap veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.
4. Bu ISA, denetçi raporunun tutarlılığını artırır. Denetçi raporunda tutarlılık; ISA'lara uygun olarak yürütülen bir denetim söz konusu olduğunda, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Bu tutarlılık, kullanıcının bilgisinin artmasına ve olağandışı durumlar meydana geldiğinde bunların tespit edilmesine yardımcı olur.

Yürürlük Tarihi

5. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçlara ait değerlendirmeyi temel alarak mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve
 - (b) Görüşün dayandırıldığı temeli de tanımlayan yazılı bir rapor aracılığıyla görüşü açıkça ifade etmek.

Tanımlar

7. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimler şöyle tanımlanmıştır:
 - (a) Genel amaçlı mali tablolar – Genel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan mali tablolardır.
 - (b) Genel amaçlı çerçeve – Çok çeşitli kullanıcıların ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan mali raporlama çerçevesidir. Mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi ya da uygunluk çerçevesi olabilir.

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

² ISA 706, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar".

³ ISA 800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi".

⁴ ISA 805, "Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi".

“Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve

- (i) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunmasının gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder veya
- (ii) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (i) veya (ii) şıklarındaki kabulleri içermez.¹

- (c) Değişikliğe uğramamış görüş – Denetçi tarafından mali tabloların önemli tüm yönlerden geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varıldığı zaman verilen görüştür.²
8. Bu ISA’da “mali tablolara” yapılan atıflar, “ilgili notlar dâhil tam bir genel amaçlı mali tablo seti” anlamına gelir. İlgili notlar genellikle önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin özetini kapsar. Mali tabloların biçimi ve içeriğini ve tam bir mali tablo setini neyin oluşturduğunu, geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri belirler.
9. Bu ISA’da “Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına” yapılan atıflar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları anlamına, “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına” yapılan atıflar ise Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları anlamına gelir.

Gereklilikler

Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

- 10. Denetçi, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş oluşturur.^{3 4}
- 11. Denetçi, söz konusu görüş oluşturmak için mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediğine dair makul güvence elde edip edemediğine ilişkin sonuca varacaktır. Bu sonuca varılmasında aşağıdakiler dikkate alınır:
 - (a) ISA 330 uyarınca denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğiyle ilgili varmış olduğu sonuç.⁵
 - (b) ISA 450 uyarınca denetçinin, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin (tek başına veya toplu olarak) önemli olup olmadığıyla ilgili varmış olduğu sonuç.⁶

¹ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 13(a) Paragrafı.

² 35–36. Paragraflar sırasıyla, güvenilir sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda bu görüşü ifade etmek için kullanılan tabirleri ele alır.

³ ISA 200, 11. Paragraf.

⁴ 35–36. Paragraflar sırasıyla, güvenilir sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda bu görüşü ifade etmek için kullanılan tabirleri ele alır.

⁵ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”, 26. Paragraf.

⁶ ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, 11. Paragraf.

- (c) 12–15. paragrafların gerektirdiği değerlendirmeler.
12. Denetçi, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, (idarenin aldığı kararlarda yanlılık olasılığına ilişkin göstergeler de dâhil olmak üzere) kuruluşun muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerine ilişkin değerlendirmeyi içerir. (Bkz: Parag. A1–A3)
13. Denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine göre bilhassa:
- (a) Mali tabloların, seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarını yeteri kadar açıklayıp açıklamadığını,
 - (b) Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının, geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı ve bu çerçeveye uygun olup olmadığını,
 - (c) İdarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
 - (d) Mali tablolarda sunulan bilgilerin ilgili, güvenilir, kıyaslanabilir ve anlaşılır olup olmadığını,
 - (e) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların mali tablolara aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla mali tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını ve (Bkz: Parag. A4)
 - (f) Mali tablolarda kullanılan terminolojinin (her mali tablonun başlığı dâhil) uygun olup olmadığını
- değerlendirir.
14. Mali tablolar güvenilir sunum çerçevesi uyarınca hazırlandığı durumlarda 12. ve 13. paragrafların gerektirdiği değerlendirme, mali tabloların güvenilir sunum yapıp yapmadığı hususunu da kapsayacaktır. Mali tabloların güvenilir sunum yapıp yapmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesi aşağıdaki hususları kapsar:
- (a) Mali tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ve
 - (b) Mali tabloların (ilgili notlar dâhil), temel işlem ve olayları güvenilir şekilde sunup sunmadığı.
15. Denetçi; mali tabloların, geçerli mali raporlama çerçevesine yeteri kadar atıfta bulunup bulunmadığını veya çerçeveyi yeteri kadar açıklayıp açıklamadığını değerlendirir. (Bkz: Parag. A5–A10)

Görüşün Biçimi

16. Denetçi, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna vardığında değişikliğe uğramamış görüş bildirir.
17. Denetçi,
- (a) Elde edilen denetim kanıtına dayanarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna varırsa veya
 - (b) Mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse
- ISA 705 uyarınca denetçi raporundaki görüşünü, “değişikliğe uğramış görüş”e tahvil eder.

18. Güvenilir sunum çerçevesinin gerekliliklerine uygun olarak hazırlanan mali tabloların güvenilir sunum yapmaması halinde denetçi, bu hususu idareyle görüşür ve geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri ve bu hususun nasıl çözümlendiğine bağlı olarak ISA 705 uyarınca denetçi raporundaki görüşünü, “değişikliğe uğramış görüş”e tahvil etmesinin gerekip gerekmeyeceğine karar verir. (Bkz: Parag. A11)
19. Mali tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, mali tabloların güvenilir sunum yapıp yapmadığını değerlendirmesi gerekmez. Ancak çok nadiren de olsa bu mali tabloların yanıltıcı olduğu sonucuna varması halinde denetçi, bu hususu idareyle görüşür ve hususun nasıl çözüleceğine bağlı olarak bunu denetçi raporunda bildirip bildirmeyeceğine ve nasıl bildireceğine karar verir. (Bkz: Parag. A12)

Denetçi Raporu

20. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. (Bkz: Parag. A13–A14)

Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilen Denetimlerin Denetçi Raporları

Başlık

21. Denetçi raporunun, bağımsız bir denetçinin raporu olduğunu açıkça belirten bir başlığı olmalıdır. (Bkz: Parag. A15)”

Muhatap

22. Denetçi raporu, mevcut görev şartları gereği uygun olan muhataba hitaben düzenlenir. (Bkz: Parag. A16)

Giriş Paragrafı

23. Denetçi raporundaki giriş paragrafı; (Bkz: Parag. A17–A19)
- (a) Mali tabloları denetlenen kuruluşu belirtir,
 - (b) Mali tabloların denetlenmiş olduğunu belirtir,
 - (c) Mali tabloları oluşturan her tablonun başlığını belirtir,
 - (d) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve açıklayıcı diğer bilgilere atıfta bulunur ve
 - (e) Mali tabloları oluşturan her mali tablonun tarihini veya kapsadığı dönemi belirtir.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu

24. Denetçi raporunun bu bölümü, kuruluştaki mali tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerin sorumluluklarını tanımlar. Denetçi raporunun, “idare”ye özel olarak atıfta bulunması gerekmez ancak belli bir yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan terimi kullanır. Bazı yetki alanlarında uygun merci, yönetimden sorumlu olanlar olabilir.

25. Denetçi raporu, “Mali Tablolara İlişkin İdarenin [veya uygun başka bir terim] Sorumluluğu” başlıklı bir bölümü içerir.
26. Denetçi raporu, idarenin mali tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunu açıklar. Bu açıklama; idarenin, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tabloların hazırlanmasından ve mali tabloların, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyecek şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumlu olduğuna ilişkin açıklamayı içerir. (Bkz: Parag. A20–A23)
27. Mali tabloların güvenilir sunum çerçevesine göre hazırlandığı hallerde, idarenin mali tablolara ilişkin sorumluluğuna ilişkin denetçi raporunda bulunan açıklama, duruma uygun olarak “mali tabloların hazırlanması ve güvenilir sunumu” veya “doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlanması” hususuna atıfta bulunur.

Denetçinin Sorumluluğu

28. Denetçi raporu, “Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm içerir.
29. Denetçi raporu; denetçinin sorumluluğunun, denetime dayalı olarak mali tablolar hakkında görüş bildirmek olduğunu ifade eder. (Bkz: Parag. A24)
30. Denetçi raporu, denetimin Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yürütüldüğünü ifade eder. Buna ilaveten denetçi raporu, bu standartlara göre denetçinin etik gerekliliklere uyması gerektiğini ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlaması ve uygulaması gerektiğini açıklar. (Bkz: Parag. A25–A26)
31. Denetçi raporu, denetimi aşağıdaki hususlara değinerek tanımlar:
 - (a) Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek için uygulanan prosedürleri içerir.
 - (b) Prosedürlerin seçimi, mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin etkisinin değerlendirilmesi dâhil denetçinin yargısına bağlıdır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetçinin mali tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda; iç kontrole ilişkin değerlendirmenin kuruluşun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığı yönündeki ifade denetçi tarafından rapordan çıkarılır.
 - (c) Denetim; mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.
32. Mali tabloların güvenilir sunum çerçevesine göre hazırlanması halinde denetçi raporundaki denetim tanımı, duruma uygun olarak “kuruluşun mali tabloları hazırlaması ve güvenilir şekilde sunması” veya “kuruluşun doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlaması” hususuna atıfta bulunur.

33. Denetçi raporu; denetçinin, elde ettiği denetim kanıtının, denetçi görüşünü dayandırmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıp inanmadığını ifade eder.

Denetçi Görüşü

34. Denetçi raporu, “Görüş” başlıklı bir bölüm içerir.
35. Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirilirken denetçi görüşü için yasal veya idari düzenlemeler aksini gerektirmediği takdirde eşdeğer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:
- (a) Mali tablolar, ...’ı [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır veya
- (b) Mali tablolar, [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca ...’ı doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır. (Bkz: Parag. A27–A33)
36. Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirilirken denetçi görüşü, mali tabloların tüm önemli açılardan [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca hazırlandığını ifade eder. (Bkz: Parag. A27, A29–A33)
37. Denetçi görüşünde atıf yapılan geçerli mali raporlama çerçevesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı Uluslararası Mali Raporlama Standartları veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarıyla ilgili olmayabilir. Hal böyle olduğunda denetçi görüşü, çerçevenin kaynağına ilişkin yetki alanını belirtir.

Diğer Raporlama Sorumlulukları

38. Denetçi, mali tablolara ilişkin raporlama yapmak için ISA’larda belirlenen sorumluluğuna ilaveten mali tablolara ilişkin denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına değinebilir. Hal böyle olduğunda diğer raporlama sorumluluklarından, denetçi raporunda ayrı bir bölümde “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığı altında veya bölümün içeriğine uygun başka bir alt başlık altında bahsedilir. (Bkz: Parag. A34–A35)
39. Denetçi raporunun diğer raporlama sorumluluklarına ilişkin ayrı bir bölüm içermesi halinde 23–27 arası paragraflarda bahsedilen başlıklar, tablolar ve açıklamalar; “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığı altında yer alır. “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” bölümü ise “Mali Tablolara İlişkin Rapor” bölümünden sonra gelir. (Bkz: Parag. A36)

Denetçinin İmzası

40. Denetçi raporu, imzalanır. (Bkz: Parag. A37)

Denetçi Raporunun Tarihi

41. Denetçi raporu, denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtları elde ettiği tarihten önce olmayacak şekilde tarihlendirilir. Bu kanıtlara: (Bkz: Parag. A38–A41)
- (a) Mali tabloları oluşturan (ilgili notlar dâhil) tüm tabloların hazırlandığını ve
- (b) Yetkili makamlarda bulunanların bu mali tablolara ilişkin sorumluluğu üstlendiğini beyan ettiğini gösteren kanıtlar dâhildir.

Denetçinin Adresi

42. Denetçi raporunda, denetçinin faaliyet gösterdiği yetki alanındaki yerin adı belirtilir.

Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Denetçi Raporu

43. Belli bir yetki alanına ait yasal veya idari düzenlemeye göre denetçinin, raporunda belli bir tasarım veya dil kullanması gerekiyorsa denetçi raporunun Uluslararası Denetim Standartlarına atıfta bulunabilmesi için söz konusu denetçi raporunun asgari olarak aşağıdakileri içermesi gerekir: (Bkz: Parag. A42)
- Başlık,
 - Muhatap (görev şartlarının gerektirdiği şekilde),
 - Denetlenen mali tabloları belirten giriş paragrafı,
 - İdarenin (veya diğer uygun bir terim, 24. paragrafa bakınız) mali tabloları hazırlama sorumluluğu ile ilgili açıklama,
 - Denetçinin mali tablolar ve denetimin kapsamıyla ilgili görüş bildirme sorumluluğuna ilişkin açıklama. Bu açıklama aşağıdakileri içerir:
 - Uluslararası Denetim Standartlarına ve yasal veya idari düzenlemeye atıf ve
 - Bu standartlara uygun olan denetimin tanımlanması,
 - Mali tablolara ilişkin görüşü ve mali tabloları hazırlamak için kullanılan geçerli mali raporlama çerçevesine yapılan atfı içeren görüş paragrafı (Uluslararası Mali Raporlama Standartları veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları dışında olmak üzere mali raporlama çerçevesinin kaynağına ilişkin yetki alanının belirtilmesi dâhil, 37. paragrafa bakınız),
 - Denetçinin imzası,
 - Denetçi raporunun tarihi,
 - Denetçinin adresi.

Belli Bir Yetki Alanına İlişkin Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilen Denetimlerle İlgili Denetçi Raporu

44. Denetçinin, denetimi belli bir yetki alanına ilişkin denetim standartlarına (“ulusal denetim standartları”) uygun olarak yürütmesi gerekebilir fakat denetimi yürütürken denetçi, ISA’lara da riayet etmiş olabilir. Bu durumda denetçi raporu, ulusal denetim standartlarına ek olarak Uluslararası Denetim Standartlarına da atıfta bulunabilir. Fakat denetçi yalnızca aşağıdaki koşullarda bu standartlara atıfta bulunabilir: (Bkz: Parag. A43–A44)
- Ulusal denetim standartlarındaki ve ISA’lardaki gereklilikler arasında denetçiyi (i) farklı görüş oluşturmaya veya (ii) ISA’ların belli koşullarda gerektirdiği Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermemeye yöneltecek hiçbir çelişki yoktur ve
 - Denetçinin ulusal denetim standartlarında belirtilen tasarımı veya dili kullanması halinde denetçi raporu, 43(a)(i) Paragrafında belirtilen öğelerin asgari her birini içerir. 43(e) paragrafındaki yasal veya idari düzenlemelere yapılan atıf, ulusal denetim standardına yapılan atıf olarak okunur. Dolayısıyla denetçi raporu, bu gibi ulusal denetim standartlarını belirtir.

45. Denetçi raporunun gerek ulusal denetim standartları gerekse Uluslararası Denetim Standartlarına atıfta bulunduğu hallerde denetçi raporu, ulusal denetim standartlarının kaynağına ilişkin yetki alanını belirtir.

Mali Tablolarda Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler (Bkz: Parag. A45–A51)

46. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirmediği tamamlayıcı bilgilerin denetlenmiş mali tablolarla birlikte sunulması halinde denetçi, bu gibi tamamlayıcı bilgilerin denetlenmiş mali tablolardan açıkça ayırt edilip edilmediğini değerlendirir. Bu gibi tamamlayıcı bilgilerin denetlenmiş mali tablolardan açıkça ayırt edilmemesi halinde denetçi, idareden denetlenmemiş tamamlayıcı bilgilerin sunulmuş biçimini değiştirmesini talep eder. İdarenin bu talebi reddetmesi halinde ise denetçi, denetçi raporunda bu tamamlayıcı bilgilerin denetlenmemiş olduğunu bildirir.
47. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirmediği fakat yine de niteliği ve sunulmuş biçimi nedeniyle denetlenmiş mali tablolardan açıkça ayırt edilemediği için mali tabloların ayrılmaz bir parçası olan tamamlayıcı bilgiler, denetçi görüşünün kapsamına alınır.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Kuruluşun Muhasebe Uygulamalarının Niteliksel Özellikleri (Bkz: Parag. 12)

- A1. İdare, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında birtakım yargılarda bulunmaktadır.
- A2. ISA 260'da, muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerine ilişkin bir tartışma yer almaktadır.¹ Kuruluşun muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerini değerlendirirken denetçi, idarenin yargılarındaki olası yanlışlığın farkına varabilir. Denetçi; tarafsızlıktan yoksunluğun düzeltilmemiş yanlış bildirimlerle birlikte kümülatif etkisinin bir bütün olarak mali tabloların önemli derecede yanlış bildirilmesine neden olduğu sonucuna varabilir. Denetçinin, bütün olarak mali tabloların önemli derecede yanlış bildirilip bildirilmediğine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek olan tarafsızlıktan yoksunluğa ilişkin göstergeler şunlardır:
- Denetim sırasında idarenin dikkatine sunulmuş yanlış bildirimlerin, aralarında seçim yapılarak düzeltilmesi (örneğin raporlanan kazançları artırıcı etkiye sahip yanlış bildirimlerin düzeltilmesi fakat raporlanan kazançları azaltıcı etkiye sahip yanlış bildirimlerin düzeltilmemesi).
 - Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında idarenin olası yanlışlığı.
- A3. ISA 540, muhasebe tahminleri oluşturulmasında idarenin olası yanlışlığını ele almaktadır.² İdareni olası yanlışlığının göstergeleri, münferit muhasebe tahminlerinin makullüğü hakkında sonuca varmak söz konusu olduğunda yanlış bildirim teşkil etmez. Ancak bunlar, denetçinin mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerip içermediğiyle ilgili değerlendirmesini etkileyebilir.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", Ek 2.

² ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Tahminleri de Dahil Muhasebe Tahminleri ve İlgili Açıklamaların Denetimi", 21. Paragraf

Önemli İşlem ve Olayların Mali Tablolara Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisini Açıklama (Bkz: Parag. 13(e))

- A4. Genel amaçlı çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların; kuruluşun mali durumunu, mali performansını ve nakit akışlarını sunması yaygın bir durumdur. Bu gibi durumlarda denetçi; mali tabloların, hedeflenen kullanıcıların önemli işlem ve olayların kuruluşun mali durumu, mali performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini anlayabilmeleri için yeterli açıklama sağlayıp sağlamadığını değerlendirir.

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesini Tanımlama (Bkz: Parag. 15)

- A5. ISA 200'de açıklandığı gibi mali tabloların idare ve uygun olduğu halde yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması, geçerli mali raporlama çerçevesinin mali tablolarda yeteri kadar tanımlanmasını da gerektirir.¹ Bu tanım, mali tablo kullanıcılarını mali tabloların dayandırıldığı çerçeve hakkında bilgilendirdiği için önemlidir.
- A6. Mali tabloların belli bir geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlandığını belirten bir tanım; ancak bu tanım, mali tabloların kapsanan dönem zarfında yürürlükte olan çerçeveye ait gerekliliklerin tamamına uyması halinde uygundur.
- A7. Geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin muğlak betimleme veya sınırlayıcı dil içeren bir tanım (örneğin “mali tablolar, Uluslararası Mali Raporlama Standartları’yla oldukça uyumludur”), mali tablo kullanıcılarını yanıltabileceği için o çerçeveye ilişkin yeterli bir tanımlama değildir.

Birden Fazla Mali Raporlama Çerçevesine Atıf

- A8. Bazı durumlarda mali tablolar, bu tabloların iki mali raporlama çerçevesi uyarınca (örneğin ulusal çerçeve ve Uluslararası Mali Raporlama Standartları) hazırlandığını bildirebilir. Bunun nedeni idareden mali tabloların her iki çerçeve uyarınca hazırlanmasının talep edilmesi veya idarenin mali tabloları her iki çerçeve uyarınca hazırlamayı tercih etmesi olabilir (ki bu durumlarda her ikisi de geçerli mali raporlama çerçevesidir). Böyle bir tanım, ancak mali tablolar münferit olarak her bir çerçeveye uygun olduğu takdirde yerinde bir tanım olur. Her iki çerçeveye göre hazırlanmış olarak kabul edilmesi için mali tabloların, bu çerçevelere eşzamanlı olarak ve tabloları uzlaştırma gereği duyulmaksızın uygun olması gerekir. Uygulamada ise yetki alanının diğer çerçeveyi (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartlarını) kendi ulusal çerçevesi olarak kabul etmediği veya buna uygunluğa ilişkin tüm engelleri ortadan kaldırmadığı durumlarda, eşzamanlı uygunluk mümkün değildir.
- A9. Belirli bir mali raporlama çerçevesine göre hazırlanan ve içerdiği sonuçları, başka bir çerçeve altında gösterilecek sonuçlarla uzlaştıran bir not veya tamamlayıcı tablo içeren mali tablolar, söz konusu diğer çerçeveye göre hazırlanmış sayılmaz. Bunun nedeni, mali tabloların söz konusu diğer çerçevenin gerektirdiği şekilde tüm bilgileri içermiyor olmasıdır.

¹ ISA 200, A2–A3 Paragrafları.

- A10. Mali tablolar, yine de belirli bir geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanabilir ve mali tabloların başka bir çerçeveye ne derece uygun olduğunu mali tablolara ilişkin notlarda tanımlayabilir (örneğin ulusal çerçeveye göre hazırlanmış mali tablolar, bu tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına ne derece uygun olduğunu da açıklayabilir). Böyle bir tanım, tamamlayıcı mali bilgidir ve 47. paragrafta belirtildiği gibi mali tabloların ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilir ve denetçinin görüşünde yer alır.

Görüşün Biçimi (Bkz: Parag. 18–19)

- A11. Güvenilir sunum çerçevesinin gerekliliklerine göre hazırlanmasına rağmen mali tabloların güvenilir sunum yapmadığı durumlar olabilir. Bu gibi hallerde idarenin, mali tablolarda çerçevenin özellikle gerektirdiği açıklamalardan başka ek açıklamalar bulundurması veya çok nadir durumlarda mali tablolarda güvenilir sunum yapmak için çerçeve kapsamındaki bir gerekliliğin dışına çıkması mümkün olabilir.
- A12. ISA 210 uyarınca belirli bir çerçevenin kabul edilebilir olduğuna karar vermiş olması durumunda, denetçinin uygunluk çerçevesine göre hazırlanan mali tabloların yanıltıcı olduğunu düşünmesi çok istisnai bir durum olacaktır.¹

Denetçi Raporu (Bkz: Parag. 20)

- A13. Yazılı rapor, basılı olarak ve elektronik ortamda yayınlanan raporları kapsar.
- A14. Ek, denetçilerin 21–42 arası paragraflarda belirtilen unsurları içeren mali tablolarını konu alan rapor örneklerini içermektedir.

Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimlerle İlgili Denetçi Raporu

Başlık (Bkz: Parag. 21)

- A15. Raporun bağımsız bir denetçinin raporu olduğunu ifade eden bir başlık (örneğin “Bağımsız Denetçi Raporu”), denetçinin bağımsızlığa dair ilgili tüm etik gereklilikleri karşıladığını teyit eder ve böylece bağımsız denetçi raporunu, diğerlerinin yayınladığı raporlardan ayırt eder.

Muhatap (Bkz: Parag. 22)

- A16. Yasal veya idari düzenlemeler, genellikle denetçi raporunun belli bir yetki alanında kime hitap edeceğini belirtir. Denetçi raporu, normalde rapor kimler için hazırlanmışsa onlara hitap eder ve genelde bu kişiler; mali tabloları denetlenen kuruluşun hissedarları veya o kuruluştaki yönetimden sorumlu olanlardır.

¹ ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”, 6(a) Paragrafı.

Giriş Paragrafı (Bkz: Parag. 23)

- A17. Giriş paragrafı örneğin denetçinin, kuruluşun... [buraya geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği tam bir mali tablo setini kapsayan her mali tablonun başlığını, tarihini veya kapsadığı dönemi de belirterek yazın], önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren ilişikteki mali tablolarını denetlediğini ifade eder.
- A18. Denetlenmiş mali tabloların başka bilgiler içeren bir belgede (yıllık rapor gibi) yer alacağını fark ettiği durumlarda denetçi, sunuş biçimi imkân verirse denetlenmiş mali tabloların sunulduğu sayfa sayılarını belirtmeyi değerlendirebilir. Bu da kullanıcıların, denetçi raporunun ilgili olduğu mali tabloları tespit etmesine yardımcı olur.
- A19. Denetçi görüşü, geçerli mali raporlama çerçevesinin tanımladığı gibi tam bir mali tablo setini kapsar. Örneğin pek çok genel amaçlı çerçevede olduğu gibi mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akışı tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgileri kapsar. Bazı yetki alanlarında ek bilgiler de mali tabloların ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilebilir.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu (Bkz: Parag. 26)

- A20. ISA 200, ISA'lar uyarınca yürütülen denetimin dayandırıldığı ve idarenin ve uygun olduğu yerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili olan öncülü açıklamaktadır.¹ İdare ve uygun olduğu yerde yönetimden sorumlu olanlar, mali tabloları geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlama (ilgili olduğu yerde güvenilir sunumları dâhil) sorumluluğunu kabul eder. İdare, mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyecek şekilde hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrole ilişkin sorumluluğunu da kabul eder. Denetçi raporunda idarenin sorumluluklarına dair tanım, denetimin dayandırılacağı öncülü kullanıcılara açıklamaya yardımcı olacağı için her iki sorumluluğa da atıfta bulunur.
- A21. Mali tabloların bazı yetki alanları veya kuruluşun niteliği çerçevesinde hazırlanmasıyla ilgili ek sorumlulukları yansıtmak amacıyla denetçinin, 26. paragrafta yer alan idarenin sorumluluklarına ilişkin tanımı eklemesinin uygun olduğu durumlar olabilir.
- A22. 26. paragraf, ISA 210'nun gerektirdiği üzere, sorumlulukların görev yazısında veya başka türden uygun yazılı bir görevlendirmede kabul edildiği formatla tutarlıdır.² ISA 210; idarenin ve uygun olduğu halde yönetimden sorumlu olanların mali raporlamaya ilişkin sorumluluklarının yasal veya idari düzenlemelerde tanımlandığı hallerde, kendi yargısı doğrultusunda denetçinin, söz konusu yasal veya idari düzenlemenin, gerçekte ISA 210'da belirtilenlerle eşdeğer sorumluluklar içerdiğine karar verebileceğini açıklayarak belli bir esneklik sağlar. Bu gibi eşdeğer sorumlulukları görev yazısında veya başka uygun bir yazılı sözleşmede tanımlamak için denetçi, yasal veya idari düzenlemelerdeki dili kullanabilir. Bu gibi durumlarda aynı dil, 26. paragrafın gerektirdiği gibi idarenin sorumluluklarını açıklamak için denetçi raporunda da kullanılabilir. Denetçinin, görev yazısında olduğu gibi yasal veya idari düzenlemelerdeki dili kullanmamaya karar vermesi dâhil olmak üzere diğer durumlarda ise 26. paragrafın dili kullanılır.

¹ ISA 200, 13(j) Paragrafı.² ISA 210, 6(b)(i)-(ii) Paragrafı.

- A23. Bazı yetki alanlarında idarenin sorumluluklarını tanımlayan yasal veya idari düzenleme; muhasebe defterleri ve kayıtlarının veya muhasebe sisteminin yeterliliğine ilişkin sorumluluğa özel olarak atıfta bulunabilir. Defterler, kayıtlar ve sistemler; (ISA 315'te¹ tanımlandığı şekliyle) iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğu için ISA 210 ve 26. paragrafta yer alan tanımlar, bunlara özel olarak atıfta bulunmaz.

Denetçinin Sorumluluğu (Bkz: Parag. 29–30)

- A24. Denetçi raporu; denetçinin sorumluluğunun, kendi görüşünü idarenin mali tabloları hazırlama sorumluluğuyla kıyaslamak üzere mali tablolar hakkında denetime dayalı olarak görüş bildirmek olduğunu ifade eder.
- A25. Kullanılan standartlara yapılan atıf, denetçi raporunun kullanıcılarına denetimin belirlenen standartlara göre yapıldığını aktarır.
- A26. ISA 200 uyarınca denetçi, ISA 200 ve denetimle ilgili tüm diğer ISA'ların gerekliliklerine uymadığı sürece denetçi raporunda ISA'lara uygunluğu bildirmez.²

Denetçi Görüşü (Bkz: Parag. 35–37)

Yasal veya İdari Düzenlemeyle Belirlenen Denetçi Görüşünün Dili

- A27. ISA 210; bazı durumlarda ilgili yetki alanına ilişkin yasal veya idari düzenlemenin, denetçi raporunun (ki bu özellikle denetçi görüşünü içerir) dilini ISA'ların gerekliliklerinden önemli derecede farklı ifadelerle belirlemiş olduğunu ifade eder. Bu gibi durumlarda ISA 210, denetçinin:
- (a) Kullanıcıların, mali tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlayıp anlamayacaklarını ve hal böyleyse,
- (b) Denetçi raporundaki ek açıklamanın, olası yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını, değerlendirmesini gerektirir.

ISA 210; denetçinin, denetçi raporundaki ek açıklamanın olası yanlış anlamaları azaltamayacağına karar vermesi halinde denetim görevini (yasal veya idari düzenlemede aksi belirtilmedikçe) kabul etmemesini gerektirir. ISA 210'a göre bu gibi yasal veya idari düzenlemeler uyarınca yapılan bir denetim ISA'lara uygun değildir. Dolayısıyla denetçi, denetçi raporunda denetimin Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yapılmış olduğuna dair atıfta bulunmaz.³

“Tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmak” veya “doğru ve gerçeğe uygun yansıtmak”

- A28. Herhangi bir yetki alanında “tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmak” veya “doğru ve gerçeğe uygun yansıtmak” ifadelerinin kullanılıp kullanılmayacağı, söz konusu yetki alanındaki mali tabloların denetimini düzenleyen yasal veya idari düzenlemeler veya söz konusu yetki alanında genel olarak kabul edilen uygulamalarla belirlenir. Yasal veya idari düzenlemenin farklı dil kullanılmasını gerektirdiği hallerde bu durum, denetçinin güvenilir sunum çerçevesine göre hazırlanan mali tabloların güvenilir sunumunu değerlendirmesiyle ilgili bu ISA'nın 14. paragrafında yer alan gerekliliği etkilemez.

¹ ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”, 4(c) Paragrafı.

² ISA 200, 20. Paragraf.

³ ISA 210, 21. Paragraf.

Mali Tabloların Sunduğu Bilgileri Tanımlama

- A29. Mali tabloların güvenilir sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda denetçi görüşü, mali tabloların tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunulduğunu veya mali tabloların sunması için tasarlanan bilgiyi (örneğin genel amaçlı çerçevelerde kuruluşun dönem sonu itibarıyla mali durumu ve kuruluşun aynı tarihte sona eren döneme ait mali performansı ve nakit akışlarıyla ilgili bilgileri) doğru ve gerçeğe uygun yansıttığını ifade eder

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesini ve Bunun Denetçi Görüşünü Nasıl Etkileyebileceğini Tanımlama

- A30. Denetçi görüşünde geçerli mali raporlama çerçevesinin belirtilmesi, denetçi raporu kullanıcılarını denetçi görüşünün ifade edildiği kapsam hakkında bilgilendirmeyi amaçlar fakat 14. paragrafta belirtilen değerlendirmeyi kısıtlamayı amaçlamaz. Geçerli mali raporlama çerçevesi aşağıdaki ifadelerle belirtilir:

“... Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca” veya

“... X Yetki Alanında genel olarak kabul edilen muhasebe ilkeleri uyarınca ...”

- A31. Mali raporlama standartlarını ve yasal veya düzenleyici gereklilikleri kapsadığı hallerde geçerli mali raporlama çerçevesi, şu ifadelerle tanımlanır: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları ve X Yetki Alanının Şirketler Kanununda belirtilen gereklilikleri uyarınca...”. ISA 210, mali raporlama standartları ve yasal veya düzenleyici gereklilikler arasında çelişkilerin bulunduğu durumları ele almaktadır.¹

- A32. A8 paragrafında belirtildiği gibi mali tablolar, iki mali raporlama çerçevesi uyarınca (ki bu yüzden ikisi de geçerli mali raporlama çerçevesidir) hazırlanabilir. Dolayısıyla mali tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulurken her çerçeve ayrıca değerlendirilir ve denetçi görüşü 35–36 paragraflarına göre her iki çerçeveye aşağıdaki şekilde atıfta bulunur:

(a) Mali tabloların, her bir çerçeveye ayrı ayrı uygun olması halinde mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevelerinden biri uyarınca (örneğin ulusal çerçeve) ve başka bir geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlandığına (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartları) ilişkin iki görüş bildirilir. Bu görüşler, ayrı ayrı veya tek bir cümlede ifade edilebilir (örneğin mali tablolar, X Yetki Alanında genel olarak kabul edilen muhasebe prensipleri ve Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunulmaktadır).

(b) Mali tablolar, çerçevelerden birine riayet ederken diğerine etmeyebilir. Bu durumda mali tabloların belirli bir çerçeve uyarınca (örneğin ulusal çerçeve) hazırlandığına dair değişikliğe uğramamış görüş verilebilir. Ancak diğer çerçeveye ilgili (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Çerçevesi) olarak ISA 705 uyarınca değişikliğe uğramış görüş verilir.

- A33. A10 paragrafında belirtildiği gibi mali tablolar, geçerli mali raporlama çerçevesine uygunluğu bildirebilir ve ek olarak başka bir raporlama çerçevesine uygunluk derecesini açıklayabilir. A46 paragrafında açıklandığı üzere bu gibi tamamlayıcı bilgiler, mali tablolardan açıkça ayırt edilemeyeceği için denetçi görüşünde yer alır.

¹ ISA 210, 18. Paragraf.

- (a) Diğer çerçeveye uygunlukla ilgili açıklamanın yanıltıcı olması halinde ISA 705 uyarınca değişikliğe uğramış görüş bildirilir.
- (b) Açıklamanın yanıltıcı olmadığı fakat denetçinin, kullanıcıların mali tabloları anlaması açısından bu açıklamanın çok önemli olduğuna kanaat getirdiği hallerde ISA 706 uyarınca (açıklamaya dikkat çekerek) Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklenir.

Diğer Raporlama Sorumlulukları (Bkz: Parag. 38–39)

- A34. Bazı yetki alanlarında denetçinin, ISA'lar uyarınca mali tablolara ilişkin raporlama sorumluluğunu tamamlayıcı nitelikteki diğer hususlarla ilgili ek raporlama sorumlulukları olabilir. Örneğin denetçinin, mali tabloların denetimi sırasında dikkatini çekmesi halinde belli hususları raporlaması talep edilebilir. Buna ilaveten denetçinin ek olarak belirtilen prosedürleri uygulaması ve raporlaması veya muhasebe defterleri ve kayıtlarının yeterliliği gibi belli hususlara ilişkin görüş bildirmesi de talep edilebilir. Genellikle belli bir yetki alanındaki denetim standartları, söz konusu yetki alanındaki belli ek raporlama sorumlulukları hususunda denetçinin sorumluluklarına ilişkin rehberlik sağlar.
- A35. Bazı durumlarda ilgili yasal veya idari düzenleme, denetçinin diğer sorumluluklarını mali tablolara ilişkin raporunda bildirmesini gerektirebilir veya buna izin verebilir. Diğer durumlarda ise denetçinin, bunları ayrı bir raporda bildirmesi gerekebilir veya bildirmesine izin verilebilir.
- A36. Diğer raporlama sorumluluklarının denetçinin ISA'lar uyarınca mali tablolara ilişkin raporlama sorumluluğundan açıkça ayırt edilmesi için bu sorumluluklar, denetçi raporunda ayrı bir bölümde ele alınır. İlgili hallerde bu bölüm, diğer raporlama sorumluluğu paragrafının (paragraflarının) içeriğini tanımlayan alt başlık(lar) içerebilir.

Denetçinin İmzası (Bkz: Parag. 40)

- A37. Denetçinin imzası, yetki alanına uygun şekilde ya denetim firması adına ya denetçinin kendi adına ya da her ikisi adınadır. Denetçinin imzasına ilave olarak bazı yetki alanlarında denetçinin, denetçi raporunda mesleki sıfatını veya uygun olduğu şekilde denetçinin veya firmanın söz konusu yetki alanındaki uygun lisanslama organı tarafından tanındığını açıklaması gerekebilir.

Denetçi Raporunun Tarihi (Bkz: Parag. 41)

- A38. Denetçi raporunun tarihi; denetçinin, bu tarihe kadar meydana gelen ve farkında olduğu olay ve işlemlerin etkisini değerlendirdiği hususunda denetçi raporunun kullanıcıyı bilgilendirir. Denetçinin; denetçi raporunun tarihinden sonraki olaylar ve işlemlerle ilgili sorumluluğu, ISA 560'ta ele alınmaktadır.¹
- A39. Denetçi görüşü mali tablolar hakkında bildirildiği ve mali tablolar, idarenin sorumluluğunda olduğu için denetçi; ilgili notlar dâhil mali tabloları içeren tüm tabloların hazırlandığına ve idarenin bunlarla ilgili sorumluluğunu kabul ettiğine ilişkin denetim kanıtı elde edilene kadar yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlandığı sonucuna varacak konumda değildir.

¹ ISA 560, "Takip Eden Olaylar", 10–17 Paragrafları.

- A40. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenleme, ilgili notlar dâhil mali tabloları içeren tüm tabloların hazırlandığına karar vermekle sorumlu kişileri ve organları (örneğin yöneticileri) belirler ve gerekli onay sürecini belirtir. Bu gibi durumlarda mali tablolarla ilgili raporu tarihlendirmeden önce onaya ilişkin kanıt elde edilir. Ancak bazı yetki alanlarında onay süreci, yasal veya idari düzenlemeyle belirlenmez. Bu gibi durumlarda ilgili notlar dâhil mali tabloları içeren tüm tabloların hazırlandığına karar verme yetkisine sahip kişi veya organı belirlemek amacıyla mali tabloları hazırlama ve sonlandırmaya yönelik kuruluşun izlediği prosedürler, idare ve yönetim yapıları göz önünde tutularak değerlendirilir. Bazı durumlarda yasal veya idari düzenleme, mali tabloları raporlama sürecinde denetimin tamamlanmasının beklendiği noktayı belirtir.
- A41. Bazı yetki alanlarında mali tabloların, kamuya açıklanmadan önce hissedarlarca nihai olarak onaylanması gerekir. Bu yetki alanlarında tabloların hissedarlarca nihai olarak onaylanması, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildiğine kanaat getirmesi için gerekli bir koşul değildir. ISA'ların amaçlarına uygun olarak mali tabloların onay tarihi; yetkili makamın, ilgili notlar dâhil mali tabloları içeren tüm tabloların hazırlandığına karar verdiği ve bunların sorumluluğunu üstlendiğini beyan ettiği tarihten daha önceki tarihtir.

Yasal veya İdari Düzenlemeyle Belirlenen Denetçi Raporu (Bkz: Parag. 43)

- A42. ISA 200, ISA'lara ek olarak denetçinin yasal veya düzenleyici gerekliliklere uyması gerekebileceğini açıklar.¹ Bu durumda denetçi, denetçi raporunda bu ISA'da tanımlanandan farklı bir tasarım veya dil kullanmak zorunda kalabilir. 4. paragrafta açıklandığı gibi denetçi raporunun tutarlı olması, (denetim ISA'lar uyarınca yapıldığı zaman) küresel piyasada saygınlığı artırır ve dünya çapında kabul gören standartlara uygun olarak yürütülen denetimleri daha kolay tanımlanabilir hale getirir. Yasal veya düzenleyici gereklilikler ile ISA'lar arasındaki farklar; denetçi raporunun yalnızca tasarımı ve diliyle ilgili olduğu ve en azından 43(a)(i) paragrafında belirtilen unsurların her biri denetçi raporunda yer aldığı zaman rapor, Uluslararası Denetim Standartlarına atıfta bulunabilir. Dolayısıyla denetçi raporunda kullanılan tasarım ve dilin, yasal veya düzenleyici raporlama gerekliliklerinde belirlenmesi halinde bile denetçinin ISA'ların gerekliliklerine uyduğu düşünülür. Belli bir yetki alanındaki özel gerekliliklerin ISA'larla çatışmadığı hallerde bu ISA'da kullanılan tasarım ve dilin benimsenmesi, denetçi raporu kullanıcılarının bu raporu ISA'lar uyarınca yürütülmüş bir denetime ait rapor olarak daha kolay kabul etmelerine yardımcı olur. (ISA 210, yasal veya idari düzenlemenin, denetçi raporunun tasarım veya dilini ISA'ların gerekliliklerinden önemli derecede farklı ifadelerle belirttiği durumları ele almaktadır.)

Hem Belli Bir Yetki Alanına Ait Denetim Standartlarına Hem de Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilen Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu (Bkz: Parag. 44)

- A43. Denetçi, ilgili ulusal denetim standartlarına ilaveten denetimle ilgili her ISA'ya uygun hareket ettiği zaman; raporunda denetimin hem Uluslararası Denetim Standartlarına hem de ulusal denetim standartlarına uygun yürütüldüğüne atıfta bulunabilir.²

¹ ISA 200, A55 Paragrafı.

² ISA 200, A55 Paragrafı. ISA 200, A56 Paragrafı.

A44. ISA'ların ve ulusal denetim standartlarının gereklilikleri arasında denetçinin, farklı görüş oluşturmaya veya ISA'ların belli durumlarda gerektirdiği Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermemesine neden olabilecek bir çelişki bulunması halinde hem Uluslararası Denetim Standartlarına hem de ulusal denetim standartlarına atıf yapılması uygun değildir. Örneğin bazı ulusal denetim standartları, denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili bir sorunu aydınlatacak Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklemesini engellerken ISA 570, bu gibi durumlarda denetçinin Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklemesini gerektirir.¹ Böyle bir durumda denetçi raporu, hangi denetim standartları (ya Uluslararası Denetim Standartları ya da ulusal denetim standartları) uyarınca hazırlanmışsa o denetim standartlarına atıfta bulunur.

Mali Tablolara Birlikte Sunulan Tamamlayıcı Bilgiler (Bkz: Parag. 46–47)

- A45. Bazı hallerde yasal veya idari düzenlemeler veya standartlar; kuruluşun, mali tablolarla birlikte geçerli mali raporlama çerçevesinde belirtilmeyen tamamlayıcı bilgiler sunmasını gerektirebilir veya kuruluş gönüllü olarak bunu sunmayı tercih edebilir. Örneğin kullanıcının geçerli mali raporlama çerçevesine dair anlayışını arttırmak veya belirli mali tablo kalemlerinin daha iyi açıklanmasını sağlamak üzere tamamlayıcı bilgiler sunulabilir. Bu gibi bilgiler, ya tamamlayıcı çizelgeler ya da ilave notlar halinde sunulur.
- A46. Denetçi görüşü, niteliği ve sunuş biçimi nedeniyle mali tablolardan açıkça ayırt edilemeyecek tamamlayıcı bilgileri kapsar. Mali tablolara ait notların, mali tabloların diğer mali raporlama çerçevesine ne derece uygun olduğuna ilişkin bir açıklama içerdiği durumlar buna örnek olarak verilebilir. Denetçi görüşü, mali tablolarda çapraz başvuru yapılan notları veya tamamlayıcı çizelgeleri de kapsar.
- A47. Mali tabloları oluşturan tabloların giriş paragrafındaki tanımında notlara yapılan atıf yeterli olduğunda denetçi görüşünün kapsadığı tamamlayıcı bilgilere denetçi raporunun giriş paragrafında özel olarak yer verilmesine gerek yoktur.
- A48. Yasal veya idari düzenleme, tamamlayıcı bilgilerin denetlenmesini gerektirmeyebilir ve idare, mali tabloların denetimi kapsamında denetçiden tamamlayıcı bilgilere yer vermesini talep etmemeye karar verebilir.
- A49. Denetlenmemiş tamamlayıcı bilginin, denetçi görüşünde kapsanmış gibi anlaşılacak şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesi; örneğin söz konusu bilginin, mali tablolarla ve herhangi bir denetlenmiş tamamlayıcı bilgiyle ilgili olarak nerede sunulduğu ve “denetlenmemiş” olarak açıkça belirtilip belirtilmediği hususlarını içerir.
- A50. İdare, denetçi görüşünde kapsanmış gibi anlaşılacak denetlenmemiş tamamlayıcı bilgilerin sunumunu örneğin şöyle değiştirebilir:
- Denetlenmemiş tamamlayıcı çizelgelere veya denetlenmemiş notlara yapılan çapraz başvuruları mali tablolardan çıkararak (böylece denetlenmiş ve denetlenmemiş bilgiler arasında çizilen sınır yeteri kadar açık olur).
 - Denetlenmemiş tamamlayıcı bilgileri, mali tabloların dışına yerleştirerek veya bu mümkün değilse en azından; denetlenmemiş notları toplu olarak mali tablolar için gerekli notların sonuna yerleştirerek ve bunları denetlenmemiş olarak belirterek (Denetlenmiş notlarla karışan denetlenmemiş notlar, denetlenmiş gibi yanlış yorumlanabilir).

¹ ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 19. Paragraf.

- A51. Tamamlayıcı bilgilerin denetlenmemiş olması, denetçinin denetlenmiş mali tablolarla ilgili önemli tutarsızlıkları tespit etmek için bu bilgileri okuma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Denetçinin denetlenmemiş tamamlayıcı bilgilerle ilgili sorumlulukları, ISA 720'de tanımlanmış olanlarla tutarlıdır.¹

¹ ISA 720, "Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları".

Ek

(Bkz. Parag. A14)

Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

- Örnek 1: Birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış güvenilir bir sunum çerçevesi (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartları) uyarınca hazırlanan mali tablolara ilişkin bir denetçi raporu.
- Örnek 2: Birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış bir uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanan mali tablolara ilişkin bir denetçi raporu.
- Örnek 3: Birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış güvenilir bir sunum çerçevesi (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartları) uyarınca hazırlanan konsolide mali tablolara ilişkin bir denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Mali tablolar, kuruluşun idaresi tarafından genel amaçlı olarak ve Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanıımı yansıtmaktadır.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin, ulusal kanunlar kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

İdare; bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları³ uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun, durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla¹ mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.² Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablolar, 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle ABC Şirketinin mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Bir önceki sayfada (3) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

² Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfada (3) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Yasal veya idari düzenlemenin gerektirdiği tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Mali tablolar, kuruluşun idaresi tarafından genel amaçlı olarak ve X Yetki Alanının Mali Raporlama Çerçevesine (XYZ Kanununa) uygun olarak hazırlanmıştır (diğer bir deyişle bu çerçeve, yasal veya idari düzenlemeyi kapsayan ve birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış bir mali raporlama çerçevesidir ancak güvenilir sunum çerçevesi değildir).
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu¹

İdare; X Yetki Alanının XYZ Kanunu uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.² Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve mali tabloların sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

² Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

Görüş

Bizim görüşümüze göre ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları tüm önemli açılardan X Yetki Alanının XYZ Kanunu'na uygun olarak hazırlanmıştır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca ana şirketin idaresi tarafından genel amaçlı olarak hazırlanan konsolide mali tabloların denetimi yürütülmüştür.**
- **Grup denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.**
- **Grup mali tabloların denetimine ilaveten denetçinin, ulusal kanunlar kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide bilançosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki konsolide mali tablolarını denetledik.

Konsolide Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

İdare; bu konsolide mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları³ uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen konsolide mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu konsolide mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, konsolide mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla¹ konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.² Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve konsolide mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre konsolide mali tablolar, 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performanslarını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ *Bir önceki sayfada* (3) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

² Denetçinin konsolide mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. *Bir önceki sayfada* (3) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

ISSAI 1705

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

Financial Audit Guidelines

Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 705 “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1705 İçindekiler Tablosu

ISA 705 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	P6
Denetçi Görüşünde Yapılacak Değişikliğin Türüne Karar Verilmesi	P7
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği	P8
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği	P9–P10
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği ...	P11–P12
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	P13
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 705	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	6
Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi	7–15
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği	16–27
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	A1
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği	A2–A7
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği	A8–A12
Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları	A13–A15
Olumsuz Görüşle veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar	A16
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği ..	A17–A24

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişimA25

Ek: Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 705 Uygulama Notu¹

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler" başlıklı ISA 705'e ilişkin ek bilgi verir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 705, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 705, ISA 700² uyarınca görüş oluştururken mali tablolarla ilgili değişikliğe uğramış görüş bildirilmesi gerektiği sonucuna vardığı takdirde denetçinin bu duruma uygun rapor yayımlama sorumluluğunu ele alır.

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri

ISA 705 üç tür değişikliğe uğramış görüş ortaya koyar. Bunlar: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Uygun olan değişikliğe uğramış görüşün hangisi olduğuyla ilgili karar şunlara bağlıdır:

- Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun niteliği, diğer bir deyişle mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde bunların önemli yanlış bildirim içerme olasılığının olup olmadığı.
- İlgili hususun mali tablolar üzerindeki etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkında denetçinin vardığı yargı.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar.
 - Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi.
 - Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği.
 - Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği.
 - Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği.
 - Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 705, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 705, ISA'nın A14 paragrafında bahsi geçen kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer vermektedir.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Mali tablolar hakkındaki görüş için eşit derecede önemli olabilecek bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçlar olmadığında bile kamu sektörü denetçisinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halini raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması bakımından genel kamuoyu beklentileri olabilir. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk haliyle ilgili sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberini (ISSAI 4000¹ ve 4200²) dikkate alır.
- P5. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili raporlama sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A1 paragrafındaki tabloyu dikkate alırken, ISSAI 4200'de yer alan rehberliği uygulamaya ihtiyaç duyabilir. ISSAI 4200; değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususların niteliği ve bunların etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığının yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hususunda ifade edilecek görüşün türünü nasıl etkilediği hakkındaki denetçi yargısına ilişkin rehberlik sağlar. Kamu sektörü denetçileri, diğer güvence görevleri için ISAE 3000³ ve ISSAI 4100⁴'ü uygulayabilir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar

- P6. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri ISA'nın 6. paragrafındaki gerekliliklere ilaveten uygunsuzlukla ilgili değişikliğe uğramış bir görüşün tek başına, mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış bir görüşe yol açmadığını dikkate alır. Kamu sektörü denetçileri, uygunsuzlukla ilgili hususun:
- Mali tablolarda, geçerli mali raporlama çerçevesinin öngördüğü şekilde uygun biçimde açıklanıp açıklanmadığını,
 - Mali tablolarda söz konusu uygunsuzluğun mali sonuçları açısından uygun şekilde gerekçelendirilip gerekçelendirilmediğini ve

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi–Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

³ ISAE 3000, "Geçmiş Dönemlere Ait Mali Bilgilerin Denetimleri veya Gözden Geçirmeleri Dışında Kalan Güvence Görevleri".

⁴ ISSAI 4100, "Mali Tablo Denetimlerinden Ayrı Olarak Yürütülen Denetimler için Uygunluk Denetimi Rehberi".

- (c) Önemli veya yaygın olup olmadığını ve dolayısıyla mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektirip gerektirmediğini dikkate alır.

Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi

- P7. ISA'nın 13(b) paragrafının gerektirdiği yanıtlara ek olarak kamu sektörü denetçilerinin, idarenin denetim kanıtına erişim konusundaki kısıtlamaları kaldırmayı reddetmesi halinde bu durumu yasama organına veya uygun hallerde diğer düzenleyici kurumlara raporlaması gerekebilir veya denetçiler bunu yapmaya karar verebilir.

Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği

- P8. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A3 paragrafını uygularken ISSAI 1450¹'nin P14 paragrafında ek rehberlik bulacaktır.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği

- P9. Kamu sektöründe ISA'nın A10 paragrafında ele alınan ve kuruluşun kontrolü dışında kalan durumlara dair ek örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar veya yasama organının diğer kesimleri tarafından getirilen sınırlamalar,
 - Milli güvenlik ve mülkiyete ilişkin olması nedeniyle bilginin gizlilik esasına göre sınıflandırılmasına yönelik düzenlemelerin getirdiği sınırlamalar.
- P10. Kamu sektöründe ISA'nın A11 paragrafında ele alınan denetçi çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara dair ek örnekler arasında yasal değişiklikler, ulusal afetler ile askeri operasyonlar ve kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki büyük yer değiştirmeler gibi politik kararlar sayılabilir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

- P11. ISA'nın A18 paragrafında belirtildiği üzere gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net gelir ve özkaynaklar üzerindeki etkiyi ölçmek, kamu sektöründe bazen ilgili olmayabilir. Kamu sektörü denetçileri, bunun yerine mali tablolar üzerindeki etkileri toplam harcamalar, toplam gelir, kamu borcu veya bütçe açığı ya da fazlası gibi başka açılardan ölçebilir.
- P12. Bu ISA'da ekte ve ISSAI 4200²'de Ek 8, 9 ve 10'da verilen örnekler; değişikliğe uğramış görüş bildirilmesinde kamu sektörü denetçileri için faydalı olabilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- P13. Kamu sektörü denetçilerinin, ISA'nın 28 inci paragrafında belirtildiği gibi yönetimden sorumlu olanlara ek olarak yasama organı gibi diğer taraflarla iletişim kurması gerekebilir veya denetçiler bunu yapmaya karar verebilir.

¹ ISSAI 1450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

Uluslararası Denetim Standardı

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

International Standard on Auditing

Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 705), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'ın izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'ın yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 705

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDAKİ GÖRÜŞLERDE DEĞİŞİKLİKLER

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	6
Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi	7–15
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği	16–27
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	A1
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği.....	A2–A7
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği	A8–A12
Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları	A13 – A15
Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar	A16
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği	A17–A24
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A25
Ek: Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 705 “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin ISA 700¹ uyarınca görüş oluştururken mali tablolarla ilgili değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine gerek olduğu sonucuna vardığı takdirde bu duruma uygun rapor yayımlama sorumluluğunu ele alır.

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri

2. Bu ISA, üç tür değişikliğe uğramış görüş ortaya koyar. Bunlar: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Uygun olan değişikliğe uğramış görüşün hangisi olduğuyula ilgili karar şunlara bağlıdır:
 - (a) Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun niteliği, diğer bir ifadeyle mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde bunların önemli yanlış bildirim içerme olasılığının olup olmadığı ve
 - (b) İlgili hususun mali tablolar üzerindeki etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkında denetçinin vardığı yargı. (Bkz. Parag. A1)

Yürürlük Tarihi

3. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

4. Denetçinin amacı, mali tablolar hakkında:
 - (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtına dayanarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna vardığı veya
 - (b) Denetçinin, mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna varması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğidurumlarda gerekli olan ve uygun şekilde değişikliğe uğramış görüşü açıkça ifade etmektir.

Tanımlar

5. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Yaygın – Yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerini veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların olası etkilerini ifade etmek için yanlış bildirimler bağlamında kullanılan bir terimdir. Mali tablolarda yaygın olan etkiler, denetçinin yargısına göre
 - (i) Mali tabloların belli öğeleri, hesapları veya kalemleriyle sınırlı olmayan;

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

- (ii) Bunlarla sınırlıysa, mali tabloların büyük bir kısmını temsil eden veya edebilecek ya da
 - (iii) Açıklamalarla ilgili olarak, kullanıcıların mali tabloları anlaması için esas olan etkilerdir.
- (b) Değişikliğe uğramış görüş – Şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmadır.

Gereklilikler

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar

6. Denetçi,
- (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayalı olarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiğine karar verdiğinde veya (Bkz. Parag. A2–A7)
 - (b) Mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediğine karar vermek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde (Bkz. Parag. A8–A12), denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirir.

Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi

Şartlı Görüş

7. Denetçi,
- (a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra yanlış bildirimlerin tek başına veya topluca önemli olduğuna ancak mali tablolarda yaygın olmadığına karar verdiğinde veya
 - (b) Görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceğine ancak yaygın olmadığına karar verdiğinde şartlı görüş bildirir.

Olumsuz Görüş

8. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra yanlış bildirimlerin tek başına veya topluca mali tablolar üzerinde önemli ve (etkisi) yaygın olduğuna karar verdiğinde olumsuz görüş bildirir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

9. Denetçi, görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerinde olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine karar verdiğinde görüş bildirmekten kaçınır.
10. Denetçi, birçok belirsizlik içeren çok nadir durumlarda her bir belirsizlik hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine bağlı olmaksızın söz konusu belirsizliklerin birbirini etkileyebilecek olması ve mali tablolar üzerinde oluşabilecek kümülatif etkileri nedeniyle mali tablolar hakkında görüş oluşturmanın mümkün olmadığına karar verdiğinde görüş bildirmekten kaçınır.

Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu

11. Denetçi, görevi kabul ettikten sonra idarenin denetimin kapsamına sınırlama getirdiğini fark eder ve bu durumun mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirilmesine veya görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olabileceğini düşünürse idareden bu sınırlamayı kaldırmasını talep eder.
12. İdare, 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddedebilir. Bu durumda denetçi, yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer almıyorsa konuyu yönetimden sorumlu olanlara iletir¹ ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürler yürütmenin mümkün olup olmadığına karar verir.
13. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, sonuçları aşağıda belirtilen yollarla belirler:
 - (a) Denetçi, tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceğine ancak yaygın olmadığına karar verirse şartlı görüş bildirir veya
 - (b) Denetçi, tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine ve bu nedenle şartlı görüş bildirilmesinin durumun ciddiyetini iletmek için yetersiz olacağına karar verirse:
 - (i) Geçerli yasal ve idari düzenlemeler kapsamında uygulanabilir ve mümkün olması halinde denetimden çekilir veya (Bkz. Parag. A13–A14)
 - (ii) Denetçi raporunu yayımlamadan denetimden çekilmenin uygulanabilir veya mümkün olmaması halinde mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınır.
14. 13(b)(i) paragrafında belirtildiği üzere görevden çekilmesi halinde denetçi, denetim sırasında tespit edilen ve değişikliğe uğramış görüşe yol açabilecek yanlış bildirimlerle ilgili konuları görevden çekilmeden önce yönetimden sorumlu olanlara bildirir. (Bkz. Parag. A15)

Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar

15. Denetçi, bir bütün olarak mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmenin veya görüş bildirmekten kaçınmanın gerekli olduğunu düşünebilir. Bu durumda denetçi raporunda aynı mali raporlama çerçevesi açısından tek bir mali tablo hakkında ya da mali tablonun belirli bir veya daha fazla ögesi, hesabı veya kalemi hakkında değişikliğe uğramamış görüşe yer verilemez. Bu koşullar altında aynı raporda değişikliğe uğramamış görüşe yer verilmesi², denetçinin bir bütün olarak mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmesiyle veya görüş bildirmekten kaçınmasıyla çelişecektir. (Bkz. Parag. A16)

¹ ISA 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, paragraf 13.

² ISA 805 “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”, denetçinin mali tablonun bir veya daha fazla belirli ögesi, hesabı veya kalemi hakkında ayrı görüş bildirmek için görevlendirildiği durumları ele alır.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

Değişikliğe Uğramış Görüşün Temeline İlişkin Paragraf

16. Denetçi, mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirdiğinde ISA 700'ün gerektirdiği unsurlara ek olarak denetçi raporunda bu görüşe yol açan hususu tanımlayan bir paragrafa yer verir. Denetçi, bu paragrafa denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve "Şartlı Görüşün Dayanağı," "Olumsuz Görüşün Dayanağı" ya da "Görüş Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı" başlıklarından uygun olanı kullanır. (Bkz. Parag. A17)
17. Mali tablolarda belirli tutarlarla (nicel açıklamalar dâhil) ilgili önemli bir yanlış bildirim olması halinde denetçi, mümkün olan hallerde değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta bu yanlış bildirim mali etkilerinin tanımına ve nicel karşılığına yer verir. Mali etkilerin nicel karşılığını belirlemek mümkün olmadığı takdirde denetçi, bunu değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta belirtir. (Bkz. Parag. A18)
18. Mali tablolarda anlatım biçimindeki açıklamalarla ilgili önemli bir yanlış bildirim varsa denetçi, bu açıklamaların nasıl yanlış bildirildiğini değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta açıklar.
19. Mali tablolarda açıklanması gereken bilginin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlış bildirim varsa denetçi;
 - (a) Bu açıklamama hususunu yönetimden sorumlu olanlarla görüşür,
 - (b) Değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta eksik bilginin niteliğini belirtir ve
 - (c) Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde, uygulanabilir olması ve denetçinin eksik bilgi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması koşuluyla söz konusu eksik açıklamalara yer verir. (Bkz. Parag. A19)
20. Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin yol açması halinde denetçi, görüşün temeline ilişkin paragrafta kanıt elde edilememesinin nedenlerine yer verir.
21. Denetçi, mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmiş veya görüş bildirmekten kaçınmış olsa bile değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektirecek bildiği diğer hususların nedenlerine ve bunların etkilerine yer verir. (Bkz. Parag. A20)

Görüş Paragrafı

22. Denetçi, değişikliğe uğramış görüş bildirmesi durumunda görüş paragrafı için "Şartlı Görüş," "Olumsuz Görüş" veya "Görüş Bildirmekten Kaçınma" başlıklarından uygun olanı kullanır. (Bkz. Parag. A21, A23–A24)
23. Denetçi, mali tablolardaki önemli bir yanlış bildirim nedeniyle şartlı görüş bildirdiğinde görüş paragrafında şunu belirtir: Denetçi görüşüne göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun (hususların) etkileri hariç olmak üzere
 - (a) (Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca tüm önemli açıları güvenilir şekilde sunmaktadır¹ (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılmaktadır) veya
 - (b) (Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanmıştır.

¹ ÇN: Mali tablolarca sunulması tasarlanan bilgiyi.

Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin yol açması halinde denetçi, bildirdiği görüşte "... hususun (hususların) olası etkileri hariç olmak üzere" şeklindeki ilgili ifadeyi kullanır. (Bkz. Parag. A22)

24. Denetçi olumsuz görüş bildirdiğinde görüş paragrafında şunu belirtir: Denetçi görüşüne göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun (hususların) önemi sebebiyle:
- (Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca tüm önemli açıları güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılmamaktadır) veya
 - (Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanmamıştır.
25. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda denetçi, görüş paragrafında:
- Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususun (hususların) önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini ve bundan dolayı
 - Mali tablolar hakkında görüş bildirmediğini ifade eder.

Denetçinin Şartlı veya Olumsuz Görüş Bildirdiği Durumlarda Denetçi Sorumluluğunun Tanımlanması

26. Denetçi, şartlı veya olumsuz görüş bildirdiği durumlarda, elde ettiği denetim kanıtının değişikliğe uğramış görüş için temel sağlamak açısından yeterli ve uygun olduğuna inandığını belirtecek şekilde denetçi sorumluluğunun tanımını değiştirir.

Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçındığı Durumlarda Denetçi Sorumluluğunun Tanımlanması

27. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, denetçi raporunun giriş paragrafını mali tabloları denetlemekle görevlendirildiğini belirtecek şekilde değiştirir. Denetçi, denetçi sorumluluğunun tanımını ve denetim kapsamı tanımını da sadece şu hususu belirtmek üzere değiştirir: "Bizim sorumluluğumuz, Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yaptığımız denetime dayalı olarak mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan husus (hususlar) nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir."

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

28. Raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirmeyi düşünmesi durumunda denetçi, bu görüşü yol açan koşulları ve değişikliğe uğramış görüş metnini yönetimden sorumlu olanlara iletir. (Bkz. Parag. A25)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri (Bkz. Parag. 2)

- A1. Aşağıdaki tablo; değişikliğe uğramış görüşe yol açan hususun niteliği ve bu hususun mali tablolar üzerindeki etkilerinin veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkındaki denetçi yargısının bildirilecek görüş türünü nasıl etkilediğini göstermektedir.

<i>Değişikliğe Uğramış Görüşe Yol Açan Hususun Niteliği</i>	<i>Mali tablolar üzerindeki etkilerin veya olası etkilerin yaygınlığı hakkında denetçi yargısı</i>	
	<i>Önemli Ancak Yaygın Değil</i>	<i>Önemli ve Yaygın</i>
Mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirim içermesi	Şartlı Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği (Bkz. Parag. 6(a))

- A2. ISA 700, denetçinin mali tablolar hakkında görüş oluşturmak amacıyla bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilmesi konusunda sonuca varmasını gerektirir.¹ Bu sonuca varılırken ISA 450 uyarınca mali tablolar hakkında, varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlere yönelik denetçi değerlendirmesi de dikkate alınır.²
- A3. ISA 450; yanlış bildirim, raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki fark olarak tanımlar. Buna göre mali tablolardaki önemli bir yanlış bildirim;
- (a) Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
 - (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya
 - (c) Mali tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği
- ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygunluğu

- A4. İdarenin seçtiği muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak mali tablolarda önemli yanlış bildirimler,
- (a) Seçilen muhasebe politikaları geçerli mali raporlama çerçevesiyle uyumlu olmadığında veya
 - (b) İlgili dipnotlar dâhil mali tablolar, dayanağını oluşturan işlem ve olayları güvenilir sunum sağlayacak şekilde yansıtmadığında
- ortaya çıkabilir.

¹ ISA 700, paragraf 11.

² ISA 450, "Denetim Strasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 4(a).

- A5. Mali raporlama çerçeveleri genelde muhasebe politikalarındaki değişiklikleri gerekçelendirmeye ve açıklamaya yönelik gereklilikleri içerir. Kuruluşun seçtiği önemli muhasebe politikalarını değiştirmesi halinde söz konusu kuruluş, bu gerekliliklere riayet etmezse mali tablolarda önemli yanlış bildirim ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygulanması

- A6. Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak mali tablolardaki önemli yanlış bildirimler,
- (a) İdare, seçilen muhasebe politikalarını dönemler arasında veya benzer işlem veya olaylara tutarlı biçimde (uygulamada tutarlılık) uygulamamak gibi seçilen muhasebe politikalarını mali raporlama çerçevesiyle tutarlı biçimde uygulamadığında veya
- (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanma yöntemi (örneğin uygulamada istemeden yapılan bir hata) nedeniyle ortaya çıkabilir

Mali Tablolardaki Açıklamaların Uygunluğu veya Yeterliliği

- A7. Mali tablolardaki açıklamaların uygunluk veya yeterliliğiyle ilgili olarak mali tablolardaki önemli yanlış bildirimler;
- (a) Mali tablolarda geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm açıklamalar yer almadığında,
- (b) Mali tablolardaki açıklamalar geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığında veya
- (c) Mali tablolar, güvenilir sunum yapmak için gerekli açıklamaları sağlamadığında ortaya çıkabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği (Bkz. Parag. 6(b))

- A8. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumu (bu duruma, denetim kapsamı üzerindeki sınırlama da denir) aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:
- (a) Kuruluşun kontrolü altında olmayan koşullar,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili koşullar veya
- (c) İdarenin getirdiği sınırlamalar.
- A9. Denetçinin alternatif prosedürler yürüterek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebildiği durumlarda belirli bir prosedürün yürütülememesi denetim kapsamı üzerinde sınırlama oluşturmaz. Alternatif prosedürler yürütülmesinin mümkün olmaması halinde 7(b) ve 10 uncu paragrafların gereklilikleri uygun şekilde uygulanır. İdarenin getirdiği sınırlamaların denetim açısından, hile risklerine yönelik denetçi değerlendirmesi ve görevin devamlılığının değerlendirilmesine yönelik sonuçlar gibi başka sonuçları olabilir.
- A10. Kuruluşun kontrolü dışındaki durumlara örnekler şöyledir:
- Kuruluşun muhasebe kayıtlarının tahrip olması.
 - Önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu kurum ve kuruluşlarının yetkilileri tarafından süresiz olarak el konulması.

- A11. Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara örnekler şöyledir:
- Kuruluşun, bağlı bir kuruluşu muhasebeleştirme için özkaynak yöntemini kullanması gerekmesi ve denetçinin, bağlı kuruluşun mali bilgileri hakkında özkaynak yönteminin uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.
 - Görevlendirilmesinin zamanlaması yüzünden denetçinin fiziki stok sayımını gözlemleyememesi.
 - Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin yürütülmesinin tek başına yeterli olmadığı ve ayrıca kuruluşun kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.
- A12. İdarenin denetim kapsamına sınırlama getirmesinden kaynaklanan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumlarına örnekler şöyledir:
- İdarenin, denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesine engel olması.
 - İdarenin, denetçinin belirli hesap bakiyeleri hakkında dış teyit talep etmesine engel olması.

Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları (Bkz. Parag. 13(b)–14)

- A13. Denetimden çekilmenin uygulanabilirliği, idarenin kapsam sınırlaması getirdiği anda görevin ne derece tamamlanmış olduğuna bağlı olabilir. Denetimi önemli ölçüde tamamlamış olması halinde denetçi, çekilmeden önce denetimi mümkün mertebe tamamlamaya, görüş bildirmekten kaçınmaya ve kapsam sınırlamasını Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafta açıklamaya karar verebilir.
- A14. Belli koşullar altında yasal ve idari düzenlemelerin denetçinin denetim görevine devam etmesini gerektirdiği hallerde, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum, kamu kurumlarının mali tablolarını denetlemek üzere görevlendirilmiş denetçiler için söz konusu olabilir. Bu durum ayrıca, denetçinin belli bir dönemi kapsayan mali tabloları denetlemekle görevlendirildiği veya belli bir dönem için görevlendirildiği ve söz konusu mali tabloların denetimi tamamlanmadan önce veya bu dönemin bitiminden önce çekilmesinin yasak olduğu yetki alanlarında söz konusu olabilir. Denetçi, raporunda Diğer Hususlar paragrafına yer vermenin gerekli olduğunu da düşünebilir.¹
- A15. Denetçinin kapsam sınırlaması yüzünden denetimden çekilmenin gerekli olduğuna karar verdiği durumlarda görevden çekilmeyle ilgili hususların ilgili kamu kurumlarına veya işletme sahiplerine iletilmesi için mesleki, yasal veya düzenleyici gereklilikler olabilir.

Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar (Bkz. Parag. 15)

- A16. Denetçinin olumsuz görüşü veya görüş bildirmekten kaçınmasıyla çelişmeyecek raporlama durumlarına dair örnekler şöyledir:

¹ ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, paragraf A5.

- Belli bir mali raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmesi ve aynı rapor içerisinde aynı mali tablolar hakkında farklı bir mali raporlama çerçevesi kapsamında olumsuz görüş bildirilmesi.¹
- Faaliyetlerin sonuçlarına ve ilgili hallerde nakit akışlarına ilişkin görüş bildirmekten kaçınılması ve mali durum hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmesi (Bkz. ISA 510²). Bu durumda denetçinin görüş bildirmekten kaçınması, mali tabloların bütünü hakkında değildir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

Değişikliğe Uğramış Görüşün Temeline İlişkin Paragraf (Bkz. Parag. 16–17, 19, 21)

- A17. Denetçi raporunda tutarlılık olması, kullanıcılar nezdinde anlaşılabilirliğinin artmasına ve meydana gelen olağan dışı durumların tespit edilmesine yardımcı olur. Dolayısıyla değişikliğe uğramış görüşün lafzında ve görüşün temeline ilişkin açıklamada eş biçimlilik mümkün olmasa bile denetçi raporunun biçim ve içeriğinde tutarlılık olması istenir.
- A18. Denetçi, denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta önemli yanlış bildirimlerin mali etkilerine yer verebilir. Bu mali etkilere örnek olarak stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergiden önceki kâr, net gelir ve özkaynaklar üzerindeki etkilerin nicel karşılığı verilebilir.
- A19. Eksik bilginin değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta açıklanması,
- (a) Açıklamaların idare tarafından hazırlanmamış olması veya açıklamaların başka bir sebeple denetçi için kolayca bulunabilir nitelikte olmaması veya
- (b) Denetçinin yargısına göre açıklamaların denetçi raporuna kıyasla gereğinden fazla hacimli olması
- halinde uygulanabilir olmayacaktır.
- A20. Şartlı görüşün dayanağı paragrafında anlatılan belirli bir hususla ilgili olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması, denetçinin değişikliğe uğramış görüş bildirmesini gerektirecek belirlenmiş diğer hususlardan bahsedilmemesini haklı çıkarmaz. Böyle durumlarda denetçinin farkında olduğu bu gibi diğer hususların açıklanması, mali tabloların kullanıcıları için yararlı olabilir.

Görüş Paragrafı (Bkz. Parag. 22–23)

- A21. Bu paragraf başlığına yer verilmesi, kullanıcıya değişikliğe uğramış görüş bildirildiğini gösterir ve görüş türünü belirtir.
- A22. Denetçi şartlı görüş bildirdiğinde görüş paragrafında "yukarıda geçen açıklamayla" veya "tabi olarak" gibi ifadelerin kullanılması uygun olmayacaktır çünkü bunlar yeterince açık veya ikna edici değildir.

Örnek Denetçi Raporları

- A23. Ekteki 1 inci ve 2 nci örnekte mali tablolarda önemli yanlış bildirim olduğu için sırasıyla şartlı görüş ve olumsuz görüş bildirilen denetçi raporlarına yer verilmektedir.

¹ Bu durumun tanımı için ISA 700'deki A32 paragrafına bakınız.

² ISA 510, "İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakıyeleri", paragraf 10.

- A24. Ekteki 3 üncü örnekte denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için şartlı görüş bildirilen denetçi raporu bulunmaktadır. 4 üncü örnekte mali tabloların tek bir ögesi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma durumu yer almaktadır. 5 inci örnekte ise mali tabloların birden fazla ögesi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma durumu yer almaktadır. 4 üncü ve 5 inci örnekte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin mali tablolar üzerindeki olası etkileri önemli ve yaygındır.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 28)

- A25. Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan durumların ve görüş için önerilen metnin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi:
- Denetçinin, bildirilmek istenen değişikliğe uğramış görüşü ve görüşün sebeplerini (veya koşullarını) yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini,
 - Denetçinin, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun (hususların) detaylarıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanların mutabakatını aramasını veya idareyle olan anlaşmazlıkları yönetimden sorumlu olanlarla teyit etmesini,
 - Yönetimden sorumlu olanların uygun hallerde, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususa (hususlara) ilişkin denetçiye ilave bilgi ve açıklama sağlama fırsatına sahip olmasını sağlar.

Ek

(Bkz. Parag. A23–24)

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

- Örnek 1: Mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması nedeniyle şartlı görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 2: Mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması nedeniyle olumsuz görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 3: Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle şartlı görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 4: Denetçinin mali tablolardaki tek bir öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmasını içeren denetçi raporu.
- Örnek 5: Denetçinin mali tablolardaki birden fazla öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmasını içeren denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.¹
- Stoklar yanlış bildirilmiştir. Bu yanlış bildirim mali tablolar açısından önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından⁴ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

² İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin stokları, xxx değerinde bilançoya taşınmıştır. İdare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla bildirmemiş, sadece maliyet değerinde bildirmiştir ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Şirketin kayıtları göstermektedir ki idare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla bildirmiş olsaydı, stokları net gerçekleşebilir değeri üzerinden kaydetmek için xxx'lik bir tutar gerekecekti. Bundan dolayı satış maliyeti, xxx oranında artacaktı ve gelir vergisi, net gelir ve paydaşların hisseleri de sırasıyla xxx, xxx ve xxx oranında azalacaktı.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını, Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya ... doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfada (4) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

² Bir önceki sayfada (4) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca ana şirketin idaresi tarafından hazırlanan konsolide genel amaçlı mali tabloların denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.
- Mali tablolar, bağlı bir şirketin konsolide olmaması nedeniyle önemli ölçüde yanlış bildirilmiştir. Önemli yanlış bildirim mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir. Yanlış bildirim mali tablolar üzerindeki etkileri, mümkün olmadığından belirlenememiştir.
- Konsolide mali tablo denetimine ilaveten denetçinin ulusal kanunlar kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide bilançosu, biten yıla ait konsolide gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki konsolide mali tablolarını denetledik.

Konsolide Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu konsolide mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen konsolide mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayanarak bu konsolide mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, konsolide mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Konsolide Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve konsolide mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, olumsuz denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Olumsuz Görüşün Dayanağı

X Notunda açıklandığı üzere şirket, bağlı şirketi XYZ Şirketine ait olan ve 20X1'de edindiği mali tabloları konsolide etmemiştir çünkü edinme tarihinde bağlı şirketin maddi varlık ve borçlarının belli bir kısmının gerçeğe uygun değerlerini henüz tespit edememiştir. Bu nedenle bu yatırım, maliyet esasına göre açıklanmıştır. Uluslararası Mali Raporlama Standartları kapsamında bağlı şirketin konsolide edilmesi gerekirdi çünkü bağlı şirket, şirket tarafından kontrol edilmektedir. XYZ konsolide edilmiş olsaydı ilişkiindeki mali tablolardaki birçok öge, bundan önemli ölçüde etkilenirdi. Konsolidasyon yapılmamış olmasının konsolide mali tablolar üzerindeki etkileri belirlenememiştir.

Olumsuz Görüş

Bizim görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun önemi nedeniyle konsolide mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performanslarını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmamaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin konsolide mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, yurt dışındaki bir bağlı şirketteki yatırımla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin mali tablolar açısından önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin yıl içinde edindiği ve öz kaynak yöntemiyle açıkladığı yabancı ortağı XYZ Şirketine yaptığı yatırım, 31 Aralık 20X1 tarihli bilançoya xxx tutarında taşınmış ve ABC'nin XYZ'nin xxx tutarındaki net geliri içindeki payı, ABC'nin biten yıla ait gelirine dâhil edilmiştir. ABC'nin XYZ'ye yaptığı yatırımının 31 Aralık 20X1 tarihindeki taşınan değeri ve ABC'nin XYZ'nin o yıla ait net geliri içindeki payı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik çünkü XYZ'nin mali bilgileri, idaresi ve denetçilerine erişimimize izin verilmedi. Sonuç olarak bu tutarlarda herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğine karar veremedik.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

Örnek 4:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, mali tablolardaki tek bir öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, şirketin net varlıklarının %90'ından fazlasını temsil eden bir ortak girişim yatırımına yönelik mali bilgiler hakkında denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin, hem önemli hem de mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetlemekle görevlendirildik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, denetimi Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yürütmemize dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan husus nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel

Şirketin ortak girişimi olan XYZ (X Ülkesi) Şirketine yaptığı yatırım, şirketin bilançosuna xxx tutarında taşınmıştır ve bu tutar 31 Aralık 20X1 tarihinde şirketin net varlıklarının %90'ından fazlasını temsil etmektedir. XYZ'nin idaresine, denetçilerine ve XYZ'nin denetçilerinin denetim belgelerine erişimimize izin verilmedi.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Sonuç olarak şirketin XYZ'nin varlıklarındaki müştereken kontrol ettiği pay, XYZ'nin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu pay, XYZ'nin o yıldaki gelir ve giderlerindeki pay ile özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akışı tablosunu oluşturan öğeler açısından herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğine karar veremedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususun önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik. Bundan dolayı mali tablolar hakkında görüş bildirmiyoruz.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 5:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, mali tablolardaki birçok öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, kuruluşun stokları ve alacaklar hesabı hakkında denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin önemli ve mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetlemekle görevlendirildik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, denetimi Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yürütmemize dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususlar nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel

31 Aralık 20X1 tarihinden sonra şirketin denetçileri olarak görevlendirildik ve bu nedenle o yılın başında ve sonunda fiziki stok sayımını gözlemedik. 31 Aralık 20X0 ve 20X1'de mevcut olan ve bilançoda sırasıyla xxx ve xxx olarak bildirilen stok miktarlarına ilişkin alternatif araçlar kullanarak beklentilerimizi karşılayamadık. Buna ilaveten Eylül 20X1'de yeni bilgisayarlı alacaklar hesabı sisteminin kullanılmaya başlaması, alacaklar hesabında birçok hataya yol açmıştır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Denetim raporumuzun tarihi itibarıyla idare hala sistemin zafiyetlerini giderme ve hataları düzeltme süreci içindeydi. 31 Aralık 20X1 tarihinde bilançoda toplam xxx tutarıyla yer alan alacaklar hesabını alternatif araçlar kullanarak teyit edemedik veya doğrulayamadık. Bu hususların sonucu olarak kayıtlı veya kayıtsız stoklar ve alacaklar hesabı ile gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akışı tablosunu oluşturan öğeler açısından herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığına karar veremedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususların önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik. Bundan dolayı mali tablolar hakkında görüş bildirmiyoruz.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

ISSAI 1706

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

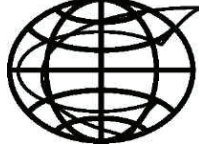
Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Financial Audit Guidelines

Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1706 İçindekiler Tablosu

ISA 706 UYGULAMA NOTU

Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf P3–P4

Denetçi Raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar P5–P6

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim P7–P8

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 706

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı 1–2

Yürürlük Tarihi 3

Amaç 4

Tanımlar 5

Gereklilikler

Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar 6–7

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar 8

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim 9

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar A1–A4

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlara İlişkin Paragraf A5–A11

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim A12

Ek 1: Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren ISA'ların Listesi

Ek 2: Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren ISA'ların Listesi

Ek 3: Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf İçeren Denetçi Raporu Örneği

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 706 Uygulama Notu¹

Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar” başlıklı ISA 706’ya ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 706, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 706; denetçinin,

- (a) Kullanıcıların mali tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, mali tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
- (b) Kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlaması ile ilgili olan, mali tablolarda sunulan veya açıklanan hususlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini

gerekli görmesi halinde, denetçi raporunda yer alacak ek bilgileri ele alır.

Ek 1 ve 2, denetçinin denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara yer vermesine ilişkin özel gereklilikleri içeren ISA’ları belirtmektedir. Bu tür durumlarda, söz konusu paragrafların rapordaki yerine ve şekline ilişkin bu ISA’daki gereklilikler geçerli olur.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
 - (a) Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar.
 - (b) Denetçi Raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar.
 - (c) Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 706, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Denetçi Raporundaki Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar

- P3. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkileri veya beklentileri, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafta kamu sektörü denetçileri tarafından yapılan raporlamaya ilişkin koşulları genişletebilir. Mali tablolarda uygun şekilde açıklanması halinde Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafta raporlanması faydalı olabilecek ek örnekler, bu ISA'nın A1 paragrafına ek olarak şunları içerebilir:
- Programlar veya bütçeyle ilgili yasama eylemleri,
 - Kuruluş üzerinde önemli etkisi olan ihtilafly yasalar, idari düzenlemeler veya direktifler,
 - Hile, istismar veya kayıplar,
 - Önemli işlemler,
 - Önemli iç kontrol zafiyetleri,
 - Şüpheli ticari faaliyetler,
 - Ekonomikliğe gereken önem verilmeksizin yapılan işlemler,
 - Önceki döneme ait yeniden bildirimler,
 - Mali sürdürülebilirlik olmaması,
 - Çevresel sorunlar,
 - Kurumsal sosyal sorumluluk hususları,
 - Etik ile ilgili hususlar (kamu görevlileri tarafından uygun davranılması) veya
 - Kamu varlıklarının etkin ve ekonomik olmayan şekilde kullanılması.
- P4. Kamu sektörü denetçileri, mali tablolarda doğru şekilde gerekçelendirilen ve/veya açıklanan ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili olan hususlar için de Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermeye karar verebilir. Kaynakların uygun biçimde yönetilmemesi bu hususa örnek olarak verilebilir. Ancak uygunsuzlukla ilgili Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf, sadece yasal ve idari düzenlemelere uygunluk konusunda ayrı bir görüş verilmesi için hiçbir gereklilik olmadığında konuyla ilgili olabilir.

Denetçi Raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar

- P5. Yukarıda P3 paragrafında verilen örnekler, söz konusu bilginin mali tablolarda açıklanmadığı durumlarda ISA'nın 8. paragrafında özetlendiği üzere Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar için ilgili olabilir.
- P6. ISA'nın A9 paragrafında belirtildiği üzere denetçi raporunun dağıtım veya kullanımı üzerindeki sınırlama, kamu sektöründe geçerli bir seçenek olmayabilir. Dağıtım ve kullanım üzerindeki sınırlama konusunda ilave rehberlik, ISSAI 1800¹'ün P12 paragrafında verilmektedir.

¹ ISSAI 1800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Düzenlenen Mali Tablolarda Denetimi".

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- P7. ISA'nın 9. paragrafı, denetçinin denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermeyi düşünmesi halinde yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçmesini gerektirir. Kamu sektörü denetçilerinin yönetimden sorumlu olanlara ek olarak yasama organı gibi diğer taraflarla iletişime geçmesi gerekli olabilir veya iletişime geçmeye karar verebilirler.
- P8. ISA'nın A12 paragrafını dikkate alırken kamu sektörü denetçilerinin, yinelenen hususlar dâhil Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta yer verilen tüm hususları yönetimden sorumlu olanlara iletmesi beklenebilir. Kamu sektörü denetçileri, yinelenen hususları yasama organı gibi diğer taraflara da iletmeye karar verebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

International Standard on Auditing

Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 706), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: “Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-027-4

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 706
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN
VURGULANAN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR
PARAGRAFLARI

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar.....	6–7
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlara İlişkin Paragraf.....	8
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	9
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar.....	A1–A4
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar	A5–A11
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A12
Ek 1: Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren ISA'ların listesi	
Ek 2: Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren ISA'ların listesi	
Ek 3: Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf İçeren Denetçi Raporu Örneği	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin;
 - (a) Kullanıcıların mali tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, mali tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
 - (b) Kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlaması ile ilgili olan, mali tablolarda sunulan veya açıklanan hususlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesinigerekli görmesi halinde denetçi raporunda yer alacak ek bilgileri ele alır.
2. Ek 1 ve 2, denetçinin denetçi raporunda Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara yer vermesine ilişkin özel gereklilikleri içeren ISA'ları belirtmektedir. Bu tür durumlarda, söz konusu paragrafların rapordaki yerine ve şekline ilişkin bu ISA'daki gereklilikler geçerli olur.

Yürürlük Tarihi

3. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

4. Denetçinin amacı; mali tablolar hakkında görüş oluşturduktan sonra denetçi yargısına göre gerekli görülmesi halinde denetçi raporunda açıkça ek açıklamaya yer verilmesi suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir:
 - (a) Mali tablolarda uygun şekilde sunulmasına veya açıklanmasına karşın kullanıcıların mali tabloları anlamaları için önemli olan bir hususa veya
 - (b) Uygun olan hallerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları için yararlı olan diğer hususlara.

Tanımlar

5. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf – Denetçi raporunda, mali tablolarda uygun şekilde sunulan veya açıklanan ve denetçinin kendi yargısına göre kullanıcıların mali tabloları anlamaları için önemli olduğunu düşündüğü bir konunun ele alındığı paragraftır.
 - (b) Diğer Hususlara İlişkin Paragraf – Mali tablolarda sunulan veya açıklanan konular dışındaki bir konuyla ilgili olarak denetçi raporunda yer alan ve denetçinin yargısına göre kullanıcının, denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlaması için yararlı olan bir paragraftır.

Gereklilikler

Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar

6. Denetçi, kullanıcıların dikkatini, mali tablolarda sunulan veya açıklanan ve denetçinin yargısına göre kullanıcıların, mali tabloları anlamaları için önemli olan bir hususa çekmenin gerekli olduğunu düşünürse; söz konusu hususun mali tablolarda önemli ölçüde yanlış bildirilmediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi koşuluyla denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer verir. Bu paragraf, yalnızca mali tablolarda sunulan veya açıklanan bilgiye atıfta bulunur. (Bkz. Parag. A1–A2)
7. Denetçi, raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer verdiğinde:
 - (a) Bu paragrafı denetçi raporundaki Görüş paragrafından hemen sonrasına ekler,
 - (b) "Vurgulanan Husus" başlığını veya uygun diğer bir başlığı kullanır,
 - (c) Bu paragrafta, vurgulanan hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların mali tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur ve
 - (d) Vurgulanan hususun denetçi görüşünü değiştirmedini belirtir. (Bkz. Parag. A3–A4)

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar a İlişkin Paragraflar

8. Denetçi, mali tablolarda sunulan veya açıklanan hususlar dışında kalan ve denetçi yargısına göre kullanıcıların, denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları için yararlı olan bir hususu iletmenin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda; –bu durum yasal veya idari düzenlemelerce yasaklanmadıkça– denetçi raporuna, Diğer Hususlar başlığının veya uygun olan diğer bir başlığın altına bir paragraf ekleyerek söz konusu durumu bildirir. Denetçi, bu paragrafı denetçi raporunda Görüş paragrafından ve varsa Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraftan hemen sonraya koyar. Diğer Hususlara İlişkin Paragrafın içeriğinin Diğer Raporlama Yükümlülükleri bölümüyle ilgili olması halinde ise denetçi, söz konusu paragrafı raporun başka bir yerine koyar. (Bkz. Parag. A5–A11)

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

9. Denetçi, denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermeyi düşünüyorsa, bu düşüncesini ve söz konusu paragraf için önerilen metni yönetimden sorumlu olanlara iletir. (Bkz. Parag. A12)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar

Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafın Gerekli Olabileceği Durumlar (Bkz. Parag. 6)

- A1. Denetçinin Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermeyi gerekli bulabileceği durumlara örnekler şöyledir:
- İstisnai dava veya düzenleyici eylemin gelecekteki sonucuyla ilgili belirsizlik olması.
 - Mali tablolar üzerinde yaygın etkisi olan yeni bir muhasebe standardının (örneğin yeni bir Uluslararası Mali Raporlama Standardının) yürürlük tarihinden önce (izin verilmesi halinde) erken uygulanması.
 - Kuruluşun mali durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden büyük bir felaket.
- A2. Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafların yaygın kullanılması, denetçinin bu gibi hususlara dair yaptığı ek bilgilendirmenin etkinliğini azaltır. Ayrıca Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafta mali tablolarda sunulan veya açıklanandan daha fazla bilgiye yer verilmesi, bu hususun uygun şekilde sunulmadığı veya açıklanmadığı anlamına gelebilir. Dolayısıyla 6. paragraf, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafın kullanımını mali tablolarda sunulan veya açıklanan hususlarla sınırlandırır.

Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa Yer Verilmesi (Bkz. Parag. 7)

- A3. Denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer verilmesi, denetçi görüşünü etkilemez. Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf, aşağıdakilerin yerini almaz:
- (a) Belirli bir denetim görevinin koşullarının gerektirdiği durumlarda denetçinin şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirmesi veya görüş bildirmekten kaçınması (Bkz. ISA 705¹) veya
 - (b) Geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca idare tarafından mali tablolarda yapılması gereken açıklamalar.
- A4. Ek 3'teki örnek rapor, şartlı görüş içeren bir denetçi raporundaki Vurgulanan Hususlar Paragrafını içermektedir.

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar (Bkz. Parag. 8)

Diğer Hususlara İlişkin Paragrafın Gerekli Olabileceği Durumlar

Kullanıcıların Denetimi Anlamasına İlişkin Durumlar

- A5. İdarenin denetim kapsamına getirdiği bir sınırlama yüzünden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkisi yaygın olsa bile² denetçinin görevden çekilmesinin mümkün olmadığı nadir durumlar olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, denetçinin görevden çekilmesinin neden mümkün olmadığını açıklamak amacıyla denetçi raporunda Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermenin gerekli olduğunu düşünebilir.

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

² Bu duruma ilişkin tartışma için ISA 705'te 13(b)(ii) paragrafına bakınız.

Kullanıcıların Denetçinin Sorumluluklarını veya Denetçi Raporunu Anlamasına İlişkin Durumlar

- A6. Bir yetki alanındaki yasal ve idari düzenleme veya genel kabul gören uygulamalar; mali tablo denetiminde denetçinin sorumlulukları veya mali tablolara ilişkin denetçi raporu hakkında denetçinin ek açıklama sağlayan hususların ayrıntılarına girmesini gerektirebilir veya buna izin verebilir. Gerektiğinde, Diğer Hususlara İlişkin Paragrafın içeriğini açıklayan bir veya daha fazla alt başlık kullanılabilir.
- A7. Diğer Hususlara İlişkin Paragraf, denetçinin ISA'lar kapsamında mali tablolar hakkında raporlama yapma sorumluluğuna ek olarak (Bkz. ISA 700¹'de "Diğer Raporlama Sorumlulukları" bölümü) başka raporlama sorumluluklarının olduğu durumları veya denetçiden belirtilen ek prosedürleri yürütmesi ve raporlamasının ya da spesifik hususlar hakkında görüş bildirmesinin istendiği durumları ele almaz.

Birden Fazla Mali Tablo Seti Hakkında Raporlama Yapılması

- A8. Kuruluş, bir mali tablo setini genel amaçlı çerçeve (örneğin ulusal çerçeve) uyarınca ve diğer bir seti ise başka bir genel amaçlı çerçeve (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartları çerçeve) uyarınca hazırlayabilir ve denetçiyi her iki mali tablo seti hakkında raporlama yapmakla görevlendirebilir. Denetçi, söz konusu çerçevelerin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar verirse, denetçi raporunda aynı kuruluş tarafından başka bir genel amaçlı çerçeve uyarınca başka bir mali tablo seti hazırlandığından ve denetçinin bu mali tablolar hakkında rapor hazırladığından bahseden Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer verebilir.

Denetçi Raporunun Dağıtımı veya Kullanımında Sınırlama Olması

- A9. Hedeflenen kullanıcıların, genel amaçlı mali tabloların kendi mali bilgi ihtiyaçlarını karşıladığına karar vermiş olması durumunda, belirli bir amaca yönelik olarak hazırlanan mali tablolar, genel amaçlı çerçeve uyarınca hazırlanabilir. Denetçi raporu belirli kullanıcılara yönelik olarak hazırlandığı için denetçi, mevcut koşullar altında denetçi raporunun sadece hedeflenen kullanıcılara yönelik olduğunu ve diğer taraflara dağıtılmaması veya diğer taraflarca kullanılmaması gerektiğini belirten bir Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermenin gerekli olduğunu düşünebilir.

Denetçi Raporunda Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa Yer Verilmesi

- A10. Diğer Hususlara İlişkin Paragrafın içeriği, söz konusu hususun mali tablolarda sunulmuş ve açıklanmış olmasının gerekmediğini açıkça yansıtır. Diğer Hususlara İlişkin Paragraf; yasal ve idari düzenleme veya diğer mesleki standartlar (örneğin bilginin mahremiyetiyle ilgili etik standartlar) uyarınca denetçinin vermesi yasak olan bilgileri içermez. Buna ilaveten Diğer Hususlara İlişkin Paragraf, idare tarafından sağlanması gereken bilgileri içermez.

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 38–39.

- A11. Diğer Hususlara İlişkin Paragrafın yeri, iletilecek olan bilginin niteliğine bağlıdır. Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer verilmesinin sebebi, kullanıcıların dikkatini mali tabloların denetimini anlamalarını ilgilendiren bir hususa çekmek olduğunda söz konusu paragraf, Görüş paragrafı ve varsa Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraftan hemen sonraya konur. Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer verilmesinin sebebi, kullanıcıların dikkatini denetçi raporunda ele alınan Diğer Raporlama Sorumluluklarıyla ilgili bir hususa çekmek olduğunda söz konusu paragraf, "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlıklı bölümün içine konulabilir. Bunlardan farklı olarak denetçinin tüm sorumlulukları veya kullanıcıların raporu anlamasıyla ilgili olduğunda Diğer Hususlara İlişkin Paragraf, "Mali Tablolar Konulu Rapor" ve "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" bölümlerinin ardından ayrı bir bölüm olarak eklenebilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 9)

- A12. Bu tür iletişim, yönetimden sorumlu olanların, denetçinin denetçi raporunda vurgulamak istediği belirli hususların niteliğinden haberdar olmalarına imkân tanır ve gerekli olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlara denetçiden ilave açıklama alma fırsatı verir. Birbirini izleyen her görevde, denetçi raporunda belli bir husus hakkında Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer verilmesi durumunda, denetçi, söz konusu ek bilgilendirmeyi her görevde tekrarlamamanın gereksiz olduğuna karar verebilir.

Ek 1

(Bkz: Parag. 2)

Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren ISA'ların listesi

Bu Ek, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimlerinde belli koşullar altında denetçinin denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa yer vermesini gerektiren yürürlükteki diğer ISA'lardaki paragrafları belirtmektedir. Bu liste, ISA'lardaki gereklilikler ve ilgili uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin yerine geçmez.

- ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi" – paragraf 19(b)
- ISA 560, "Takip Eden Olaylar " – paragraf 12(b) ve 16
- ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği" – paragraf 19
- ISA 800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi " – paragraf 14

Ek 2

(Bkz: Parag. 2)

**Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara Yönelik Gereklilikleri İçeren
ISA'ların listesi**

Bu Ek, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimlerinde belli koşullar altında denetçinin denetçi raporunda Diğer Hususlara İlişkin Paragraflara yer vermesini gerektiren yürürlükteki diğer ISA'lardaki paragrafları belirtmektedir. Bu liste, ISA'lardaki gereklilikler ve ilgili uygulamalar ile açıklayıcı diğer materyallerle birlikte dikkate alınmalıdır.

- ISA 560, "Takip Eden Olaylar" – paragraf 12(b) ve 16
- ISA 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler– Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar " – paragraf 13–14, 16–17 ve 19
- ISA 720, "Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları" – paragraf 10(a)

Ek 3

(Bkz: Parag. A4)

Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf İçeren Denetçi Raporu Örneği**İlgili durumlar aşağıdakileri içerir:**

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan tam bir genel amaçlı mali tablolar setinin denetimi.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.¹
- Devam eden bir istisnai dava konusuyla ilgili belirsizlik vardır.
- Geçerli mali raporlama çerçevesinden sapma olması, şartlı görüşe yol açmıştır.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin, ulusal kanunlar kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla (hesap dönemine) ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

İdarenin Mali Tablolara İlişkin Sorumluluğu³

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından⁴ ve idarenin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standardına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

² İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur".

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, mali tabloların hile veya hata kaynaklı önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Denetçi bu risk değerlendirmelerini yaparken, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze yeterli ve uygun bir temel oluşturduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş için Temel

Şirketin kısa vadeli satılabilir menkul kıymetleri, xxx tutarıyla bilançoda yer almaktadır. İdare, bu menkul kıymetleri piyasaya göre değerlememiş, bunun yerine maliyet değerinde bildirmiştir ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. Şirketin kayıtları göstermektedir ki, idare menkul kıymetleri piyasaya göre değerlemiş olsaydı şirket, o yıla yönelik gelir tablosunda xxx tutarında gerçekleşmemiş bir zararı muhasebeleştirilmiş olacaktı. Menkul kıymetlerin bilançodaki defter değeri, 31 Aralık 20X1 tarihinde aynı tutarda azalacaktı ve gelir üzerinden alınan vergiler, net kar ve hissedarların özkaynakları sırasıyla xxx, xxx ve xxx tutarında azalacaktı.

Şartlı Görüş

Görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Vurgulanan Hususlar

Mali tablolarda XYZ Şirketi tarafından bu şirkete karşı açılan davanın sonucuyla ilgili belirsizliği anlatan X Notuna dikkatinizi çekiyoruz³. Ancak bu husus, tarafımızca verilen şartlı görüşün dayanağı değildir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçimi ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

² Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

³ Denetçi, belirsizliğin altını çizirken mali tablolardaki notta kullanılanla aynı terminolojiyi kullanır.

ISSAI 1710

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Financial Audit Guidelines

Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1710 İçindekiler Tablosu

ISA 710 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Bu ISA'nın Kapsamı	P3
Denetimi Raporlama	P4–P5
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 710	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği.....	2–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri.....	7–9
Denetimi Raporlama	10–19
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri.....	A1
Denetimi Raporlama	A2–A11
Ek: Denetçi Raporu Örnekleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 710 Uygulama Notu¹

Karşılaştırmalı Bilgiler– Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” başlıklı ISA 710’a ilişkin ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 710, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 710; denetçinin, mali tablo denetiminde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Önceki dönemlere ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği veya hiç denetlenmediği hallerde, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak ISA 510’da² belirtilen gereklilikler ve rehberlik de uygulanır.

Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği

Kuruluşun mali tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilerin niteliği, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlıdır. Denetçinin bu gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarına yönelik iki farklı ve yaygın yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; karşılık gelen değerler ve karşılaştırmalı mali tablolarıdır. Kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir fakat bu yaklaşım, ilgili görev şartlarında da belirlenebilir.

Denetimin raporlanması açısından yaklaşımlar arasındaki önemli farklar şunlardır:

- (a) Karşılık gelen değerlerle ilgili yaklaşımda denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşü, yalnızca cari döneme atıfta bulunur.
- (b) Karşılaştırmalı mali tablolarla ilgili yaklaşımda ise denetçi görüşü, mali tabloların sunulduğu her döneme atıfta bulunur.

ISA 710, her yaklaşım için denetçinin raporlama gerekliliklerine ayrı ayrı değinir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar:
 - (a) Bu ISA’nın Kapsamı.
 - (b) Denetimi Raporlama.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 510, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

P2. ISA 710, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Bu ISA'nın Kapsamı

P3. Bu ISA'nın 2. paragrafında belirtildiği gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarıyla ilgili kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir. Bu nedenle kamu sektörü denetçilerinin, görev şartlarına ek olarak denetim görev ve yetkisini de dikkate alması gerekir.

Denetimi Raporlama

- P4. Bu ISA'nın 13, 17 ve 18. paragraflarında belirtilen durumların genellikle kamu sektöründe meydana gelme olasılığı düşüktür. Çünkü mali tabloları denetleme sorumluluğu, görev ve yetkisi kapsamında tanımlandığı üzere Yüksek Denetim Kurumuna ait olabilir. Önceki denetçi kavramının konuyla ilgili olabileceği durumlar, devletleştirme ve özelleştirme değildir. Mali tablo denetiminin ihale edildiği ve denetim sorumluluğunun Yüksek Denetim Kurumlarında bulunduğu hallerde önceki denetçi kavramı konuyla ilgili olmaz. Buna ilaveten bu ISA'nın 14 ve 19. paragraflarında belirtilen durumların yani önceki dönemin denetlenmediği bir durumun meydana gelme olasılığı düşüktür.
- P5. Karşılık gelen değerlerin bu ISA'nın A3 paragrafında belirtildiği gibi değiştirilmesi halinde, denetçinin, denetçi raporunda karşılık gelen değerlere atıfta bulunması gerekmez. Ancak ISA 706¹ uyarınca Diğer Hususlara İlişkin Paragraf eklenmesi uygun olabilir.

¹ ISA 706, Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”.

Uluslararası Denetim Standardı

Karşılaştırmalı Bilgiler –
Karşılık Gelen Değerler ve
Karşılaştırmalı Mali Tablolar

International Standard on Auditing

Comparative Information –
Corresponding Figures and
Comparative Financial Statements



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 710), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-028-1

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 710**KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER –
KARŞILIK GELEN DEĞERLER VE
KARŞILAŞTIRMALI MALİ TABLOLAR**

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği.....	2–3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri.....	7–9
Denetimi Raporlama.....	10–19
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri.....	A1
Denetimi Raporlama.....	A2–A11
Ek: Denetçi Raporu Örnekleri	

<p>Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.</p>
--

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin, bir mali tablo denetiminde karşılaştırmalı bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Önceki dönemlere ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği veya hiç denetlenmediği hallerde, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak ISA 510¹'da belirtilen gereklilikler ve rehberlik de uygulanır.

Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği

2. Kuruluşun mali tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilerin niteliği, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlıdır. Denetçinin, bu gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarına yönelik iki farklı ve yaygın yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; karşılık gelen değerler ve karşılaştırmalı mali tablolardır. Kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir fakat bu yaklaşım, görev şartlarında da belirlenebilir.
3. Denetimin raporlanması açısından yaklaşımlar arasındaki önemli farklar şunlardır:
 - (a) Karşılık gelen değerlerle ilgili yaklaşımda denetçinin mali tablolara ilişkin görüşü yalnızca cari döneme atıfta bulunur.
 - (b) Karşılaştırmalı mali tablolarla ilgili yaklaşımda ise denetçi görüşü, mali tabloların sunulduğu her döneme atıfta bulunur.

Bu ISA, her yaklaşım için denetçinin raporlama gerekliliklerine ayrı ayrı değinir.

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) Mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, geçerli mali raporlama çerçevesinde karşılaştırmalı bilgiler için belirtilen gerekliliklere tüm önemli açılardan uygun olarak sunulup sunulmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Denetçinin raporlama sorumluluklarına göre raporlama yapmak.

Tanımlar

6. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimler şöyle tanımlanmıştır:
 - (a) Karşılaştırmalı Bilgiler – Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak mali tablolarda yer alan bir önceki döneme veya daha önceki dönemlere ait tutar ve açıklamalardır.

¹ ISA 510, "İlk Denetim Görevleri — Açılış Bakiyeleri".

- (b) Karşılık Gelen Değerler – Önceki döneme ait tutar ve diğer açıklamaların cari döneme ait mali tabloların bir parçası olarak dâhil edildiği ve bunların sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla (bunlara “cari dönem değerleri” denir) ilgili olarak değerlendirilmelerinin amaçlandığı karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılık gelen tutar ve açıklamalarda ortaya konan detay düzeyini, öncelikle bunların cari dönem değerleriyle ilgisi belirler.
- (c) Karşılaştırmalı Mali Tablolar – Cari döneme ait mali tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların da yer aldığı karşılaştırmalı bilgilerdir fakat denetlenmeleri halinde [bunlara] denetçi görüşünde atıf yapılır. Bu karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan bilgi düzeyi, cari dönem mali tablolarında yer alan bilgilerle kıyaslanabilir niteliktedir.

Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak karşılaştırmalı bilgilerin birden fazla dönemle ilgili tutar ve açıklamaları içermesi durumunda, “önceki dönem” ifadeleri “önceki dönemler” olarak okunmalıdır.

Gereklilikler

Denetim Prosedürleri

7. Denetçi; mali tabloların, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği karşılaştırmalı bilgileri içerip içermediğine ve bu gibi bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılmış olup olmadığına karar verir. Bu amaçla denetçi:
 - (a) Karşılaştırmalı bilgilerin, önceki dönemde sunulan tutarlarla ve diğer açıklamalarla uyumlu olup olmadığını veya uygun olduğu hallerde yeniden bildirilip bildirilmediğini ve
 - (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının, cari dönemde uygulananlarla tutarlı olup olmadığını, muhasebe politikalarında değişiklikler olması halinde ise bu değişikliklerin uygun biçimde gerekçelendirilerek yeteri kadar sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığını değerlendirir.
8. Cari dönem denetimini yürütürken karşılaştırmalı bilgilerde olası bir önemli yanlış bildirim farkına varması halinde denetçi, önemli yanlış bildirim bulunduğuna karar vermek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ilgili koşullar altında gerektiği şekilde ek denetim prosedürlerini uygular. Önceki döneme ait mali tabloların kendisi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, ISA 560¹'de belirtilen ilgili gerekliliklere de uyar. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirilmesi halinde denetçi; karşılaştırmalı bilgilerin, değiştirilen mali tablolarla bağdaşıp bağdaşmadığına karar verir.
9. Denetçi, ISA 580²'de belirtildiği üzere denetçi görüşünde atıf yapılan tüm dönemler için yazılı bildirimler talep eder. Denetçi, önceki döneme ait mali tablolarda önemli bir yanlış bildirim düzeltmek için yapılan ve karşılaştırmalı bilgileri etkileyen herhangi bir yeniden bildirim hakkında da özel bir yazılı bildirim elde eder. (Bkz: Parag. A1)

Denetimi Raporlama

Karşılık Gelen Değerler

10. Karşılık gelen değerler sunulduğu durumlarda denetçi görüşü; 11, 12 ve 14. paragraflarda belirtilen durumlar haricinde karşılık gelen değerlere atıfta bulunmaz. (Bkz: Parag. A2)

¹ ISA 560, “Takip Eden Olaylar”, 14–17. paragraflar.

² ISA 580, “Yazılı Bildirimler”, 14. paragraf.

11. Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş olması ve görüş değişikliğine yol açan hususun çözüme kavuşmaması halinde denetçi; cari döneme ait mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramış görüş bildirir. Denetçi raporundaki Değişikliğin Temeline İlişkin Paragrafta denetçi:
- (a) Değişikliğe yol açan hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkilerinin veya olası etkilerinin önemli olması halinde bu hususa ilişkin yapılan açıklamada hem cari dönem rakamlarına hem de karşılık gelen değerlere atıfta bulunur veya
 - (b) Diğer durumlarda çözülmemiş hususun, cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri nedeniyle değişikliğe uğramış görüş bildirildiğini açıklar. (Bkz: Parag. A3–A5)
12. Daha önce hakkında değişikliğe uğramamış görüş yayımlanan önceki döneme ait mali tablolarda önemli yanlış bildirim bulunduğu, karşılık gelen değerlerin uygun biçimde yeniden bildirilmediğine veya bunlara ilişkin uygun açıklamalar yapılmadığına dair denetim kanıtı elde etmesi halinde denetçi; karşılık gelen değerler bakımından değiştirilmiş cari döneme ait mali tablolarla ilgili denetçi raporunda şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir. (Bkz: Parag. A6)

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar

13. Önceki döneme ait mali tabloların, önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu ve yasal veya idari düzenlemelerin, denetçinin karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçi raporuna atıfta bulunmasını yasaklamadığı ve denetçinin bunu yapmaya karar verdiği hallerde denetçi; denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta aşağıdakileri belirtir:
- (a) Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğunu,
 - (b) Önceki denetçi tarafından bildirilen görüşün türünü ve eğer görüş değişikliğe uğramış görüş ise bunun sebeplerini ve
 - (c) Söz konusu raporun tarihini (Bkz: Parag. A7)

Önceki Döneme Ait Denetlenmemiş Mali Tablolar

14. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta karşılık gelen değerlerin denetlenmediğini bildirir. Ancak bu gibi bir bildirim denetçinin; açılış bakiyelerinin cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içermediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliğini ortadan kaldırmaz.¹

Karşılaştırmalı Mali Tablolar

15. Karşılaştırmalı mali tablolar sunulduğunda denetçi görüşü, sunulan ve hakkında denetim görüşü bildirilen mali tabloların ait olduğu her döneme atıfta bulunur. (Bkz: Parag. A8–A9)
16. Cari dönem denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporlama yapılan durumlarda bu mali tablolar hakkındaki denetçi görüşü, denetçinin daha önce bildirdiği görüşünden farklı olabilir. Hal böyle olduğunda denetçi, ISA 706² uyarınca Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta farklı görüşünün temel sebeplerini açıklar. (Bkz: Parag. A10)

¹ ISA 510, 6. paragraf.

² ISA 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 8. paragraf.

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar

17. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması ve o denetçinin önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporunun mali tablolara birlikte yeniden yayımlanmaması halinde denetçi; cari döneme ait mali tablolara ilişkin bildireceği görüşüne ek olarak Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta:
- (a) Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğunu,
 - (b) Önceki denetçi tarafından bildirilen görüşün türünü ve görüş değişikliğe uğramışsa bunun nedenlerini ve
 - (c) Söz konusu raporun tarihini bildirir.
18. Denetçi, önceki denetçinin daha önce üzerinde raporlama yaptığı ve değişikliğe uğramamış görüş bildirdiği önceki döneme ait mali tabloları etkileyen önemli bir yanlış bildirim var olduğu sonucuna varabilir. Hal böyle olduğunda denetçi; söz konusu yanlış bildirim, uygun yönetim kademesine ve tamamı kuruluşun idaresine dâhil değilse¹ yönetimden sorumlu olanlara iletir ve önceki denetçinin bu hususta bilgilendirilmesini talep eder. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirildiği ve önceki denetçinin, önceki döneme ait değiştirilmiş mali tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu yayımlamayı kabul ettiği hallerde denetçi; yalnızca cari döneme ilişkin raporlama yapar. (Bkz: Parag. A11)

Önceki Döneme Ait Denetlenmemiş Mali Tablolar

19. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta karşılaştırmalı mali tabloların denetlenmemiş olduğunu bildirir. Ancak bu gibi bir bildirim denetçinin; açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içermediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliğini ortadan kaldırmaz.²

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller**Denetim Prosedürleri***Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 9)*

- A1. Karşılaştırmalı mali tablolar söz konusu olduğunda denetçi görüşünde atıfta bulunulan tüm dönemler hakkında yazılı bildirimler talep edilir. Çünkü idarenin, önceki döneme ilişkin yaptığı yazılı bildirimlerin hâlâ uygun olduğunu yeniden teyit etmesi gerekir. Karşılık gelen değerler söz konusu olduğunda ise cari döneme ait mali tablolar hakkında yazılı bildirim talep edilmesinin tek nedeni, denetçi görüşünün karşılık gelen değerleri içeren cari döneme ait mali tablolarla ilgili olmasıdır. Ancak denetçi, karşılaştırmalı bilgileri etkileyecek önemli bir yanlış bildirim düzeltmek için önceki döneme ait mali tablolarda yapılan herhangi bir yeniden bildirim hakkında özel bir yazılı bildirim talep eder.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", 13. paragraf.

² ISA 510, 6. paragraf.

Denetimi Raporlama*Karşılık Gelen Değerler*

Denetçi Görüşünde Atıf Yapılmaması (Bkz: Parag. 10)

- A2. Denetçi görüşü, karşılık gelen değerlere atıfta bulunmaz. Çünkü denetçi görüşü, karşılık gelen değerler dâhil olmak üzere bir bütün olarak cari döneme ait mali tablolara ilişkindir.

Çözümlememiş Önceki Döneme İlişkin Denetçi Raporunda Değişiklik Yapılması (Bkz: Parag. 11)

- A3. Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunun görüş bildirmekten kaçındığı, şartlı görüş veya olumsuz görüş içerdiği ve değişikliğe uğramış görüşe yol açan hususun çözümlendiği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tablolarda gerektiği gibi gerekçelendirildiği veya açıklandığı hallerde cari döneme ilişkin denetçi görüşünün önceki değişikliğe atıfta bulunması gerekmez.
- A4. Önceki döneme ilişkin daha evvel bildirilen denetçi görüşünün değişikliğe uğramış görüş olması halinde değişikliğe yol açan çözümlenmemiş husus, cari dönem rakamlarıyla ilgili olmayabilir. Yine de çözümlenmemiş hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri yüzünden cari döneme ait mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınılması, şartlı görüş veya (uygun olduğunda) olumsuz görüş bildirilmesi gerekebilir.
- A5. Önceki dönemi konu alan denetçi raporunun değişikliğe uğramış görüş içermesi ve değişikliğe yol açan hususun çözüme kavuşmaması durumuyla ilgili olarak Ek'te Örnek 1 ve Örnek 2 kısımlarında denetçi raporuna dair örnekler verilmektedir.

Önceki Döneme Ait Mali Tablolardaki Yanlış Bildirim (Bkz: Parag. 12)

- A6. Önceki dönemlere ait yanlış bildirilen mali tabloların değiştirilmediği ve denetçi raporunun yeniden yayımlanmadığı fakat cari döneme ait mali tablolarda karşılık gelen değerlerin uygun şekilde yeniden bildirildiği veya uygun açıklamaların yapıldığı hallerde denetçi raporuna, mali tablolarda bulunabilecek bir hususu tam olarak tanımlayan koşulları açıklamak ve ilgili olduğu yerde bu açıklamalara atıfta bulunmak üzere Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklenebilir. (bkz. ISA 706).

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar (Bkz: Parag. 13)

- A7. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği ve yasal veya idari düzenlemelerin denetçinin, karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçinin raporuna atıfta bulunmasını yasaklamadığı hallerde ilişkin denetçi raporuna dair örnek, Ek'te Örnek 3 kısmında verilmektedir.

Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Denetçi Görüşünde Atıf (Bkz: Parag. 15)

- A8. Karşılaştırmalı mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, sunulan her dönemle ilgili mali tabloları ilgilendirdiği için denetçi; bir dönemin mali tablolarına ilişkin farklı bir denetçi görüşü bildirmesine rağmen diğer bir veya daha fazla dönemle ilgili olarak şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilir, görüş bildirmekten kaçınabilir veya rapora Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf ekleyebilir.

- A9. Denetçinin, hem cari döneme hem de cari yılın denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yapması gereken, önceki dönemin değişikliğe uğramış görüş içerdiği ve değişikliğe yol açan hususun çözüme kavuşmadığı hallerde düzenlenen denetçi raporuna dair örnek, Ek'te Örnek 4'te verilmektedir.

Önceki Döneme Ait Mali Tablolar Hakkındaki Önceki Görüşten Farklı Bildirilen Görüş (Bkz: Parag. 16)

- A10. Cari dönem denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yaparken denetçinin, cari dönem denetimi sırasında önceki döneme ait mali tabloları önemli derecede etkileyen koşullar veya olayların farkına varması halinde önceki döneme ait mali tablolara ilişkin bildirilen görüş, daha önce bildirilmiş olandan farklı olabilir. Bazı yetki alanlarında denetçinin, önceki döneme ait mali tablolar hakkında daha önce yayımlanmış raporuna gelecekte güvenilmesini önlemek için tasarlanmış ek raporlama sorumlulukları olabilir.

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar (Bkz: Parag. 18)

- A11. Önceki denetçi, önceki döneme ait mali tablolar hakkındaki denetçi raporunu yeniden yayımlayamayabilir veya yayımlamaya istekli olmayabilir. Denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraf; önceki denetçinin, değişiklik yapılmadan evvel önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporlama yaptığını belirtebilir. Bununla birlikte denetçinin, denetlemekle görevlendirildiği ve değişikliğin uygunluğu konusunda tatmin olmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği hallerde denetçi raporu, aşağıdaki paragrafı da içerebilir:

20X2 tarihli mali tablo denetimimizin bir parçası olarak 20X1 tarihli mali tabloları değiştirmek için uygulanmış olan ve X Notunda tanımlanan düzeltmeleri de denetledik. Bizim görüşümüze göre bu düzeltmeler uygundur ve doğru biçimde uygulanmıştır. Düzeltmeler dışında şirketin 20X1 tarihli mali tablolarına ilişkin hiçbir prosedürü denetleme, gözden geçirme veya uygulamaya yönelik görevlendirilmedik. Bu nedenle bir bütün olarak ele alındığında 20X1 tarihli mali tablolara ilişkin görüş veya herhangi başka bir güvence bildirmemekteyiz.

Ek**Denetçi Raporlarına Dair Örnekler****Örnek 1 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A5)**

11(a) paragrafında anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri önemlidir ve cari dönem rakamlarıyla ilgili denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş için Temel

Mali tablolardaki X Notunda ele alındığı üzere mali tablolarda hiç amortisman uygulanmamıştır ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Bu durum, idarenin önceki mali yıl başında aldığı bir kararın sonucu olup söz konusu yılla ilgili mali tablolar hakkında şartlı denetim görüşü bildirmemize neden olmuştur. Eşit oranlı amortisman yöntemine ve bina için %5 ve ekipman için %20 olan yıllık oranlara dayalı olarak dönem zararı, 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır; gayrimenkul, tesis ve ekipman 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarındaki birikmiş amortisman kadar azaltılmalıdır; geçmiş yıllar zararı ise 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçim ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

Örnek 2 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A5)

11(b) paragrafında anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri önemli değildir ancak çözülmemiş hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri nedeniyle denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş için Temel

ABC Şirketinin denetçileri olarak 20X0 yılı içinde görevlendirildiğimiz için o dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemleyemedik ve bu stok miktarlarına ilişkin uyguladığımız alternatif yöntemler bizi tatmin etmedi. Açılış stokları faaliyet sonuçlarının belirlenmesini etkilediğinden 20X0 için faaliyet sonuçlarında ve açılıştaki dağıtılmamış karlarda düzeltme yapılması gerekir gerekmeceğine karar veremedik. 31 Aralık 20X0'da biten döneme ait mali tablolar hakkındaki denetim görüşümüz, buna uygun olarak değişikliğe uğramış görüş olarak bildirilmiştir. Cari döneme ait mali tablolar hakkındaki görüşümüz de, bu hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki olası etkileri nedeniyle değişikliğe uğramış görüş olarak bildirilmiştir.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun karşılık gelen değerler üzerindeki olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçim ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

Örnek 3 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A7)**13. paragrafta anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:**

- **Önceki döneme ait mali tablolar, önceki denetçi tarafından denetlenmiştir.**
- **Yasal veya idari düzenlemeler; denetçinin, karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçinin raporuna atıfta bulunmasını yasaklamamaktadır ve denetçi bunu yapmaya karar verir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil⁴ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla⁵ ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

⁴ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. (3) numaralı dipnotta açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

⁵ (3) numaralı dipnotta açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablolar, 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0'de biten yıla ait mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlenmiş ve söz konusu denetçi 31 Mart 20X1'de bu mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirmiştir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçim ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 4 — Karşılaştırmalı mali tablolar (Bkz: Parag. A9)**15. paragrafta anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:**

- **Denetçinin, hem cari döneme ait mali tablolar hem de cari yılın denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yapması gerekmektedir.**
- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri hem cari döneme ait mali tablolar hem de önceki döneme ait mali tablolar için önemlidir ve denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 ve 20X0 tarihli bilançoları, biten yıla ait gelir tabloları, özkaynaklar değişim tabloları ve nakit akış tabloları, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetimlere dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimlerimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Denetimlerimizde elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş için Temel

Mali tablolardaki X Notunda ele alındığı üzere mali tablolarda hiç amortisman uygulanmamıştır ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Eşit oranlı amortisman yöntemine ve bina için %5 ve ekipman için %20 olan yıllık oranlara dayalı olarak dönem zararı, 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır; gayrimenkul, tesis ve ekipman 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarındaki birikmiş amortisman kadar azaltılmalıdır; geçmiş yıllar zararı ise 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 ve 20X0'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıllardaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının biçim ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

ISSAI 1720

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

*Denetlenen Mali Tabloları
İçeren Belgelerde Yer Alan
Diğer Bilgilere İlişkin
Denetçinin Sorumlulukları*

Financial Audit Guidelines

*The Auditor's Responsibilities
Relating to Other Information in
Documents Containing
Audited Financial Statements*

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 720 “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1720 İçindekiler Tablosu

ISA 720 UYGULAMA NOTU

Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik P3

Diğer Bilgilerin Tanımı P4

Önemli Tutarsızlıklar P5

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi P6

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 720

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı 1–2

Yürürlük Tarihi 3

Amaç 4

Tanımlar 5

Gereklilikler

Diğer Bilgileri Okuma 6–7

Önemli Tutarsızlıklar 8–13

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi 14–16

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı A1–A2

Diğer Bilgilerin Tanımı A3–A4

Diğer Bilgileri Okuma A5

Önemli Tutarsızlıklar A6–A9

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi A10–A11

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 720 Uygulama Notu¹

Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları” başlıklı ISA 720’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 720, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 720; denetçinin, denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren belgelerde yer alan diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Görevin özel şartlarında ayrı bir gereklilik belirtilmediği takdirde denetçi görüşü, diğer bilgileri kapsamaz ve denetçinin, diğer bilgilerin uygun biçimde bildirilmiş olup olmadığını belirlemeye yönelik özel bir sorumluluğu bulunmaz. Ancak denetçi, diğer bilgileri okur çünkü denetlenen mali tablolar ve diğer bilgiler arasında önemli tutarsızlıklar olması, denetlenen mali tabloların güvenilirliğini azaltabilir.

ISA 720’de “denetlenen mali tabloları içeren belgeler” ifadesi, denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren ve malikler (veya benzeri paydaşlar) için yayımlanan yıllık raporları (veya benzeri belgeleri) ifade eder. Bu ISA, ilgili koşulların gerektirdiği şekilde adapte edilerek menkul kıymetlerin halka arzında kullanılan belgeler gibi denetlenen mali tabloları içeren diğer belgelere de uygulanabilir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek bilgi sağlar:
- Diğer Bilgilerin Tanımı.
 - Önemli Tutarsızlıklar.
 - Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 720, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 720, bu ISA'nın A7 paragrafında belirtilen uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller ile kamu sektörü kuruluşlarına özgü hususları kapsar.

Diğer Bilgilerin Tanımı

- P4. Bu ISA'nın A3 paragrafı, denetlenen mali tabloları içeren belgelerdeki diğer bilgilere örnekler sunmaktadır. Kamu sektörüyle ilgili ek örnekler;
- Mali bilgilere kıyasla performans,
 - Hizmetlerin kalitesi,
 - İş hacmi ve
 - Verimlilik hedefleri ve diğer performans ölçütleri
- gibi performans bilgileri veya iç kontrole dair beyanları içerebilir.

Önemli Tutarsızlıklar

- P5. Bu ISA'nın 13. paragrafı; diğer bilgilerde revizyon gerektiği fakat idarenin revizyon yapmayı reddettiği hallerde denetçinin, bu husustaki kaygısı hakkında yönetimden sorumlu olanları bilgilendirmesini gerektirir. Kamu sektörü denetçilerinin; yönetimden sorumlu olanlara ilâveten yasama organı gibi diğer taraflarla da iletişim kurması gerekebilir veya denetçiler, bunu yapmaya karar verebilir.

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi

- P6. Bu ISA'nın 16. paragrafı; diğer bilgilerdeki bir olaya ilişkin idarenin düzeltmeyi reddettiği önemli yanlış bilgi olduğu sonucuna varması halinde denetçinin, bu husustaki kaygısı hakkında yönetimden sorumlu olanları bilgilendirmesini gerektirmektedir. Kamu sektörü denetçilerinin, yönetimden sorumlu olanlara ilâve olarak yasama organı gibi diğer taraflarla da iletişim kurması gerekebilir veya denetçiler, bunu yapmaya karar verebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Denetlenen Mali Tabloları
İçeren Belgelerde Yer Alan
Diğer Bilgilere İlişkin
Denetçinin Sorumlulukları

International Standard on Auditing

The Auditor's Responsibilities
Relating to Other Information in
Documents Containing
Audited Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 720), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-029-8

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 720
DENETLENEN MALİ TABLOLARI İÇEREN BELGELERDE
YER ALAN DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN DENETÇİNİN
SORUMLULUKLARI

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Diğer Bilgileri Okuma.....	6–7
Önemli Tutarsızlıklar	8–13
Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi	14–16
Uygulama ve Diğer Açıklayıcı Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1–A2
Diğer Bilgilerin Tanımı	A3–A4
Diğer Bilgileri Okuma.....	A5
Önemli Tutarsızlıklar	A6–A9
Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi	A10–A11

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 720 “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin, denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren belgelerde yer alan diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Görevin özel şartlarında ayrı bir gereklilik belirtilmediği takdirde denetçi görüşü, diğer bilgileri kapsamaz ve denetçinin, diğer bilgilerin uygun biçimde bildirilmiş olup olmadığını belirlemeye yönelik özel bir sorumluluğu bulunmaz. Ancak denetçi, diğer bilgileri okur çünkü denetlenen mali tablolar ve diğer bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıklar olması, denetlenen mali tabloların güvenilirliğini azaltabilir. (Bkz. Parag. A1)
2. Bu ISA'da "denetlenen mali tabloları içeren belgeler" ifadesi, denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren ve malikler (veya benzeri paydaşlar) için yayımlanan yıllık raporları (veya benzeri belgeleri) ifade eder. Bu ISA, ilgili koşulların gerektirdiği şekilde adapte edilerek menkul kıymetlerin halka arzında kullanılan belgeler gibi denetlenen mali tabloları içeren diğer belgelere de uygulanabilir.¹ (Bkz. Parag. A2)

Yürürlük Tarihi

3. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

4. Denetçinin amacı; denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren belgelerin, o mali tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini azaltabilecek diğer bilgileri içermesi durumunda uygun şekilde karşılık vermektir.

Tanımlar

5. Bu ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimler şöyle tanımlanmıştır:
 - (a) Diğer Bilgiler – Denetlenmiş mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren bir belgede kanun, idari düzenleme veya teamül gereği yer alan (mali tablolar ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporu dışındaki) mali ve mali olmayan bilgilerdir. (Bkz. Parag. A3–A4)
 - (b) Tutarsızlık – Denetlenmiş mali tablolarda yer alan bilgilerle çelişen diğer bilgilerdir. Önemli bir tutarsızlık, daha önceden elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan denetim sonuçları hakkında ve muhtemelen mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünün temeli hakkında şüphe doğurabilir.
 - (c) Bir Olaya İlişkin Yanlış Bilgi Verilmesi – Mali tablolarda yer alan konularla ilgisi olmayan ve yanlış şekilde beyan edilmiş veya sunulmuş başka bilgilerdir. Bir olaya ilişkin önemli ölçüde yanlış bilgi verilmesi, denetlenen mali tabloları içeren belgenin güvenilirliğini azaltabilir.

¹ Bakınız ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 2. Paragraf.

Gereklilikler

Diğer Bilgileri Okuma

6. Denetçi, denetlenen mali tablolarla diğer bilgiler arasında önemli tutarsızlıklar varsa bunları tespit etmek üzere diğer bilgileri okur.
7. Denetçi, diğer bilgileri elde etmek amacıyla denetçi raporunun tarihinden önce idareyle veya yönetimden sorumlu olanlarla uygun düzenlemeleri yapar. Tüm diğer bilgileri denetçi raporunun tarihinden önce elde etmenin mümkün olmaması halinde denetçi, uygun olan en kısa sürede bu diğer bilgileri okur. (Bkz. Parag. A5)

Önemli Tutarsızlıklar

8. Diğer bilgileri okuduktan sonra önemli tutarsızlık tespit etmesi halinde denetçi, denetlenen mali tabloların mı yoksa diğer bilgilerin mi revize edilmesi gerektiğine karar verir.

Denetçi Raporunun Tarihinden Önce Elde Edilen Diğer Bilgilerde Tespit Edilen Önemli Tutarsızlıklar

9. Denetlenen mali tablolarda revizyonun gerekli olduğu ve idarenin revizyon yapmayı reddettiği hallerde denetçi, ISA 705¹ uyarınca denetçi raporundaki görüşünü değiştirir.
10. Diğer bilgilerde revizyonun gerekli olduğu ve idarenin revizyon yapmayı reddettiği hallerde denetçi; bu hususu tamamı kuruluşun idaresinden sorumlu değilse yönetimden sorumlu olanlara iletir² ve
 - (a) ISA 706³ uyarınca denetçi raporunda önemli tutarsızlığı açıklayan Diğer Hususlar'a İlişkin Paragrafa yer verir veya
 - (b) Denetçi raporunu teslim etmez veya
 - (c) Geçerli yasal veya idari düzenlemeler uyarınca görevden çekilmenin mümkün olduğu hallerde görevden çekilir. (Bkz. Parag. A6–A7)

Denetçi Raporunun Tarihini Müteakip Elde Edilen Diğer Bilgilerde Tespit Edilen Önemli Tutarsızlıklar

11. Denetlenen mali tablolarda revizyonun gerekli olması halinde denetçi, ISA 560⁴'taki ilgili gerekliliklere riayet eder.
12. Diğer bilgilerde revizyonun gerekli olduğu ve idarenin revizyon yapmayı kabul ettiği hallerde denetçi, içinde bulunulan koşullar altında gerekli prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A8)
13. Diğer bilgilerde revizyonun gerekli olduğu fakat idarenin revizyon yapmayı reddettiği hallerde denetçi, tamamı kuruluşun idaresinden sorumlu değilse yönetimden sorumlu olanları, diğer bilgilere ilişkin kaygıları hakkında bilgilendirir ve uygun ilâve adımları atar. (Bkz. Parag. A9)

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

² ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", 13. paragraf.

³ ISA 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 8. Paragraf.

⁴ ISA 560, "Takip Eden Olaylar", 10–17. Paragraflar.

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi

14. Denetçi, önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla diğer bilgileri okuduktan sonra bir olaya ilişkin önemli ölçüde yanlış bilgi verildiğini fark ederse bu hususu idareyle görüşür. (Bkz. Parag. A10)
15. Bu görüşmelerin ardından denetçi, hala bir olaya ilişkin belirgin ve önemli şekilde yanlış bilgi verildiğini düşünebilir. Bu durumda denetçi; idarenin (kuruluşun hukuk danışmanı gibi) yeterli nitelikleri haiz üçüncü bir tarafla istişare etmesini talep eder ve verilen tavsiyeyi göz önünde bulundurur.
16. Denetçi, diğer bilgilerde bir olaya ilişkin önemli şekilde yanlış bilgi verildiği sonucuna varabilir ve idare bunu düzeltmeyi reddedebilir. Bu durumda denetçi, tamamı kuruluşun idaresinden sorumlu değilse yönetimden sorumlu olanları, diğer bilgilere ilişkin kaygıları hakkında bilgilendirir ve uygun ilâve adımları atar. (Bkz. Parag. A11)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı

Diğer Bilgilerle İlgili Olarak Yasal veya Diğer Düzenleyici Gerekliklerden Doğan Ek Sorumluluklar (Bkz. Parag. 1)

- A1. Denetçinin bu ISA'nın kapsamı dışındaki diğer bilgilerle ilgili olarak yasal veya diğer düzenleyici gerekliklerden doğan ek sorumlulukları olabilir. Örneğin bazı yetki alanları; denetçinin, gerekli ek veriler gibi bazı diğer bilgilere yönelik spesifik prosedürler uygulamasını veya diğer bilgilerde belirtilen performans göstergelerinin güvenilirliği hakkında görüş bildirmesini gerektirebilir. Bu gibi zorunlulukların bulunduğu hallerde denetçinin ek sorumluluklarını; görevin niteliği, yasal ve idari düzenlemeler ve mesleki standartlar belirler. Bu gibi diğer bilgilerin hiç verilmemesi veya eksiklikler barındırması durumunda yasal veya idari düzenleme, denetçinin denetçi raporunda bu hususa atıfta bulunmasını gerektirebilir.

Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgeler (Bkz. Parag. 2)

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar

- A2. Yasal veya idari düzenlemeler gerektirmedikçe küçük ölçekli kuruluşların denetlenen mali tabloları içeren belgeler yayımlama olasılığı düşüktür. Ancak örneğin yönetimden sorumlu olanların ek rapor hazırlamasıyla ilgili yasal gereklik olduğu hallerde bu kapsama giren bir belge olabilir. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetlenen mali tablolarını içeren bir belgede bulunabilecek diğer bilgilere örnek olarak detaylı gelir tablosu ve idarenin raporu verilebilir.

Diğer Bilgilerin Tanımı (Bkz. Parag. 5(a))

- A3. Diğer bilgiler, aşağıdakileri kapsayabilir:
 - İdare veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanmış, faaliyetler hakkındaki rapor.

- Mali özetler veya önemli olaylar.
- İstihdam verileri.
- Planlanan sermaye harcamaları.
- Mali oranlar.
- Görevlilerin ve yöneticilerin adları.
- Seçilen üç aylık veriler.

A4. ISA'ların amaçları bakımından diğer bilgiler, örneğin şunları kapsamaz:

- Denetlenen mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren belgenin iliştiğindeki basın bülteni veya sunuş yazısı gibi bir iletim notu.
- Analistlerin brifinglerinde yer alan bilgiler.
- Kuruluşun web sitesinde yer alan bilgiler.

Diğer Bilgileri Okuma (Bkz. Parag. 7)

A5. Diğer bilgilerin denetçi raporunun tarihinden önce elde edilmesi; denetçinin, olası önemli tutarsızlıkları ve bir olaya ilişkin verilen belirgin ve önemli yanlış bilgileri idareyle birlikte zamanında çözüme kavuşturmasını sağlar. Diğer bilgilere ne zaman ulaşılacağıyla ilgili idareyle mutabık kalınması yararlı olabilir.

Önemli Tutarsızlıklar

Denetçi Raporunun Tarihinden Önce Elde Edilen Diğer Bilgilerde Tespit Edilen Önemli Tutarsızlıklar (Bkz. Parag. 10)

A6. İdarenin diğer bilgileri revize etmeyi reddettiği hallerde denetçi; hangi adımları atacağına ilişkin kararını, kendi hukuk danışmanından alacağı tavsiyeye dayandırabilir.

Kamu Kuruluşlarına Özgü Hususlar

A7. Kamu sektöründe görevden çekilmek veya denetçi raporunu teslim etmemek, geçerli bir seçenek olmayabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, tutarsızlığa ilişkin detayları veren bir raporu uygun kamu tüzelkişisine sunabilir.

Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Elde Edilen Diğer Bilgilerde Tespit Edilen Önemli Tutarsızlıklar (Bkz. Parag. 12–13)

A8. İdarenin diğer bilgileri revize etmeyi kabul ettiği hallerde denetçinin prosedürleri; daha önce yayımlanan mali tabloları, bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu ve diğer bilgileri alan kişilerin bu revizyondan haberdar olmalarını sağlamak amacıyla, idarenin attığı adımları gözden geçirmesini kapsayabilir.

A9. İdarenin, denetçinin bu gibi diğer bilgilerde yapılmasını gerekli gördüğü revizyonu yapmayı reddettiği hallerde ise denetçinin atacağı uygun ilâve adımlar, kendi hukuk danışmanından tavsiye almayı kapsayabilir.

Bir Olaya İlişkin Önemli Yanlış Bilgi Verilmesi (Bkz. Parag. 14–16)

- A10. Bir olaya ilişkin önemli ve belirgin şekilde yanlış verilen bilgileri idareyle görüşürken denetçi; diğer bilgilerde ve idarenin denetçinin sorularına verdiği yanıtlarda yer alan bazı açıklamaların geçerliliğini değerlendiremeyebilir ve geçerli yargı veya görüş farklılıkları olduğu sonucuna varabilir.
- A11. Bir olaya ilişkin olarak idarenin düzeltmeyi reddettiği önemli yanlış bilgiler olduğu sonucuna varması halinde denetçinin atacağı uygun ilâve adımlar, kendi hukuk danışmanından tavsiye almasını kapsayabilir.

ISSAI 1800

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

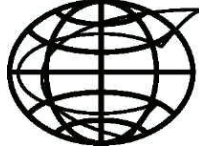
Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

Financial Audit Guidelines

Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1800 İçindekiler Tablosu

ISA 800 UYGULAMA NOTU

Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar P3

Özel Amaçlı Çerçevelerin Tanımları P4–P6

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar P7

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar P8–P11

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 800

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı 1–3

Yürürlük Tarihi 4

Amaç 5

Tanımlar 6–7

Gereklilikler

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar 8

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar 9–10

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar 11–14

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı A1–A4

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar A5–A8

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar A9–A12

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar A13–A15

Ek: Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporlarına Örnekler

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 800 Uygulama Notu¹

Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi" başlıklı ISA 800'e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 800, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

100–700 serilerinde yer alan ISA'lar, mali tablo denetiminde uygulanır. ISA 800 ise bu ISA'ların, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele alır.

ISA 800, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan tam bir mali tablo seti bağlamında yazılmıştır. ISA 805², tek bir mali tablonun denetimiyle veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetimiyle ilgili özel hususları ele alır.

ISA 800, ISA'ların gerekliliklerini geçersiz kılmadığı gibi, göreve ait koşullar altında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Özel Amaçlı Çerçevelerin Tanımları.
 - Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.
 - Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 800, kamu sektörü denetçileri için, özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan mali tabloların denetimiyle görevlendirildiklerinde geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 805, "Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi".

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin denetçinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması ile ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan mali tablolar konusunda raporlama yapma görevleri de bu gibi ek amaçlar içerebilir. Bu gibi ek amaçlar olmadığında bile kamu sektörü denetçisinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halini raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması bakımından genel kamuoyu beklentileri olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri bu tür beklentileri göz önünde bulundurur ve özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan mali tabloların denetimini yürütürken yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğa yol açabilecek alanlara ve iç kontrolün etkinliğine karşı dikkatli olurlar.

Özel Amaçlı Çerçevelerin Tanımları

- P4. ISA'nın 6(b) paragrafında belirtildiği üzere "özel amaçlı mali tablolar", belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış bir çerçeve olan özel amaçlı çerçeveye göre hazırlanan mali tablolardır.
- P5. Genel amaçlı mali tablolar hazırlamasının yanı sıra bir kamu kurumu, kendi spesifik bilgi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla uygun olarak hazırlanmış mali tablolar talep edebilen diğer taraflar (örneğin yönetim organları, yasama organı veya gözetim işlevini yerine getiren diğer taraflar) için de mali tablolar hazırlayabilir. Bazı ortamlarda bu gibi mali tablolar, kamu kurumunun hazırladığı yegâne mali tablolardır. ISA'nın A4 paragrafına göre, bu gibi mali tabloların kamu kurumunun hazırladığı yegâne mali tablolar olduğu hallerde bile söz konusu mali tabloların özel amaçlı mali tablolar olduğu düşünülür. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, mali raporlama çerçevesinin birçok kullanıcının mali bilgi ihtiyacını karşılamak için mi ("genel amaçlı çerçeve") yoksa belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi tasarlandığını dikkatlice inceler.
- P6. ISA'nın A1 paragrafı, özel amaçlı çerçevelere dair örnekler sunmaktadır. Diğer örnekler arasında bir hibe imkânının veya özel bir kamu sektörü programının mali raporlama hükümleri sayılabilir.

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

- P7. ISA'nın 8. paragrafına göre, mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek amacıyla idare tarafından atılan adımlar hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin söz konusu çerçevenin ISA 210¹'un gereklilikleri doğrultusunda kabul edilebilirliğini belirlemesine yardımcı olabilir. Ancak kamu sektöründe mali raporlama çerçevesi, yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlenebilir. ISA'nın A6 paragrafına göre, özel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından kullanılacak mali raporlama çerçevesinin yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlendiği hallerde, bu çerçevenin aksi göstergeler bulunmadığı sürece kabul edilebilir olduğu varsayılır.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

- P8. ISA'nın 11. paragrafı, denetçinin görüş oluştururken ISA 700²'ün gerekliliklerini uygulamasını gerektirir. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuat, denetçi raporunun tasarımını veya denetçi raporunda kullanılacak lafzı belirleyebilir. Kamu sektörü denetçilerinin denetçi raporunu ilgili mevzuatta belirtilen tasarım veya lafzı kullanarak hazırladığı durumlarda bu denetçi raporu, raporun en azından ISA 700'ün 43. paragrafında (a)–(i) maddeleri arasında belirtilen unsurların her birini içirmesi kaydıyla denetimin ISA'lara ve denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuata uygun olarak yapıldığına atıfta bulunabilir.
- P9. Özel amaçlı mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, söz konusu özel amaçlı mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını bildirme sorumluluğuna ilave bir raporlama sorumluluğunu yansıtabilir. Hal böyle olduğunda denetçi raporu, ilgili mevzuatın veya denetim görev ve yetkisinin gerekliliklerini tanımlar. Bu tanım, denetçi raporunda ayrı bir bölümde yer alır. İlgili mevzuat veya denetim görev ve yetkisinin bu bölümde kullanılacak lafzı veya formatı belirlemesi halinde kamu sektörü denetçileri, belirlenen bu lafzı kullanır.
- P10. Mali raporlama çerçeveleri açısından idarenin seçeneğinin olduğu durumlarda ISA'nın 13(b) paragrafı; idarenin özel amaçlı mali tablolara yönelik sorumluluğunun bildiriminde geçerli mali raporlama çerçevesine yapılan atfın, ilgili görev koşulları altında geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğinin belirlenmesine yönelik sorumluluğu içine alacak şekilde genişletilmesini gerektirir. Yukarıda P7 paragrafında belirtildiği üzere kamu sektöründe idarenin bu şekilde bir seçeneğe sahip olması muhtemel değildir. Her halükarda kamu sektörü denetçileri; idarenin özel amaçlı mali tablolara yönelik sorumluluğunun bildirimini, uygulanan mali raporlama çerçevesini belirleyen kaynağa atıfta bulunacak şekilde genişletip genişletmemeye karar verir.
- P11. ISA'nın 14. paragrafı, denetçi raporunda bu raporun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığı ve bunun sonucunda mali tabloların başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarı Vurgulanan Hususlara İlişkin Bir Paragrafa yer verilmesini gerektirir. ISA'nın A15 paragrafına göre denetçi, denetçi raporunda bu raporun sadece spesifik kullanıcılara yönelik olduğunu ve yasal ve idari düzenlemelere dayalı olarak bunun için denetçi raporunun dağıtım veya kullanımının sınırlandırılabilceğini bildirmeyi düşünebilir. Kamu sektöründe denetçi raporu genellikle kamuya açık bir belge olduğundan böyle bir seçenek söz konusu olmayabilir. Ancak denetçi raporunun kullanıcılarını yanlış yönlendirmekten kaçınmak için kamu sektörü denetçileri, raporlarında mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığını bildirir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi" paragraf 6(a).

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

Uluslararası Denetim Standardı

Özel Hususlar – Özel Amaçlı
Çerçevelere Göre Hazırlanan
Mali Tabloların Denetimi

International Standard on Auditing

Special Considerations –
Audits of Financial Statements
Prepared in Accordance with
Special Purpose Frameworks



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 800), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-030-4

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 800
ÖZEL HUSUSLAR –
ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
MALİ TABLOLARIN DENETİMİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6–7
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	9–10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.....	11–14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı.....	A1–A4
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	A5–A8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	A9–A12
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.....	A13–A15
Ek: Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. 100–700 serisinde yer alan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), mali tablo denetiminde uygulanır. ISA 800 ise bu ISA'ların, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele alır.
2. Bu ISA, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan tam bir mali tablo seti bağlamında yazılmıştır. ISA 805¹ tek bir mali tablonun denetimiyle veya bir mali tablonun belirli öge, hesap veya kaleminin denetimiyle ilgili özel hususları ele alır.
3. Bu ISA, ISA'ların gerekliliklerini geçersiz kılmadığı gibi, göreve ait koşullar altında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

5. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde ISA'ları uygularken denetçinin amacı;
 - (a) Görevin kabul edilmesi,
 - (b) Bu görevin planlanması ve yürütülmesi ve
 - (c) Mali tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama
 ile ilgili özel hususları uygun şekilde ele almaktır.

Tanımlar

6. ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Özel amaçlı mali tablolar – Özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan mali tablolardır. (Bkz. Parag. A4)
 - (b) Özel amaçlı çerçeve – Belli kullanıcıların mali bilgi ihtiyacını karşılamak için tasarlanmış olan bir mali raporlama çerçevesidir. Mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi ya da uygunluk çerçevesi şeklinde olabilir.² (Bkz. Parag. A1–A4)
7. Bu ISA'da “mali tablolar” ifadesi, “ilgili notlar dâhil olmak üzere özel amaçlı tam bir mali tablo seti” anlamına gelir. İlgili notlar, genellikle önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetinden oluşur. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri, mali tabloların biçim ve içeriğini ve tam bir mali tablo setinin nelerden oluştuğunu belirler.

¹ ISA 805, “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”.

² ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 13(a).

Gereklilikler

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. ISA 210, denetçinin mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemesini gerektirir.¹ Özel amaçlı mali tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir: (Bkz. Parag. A5–A8)
 - (a) Mali tabloların hazırlanma amacı,
 - (b) Hedeflenen kullanıcılar ve
 - (c) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek amacıyla idare tarafından atılan adımlar.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar

9. ISA 200, denetçinin denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmesini gerektirir.² Özel amaçlı mali tabloların denetimini planlarken ve yürütürken denetçi, ISA'ların uygulanmasının ilgili görev koşulları altında özel hususlar gerektirip gerektirmediğine karar verir. (Bkz. Parag. A9–A12)
10. ISA 315 denetçinin kuruluşun muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını anlamasını gerektirir.³ Mali tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanması durumunda denetçi, bu mali tabloların hazırlanması sırasında idarenin sözleşmeyle ilgili yaptığı önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Bir yorum, başka makul bir yorumun kabul edilmesinin mali tablolarda sunulan bilgide önemli bir farklılık yaratacağı durumlarda önemli olur.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

11. Özel amaçlı mali tablolara ilişkin görüş oluşturup raporlama yaparken denetçi, ISA 700'deki⁴ gereklilikleri uygular. (Bkz. Parag. A13)

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama

12. ISA 700; denetçinin, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığını veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirmesini gerektirir.⁵ Mali tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanması durumunda denetçi, mali tabloların, mali tablolara temel oluşturan sözleşmenin önemli yorumlarını yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirir.
13. ISA 700, denetçi raporunun biçim ve içeriğini ele alır. Özel amaçlı mali tabloları konu alan bir denetçi raporu olması halinde:

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf 6(a).

² ISA 200, paragraf 18.

³ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 11(c).

⁴ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

⁵ ISA 700, paragraf 15.

- (a) Denetçi raporu, mali tabloların hazırlanma amacını ve gerekirse hedeflenen kullanıcıları da açıklar ya da özel amaçlı mali tablolarda bu bilgileri içeren bir nota atıfta bulunur ve
- (b) Bu tür mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak mali raporlama çerçevesinin idare tarafından seçildiği durumlarda, mali tablolara ilişkin idarenin sorumluluğuna dair açıklamada¹, idarenin, geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemeye yönelik sorumluluğuna da atıfta bulunulur.

Mali Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Göre Hazırlandığı Konusunda Kullanıcıların Uyarılması

14. Özel amaçlı mali tabloları konu alan denetçi raporu, bu raporun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığı ve bunun sonucunda mali tabloların başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarıcı Vurgulanan Hususlara İlişkin Bir Paragrafa yer verir. Denetçi, bu paragrafa uygun bir başlık altında yer verir. (Bkz. Parag. A14–A15)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı (Bkz. Parag. 6)

- A1. Özel amaçlı çerçevelere dair örnekler şöyledir:
- Kuruluşun vergi beyannamesine eşlik eden mali tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri,
 - Kuruluşun kreditorleri için hazırlanması istenebilecek nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri,
 - Düzenleyici bir kurum tarafından öngörülen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümleri veya
 - Tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin mali raporlama hükümleri.
- A2. Özel amaçlı bir çerçevenin, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulan bir mali raporlama çerçevesine dayalı olduğu ancak o çerçevenin tüm gerekliliklerine riayet etmediği durumlar olabilir. Mali tabloların, X Yetki Alanının Mali Raporlama Standartlarının tamamına göre değil de büyük bir kısmına uygun olarak hazırlanmasını gerektiren bir sözleşme, bu duruma örnek olarak verilebilir. İlgili görev koşulları altında bunun kabul edilebilir olduğu durumlarda, özel amaçlı mali tablolarda yer alan geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulan mali raporlama çerçevesine tam uygunluk sağlandığının ifade edilmesi uygun değildir. Yukarıda verilen sözleşme örneğinde, geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, X Yetki Alanının Mali Raporlama Standartlarına atıfta bulunmak yerine, sözleşmenin mali raporlama hükümlerine atıfta bulunabilir.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

- A3. A2 paragrafında belirtilen koşullarda, özel amaçlı çerçevenin dayandığı mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi olsa bile özel amaçlı çerçeve güvenilir sunum çerçevesi olmayabilir. Çünkü söz konusu özel amaçlı çerçeve, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulmuş olan mali raporlama çerçevesinin mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için gerekli olan tüm gerekliliklerine riayet etmeyebilir.
- A4. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tablolar, bir kuruluşun hazırladığı tek mali tablo seti olabilir. Bu gibi durumlarda, bu mali tablolar, mali raporlama çerçevesinin hedeflediği kişiler dışındaki kullanıcılar tarafından kullanılabilir. Bu gibi koşullarda söz konusu mali tablolar geniş bir kullanıcı kitlesine dağıtılsa bile bu mali tablolar, ISA'ların amaçları açısından hala özel amaçlı mali tablolar olarak değerlendirilir. 13 ve 14. paragraflardaki gereklilikler, mali tabloların hazırlanma amacı hakkında ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmaların önlenmesi amacıyla tasarlanmıştır.

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz. Parag. 8)

- A5. Özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda, hedeflenen kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçları, mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemede kilit bir unsurdur.
- A6. Geçerli mali raporlama çerçevesi, özel amaçlı mali tablolar için standart yayımlama konusunda yetkili veya onaylı bir kuruluş tarafından oluşturulan mali raporlama standartlarını içerebilir. Bu durumda kuruluş, ilgili paydaşların görüşlerinin dikkate alınması ve değerlendirilmesini içeren yerleşik ve şeffaf bir süreç izlemekteyse bu standartların söz konusu amaç açısından kabul edilebilir olduğu varsayılacaktır. Bazı yetki alanlarında, yasal ve idari düzenlemeler, belli türde bir kuruluş için özel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından kullanılacak mali raporlama çerçevesini belirleyebilir. Örneğin bir düzenleyici kurum, kendi gerekliliklerinin karşılanması amacıyla mali raporlama hükümleri oluşturabilir. Aksini gösteren bir durum olmadıkça, bu mali raporlama çerçevesinin, bu tür bir kuruluş tarafından hazırlanan özel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır.
- A7. A6 paragrafında bahsedilen mali raporlama standartlarının, yasal veya düzenleyici gereklilikler ile tamamlandığı durumlarda, ISA 210 uyarınca denetçi, mali raporlama standartları ile ek gereklilikler arasında herhangi bir ihtilaf olup olmadığına karar verir ve bu tür bir ihtilafın mevcut olması halinde denetçi tarafından atılacak adımları belirler.¹
- A8. Geçerli mali raporlama çerçevesi, bir sözleşmenin mali raporlama hükümlerini veya A6 ve A7 paragraflarında tanımlananların dışında kalan kaynakları içerebilir. Bu durumda, ilgili görev koşulları altında mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliği, ISA 210 – Ek 2'de anlatıldığı üzere, bu çerçevenin, kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin normalde taşıdığı özelliklere sahip olup olmadığı dikkate alınarak belirlenir. Özel amaçlı bir çerçeve söz konusu olduğunda, kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin normalde taşıdığı özelliklerden her birinin belli bir görev açısından ne derece önemli olduğu hususu, mesleki yargı konusudur. Örneğin, bir kuruluşun satışı tarihindeki net varlıklarının değerini belirlemek amacıyla satıcı ve alıcı, tahsil edilemeyen alacak hesapları karşılıklarına ilişkin aşırı ihtiyatlı tahminlerin, bu mali bilgiler genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan mali bilgilerle karşılaştırıldığında tarafsız olmamasına rağmen yine de kendi ihtiyaçları için uygun olduğuna karar vermiş olabilir.

¹ ISA 210, paragraf 18.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar (Bkz. Parag. 9)

- A9. ISA 200 denetçinin, (a) bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere mali tablo denetimi görevleriyle ilgili etik gerekliliklere ve (b) denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmesini gerekli kılar. Yine ISA 200; bir ISA'nın tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması durumları haricinde denetçinin, denetimi, ilgili ISA'nın tüm gerekliliklerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir ISA'da yer alan ilgili gereklilikten sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹
- A10. Özel amaçlı mali tabloların denetiminde ISA'ların gerekliliklerinden bazılarının uygulanması, denetçinin hususi değerlendirmesini gerektirebilir. Örneğin, ISA 320'de, mali tabloların kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, bir grup olarak kullanıcıların ortak mali bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesine dayalıdır.² Ancak özel amaçlı mali tabloların denetimi söz konusu olduğunda bu yargılar, hedeflenen kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesine dayalıdır.
- A11. Bir sözleşmenin gerekliliklerine göre hazırlanan mali tablolar gibi özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda idare, hedeflenen kullanıcılarla bir eşik üzerinde mutabakata varabilir ki bu mutabakat kapsamında denetim sırasında tespit edilen eşik altı yanlış bildirimler, düzeltilmeyecek veya başka bir şekilde düzenlenmeyecektir. Böyle bir eşik mevcudiyeti, özel amaçlı mali tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi amaçları açısından, denetçinin ISA 320'ye uygun olarak önemliliği belirleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.
- A12. ISA'lar uyarınca yönetimden sorumlu olanlarla iletişim, yönetimden sorumlu olanlar ile denetime tabi mali tablolar arasındaki ilişkiye ve özellikle de yönetimden sorumlu olanların bu mali tabloların hazırlanmasına ilişkin gözetim sorumluluğuna sahip olup olmadıklarına bağlıdır. Özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda, örneğin mali bilginin sadece idarenin kullanımı için hazırlandığı durumlarda, yönetimden sorumlu olanların bu tür bir gözetim sorumluluğu olmayabilir. Bu tür durumlarda ISA 260'ın³ gereklilikleri, denetçinin aynı zamanda kuruluşun genel amaçlı mali tablolarının denetiminden de sorumlu olduğu durumlar veya örneğin denetçinin, özel amaçlı mali tabloların denetimi sırasında tespit edilen ilgili hususları kendilerine iletmek konusunda kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlarla mutabakata vardığı durumlar hariç olmak üzere, özel amaçlı mali tabloların denetimiyle ilgili olmayabilir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar (Bkz. Parag. 11)

- A13. Bu ISA'nın ekinde, özel amaçlı mali tablolara ilişkin denetçi raporları örnekleri verilmektedir.

Mali Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması (Bkz. Parag. 14)

- A14. Özel amaçlı mali tablolar, öngörülen amaçları dışında başka amaçlarla da kullanılabilir. Örneğin düzenleyici bir kurum, belli kuruluşların özel amaçlı mali tablolarını kamuya açıklamalarını gerekli kılabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için denetçi raporunun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır.

¹ ISA 200, paragraf 14, 18 ve 22–23.

² ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", paragraf 2.

³ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

Dağıtım veya Kullanımın Sınırlandırılması (Bkz. Parag. 14)

- A15. 14. paragrafın gerektirdiği uyarıya ek olarak denetçi, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılara yönelik olduğunu belirtmeyi uygun bulabilir. İlgili yetki alanının yasal ve idari düzenlemelerine bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, 14. paragrafta atıf yapılan paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir.

Ek

(Bkz: Parag. A13)

Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Bir sözleşmenin mali raporlama hükümleri (bu örnekte uygunluk çerçevesi) uyarınca hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: X Yetki Alanındaki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örnekte uygunluk çerçevesi) göre hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş mali raporlama hükümleri (bu örnekte güvenilir sunum çerçevesi) uyarınca hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar, kuruluşun idaresi tarafından bir sözleşmenin mali raporlama hükümlerine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak o sözleşmenin hükümlerine riayet etmek amacıyla hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, uygunluk çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanıımı yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin; 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Söz konusu mali tablolar, ABC Şirketinin idaresi tarafından, ABC Şirketi ile DEF Şirketi arasında imzalanan 1 Ocak 20X1 tarihli sözleşmenin (“sözleşme”) Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine dayalı olarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

İdare, mali tabloların sözleşmenin Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğu karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olmasının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları, tüm önemli yönleriyle, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe Esasları ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını açıklayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketine, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan mali raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle, mali tablolar başka bir amaç için uygun olmayabilir. Raporumuz, sadece ABC Şirketi ile DEF Şirketine yönelik olup ABC Şirketi veya DEF Şirketi haricindeki taraflara dağıtılmamalı veya ABC Şirketi veya DEF Şirketi haricindeki taraflarca kullanılmamalıdır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar, şirket idaresi tarafından, ortakların şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olmak amacıyla X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun şekilde hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin, 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Mali tablolar, idare tarafından X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemi kullanılarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

İdare, X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemi uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, ortaklığın iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların ortaklık tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olmasının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları, tüm önemli yönleriyle X Yetki Alanının [yürürlükteki gelir vergisi kanunu]'na uygun olarak hazırlanmıştır.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Muhasebe Esası ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketinin ortaklarına, şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle, mali tablolar başka bir amaç için uygun olmayabilir. Raporumuz, sadece ABC Şirketi ve ortaklarına yönelik olup ABC Şirketi ve ortakları haricindeki taraflara dağıtılmamalıdır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar; kuruluş idaresi tarafından, düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak söz konusu düzenleyici kurumun gerekliliklerini karşılamak amacıyla hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, güvenilir bir sunum çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara ilişkin ISA 210'da yer alan sorumluluk tanımını yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlanmamıştır.**
- **Diğer Hususlara İlişkin Paragraf, denetçinin, ABC Şirketi tarafından genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak aynı dönem için hazırlanan mali tablolar hakkında da bir denetçi raporu yayımladığı hususuna atıfta bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Mali tablolar, idare tarafından Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine dayalı olarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

Şirket idaresi, bu mali tabloların, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca hazırlanmasından, güvenilir şekilde sunulmasından² ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

² İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: “Şirket idaresi, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil,¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performansını ve nakit akışlarını, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Muhasebe Esası

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketine, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolar, başka bir amaç için uygun olmayabilir.

Diğer Husus

ABC Şirketi, Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ayrı bir mali tablo seti hazırlamış olup ABC Şirketinin hissedarları için bu mali tablo setine ilişkin olarak 31 Mart 20X2 tarihli ayrı bir denetçi raporu hazırlamış bulunuyoruz.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde, bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki cümlenin (2) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda dipnotta bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

² Bir önceki cümlenin (2) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

ISSAI 1805

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

*Özel Hususlar –
Müstakil Mali Tablolar ile bir
Mali Tablonun Belirli Öğelerinin,
Hesaplarının veya Kalemlerinin
Denetimi*

Financial Audit Guidelines

*Special Considerations – Audits
of Single Financial Statements
and Specific Elements, Accounts
or Items of a Financial Statement*

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 805 “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1805 İçindekiler Tablosu

ISA 805 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Genel Hususlar	P2
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	P3–P6
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	P7–P9
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 805	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	7–9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	11–17
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1–A4
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	A5–A9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	A10–A14
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	A15–A18
Ek 1: Bir Mali Tablonun Belirli Öğeleri, Hesapları veya Kalemlerine Dair Örnekler	
Ek 2: Müstakil Bir Mali Tabloyu ve Bir Mali Tablonun Belirli bir Öğesini Konu Alan Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 805 Uygulama Notu¹

Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi” başlıklı ISA 805’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 805, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait müstakil mali tabloların veya belirli öğelerin, hesapların ya da kalemlerin denetimleri için geçerlidir. Belirli bir tarihte hazırlanmış olan müstakil mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimleri söz konusu olduğunda ISA 805, 14 Aralık 2010 tarihinde veya bu tarihten sonra hazırlanan bu gibi bilgilerin denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

100–700 serisindeki ISA’lar; mali tablo denetiminde uygulanır ve geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığında, ilgili koşullarda gerektiği şekilde uyarlanırlar. ISA 805, bu ISA’ların müstakil bir mali tablonun denetiminde veya bir mali tablonun belirli bir öğe, hesap veya kaleminin denetiminde uygulanmasına ilişkin özel hususları ele alır. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir öğe, hesap veya kalemi; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanmış olabilir. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanması halinde denetim için ISA 800²’de geçerli olur. ISA 805, grup mali tablolarının denetlenmesi amacıyla grup görev ekibinin talebi üzerine bileşene dair mali bilgiye ilişkin yürütülen çalışma sonucunda yayımlanmış olan bileşen denetçisi raporu için geçerli değildir (bakınız ISA 600³). ISA 805, diğer ISA’ların gerekliliklerini geçersiz kılmadığı gibi göreve ait koşullar altında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları ele almaya da çalışmaz.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.
 - Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 800, “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi”.

³ ISA 600, “Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P1. ISA 805, müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetimiyle görevlendirilen kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P2. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin denetçinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması ile ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kalemi hakkında raporlama yapma görevleri de bu gibi ek amaçlar içerebilir. Bu gibi ek amaçlar olmadığında bile kamu sektörü denetçisinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halini raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması bakımından genel kamuoyu beklentileri olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu tür beklentileri göz önünde bulundurur ve müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetimini yürütürken yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğa yol açabilecek alanlara veya iç kontrolün etkinliğine karşı dikkatli olurlar.

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

- P3. ISA'nın 7. paragrafına göre kamu sektörü denetçileri; tam bir mali tablo setini denetlemek için görevlendirilmedikleri bir kuruluş bünyesinde hükümet tarafından finanse edilen projeleri denetlemek amacıyla müstakil mali tabloları, belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri denetlemekle görevlendirilebilir. ISA'lara göre denetim yapılmasının uygulanabilir olduğunun düşünülmediği durumlarda idareyle başka tür bir görev hakkında görüşülmesi yönünde ISA'nın A6 paragrafında ortaya konan rehberlik, normalde kamu sektörü denetçileri için geçerli bir seçenek değildir. Kamu sektörü denetçilerinin bu gibi hususları yasama organıyla veya denetim kuruluşunun yönetiminden sorumlu olanlarla belirlemesi ve kararlaştırması gerekebilir.
- P4. Bir kamu sektörü kurumu; müstakil mali tabloları, bir mali tablonun belirli öğelerini, hesaplarını veya kalemlerini içeren mali bilgileri başka taraflar için (örneğin yönetim organları, yasama organı veya gözetim işlevini yerine getiren diğer taraflar için) hazırlayabilir. Bu bilgiler, kamu sektörü denetim kuruluşunun denetim görev ve yetkisi kapsamına girebilir. Bu gibi denetimlerle görevlendirilen kamu sektörü denetçileri, böyle hallerde ISA'nın A5 ile A9 arası paragraflarında yer alan rehberliği dikkatlice değerlendirir.

- P5. Kamu sektörü denetçileri, kuruluşun mali tablolarının denetimiyle bağlantılı olarak müstakil bir mali tablo, bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri hakkında raporlama yapmakla görevlendirilebilir. Bu durumda kamu sektörü denetçileri; yasal ve idari düzenlemeler veya denetim görev ve yetkisinin, denetçi raporundaki görüş için ISA'nın A8 ve A9 paragraflarında önerilenden önemli ölçüde farklı bir lafzı öngörüp öngörmediğine karar verir. ISA 210'daki¹ 18 ile 21 arası paragraflar, görevi kabul etme aşamasında denetçinin düşünmesi gereken ek hususları ele alır.
- P6. ISA'nın 6. paragrafının açıkladığı üzere mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek amacıyla idare tarafından atılan adımlar hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin söz konusu çerçevenin kabul edilebilirliğini belirlemesine yardımcı olabilir. Ancak kamu sektöründe mali raporlama çerçevesi, yasal veya idari düzenlemelerle belirlenebilir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

- P7. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuat, denetçi raporunun tasarımını veya denetçi raporunda kullanılacak lafzı belirleyebilir. Kamu sektörü denetçilerinin denetçi raporunu ilgili mevzuatta belirtilen tasarım veya lafzı kullanarak hazırladığı durumlarda bu denetçi raporu, ancak bu denetçi raporunun en az ISA 700²'ün 43. paragrafının (a)–(i) bentlerinde belirtilen unsurlardan her birini içirmesi halinde denetimin ISA'lara ve denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuata uygun olarak yapıldığına atıfta bulunabilir.
- P8. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi hakkındaki denetçi raporu, söz konusu müstakil mali tablonun veya mali tablo ögesinin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak (veya kararlaştırılan görüş formatına uygun olarak) hazırlanıp hazırlanmadığını bildirme sorumluluğuna ek bir raporlama sorumluluğunu yansıtabilir. Hal böyle olduğunda denetçi raporu, ilgili her mevzuatın veya denetim görev ve yetkisinin gerekliliklerini tanımlar.
- P9. ISA'nın 14. paragrafı; denetçinin, bir öge hakkındaki denetçi raporunu, kuruluşun mali tabloları hakkındaki denetçi raporuna benzer şekilde değiştirmeyi düşünmesini gerektirir. Kamu sektörü denetçileri; denetçinin bir öge hakkındaki denetçi raporunu, kuruluşun mali tabloları hakkındaki denetçi raporunda yer alan ve ek bir amaçla ilgili olan değişikliğe uğramış görüşlere dayalı olarak değiştirmeyi de düşünür. Değişikliğe uğramış görüşün denetlenen ögeyle ilgili olmadığı durumlarda bile kamu sektörü denetçileri yine de öge hakkındaki denetçi raporunda bu değişikliğe uğramış görüşe atıfta bulunmayı düşünür. Kamu sektörü denetçisinin düşüncelerini etkileyebilecek unsurlar arasında ilgili mevzuatın veya denetim görev ve yetkisinin gereklilikleri, göreve yönelik diğer özel hükümler ve bu durumdan öge hakkındaki denetçi raporunda bahsedilmemesinin yanıltıcı olup olmayacağı hususu sayılabilir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

Uluslararası Denetim Standardı

Özel Hususlar –
Müstakil Mali Tablolar ile bir
Mali Tablonun Belirli Öğelerinin,
Hesaplarının veya Kalemlerinin
Denetimi

International Standard on Auditing

Special Considerations – Audits
of Single Financial Statements
and Specific Elements, Accounts
or Items of a Financial Statement



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 805), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-031-1

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 805
ÖZEL HUSUSLAR – MÜSTAKİL MALİ TABLOLAR İLE
BİR MALİ TABLONUN BELİRLİ ÖĞELERİNİN,
HESAPLARININ VEYA KALEMLERİNİN DENETİMİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	7–9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	11–17
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1–A4
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	A5–A9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	A10–A14
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	A15–A18
Ek 1: Bir Mali Tablonun Belirli Öğeleri, Hesapları veya Kalemlerine Dair Örnekler	
Ek 2: Müstakil Bir Mali Tabloyu ve Bir Mali Tablonun Belirli bir Öğesini Konu Alan Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 805 “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. 100–700 serisindeki Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar); mali tablo denetiminde uygulanır ve geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığında, ilgili koşullarda gerektiği şekilde uyarlanırlar. Bu ISA, bu ISA'ların müstakil bir mali tablonun denetiminde veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetiminde uygulanmasına ilişkin özel hususları ele alır. Müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kalemi; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanmış olabilir. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanması halinde denetim için ISA 800¹'de geçerli olur. (Bkz: Parag. A1–A4)
2. Bu ISA, grup mali tablolarının denetlenmesi amacıyla grup görev ekibinin talebi üzerine bileşene dair mali bilgiye ilişkin yürütülen çalışma sonucunda yayımlanmış olan bileşen denetçisi raporu için geçerli değildir (bkz. ISA 600²).
3. Bu ISA, diğer ISA'ların gerekliliklerini geçersiz kılmaz ya da görev koşullarında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları ele almaya çalışmaz.

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait müstakil mali tabloların veya belirli ögelerin, hesapların ya da kalemlerin denetimleri için geçerlidir. Belirli bir tarihte hazırlanmış olan müstakil mali tablolar veya bir mali tablonun belirli ögelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimleri söz konusu olduğunda ISA 805, 14 Aralık 2010 tarihinde veya bu tarihten sonra hazırlanan bu gibi bilgilerin denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

5. Müstakil mali tablo denetiminde veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetiminde ISA'ları uygularken denetçinin amacı, aşağıdakilerle ilgili özel hususları uygun şekilde ele almaktır:
 - (a) Görevin kabul edilmesi,
 - (b) Görevin planlanması ve yürütülmesi ve
 - (c) Müstakil mali tabloya veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kalemine ilişkin görüş oluşturma ve raporlama.

Tanımlar

6. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak, aşağıdaki ifadelere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) "Mali tablo ögesi" veya "öge", "mali tabloya ait bir öge, hesap veya kalem" anlamına gelir.

¹ ISA 800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi".

² ISA 600, "Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)".

- (b) "Uluslararası Mali Raporlama Standartları", Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları anlamına gelir.
- (c) Müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi, ilgili notları içerir. İlgili notlar, genellikle önemli muhasebe politikalarının özetini ve mali tabloyla veya ögeyle ilgili diğer açıklayıcı bilgileri kapsar.

Gereklilikler

Görev Kabul Edilirken Dikkate Alınacak Hususlar

ISA'ların Uygulanması

7. ISA 200, denetçinin denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmesini gerektirir.¹ Müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimi söz konusu olduğunda bu gereklilik, denetçinin kuruluşun tam bir mali tablo setini denetlemekle de görevlendirilip görevlendirilmediğine bakılmaksızın uygulanır. Denetçinin kuruluşun tam bir mali tablo setini denetlemekle de görevlendirilmediği hallerde denetçi, müstakil bir mali tablonun veya mali tabloların belirli bir ögesinin ISA'lara uygun olarak denetlenmesinin, uygulanabilir olup olmadığına karar verir. (Bkz: Parag. A5–A6)

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. ISA 210, denetçinin mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemesini gerektirir.² Müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimi söz konusu olduğunda bu gereklilik; mali raporlama çerçevesinin uygulanmasının, hedeflenen kullanıcıların, mali tabloda veya ögede iletilen bilgiyi ve önemli işlem ve olayların mali tabloda veya ögede iletilen bilgi üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla uygun açıklamalar ortaya koyan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına belirlenmesini de içerir. (Bkz: Parag. A7)

Görüşün Biçimi

9. ISA 210; denetçi tarafından yayımlanacak raporların beklenen biçiminin kararlaştırılan denetim görevi şartlarında yer almasını gerektirir.³ Müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimi söz konusu olduğunda denetçi, beklenen görüş biçiminin ilgili koşullar altında uygun olup olmadığını değerlendirir. (Bkz: Parag. A8–A9)

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

10. ISA 200, ISA'ların mali tablo denetimi bağlamında yazıldığını ifade eder. ISA'lar geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulanırken ilgili koşullarda gerektiği şekilde uyarlanır.^{4 5} Müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimini planlarken ve yürütürken denetçi, ilgili görev koşullarında gerektiği şekilde denetimle ilgili tüm ISA'ları uyarlar. (Bkz: Parag. A10–A14)

¹ ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", Paragraf 18.

² ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf 6(a).

³ ISA 210, paragraf 10(e).

⁴ ISA 200, paragraf 2.

⁵ ISA 200'de paragraf 13(f), "mali tablolar" teriminin normalde, geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri tarafından belirlenen şekilde tam bir mali tablo setini ifade ettiğini açıklar.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

11. Müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, ISA 700'deki¹ gereklilikleri ilgili görev koşullarında gerektiği şekilde uyarlayarak uygular. (Bkz: Parag. A15–A16)

Kuruluşa Ait Tam Bir Mali Tablo Seti ile Söz Konusu Mali Tablo Setinde Yer Alan Tek Bir Mali Tabloya veya Belirli Bir Ögeye İlişkin Raporlama Yapılması

12. Denetçinin, kuruluşun tam bir mali tablo setini denetleme göreviyle bağlantılı olarak müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin raporlama görevini üstlenmesi halinde denetçi, her görev için ayrı görüş bildirir.
13. Denetlenmiş müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun denetlenmiş belirli bir ögesi, kuruluşun denetlenmiş tam bir mali tablo setiyle birlikte yayımlanabilir. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin sunumunun onu tam bir mali tablo setinden yeterince farklı kılmadığı sonucuna varması halinde denetçi, idareden durumu düzeltmesini ister. Ayrıca denetçi, 15 ve 16. paragraflara tabi olarak, müstakil bir mali tabloya veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin görüşünü tam bir mali tablo setine ilişkin görüşünden farklılaştırır. Denetçi, bu ayırmadan emin oluncaya kadar müstakil mali tablo veya mali tablo ögesine ilişkin görüşü içeren denetçi raporunu yayımlamaz.

Kuruluşun Tam Bir Mali Tablo Setine İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Değişikliğe Uğramış Görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf

14. Kuruluşun tam bir mali tablo setine ilişkin denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüş verilmekteyse ya da bu rapor Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf içermekteyse denetçi; bunun, müstakil bir mali tablo hakkındaki veya bu mali tablonun belirli bir ögesi hakkındaki denetçi raporu üzerinde yapabileceği etkiyi belirler. Uygun görüldüğü durumlarda denetçi, müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin görüşü değiştirir ya da bu doğrultuda denetçi raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafa veya Diğer Hususlara İlişkin Paragrafa yer verir. (Bkz: Parag. A17)
15. Denetçi, bir bütün olarak kuruluşun tam bir mali tablo setine ilişkin olumsuz görüş bildirmenin veya görüş bildirmekten kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varabilir. Hal böyle olduğunda ISA 705, denetçinin aynı denetçi raporunda bu mali tabloların bir parçası olan müstakil bir mali tablo hakkında veya bu mali tabloların bir parçası olan belirli bir öge hakkında değişikliğe uğramamış görüşe yer vermesine izin vermemektedir.² Bunun sebebi; böyle bir değişikliğe uğramamış görüşün, bir bütün olarak kuruluşun tam bir mali tablo setine ilişkin olumsuz görüş bildirmeye veya görüş bildirmekten kaçınmayla çelişecek olmasıdır. (Bkz: Parag. A18)
16. Bir bütün olarak kuruluşun tam bir mali tablo setine ilişkin olumsuz görüş bildirmenin veya görüş bildirmekten kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması; ancak bu mali tablolardaki belirli bir ögenin ayrı olarak denetlenmesi kapsamında, söz konusu ögeye ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirmenin yine de uygun olduğunu değerlendirmesi durumunda denetçi, sadece aşağıdaki şartlarda değişikliğe uğramamış görüş bildirebilir:
- Yasal ve idari düzenlemelerin bunu yapmasını engellememesi,
 - Bu görüşün, olumsuz görüş bildiren veya görüş bildirmekten kaçınan denetçi raporuyla birlikte yayımlanmayan bir denetçi raporunda ifade edilmesi ve

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

² ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler", paragraf 15.

- (c) Belirli ögenin, kuruluşun tam bir mali tablo setinin büyük bir kısmını oluşturmaması.
17. Denetçi, bir bütün olarak kuruluşun tam bir mali tablo setine ilişkin olumsuz görüş bildirdiyse veya görüş bildirmekten kaçındıysa bu mali tablo setinin müstakil bir mali tablosuna ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildiremez. Müstakil bir mali tabloya ilişkin denetçi raporu, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmasa bile bu böyledir. Çünkü müstakil bir mali tablonun, söz konusu mali tabloların önemli bir kısmını oluşturduğu düşünülür.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı (Bkz: Parag. 1)

- A1. ISA 200; "geçmiş dönemlere ait mali bilgiler" terimini, belli bir kuruluşla ilgili olarak mali açıdan ifade edilen, öncelikle o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmişte belli zamanlardaki ekonomik şartlar veya koşullar hakkındaki bilgiler olarak tanımlamaktadır.¹
- A2. ISA 200; "mali tablolar" terimini, kuruluşun geçmişte belli bir andaki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri bir mali raporlama çerçevesine uygun olarak iletmeyi amaçlayan, ilgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlamaktadır. Bu terim, genellikle geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir mali tablo setini ifade eder.²
- A3. ISA'lar, mali tablo denetimi bağlamında hazırlanır³ ve müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi gibi geçmiş dönemlere ait diğer mali bilgilerin denetimine uygulanmaları halinde ilgili koşullarda gerektiği şekilde uyarlanırlar. Bu ISA, bu konuda yardımcı olmaktadır. (Ek 1, bu gibi geçmiş dönemlere ait diğer mali bilgilere dair örnekler sunmaktadır.)
- A4. Geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimi dışındaki bir makul güvence görevi, Uluslararası Güvence Görevleri Standardı (ISAE) 3000'e uygun olarak yürütülür.⁴

¹ ISA 200, paragraf 13(g).

² ISA 200, paragraf 13(f).

³ ISA 200, paragraf 2.

⁴ ISAE 3000, "Geçmiş Dönemlere Ait Mali Bilgilerin Denetimleri veya Gözden Geçirmeleri Dışında Kalan Güvence Görevleri".

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

ISA'ların Uygulanması (Bkz: Parag. 7)

- A5. ISA 200 uyarınca denetçi, (a) bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere mali tablo denetimi görevleriyle ilgili etik gerekliliklere ve (b) denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet eder. Yine ISA 200 uyarınca denetçi, ilgili denetim koşullarında ISA'nın tamamı konuyla ilgisiz olmadıkça veya bir gereklilik (koşula bağlı olduğu ve bu koşul da mevcut olmadığı için) ilgisiz olmadıkça o ISA'nın her bir gerekliliğine riayet eder. İstisnai durumlarda denetçi, o gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri yürüterek bir ISA'daki ilgili gereklilikten uzaklaşmanın gerekli olduğu yargısına varabilir.¹
- A6. Müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimiyle ilgili ISA'ların gerekliliklerine riayet edilmesi, denetçinin kuruluşun aynı zamanda tam bir mali tablo setini denetlemekle görevli olmadığı durumlarda uygulanabilir olmayabilir. Bu gibi durumlarda denetçi; genellikle iç kontrol dâhil kuruluş ve kuruluşun faaliyet gösterdiği ortam hakkında, kuruluşun tam bir mali tablo setini denetleyen bir denetçiyle aynı bilgiye sahip olmayabilir. Ayrıca denetçi, kuruluşun tam bir mali tablo setinin denetiminde elde edilecek diğer muhasebe bilgileri veya muhasebe kayıtlarının genel kalitesi hakkında denetim kanıtlarına da sahip değildir. Dolayısıyla denetçi, muhasebe kayıtlarından elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek üzere daha fazla kanıtı ihtiyaç duyabilir. Bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimi söz konusu olduğunda bazı ISA'lar, denetlenen ögeyle orantısız olabilecek bir denetim çalışması öngörür. Örneğin ISA 570'in² gereklilikleri, alacaklar hesabı çizelgesinin denetimine ilişkin koşullarda konuyla ilgili olabilmesine karşın bu gerekliliklere riayet edilmesi, gereken denetim çalışması yüzünden uygulanabilir olmayabilir. Denetçi, müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin ISA'lara uygun olarak denetiminin uygulanabilir olmayabileceği sonucuna varırsa başka bir görev türünün daha uygulanabilir olup olmayacağını idareyle müzakere edebilir.

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz: Parag. 8)

- A7. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından tam bir mali tablo setinin hazırlanması için oluşturulan mali raporlama çerçevesini (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartlarını) temel alan bir geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir. Bu durumda, geçerli çerçevenin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi, bu çerçevenin; temel aldığı çerçevedeki, Bu durumda, geçerli çerçevenin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi, bu çerçevenin; temel aldığı çerçevedeki, müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin yeterli açıklama sağlayan sunumuyla ilgili tüm gereklilikleri içerip içermediğinin dikkate alınmasını gerektirebilir.

Görüşün Biçimi (Bkz: Parag. 9)

- A8. Denetçi tarafından açıklanacak olan görüşün biçimi, geçerli mali raporlama çerçevesine ve geçerli yasal ve idari düzenlemelere bağlıdır.³ ISA 700⁴ uyarınca:

¹ ISA 200, paragraf 14, 18 ve 22–23.

² ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği".

³ ISA 200, paragraf 8.

⁴ ISA 700, paragraf 35–36.

- (a) Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca hazırlanan tam bir mali tablo setine ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirilirken denetçi görüşü için, yasal ve idari düzenlemeler aksini gerektirmedikçe aşağıdaki ifadelerin biri kullanılır: (i) Mali tablolar, [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır veya (ii) Mali tablolar, [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır ve
- (b) Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanan tam bir mali tablo setine ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirilirken denetçi görüşü, mali tabloların tüm önemli açılardan [geçerli mali raporlama çerçevesi] uyarınca hazırlandığını ifade eder.

A9. Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi söz konusu olduğunda geçerli mali raporlama çerçevesi, o mali tablonun veya ögenin sunumunu açıkça ele almayabilir. Geçerli mali raporlama çerçevesi, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından tam bir mali tablo setinin hazırlanması için oluşturulan mali raporlama çerçevesini (örneğin Uluslararası Mali Raporlama Standartlarını) temel aldığında böyle bir durum söz konusu olabilir. Bu nedenle denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesi göz önünde bulundurulduğunda beklenen görüş biçiminin uygun olup olmadığını değerlendirir. Denetçi raporunda "tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır" veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır" ifadelerinin kullanılıp kullanılmayacağı konusunda denetçinin düşüncelerini etkileyebilecek unsurlar arasında şunlar sayılabilir:

- Geçerli mali raporlama çerçevesinin, açıkça ya da zımni olarak tam bir mali tablo setinin hazırlanmasıyla sınırlı olup olmadığı.
- Müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin:
 - söz konusu mali tabloyla veya ögeyle ilgili çerçevenin tüm gerekliliklerine riayet edip etmeyeceği ve mali tablo veya ögenin sunumunun ilgili notları içerip içermediği
 - güvenilir sunumu gerçekleştirmek için gerekmesi halinde, çerçevenin özellikle gerektirdiği açıklamalar dışında açıklama sağlayıp sağlamayacağı veya istisnai koşullar altında çerçevenin bir gerekliliğinden uzaklaşıp uzaklaşmayacağı.

Beklenen görüş biçimiyle ilgili denetçinin vereceği karar, mesleki yargı konusudur. Bu karar; güvenilir sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi hakkında denetçi raporunda "tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır" veya "doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır" ifadelerinin kullanılmasının, o yetki alanında genel kabul görüp görmediğinden etkilenebilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar (Bkz: Parag. 10)

A10. ISA'ların her birinin ilgililiğinin dikkatlice değerlendirilmesi gerekir. Sadece bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetime tabi olduğu durumlarda bile ISA 240¹, ISA 550² ve ISA 570 gibi ISA'lar prensipte konuyla ilgilidir. Çünkü bu öge; hile, ilgili taraf işlemlerinin etkisi veya geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamında işletmenin sürekliliği varsayımının yanlış uygulanması sonucu yanlış bildirilmiş olabilir.

¹ ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

² ISA 550, "İlgili Taraflar".

- A11. Ayrıca ISA'lar, mali tablo denetimi bağlamında hazırlanmış olup müstakil bir mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimine uygulanmaları durumunda ilgili koşullarda gerektiği şekilde uyarlanırlar.¹ Örneğin tam bir mali tablo setine ilişkin idarenin yazılı bildirimlerinin yerini, geçerli mali raporlama çerçevesine göre mali tablonun veya ögenin sunumu hakkındaki yazılı bildirimler alacaktır.
- A12. Kuruluşun tam bir mali tablo setinin denetimiyle bağlantılı olarak müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesini denetlerken denetçi, o mali tablonun veya ögenin denetiminde; kuruluşun tam bir mali tablo setinin denetiminin parçası olarak elde edilen denetim kanıtlarını kullanabilir. Ancak ISA'lar, denetçinin, mali tablo veya ögenin denetimini, söz konusu mali tablo veya öge hakkındaki görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmek üzere planlamasını ve yürütmesini gerektirir.
- A13. Tam bir mali tablo setini oluşturan münferit mali tablolar ve bu mali tabloların ilgili notları gibi birçok ögesi birbiriyle alakalıdır. Dolayısıyla müstakil bir mali tabloyu veya bir mali tablonun belirli bir ögesini denetlerken denetçi, o mali tabloyu veya ögeyi ayrı bir şekilde değerlendiremeyebilir. Sonuç olarak denetçinin, denetimin amacına ulaşmak için birbiriyle bağlantılı kalemlere ilişkin prosedürler yürütmesi gerekebilir.
- A14. Ayrıca, müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi için belirlenen önemlilik, kuruluşun tam bir mali tablo seti için belirlenen önemlilikten daha düşük olabilir. Bu durum, denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin değerlendirilmesini etkileyecektir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar (Bkz: Parag. 11)

- A15. ISA 700 uyarınca denetçi; görüş oluştururken önemli işlem ve olayların mali tablolarda iletilen bilgi üzerindeki etkisinin hedeflenen kullanıcılar tarafından anlaşılması için mali tabloların, yeterince açıklama sağlayıp sağlamadığını değerlendirir.² Müstakil bir mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesi söz konusu olduğunda geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri ışığında ilgili notları içeren mali tablo veya ögenin, hedeflenen kullanıcıların mali tabloda veya ögede iletilen bilgiyi ve önemli işlem ve olayların mali tablo veya ögede iletilen bilgi üzerindeki etkisini anlaması için yeterince açıklama sağlaması önemlidir.
- A16. Bu ISA'da yer alan Ek 2, müstakil bir mali tablo ve bir mali tablonun belirli bir ögesi hakkındaki denetçi raporlarına dair örnekler vermektedir.

Kuruluşun Tam Bir Mali Tablo Setine İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Değişikliğe Uğramış Görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf (Bkz: Parag. 14–15)

- A17. Kuruluşun tam bir mali tablo seti hakkındaki değişikliğe uğramış görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf; denetlenmiş mali tablo veya denetlenmiş ögeyle ilgili olmayabilir. Bu durumda bile denetçi, mali tablo veya öge hakkındaki denetçi raporunda, Diğer Hususlara İlişkin bir paragrafta değişikliğe atıfta bulunmanın uygun olacağını düşünebilir. Çünkü denetçi, bu durumun, denetlenmiş mali tablonun, denetlenmiş ögenin veya ilgili denetçi raporunun kullanıcılar tarafından anlaşılmasıyla ilgili bir durum olduğu yargısında bulunabilir. (bkz. ISA 706).³

¹ ISA 200, paragraf 2.

² ISA 700, paragraf 13(e).

³ ISA 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", paragraf 6.

- A18. Kuruluşun tam bir mali tablo seti hakkındaki denetçi raporunda ilgili hallerde faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında görüş bildirmekten kaçınmaya ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş bildirmeye olanak bulunmaktadır. Çünkü görüş bildirmekten kaçınma, bir bütün olarak mali tablolar hakkında değil, sadece faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında düzenlenmektedir.¹

¹ ISA 510, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakıyeleri”, paragraf A8 ve ISA 705, paragraf A16.

Ek 1

(Bkz: Parag. A3)

Bir Mali Tablonun Belirli Öğeleri, Hesapları veya Kalemlerine Dair Örnekler

- İlgili notlar dâhil olmak üzere alacaklar hesabı, şüpheli alacaklar karşılığı hesabı, stoklar, bireysel emeklilik planının tahakkuk eden faydalarına ilişkin yükümlülük, belirlenmiş maddi olmayan varlıkların kayıtlı değeri veya bir sigorta portföyündeki “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” alacaklara yönelik yükümlülük.
- İlgili notlar dâhil olmak üzere bireysel emeklilik planının haricen yönetilen varlıklarına ve gelirine ilişkin tablo.
- İlgili notlar dâhil olmak üzere net maddi duran varlıklara ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil olmak üzere kiralanan bir taşınmazla ilgili ödemelere ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil olmak üzere kâr ortaklığı veya çalışan ikramiyelerine ilişkin tablo.

Ek 2

(Bkz: Parag. A16)

**Müstakil Bir Mali Tabloyu veya Bir Mali Tablonun Belirli bir Ögesini
Konu Alan Denetçi Raporlarına Dair Örnekler**

- Örnek 1: Genel amaçlı bir çerçeve (bu örnekte güvenilir sunum çerçevesi) uyarınca hazırlanan müstakil bir mali tablo hakkında denetçi raporu.
- Örnek 2: Özel amaçlı bir çerçeve (bu örnekte güvenilir sunum çerçevesi) uyarınca hazırlanan müstakil bir mali tablo hakkında denetçi raporu.
- Örnek 3: Özel amaçlı bir çerçeve (bu örnekte uygunluk çerçevesi) uyarınca hazırlanan bir mali tablonun belirli bir ögesi, hesabı veya kalemi hakkında denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Bir bilançonun (yani müstakil bir mali tablonun) denetimi.
- Bilanço, kuruluşun idaresi tarafından X Yetki Alanındaki Mali Raporlama Çerçevesinin bilanço hazırlanmasıyla ilgili gereklilikleri uyarınca hazırlanmıştır.
- Geçerli mali raporlama çerçevesi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanan güvenilir sunum çerçevesidir.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, görüşünde "tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır" ifadesini kullanmanın uygun olduğuna karar vermiştir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin ilişikteki 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri (hepsi bir "mali tablo") denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

İdare; X Yetki Alanındaki Mali Raporlama Çerçevesinin bu tür bir mali tablo hazırlanmasıyla ilgili gereklilikleri uyarınca bu mali tablonun hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen bir mali tablonun hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablo hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, bu mali tablonun önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablodaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tablonun önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla bu mali tablonun kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.² Ayrıca denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve varsa idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesini ve mali tablonun genel sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

² Denetçinin mali tablonun denetimiyle bağlantılı olarak iç denetimin etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tablonun kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır".

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablo, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1'deki mali durumunu X Yetki Alanındaki Mali Raporlama Çerçevesinin bu tür bir mali tablo hazırlanmasıyla ilgili gereklilikleri uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun (yani müstakil bir mali tablonun) denetimi.**
- **Mali tablo; kuruluşun idaresi tarafından, bir kreditedörden gelen nakit akışı bilgisi talebine yanıt vermek amacıyla nakit tahsilat ve ödeme esaslı muhasebe uyarınca hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği vardır.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanan güvenilir sunum çerçevesidir.¹**
- **Denetçi, görüşünde “tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır” ifadesini kullanmanın uygun olduğuna karar vermiştir.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı veya kullanımı sınırlandırılmamıştır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ilişikteki nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri (hepsi bir "mali tablo") denetledik. Mali tablo, idare tarafından X Notunda belirtilen nakit tahsilât ve ödeme esaslı muhasebe kullanılarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

X Notunda belirtilen nakit tahsilât ve ödeme esaslı muhasebe uyarınca bu mali tablonun hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasından (ki bu durum, ilgili koşullar altında mali tablonun hazırlanması için nakit tahsilât ve ödeme esaslı muhasebenin kabul edilebilir bir temel olduğuna karar verilmesini içerir) ve idarenin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen bir mali tablo hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablo hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, bu mali tablonun önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, mali tablodaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tablonun önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla bu mali tablonun kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Ayrıca denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve varsa idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesi ile mali tablonun genel sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

¹ ISA 800, özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanan mali tabloların biçimi ve içeriği konusunda gerekliliklere ve rehberliğe yer vermektedir.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablo; 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemi için ABC Şirketinin nakit tahsilâtları ve ödemelerini, X Notunda belirtilen nakit tahsilât ve ödeme esaslı muhasebe uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır.

Muhasebe Esası

Görüşümüzü etkilememekle birlikte mali tabloda yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablo, XYZ Kreditorüne bilgi sağlamak için hazırlanmıştır. Bu nedenle bu tablo, başka bir amaç için uygun olmayabilir.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Bir sigorta portföyündeki "gerçekleşmiş ancak raporlanmamış" taleplere yönelik yükümlülüğün denetimi (yani bir mali tablo ögesi, hesabı veya kalemi).
- Mali bilgi; kuruluşun idaresi tarafından, düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerine uygun olarak söz konusu kurumun gerekliliklerini karşılamak amacıyla hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.
- Geçerli mali raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanan uygunluk çerçevesidir.¹
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.
- Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Sigorta Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla "gerçekleşmiş ancak raporlanmamış" taleplerine yönelik yükümlülüğüyle ilgili ilişikteki çizelgeyi ("çizelge") denetledik. Bu çizelge, idare tarafından [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerini tanımlayın] dayalı olarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

İdare; bu çizelgenin [Düzenleyici kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerini tanımlayın] uyarınca hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen çizelge hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu çizelge hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi bu çizelgenin önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

Denetim, çizelgedeki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle çizelgenin önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla çizelgenin kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Ayrıca denetim, çizelgenin genel sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün değerlendirilmesi de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüz için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹ ISA 800, özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanan mali tabloların biçimi ve içeriği konusunda gerekliliklere ve rehberliğe yer vermektedir.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Görüş

Bizim görüşümüze göre ABC Sigorta Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla "gerçekleşmiş ancak raporlanmamış" taleplerine yönelik yükümlülüğüyle ilgili çizelgedeki mali bilgi, tüm önemli açılardan [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerini tanımlayın] uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe Esası ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü etkilememekle birlikte çizelgede yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Çizelge; ABC Sigorta Şirketinin, Düzenleyici DEF'nin gerekliliklerini karşılamasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple bu çizelge, başka bir amaç için uygun olmayabilir. Raporumuz sadece ABC Sigorta Şirketi ve Düzenleyici DEF'e yöneliktir ve ABC Sigorta Şirketi ve Düzenleyici DEF haricindeki taraflara dağıtılmamalıdır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

ISSAI 1810

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

Financial Audit Guidelines

Engagements to Report on Summary Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI

INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 810 “Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

ISSAI 1810 İçindekiler Tablosu

ISA 810 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu	P3–P5
Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması	P6
Denetçinin İlişkilendirilmesi	P7
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 810	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaçlar	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesi	5–7
Prosedürlerin Niteliği	8
Görüşün Biçimi	9–11
Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonraki Olaylar	12–13
Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu	14–19
Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması	20
Karşılaştırmalı Bilgiler	21–22
Özet Mali Tablolarda Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler	23
Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler	24
Denetçinin İlişkilendirilmesi	25–26
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Görevin Kabul Edilmesi	A1–A7
Denetlenen Mali Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi	A8
Görüşün Biçimi	A9
Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonraki Olaylar	A10

Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu	A11–A15
Karşılaştırmalı Bilgiler	A16–A17
Özet Mali Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler	A18
Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler.....	A19
Denetçinin İlişkilendirilmesi	A20

Ek: Özet Mali Tablolara İlişkin Rapor Örnekleri

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 810 Uygulama Notu¹

Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri” başlıklı ISA 810’a ilişkin ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 810, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 810, bir denetçi tarafından ISA’lara göre denetlenmiş olan mali tablolardan elde edilen özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma göreviyle ilgili olarak aynı denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu.
 - Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması.
 - Denetçinin İlişkilendirilmesi.

Kamu Sektöründe Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 810, özet mali tablolar hakkında raporlama yapmakla görevlendirilen kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

- P3. Özet mali tabloların elde edildiği mali tablolara ilişkin raporlama yaparken kamu sektörü denetçileri, mali tabloların tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı görüşüne ek olarak bir görüş daha bildirmiş olabilir. Örneğin kamu sektörü denetçileri, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlamış olabilir ya da iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmiş olabilir. Bu gibi durumlarda ISA’nın 14. paragrafında ortaya konan gerekliliklere ek olarak kamu sektörü denetçileri, özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda bu ek görüşe yer verir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

- P4. Kamu sektöründe görüşün biçimi ve lafzı dâhil olmak üzere denetçi raporunun öğeleri, yasal veya idari düzenlemelerce belirlenebilir ya da denetim görev ve yetkisiyle tanımlanabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 10. paragrafını da dikkate alarak belirlenen lafzı kullanır.
- P5. ISA'nın 17. paragrafı; özet mali tabloların elde edildiği mali tablolar hakkında kamu sektörü denetçisi tarafından hazırlanan denetçi raporunda ek amaçlarla ilgili bir Şartlı Görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf bulunduğu da geçerlidir.

Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması

- P6. ISA'nın 20. paragrafı dikkate alındığında bir kamu sektörü denetçisi tarafından hazırlanan denetçi raporunun dağıtımını veya kullanımının kısıtlanması, normalde geçerli bir seçenek değildir çünkü denetçi raporu genellikle halka açık bir belgedir.

Denetçinin İlişkilendirilmesi

- P7. ISA'nın 25 ve 26. paragrafları uyarınca denetçinin, hakkında raporlama yapmadığı özet mali tablolarla ilişkilendirilmesini önlemek için gerekli adımları atması gerekir. Kamu sektörü denetçileri, ilgili mevzuata ve denetim görev ve yetkisine dayalı olarak başka adımlar da atabilir. Bu adımlar, yasama organına resmi raporlar verilmesini içerebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

International Standard on Auditing

Engagements to Report on Summary Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 810), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-032-8

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 810

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN RAPORLAMA GÖREVLERİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi.....	2
Amaçlar	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesi.....	5–7
Prosedürlerin Niteliği	8
Görüşün Biçimi	9–11
Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonraki Olaylar.....	12–13
Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu	14–19
Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması.....	20
Karşılaştırmalı Bilgiler	21–22
Özet Mali Tablolarda Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler.....	23
Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler.....	24
Denetçinin İlişkilendirilmesi	25–26
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Görevin Kabul Edilmesi.....	A1–A7
Denetlenen Mali Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi	A8
Görüşün Biçimi	A9
Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonraki İş ve Olayların Zamanlaması	A10
Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu	A11–A15
Karşılaştırmalı Bilgiler	A16–A17
Özet Mali Tablolarda Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler.....	A18
Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler.....	A19

Denetçinin İlişkilendirilmesi	A20
Ek: Özet Mali Tablolara İlişkin Rapor Örnekleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 810 “Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), bir denetçi tarafından ISA'lara göre denetlenmiş olan mali tablolardan elde edilen özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma göreviyle ilgili olarak aynı denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

Yürürlük Tarihi

2. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait görevler için geçerlidir.

Amaçlar

3. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) Özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma görevini kabul etmenin uygun olup olmadığını belirlemek ve
 - (b) Özet mali tablolara ilişkin raporlama yapmakla görevlendirildiyse:
 - (i) Elde edilen kanıtlardan çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş oluşturmak ve
 - (ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde bildirmek.

Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Uygulanan kriterler – Özet mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından uygulanan kriterlerdir.
 - (b) Denetlenen mali tablolar – Denetçi tarafından ISA'lara uygun olarak denetlenen ve özet mali tabloları elde etmekte kullanılan mali tablolardır.¹
 - (c) Özet mali tablolar – Mali tablolardan elde edilen ancak mali tablolardan daha az ayrıntı içeren, bununla birlikte, kuruluşun belirli bir tarihteki ekonomik kaynakları veya yükümlülükleri ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikler hakkında mali tablolarca sağlanan bilgiyle tutarlı olarak biçimlendirilmiş bir sunum sağlayan geçmiş dönemlere ait mali bilgilerdir.² Farklı yetki alanları, geçmiş dönemlere ait bu tür mali bilgileri tanımlamak için farklı terminolojiler kullanabilir.

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 13(f), "mali tablolar" terimini tanımlamaktadır.

² ISA 200, paragraf 13(f).

Gereklilikler

Görevin Kabul Edilmesi

5. Denetçi, bu ISA'ya uygun olarak özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma görevini ancak özet mali tabloların elde edildiği mali tabloları ISA'lara uygun olarak denetlemekle görevlendirildiği durumlarda kabul eder. (Bkz. Parag. A1)
6. Özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma görevini kabul etmeden önce denetçi; (Bkz. Parag. A2)
 - (a) Uygulanan kriterlerin kabul edilebilir olup olmadığını belirler. (Bkz. Parag. A3–A7)
 - (b) Aşağıdaki sorumluluklarını kabul ettiği ve anladığı konusunda idarenin mutabakatını alır:
 - (i) Özet mali tabloların uygulanan kriterlere uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
 - (ii) Denetlenen mali tabloları, herhangi bir zorluk olmaksızın özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için hazır bulundurma sorumluluğu (veya yasal veya idari düzenlemenin; denetlenen mali tabloların, özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için hazır bulundurulması gerekmediğini belirtmesi ve özet mali tabloların hazırlanmasına yönelik kriterleri ortaya koyması halinde söz konusu yasal veya idari düzenlemeyi, özet mali tablolarda belirtme sorumluluğu) ve
 - (iii) Özet mali tabloları içeren ve denetçinin bunlar hakkında raporlama yaptığını belirten her dokümanda özet mali tablolara ilişkin denetçi raporuna yer verme sorumluluğu.
 - (c) Özet mali tablolarda bildirilecek olan görüşün biçimi hakkında idareyle mutabakata varır (bakınız 9–11. paragraflar).
7. Denetçi, uygulanan kriterlerin kabul edilemez olduğu sonucuna varabilir ya da 6(b) paragrafında belirtilen idarenin mutabakatını elde edemeyebilir. Hal böyle olduğunda denetçi, yasal veya idari düzenleme aksini gerektirmedikçe özet mali tablolara ilişkin raporlama yapma görevini kabul etmez. Bu gibi yasal veya idari düzenlemeye göre yürütülen bir görev, bu ISA'ya uygun değildir. Dolayısıyla özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda görevin bu ISA'ya uygun olarak yürütüldüğü belirtilemez. Denetçi, görev şartlarında bu hususu uygun şekilde ifade eder. Aynı zamanda denetçi, bu durumun özet mali tabloların elde edildiği mali tabloları denetleme görevi üzerindeki olası etkisini belirler.

Prosedürlerin Niteliği

8. Denetçi, özet mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünün temeli olarak aşağıdaki prosedürleri ve gerekli görebileceği diğer prosedürleri yürütür:
 - (a) Özet mali tabloların, bu tabloların özet olma niteliğini yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirmek ve denetlenen mali tabloları belirlemek.
 - (b) Özet mali tabloların yanında denetlenen mali tabloların bulunmadığı hallerde bu özeti,
 - (i) Denetlenen mali tabloların kimden veya nereden elde edilebileceğini açıkça belirtip belirtmediğini veya

- (ii) Denetlenen mali tabloların, özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için hazır bulundurulması gerekmediğini belirten ve özet mali tabloların hazırlanmasına yönelik kriterleri ortaya koyan yasal veya idari düzenlemeyi açıkça belirtip belirtmediğini değerlendirmek.
- (c) Özet mali tabloların, uygulanan kriterleri yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirmek.
- (d) Özet mali tabloların denetlenen mali tablolardaki ilgili bilgilerle mutabık olup olmadığını veya bu bilgiler üzerinden yeniden hesaplanıp hesaplanamayacağını belirlemek amacıyla özet mali tabloları, denetlenen mali tablolardaki ilgili bilgilerle kıyaslamak.
- (e) Özet mali tabloların, uygulanan kriterlere göre hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmek.
- (f) Özet mali tabloların amacı ışığında bu tabloların gerekli bilgiyi içerip içermediğini ve ilgili koşullar altında yanıltıcı olmamaları için uygun düzeyde birleştirilip birleştirilmediklerini değerlendirmek.
- (g) Yasal veya idari düzenleme, özet mali tabloların hazır bulundurulmasının gerekmediğini belirtmez ve özet mali tabloların hazırlanmasına yönelik kriterleri ortaya koymazsa denetlenen mali tabloların, özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için herhangi bir zorluk olmaksızın hazır bulundurulup bulundurulmadığını değerlendirmek. (Bkz. Parag. A8)

Görüşün Biçimi

9. Denetçi, özet mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüşün uygun olduğuna karar verdiğinde yasal veya idari düzenleme aksini gerektirmedikçe denetçi görüşünde aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır: (Bkz. Parag. A9)
 - (a) Özet mali tablolar, tüm önemli açılardan [uygulanan kriterler] uyarınca denetlenen mali tablolar ile tutarlıdır veya
 - (b) Özet mali tablolar, [uygulanan kriterler] uyarınca denetlenen mali tabloların güvenilir bir özetidir.
10. Yasal veya idari düzenleme, özet mali tablolara ilişkin görüşün lafzını 9. paragrafta belirtilenden farklı olarak belirlemişse; denetçi:
 - (a) 8. paragrafta anlatılan prosedürleri ve denetçinin belirtilen görüşü bildirmesini sağlamak için gerekebilecek ilave prosedürleri uygular ve
 - (b) Özet mali tabloların kullanıcılarının bu tablolara ilişkin denetçi görüşünü yanlış anlayıp anlamayacağını ve böyle bir olasılık varsa özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda ek açıklamaya yer verilmesinin olası yanlış anlamayı azaltıp azaltmayacağını değerlendirir.
11. 10(b) paragrafı söz konusu olduğunda denetçi, özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda ek açıklamaya yer verilmesinin olası yanlış anlamayı azaltmayacağına karar verebilir. Hal böyle olduğunda denetçi, yasal veya idari düzenlemeler aksini gerektirmedikçe görevi kabul etmez. Bu gibi yasal veya idari düzenlemelere göre yürütülen bir görev bu ISA'ya uygun değildir. Dolayısıyla özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu, görevin bu ISA'ya uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunun Tarihinden Sonraki Olaylar

12. Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihi, denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun tarihinden daha sonraki bir tarih olabilir. Bu gibi durumlarda özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu; özet mali tabloların ve denetlenen mali tabloların, denetçi raporunun tarihinden sonra meydana gelen olayların denetlenen mali tablolar üzerinde yapacağı ve denetlenen mali tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek etkileri yansıtmadığını ifade eder. (Bkz. Parag. A10)
13. Denetçi, denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun tarihinde mevcut olan ancak önceden farkında olmadığı hususları sonradan fark edebilir. Bu gibi durumlarda denetçi, ISA 560'a göre denetlenen mali tablolara ilişkin olarak bu hususlara yönelik değerlendirmesi tamamlanana kadar özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunu yayımlamaz.¹

Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

Denetçi Raporunun Öğeleri

14. Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu, aşağıdaki öğeleri içerir:² (Bkz. Parag. A15)
 - (a) Raporun, bağımsız denetçi raporu olduğunu açıkça belirten bir başlık. (Bkz. Parag. A11)
 - (b) Muhatap. (Bkz. Parag. A12)
 - (c) Giriş paragrafı. Bu paragraf;
 - (i) Denetçinin hakkında raporlama yaptığı özet mali tabloları (bu tablolarda yer alan her tablonun başlığı dâhil olmak üzere) belirtir, (Bkz. Parag. A13)
 - (ii) Denetlenen mali tabloları belirtir,
 - (iii) Denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporuna, raporun tarihine ve 17 ve 18. paragraflara tabi olarak denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirildiğine atıfta bulunur,
 - (iv) Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinin, denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun tarihinden sonra olması halinde özet mali tabloların ve denetlenen mali tabloların, denetçi raporunun tarihinden sonra meydana gelen olayların denetlenen mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmadığını ifade eder ve
 - (v) Özet mali tabloların, denetlenen mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm açıklamaları içermediğini ve özet mali tabloları okumanın, denetlenen mali tabloları okumanın yerine geçmeyeceğini belirtir.
 - (d) Özet mali tablolara ilişkin idarenin³ sorumluluğunun tanımlanması ve uygulanan kriterler uyarınca özet mali tabloların hazırlanmasından idarenin⁴ sorumlu olduğunun açıklanması.

¹ ISA 560, "Takip Eden Olaylar".

² Denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun değiştirildiği koşulları ele alan 17 ve 18. paragraflar, bu paragrafta sıralananlara ek öğeler gerektirir.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

- (e) Denetçinin, özet mali tablolar hakkında bu ISA'nın gerektirdiği prosedürlere dayalı olarak bir görüş bildirmekten sorumlu olduğuna dair bir ifade.
 - (f) Görüşü açıkça bildiren bir paragraf (Bkz. Paragraf 9–11).
 - (g) Denetçinin imzası.
 - (h) Denetçi raporunun tarihi (Bkz. Parag. A14).
 - (i) Denetçinin adresi.
15. Özet mali tabloların muhatabı, denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun muhatabıyla aynı olmayabilir. Bu durumda denetçi, farklı bir muhatap kullanmanın uygunluğunu değerlendirir. (Bkz. Parag. A12)
16. Denetçi, özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihini koyarken bu tarihin (Bkz. Parag. A14)
- (a) Denetçinin görüşünü dayandırdığı (özet mali tabloların hazırlandığına ve yetkili makamların bu özete yönelik sorumluluğu aldığını beyan ettiğine dair kanıt dâhil) yeterli ve uygun denetim kanıtını elde ettiği tarihten önce ve
 - (b) Denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun tarihinden önce olmamasına dikkat eder.

Denetlenen Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Görüş Değişiklikleri, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf (Bkz. Parag. A15)

17. Denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda şartlı görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf olabilir. Buna karşın denetçi, özet mali tabloların uygulanan kriterlere göre tüm önemli açılardan denetlenen mali tablolarla tutarlı olduğu veya bu tabloların güvenilir bir özeti olduğu konusunda tatmin olabilir. Bu durumda özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu, 14. paragraftaki öğelere ek olarak:
- (a) Denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda şartlı görüş, Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf olduğunu belirtir ve
 - (b) Şunları açıklar:
 - (i) denetlenen mali tablolara ilişkin şartlı görüşün temeli ve bu şartlı görüş veya denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporundaki Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlara İlişkin Paragraf ve
 - ii) varsa bunların özet mali tablolar üzerindeki etkisi.
18. Denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olduğu durumlarda özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu, 14. paragraftaki öğelere ek olarak:
- (a) Denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olduğunu,
 - (b) Bu olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmanın dayanağını ve
 - (c) Bu olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmanın sonucu olarak özet mali tablolara ilişkin görüş bildirmenin uygun olmadığını belirtir.

Özet Mali Tablolara İlişkin Şartlı Görüş

19. Özet mali tablolar tüm önemli açılardan uygulanan kriterler uyarınca denetlenen mali tablolarla tutarlı veya bu tabloların güvenilir bir özeti değilse ve idare gerekli değişiklikleri yapmayı kabul etmiyorsa denetçi, özet mali tablolara ilişkin olumsuz görüş bildirir. (Bkz. Parag. A15)

Dağıtım veya Kullanımın Kısıtlanması veya Kullanıcıların Muhasebe Esası Hakkında Uyarılması

20. Denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunun dağıtımını veya kullanımını üzerinde kısıtlama olduğunda veya denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda kullanıcılara, denetlenen mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlandığı uyarısının yapılması denetçi, özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda benzer bir kısıtlamaya veya uyarıya yer verir.

Karşılaştırmalı Bilgiler

21. Denetlenen mali tablolarda karşılaştırmalı bilgiler varsa ancak bu karşılaştırmalı bilgiler özet mali tablolarda bulunmuyorsa denetçi, bu eksikliğin görevin koşulları altında makul olup olmadığına karar verir. Denetçi, makul olmayan bir eksikliğin özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu üzerindeki etkisini belirler. (Bkz. Parag. A16)
22. Özet mali tablolarda başka bir denetçi tarafından hakkında raporlama yapılan karşılaştırmalı bilgiler varsa özet mali tablolara ilişkin denetçi raporu, ISA 710 uyarınca denetçinin denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporunda yer vermesi gereken hususlara da yer verir.¹ (Bkz. Parag. A17)

Özet Mali Tablolarda Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler

23. Denetçi, özet mali tablolarda birlikte sunulan denetlenmemiş herhangi bir ek bilginin özet mali tablolardan açıkça ayrıştırılıp ayrıştırılmadığını değerlendirir. Denetlenmemiş ek bilgilerin sunumunun, özet mali tablolardan açıkça ayrıştırılmadığı sonucuna varması halinde denetçi, idareden denetlenmemiş ek bilgilerin sunumunda değişiklik yapmasını talep eder. İdarenin değişiklik yapmayı reddetmesi halinde denetçi, özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunda, bu bilgilerin denetçi raporunun kapsamında olmadığını açıklar. (Bkz. Parag. A18)

Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler

24. Denetçi, özet mali tablolarda herhangi bir önemli tutarsızlık olup olmadığını tespit etmek amacıyla özet mali tabloları ve ilgili denetçi raporunu içeren bir dokümanda yer alan diğer bilgileri okur. Bu bilgileri okuyan denetçinin önemli bir tutarsızlık tespit etmesi halinde denetçi, özet mali tabloların mı yoksa diğer bilgilerin mi revize edilmesi gerektiğine karar verir. Diğer bilgiyi okuyan denetçinin bir olaya ilişkin önemli yanlış bilgi verildiğini fark etmesi halinde denetçi, bu hususu idareyle görüşür. (Bkz. Parag. A19)

¹ ISA 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar".

Denetçinin İlişkilendirilmesi

25. Kuruluşun; özet mali tabloları içeren bir dokümanda denetçinin özet mali tablolara ilişkin rapor verdiğini belirtmeyi planlaması, ancak ilgili denetçi raporunu bu dokümana dâhil etmeyi planlamaması durumundan haberdar olması hâlinde denetçi, idareden denetçi raporunu bu dokümana dâhil etmesini talep eder. İdarenin denetçi raporunu bu dokümana dâhil etmemesi durumunda denetçi, idarenin denetçiyi o dokümandaki özet mali tablolarla uygunsuz şekilde ilişkilendirmesini önlemek amacıyla tasarlanmış diğer uygun adımları belirler ve gerçekleştirir. (Bkz. Parag. A20)
26. Denetçi, bir kuruluşun mali tabloları hakkında raporlama yapmakla görevlendirilmiş ancak özet mali tablolar hakkında raporlama yapmakla görevlendirilmemiş olabilir. Böyle bir durum söz konusu ise ve kuruluşun bir dokümanda denetçiye ve özet mali tabloların bu denetçi tarafından denetlenen mali tablolardan elde edildiğine atıfta bulunan bir açıklama yapmayı planladığını fark etmesi halinde denetçi;
- (a) Denetçiye yapılan atfın, denetlenen mali tablolara ilişkin denetçi raporu bağlamında yapıldığından ve
- (b) Açıklamanın, denetçinin özet mali tablolar hakkında raporlama yaptığı izlenimini uyandırmadığından emin olmalıdır.
- (a) veya (b) şıklarından biri karşılanmadığında denetçi, idareden bu maddeleri karşılayacak şekilde ifadede değişiklik yapmasını veya söz konusu dokümanda denetçiye atıfta bulunmamasını talep eder. Alternatif olarak kuruluş, denetçiyi özet mali tablolar hakkında raporlama yapmakla görevlendirebilir ve o dokümanda ilgili denetçi raporuna yer verebilir. İdarenin ifadede değişiklik yapmaması, denetçiye yapılan atfı kaldırmaması veya özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunu, özet mali tabloları içeren dokümana dâhil etmemesi hâlinde denetçi, kendisine yapılan bu atıf hakkında idareyle aynı fikirde olmadığını idareye iletir ve idarenin denetçiye uygun olmayan biçimde atıfta bulunmasını önlemek için tasarlanmış diğer uygun adımları belirler ve gerçekleştirir. (Bkz. Parag. A20)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Görevin Kabul Edilmesi (Bkz. Parag. 5–6)

- A1. Özet mali tabloların elde edildiği mali tabloların denetlenmesi, denetçiye özet mali tablolarla ilgili sorumluluklarını bu ISA'ya uygun olarak yerine getirmesi için gerekli bilgiyi sağlar. Denetçinin özet mali tabloların elde edildiği mali tabloları da denetlemediği hallerde bu ISA'nın uygulanması, özet mali tablolar hakkındaki görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtını sağlamayacaktır.
- A2. İdarenin görev şartlarını yazılı olarak kabul etmesi, idarenin 6. paragrafta ele alınan hususlarda mutabık olduğunun kanıtı olabilir.

Kriterler (Bkz. Parag. 6(a))

- A3. Özet mali tabloları hazırlarken idarenin, özet mali tabloların tüm önemli açılardan denetlenen mali tablolarla tutarlı olması veya bu tabloların güvenilir bir özeti olması için özet mali tablolarda yansıtılması gereken bilgiye karar vermesi gerekir. Özet mali tablolar, nitelikleri itibariyle birleştirilmiş bilgi ve sınırlı açıklamalar içerdiğinden, içinde bulunulan şartlar altında özet mali tabloların yanıltıcı olmaması için gerekli olan bilgilerin, özet mali tablolarda yer almaması ihtimaline ilişkin yüksek bir risk mevcuttur. Bu risk, özet mali tabloların hazırlanması için oluşturulmuş kriterlerin bulunmadığı durumlarda artar.
- A4. Uygulanan kriterlerin kabul edilebilirliğini değerlendirirken denetçinin dikkate alacağı unsurlar arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşun niteliği,
 - Özet mali tabloların amacı,
 - Özet mali tabloların hedeflenen kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları ve
 - Uygulanan kriterlerin, ilgili koşullarda yanıltıcı olmayan özet mali tablolar ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağı.
- A5. Özet mali tabloların hazırlanmasına yönelik kriterler, yetkili veya saygın bir standart belirleyici kuruluş tarafından ya da yasal veya idari düzenlemelerle belirlenebilir. ISA 210¹'de açıklanan¹, mali tablolarla ilgili durumlara benzer şekilde, böyle birçok durumda denetçi bu tür kriterlerin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.
- A6. Özet mali tabloların hazırlanmasına yönelik belirlenmiş kriterler bulunmadığında kriterler, idare tarafından örneğin belli bir iş kolundaki uygulamalar temel alınarak geliştirilebilir. İlgili koşullarda kabul edilebilir olan kriterler sonucunda elde edilen özet mali tablolar:
- (a) Bu tabloların özet olma niteliğini yeterince açıklar ve denetlenen mali tabloları belirtir.
 - (b) Denetlenen mali tabloların kimden veya nereden elde edilebileceğini açıkça belirtir ya da yasal veya idari düzenleme, denetlenen mali tabloların, özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için hazır bulundurulması gerekmediğini belirtiyor ve bu tabloların hazırlanmasına yönelik kriterleri ortaya koyuyorsa söz konusu yasal veya idari düzenlemeyi açıkça belirtir.
 - (c) Uygulanan kriterleri yeterince açıklar.
 - (d) Denetlenen mali tablolardaki ilgili bilgilerle tutarlı olur veya bu bilgiler üzerinden yeniden hesaplanabilir ve
 - (e) Özet mali tabloların amacı ışığında, gerekli bilgiyi içerir ve ilgili koşullar altında yanıltıcı olmaması için uygun düzeyde gruplandırılır.
- A7. A6(a) paragrafında bahsedildiği üzere, özet mali tabloların özet olma niteliğinin ve hangi mali tabloların denetlendiğinin yeterince açıklanması, örneğin "31 Aralık 20X1 Tarihinde Sona Eren Yıla Ait Denetlenen Mali Tablolardan Elde Edilen Özet Mali Tablolar" gibi bir başlıkla yapılabilir.

Denetlenen Mali Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 8(g))

- A8. Denetlenen mali tabloların, herhangi bir zorluk olmaksızın özet mali tabloların hedeflenen kullanıcıları için hazır bulundurulup bulundurulmadığı konusundaki denetçi değerlendirmesi, aşağıdaki gibi unsurlardan etkilenir:

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf A3 ve A8–A9.

- Özet mali tabloların, denetlenen mali tabloların kimden veya nereden elde edilebileceğini açıkça belirtip belirtmediği,
- Denetlenen mali tabloların kamuya açık olup olmadığı veya
- Özet mali tabloların hedeflenen kullanıcılarının, denetlenen mali tablolara hızlı erişim elde etmeleri için idare tarafından bir süreç oluşturulup oluşturulmadığı.

Görüşün Biçimi (Bkz. Parag. 9)

- A9. 8. paragraftaki prosedürleri yürüterek elde edilen kanıtın değerlendirmesine dayalı olarak özet mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmesinin uygun olduğuna yönelik bir sonuca varılması, denetçinin 9. paragraftaki ifadelerden birini içeren bir görüş bildirmesine imkân verir. İfadelerden hangisini kullanacağına dair denetçinin kararı, ilgili yetki alanındaki genel kabul gören uygulamalardan etkilenebilir.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihiinden Sonraki Olaylar (Bkz. Parag. 12)

- A10. 8. paragrafta anlatılan prosedürler, genellikle mali tabloların denetimi esnasında veya hemen sonrasında yürütülür. Özet mali tablolar hakkında mali tabloların denetiminden hemen sonra raporlama yaptığında denetçinin, denetlenen mali tablolar hakkında ek denetim kanıtı elde etmesi veya denetlenen mali tablolar hakkındaki denetçi raporunun tarihinden sonra meydana gelen olayların etkilerini raporlaması gerekmez. Çünkü özet mali tablolar, denetlenen mali tablolardan elde edilmiştir ve bu tabloları güncellemez.

Özet Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

Denetçi Raporunun Öğeleri

Başlık (Bkz. Parag. 14(a))

- A11. Raporun, bağımsız bir denetçinin raporu olduğunu gösteren bir başlık, örneğin "Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı, denetçinin bağımsızlıkla ilgili tüm etik gereklilikleri yerine getirdiğini tasdik eder. Bu başlık, bağımsız denetçi raporunu, başkalarının hazırladığı raporlardan ayırır.

Muhatap (Bkz. Parag. 14(b), 15)

- A12. Özet mali tabloların muhatabının uygunluğuna dair denetçinin değerlendirmesini etkileyebilecek unsurlar arasında görevin şartları, kuruluşun niteliği ve özet mali tabloların amacı sayılabilir.

Giriş Paragrafı (Bkz. Parag. 14(c)(i))

- A13. Denetçi, başka bilgiler içeren bir dokümanda özet mali tablolara yer verileceğini öğrenebilir. Bu durumda denetçi, sunumun biçimi izin verdiği takdirde, özet mali tabloların sunulduğu sayfaların numaralarını belirtmeyi düşünebilir. Bu, kullanıcıların denetçi raporunun ilgili olduğu özet mali tabloları saptamasına yardımcı olur.

Denetçi Raporunun Tarihi (Bkz. Parag. 14(h), 16)

- A14. Özet mali tabloların hazırlandığı sonucuna varma yetkisine sahip olan ve bu özete yönelik sorumluluğu alan kişi veya kişilerin kimler olduğu; görevin şartları, kuruluşun niteliği ve özet mali tabloların amacına bağlıdır.

Örnekler (Bkz. Parag.14. 17–18, 19)

- A15. Bu ISA'nın Eki;
- (a) Değişikliğe uğramamış görüş içeren,
 - (b) Denetçinin, hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirdiği denetlenen mali tablolardan elde edilen ve
 - (c) Değişikliğe uğramış görüş içeren
- Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporlarına dair örnekler içermektedir.

Karşılaştırmalı Bilgiler (Bkz. Parag. 21–22)

- A16. Denetlenen mali tablolarda karşılaştırmalı bilgiler bulunması halinde özet mali tablolarda da karşılaştırmalı bilgiler bulunacağı varsayılır. Denetlenen mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgiler, karşılık gelen değerler veya karşılaştırmalı mali bilgiler olarak görülebilir. ISA 710, özellikle önceki döneme ait mali tabloları denetleyen diğer denetçilere atfa yer vererek bu farkın mali tablolara ilişkin denetçi raporunu nasıl etkilediğini anlatır.
- A17. Karşılaştırmalı bilgilere yer verilmemesinin makul olup olmadığına ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilecek koşullar arasında özet mali tabloların niteliği ve amacı, uygulanan kriterler ve özet mali tabloların hedeflenen kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları yer alır.

Özet Mali Tablolara Birlikte Sunulan Denetlenmemiş Ek Bilgiler (Bkz. Parag. 23)

- A18. ISA 700¹, denetlenen mali tablolara birlikte denetlenmemiş ek bilgiler sunulduğunda uygulanacak gerekliliklere ve rehberliğe yer verir ve bunlar, ilgili koşullarda gereken şekilde uyarlandığında 23. paragraftaki gerekliliğin uygulanmasına yardımcı olabilir.

Özet Mali Tabloları İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgiler (Bkz. Parag. 24)

- A19. ISA 720², denetlenen mali tabloları ve ilgili denetçi raporunu içeren bir dokümanda yer alan diğer bilgilerin okunmasıyla ve önemli tutarsızlıklar ve önemli yanlış bildirimlere yanıt verilmesiyle ilgili gerekliliklere ve rehberliğe yer verir. Bunlar, ilgili koşullarda gereken şekilde uyarlandığında 24. paragraftaki gerekliliğin uygulanmasına yardımcı olabilir.

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 46–47.

² ISA 720, "Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları".

Denetçinin İlişkilendirilmesi (Bkz. Parag. 25–26)

- A20. İdarenin kendisinden istenen adımları atmaması hâlinde, hedef kullanıcılar ile bilinen diğer üçüncü taraf kullanıcılara, denetçiye yapılan atfın uygun olmadığı hakkında bilgi verilmesi, denetçinin atabileceği diğer uygun adımlar arasında yer alabilir. Denetçinin atacağı adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Sonuç olarak denetçi, hukuki danışmanlık almayı uygun görebilir.

Ek X

(Bkz: Parag. A15)

Özet Mali Tablolara İlişkin Rapor Örnekleri

- Örnek 1: Belirlenmiş kriterlere göre hazırlanmış olan özet mali tabloları konu alan bir denetçi raporu. Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir. Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihi, bu tabloların elde edildiği mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonradır.
- Örnek 2: İdare tarafından geliştirilen ve özet mali tablolarda yeterince açıklanan kriterlere göre hazırlanmış olan özet mali tabloları konu alan bir denetçi raporu. Denetçi; uygulanan kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir.
- Örnek 3: İdare tarafından geliştirilen ve özet mali tablolarda yeterince açıklanan kriterlere göre hazırlanmış olan özet mali tabloları konu alan bir denetçi raporu. Denetçi; uygulanan kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenen mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirilmiştir.
- Örnek 4: İdare tarafından geliştirilen ve özet mali tablolarda yeterince açıklanan kriterlere göre hazırlanmış olan özet mali tabloları konu alan bir denetçi raporu. Denetçi; uygulanan kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenen mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirilmiştir.
- Örnek 5: Belirlenmiş kriterlere göre hazırlanmış olan özet mali tabloları konu alan bir denetçi raporu. Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir. Denetçi, özet mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirmenin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir.
- Özet mali tabloların hazırlanması için belirlenmiş kriterler vardır.
- Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihi, bu tabloların elde edildiği mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonradır.

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili notlardan oluşan ilişikteki özet mali tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş mali tablolarından elde edilmiştir. 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda bu mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış denetim görüşü bildirdik. Bu mali tablolar ve özet mali tablolar, raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların bu mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmamaktadır.

Özet mali tablolar, [ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesini belirtin]'nin gerektirdiği tüm açıklamaları içermemektedir. Bu nedenle özet mali tabloların okunması, ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının okunmasının alternatifidir.

Özet Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

Denetlenen mali tablolar için [belirlenmiş kriterleri belirtin]'ye göre bir özet hazırlanmasından idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, ISA 810 "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri" uyarınca yürütülmüş olan prosedürlerimize dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenen mali tablolarından elde edilen özet mali tablolar, tüm önemli açılardan [belirlenmiş kriterleri belirtin] uyarınca bu mali tablolar ile tutarlıdır (veya bu tabloların güvenilir bir özetidir).

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka terim.

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir.**
- **Kriterler, idare tarafından geliştirilmiş ve X Notunda yeterince açıklanmıştır. Denetçi; bu kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.**

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili notlardan oluşan ilişikteki özet mali tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş mali tablolarından elde edilmiştir. 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda bu mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirdik.¹

Özet mali tablolar, [ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesini belirtin]'nin gerektirdiği tüm açıklamaları içermemektedir. Bu nedenle özet mali tabloların okunması, ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının okunmasının alternatifi değildir.

Özet Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Denetlenen mali tablolar için X Notunda belirtilen esasa göre bir özet hazırlanmasından idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, ISA 810 "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri" uyarınca yürütülmüş olan prosedürlerimize dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Görüş

Bizim görüşümüze göre ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenen mali tablolarından elde edilen özet mali tabloları, tüm önemli açılardan X Notunda belirtilen esasa göre bu mali tablolar ile tutarlıdır (veya bu tabloların güvenilir bir özettir).

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinin, özeti elde edildiği denetlenmiş mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonra olduğu durumlarda bu paragrafa aşağıdaki cümle eklenir: "Bu mali tablolar ve özet mali tablolar, raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların bu mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmamaktadır".

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Denetlenen mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirilmiştir.**
- **Kriterler, idare tarafından geliştirilmiş ve X Notunda yeterince açıklanmıştır. Denetçi; bu kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.**

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili notlardan oluşan ilişikteki özet mali tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş mali tablolarından elde edilmiştir.¹ 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda bu mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirdik (bakınız aşağıda).

Özet mali tablolar, [ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesini belirtin]'nin gerektirdiği tüm açıklamaları içermemektedir. Bu nedenle özet mali tabloların okunması, ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının okunmasının alternatifi değildir.

Özet Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Denetlenen mali tablolar için X Notunda belirtilen esasa göre bir özet hazırlanmasından idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, ISA 810 "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri" uyarınca yürütülmüş olan prosedürlerimize dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenen mali tablolarından elde edilen özet mali tablolar, tüm önemli açılardan X Notunda belirtilen esasa göre bu mali tablolar ile tutarlıdır (veya bu tabloların güvenilir bir özetidir). Ancak özet mali tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenen mali tabloları ile aynı derecede yanlış bildirilmiştir.

Denetlenen mali tabloların yanlış bildirilmesi, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzdaki şartlı denetim görüşümüzde belirtilmiştir. Şartlı denetim görüşümüz, şirketin stoklarının bu mali tablolardaki bilançoya xxx tutarında taşınmış olmasını temel almaktadır. İdare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla bildirmemiş, sadece maliyet değerinde bildirmiştir ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Şirketin kayıtları göstermektedir ki idare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla bildirmiş olsaydı, stokları net gerçekleştirilebilir değerine düşürerek kaydetmek için xxx'lik bir tutar gerekecekti. Bundan dolayı satış maliyeti, xxx oranında artacaktı ve gelir vergisi, net hâsılat ve özkaynaklar da sırasıyla xxx, xxx ve xxx oranında azalacaktı.

¹ Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinin, özeti elde edildiği denetlenmiş mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonra olduğu durumlarda bu paragrafa aşağıdaki cümle eklenir: "Bu mali tablolar ve özet mali tablolar, raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların bu mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmamaktadır".

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Şartlı denetim görüşümüze göre bu mali tablolar, anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere, 31 Aralık 20X1 tarihindeki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve sona eren yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Örnek 4:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Denetlenen mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirilmiştir.**
- **Kriterler, idare tarafından geliştirilmiş ve X Notunda yeterince açıklanmıştır. Denetçi; bu kriterlerin, ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.**

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili notlardan oluşan ilişikteki özet mali tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş mali tablolarından elde edilmiştir.¹

Özet mali tablolar, [ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesini belirtin]'nin gerektirdiği tüm açıklamaları içermemektedir. Bu nedenle özet mali tabloların okunması, ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının okunmasının alternatifi değildir.

Özet Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Denetlenen mali tablolar için X Notunda belirtilen esasa göre bir özet hazırlanmasından idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, ISA 810 "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri" uyarınca yürütülmüş olan prosedürlerimize dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Görüş Vermeyi Reddetme

15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları hakkında olumsuz görüş bildirdik. Olumsuz görüşümüzün temeli, [olumsuz görüşün temelini belirtin] idi. Olumsuz görüşümüz, [olumsuz görüşü belirtin] ifade ediyordu.

Yukarıda ele alınan hususun önemi yüzünden ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait özet mali tabloları hakkında görüş bildirmek uygun değildir.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinin, özeti elde edildiği denetlenmiş mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonra olduğu durumlarda bu paragrafa aşağıdaki cümle eklenir: "Bu mali tablolar ve özet mali tablolar, raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların bu mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmamaktadır".

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Örnek 5:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Denetlenen mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmiştir.
- Özet mali tabloların hazırlanması için belirlenmiş kriterler vardır.
- Denetçi, özet mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirmenin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır.

ÖZET MALİ TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet mali durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili notlardan oluşan ilişikteki özet mali tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş mali tablolarından elde edilmiştir. 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda bu mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirdik.¹

Özet mali tablolar, [ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesini belirtin]'nin gerektirdiği tüm açıklamaları içermemektedir. Bu nedenle özet mali tabloların okunması, ABC Şirketinin denetlenen mali tablolarının okunmasının alternatifidir.

Denetlenen Özet Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Denetlenen mali tablolar için [belirlenmiş kriterleri belirtin]'ye göre bir özet hazırlanmasından idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, ISA 810 "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri" uyarınca yürütülmüş olan prosedürlerimize dayalı olarak özet mali tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Olumsuz Görüş İçin Temel

[Özet mali tabloların, tüm önemli açılardan uygulanan kriterler uyarınca denetlenen mali tablolarla tutarlı (veya bu tabloların güvenilir bir özeti) olmamasına neden olan hususu belirtin.]

Olumsuz Görüş

Bizim görüşümüze göre Olumsuz Görüş İçin Temel paragrafında ele alınan hususun önemi yüzünden yukarıda bahsedilen özet mali tablolar, [belirlenmiş kriterleri belirtin] uyarınca ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenen mali tabloları ile tutarlı (veya bu tabloların güvenilir bir özeti) değildir.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Özet mali tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinin, özeti elde edildiği denetlenmiş mali tabloları konu alan denetçi raporunun tarihinden daha sonra olduğu durumlarda bu paragrafa aşağıdaki cümle eklenir: "Bu mali tablolar ve özet mali tablolar, raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların bu mali tablolar üzerindeki etkilerini yansıtmamaktadır".

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka terim.