

EK

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 700

*FINANSAL TABLOLARA İLİŞKİN
GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA*

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 700
FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-4
Yürürlük Tarihi.....	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7-9
Ana Hükümler	
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma.....	10-15
Görüşün Şekli.....	16-19
Denetçi Raporu.....	20-45
Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler.....	46-47
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri.....	A1-A3
Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması.....	A4
Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama	A5-A10
Görüşün Şekli.....	A11-A12
Denetçi Raporu.....	A13-A44
Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler.....	A45-A51
Ek: Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarını düzenler. Ayrıca bu BDS’de, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır.
2. BDS 705¹ ve BDS 706²’da; denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi veya rapora Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafı eklemesi hâlinde, söz konusu denetçi raporunun şekil ve içeriğinin nasıl etkilendiği ele alınmaktadır.
3. Bu BDS tam bir genel amaçlı finansal tablolar setine yönelik olarak hazırlanmıştır. Finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanması durumunda, dikkate alınacak özel hususlar BDS 800³’de ele alınmaktadır. BDS 805⁴’te ise tek bir finansal tablonun ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimine ilişkin özel hususlar ele alınmaktadır.
4. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik eder. Denetçi raporunda tutarlılık; BDS’lere 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. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının anlayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur.

Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları:
 - (a) Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve
 - (b) Görüşün dayanağının da açıklandığı yazılı bir rapor aracılığıyla açık ve net bir biçimde bu görüşü ifade etmektir.

¹ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

² BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”

³ BDS 800, “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”

⁴ BDS 805, “Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”

Tanımlar

7. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Genel amaçlı çerçeve: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.
- “Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren ve
- (i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin bu çerçevenin zorunlu kıldığı açıklamalar dışında açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eden finansal raporlama çerçevesini veya
- (ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için, yönetimin bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eden finansal raporlama çerçevesini ifade eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.
- “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren, ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.⁵
- (b) Genel amaçlı finansal tablolar: Genel amaçlı çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.
- (c) Olumlu görüş: Denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür.⁶
8. Bu BDS’de “finansal tablolar” a yapılan atıf, “ilgili dipnotları da içeren tam bir genel amaçlı finansal tablolar set”ini ifade eder. İlgili dipnotlar, genel olarak önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı bilgilerden oluşmaktadır. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şekil ve içeriği ile tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirler.
9. Bu BDS’de “Türkiye Muhasebe Standartları”na yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını

⁵ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 13 üncü paragrafta yer alan “geçerli finansal raporlama çerçevesi” tanımı

⁶ 35-36 ncı paragraflarda; sırasıyla gerçeğe uygun sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesinin kullanıldığı durumlarda, bu görüşü verirken kullanılan ifadeler ele alınmaktadır.

ve ‘‘Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’’na yapılan atıf, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarını) ifade eder.

Ana Hükümler

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

10. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur.^{7,8}
11. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca varılmasında aşağıdakiler dikkate alınır:
 - (a) Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonuç,⁹
 - (b) Denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına ilişkin BDS 450 uyarınca varmış olduğu sonuç¹⁰ ve
 - (c) 12-15 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan değerlendirmeler.
12. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri ile birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (Bakınız: A1-A3 paragrafları).
13. Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında:
 - (a) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
 - (b) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
 - (c) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
 - (ç) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
 - (d) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını ve (Bakınız: A4 paragrafı)

⁷ BDS 200, 11 inci paragraf

⁸ 35-36 ncı paragraflarda, sırasıyla gerçeğe uygun sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesi kullanıldığı durumlarda, bu görüşü verirken kullanılan ifadeler ele alınmaktadır.

⁹ BDS 330, ‘‘Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler’’, 26 ncı paragraf

¹⁰ BDS 450, ‘‘Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi’’, 11 inci paragraf

- (e) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.
14. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi uyarınca hazırlandığı durumlarda, 12-13 üncü paragraflar uyarınca yapılan değerlendirme, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını da içerir. Denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesi aşağıdakilerin dikkate alınmasını içerir:
- (a) Finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği,
- (b) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı.
15. Denetçi; finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesini yeterli şekilde açıklayıp açıklamadığını ve finansal tabloların söz konusu çerçeveye yeterince atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirir (Bakınız: A5-A10 paragrafları).

Görüşün Şekli

16. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.
17. Denetçi,
- (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya
- (b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse
- BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.
18. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (Bakınız: A11 paragrafı).
19. Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlayıp sağlamadığı hakkında bir değerlendirme yapması zorunlu değildir. Ancak çok istisnai durumlarda denetçi, finansal tabloların yanlışlığı olduğu sonucuna varırsa bu hususu yönetimle müzakere eder ve bu hususun nasıl çözüldüğüne bağlı olarak, bu durumun denetçi raporunda yer alıp almayacağına veya alacaksa ne şekilde yer alacağına karar verir (Bakınız: A12 paragrafı).

Denetçi Raporu

20. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir (Bakınız: A13-A14 paragrafları).

Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimler İçin Denetçi Raporları

Başlık

21. Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır (Bakınız: A15 paragrafı).

Muhatap

22. Denetçi raporu, mevcut sözleşme şartları gereği uygun olan muhataba hitaben düzenlenir (Bakınız: A16 paragrafı).

Giriş Paragrafı

23. Denetçi raporundaki giriş paragrafı (Bakınız: A17-A19 paragrafları):

- (a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletmeyi belirtir,
- (b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğunu ifade eder,
- (c) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığını belirtir,
- (ç) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur ve
- (d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihini veya kapsadığı dönemi açıkça belirtir.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

24. Denetçi raporunun bu bölümünde, işletmede finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan kişilerin sorumlulukları açıklanır. Denetçi raporunda “yönetime” özellikle atıfta bulunulması gerekli değildir, ancak mevzuata uygun bir terimin kullanılması gerekir. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara atıf yapılması uygun olabilir.

25. Denetçi raporunda “Yönetimin [veya uygun başka bir terim] Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm yer alır.

26. Denetçi raporunda yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu açıklanır. Bu açıklamada yönetimin; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna dair bir ifade yer alır (Bakınız: A20-A23 paragrafları).

27. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda; denetçi raporunda yer alan, finansal tablolara ilişkin yönetimin sorumluluğuna dair ifade, duruma uygun olarak “finansal tabloların hazırlanması ve

gerçeğe uygun bir biçimde sunumuna” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasına” ilişkin sorumluluğa atıfta bulunur.

Denetçinin Sorumluluğu

28. Denetçi raporu, “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm içerir.
29. Denetçi raporunda denetçinin sorumluluğunun, yürüttüğü denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu ifade edilir (Bakınız: A24 paragrafı).
30. Denetçi raporu, denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğünü belirtir. Ayrıca denetçi raporunda bu standartların; denetçinin etik hükümlere uymasını (uygunluk sağlamasını) ve denetimi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlayıp yürütmesini gerektirdiği de açıklanır (Bakınız: A25-A26 paragrafları).
31. Denetçi raporu, denetimi, aşağıdakileri belirtmek suretiyle tanımlar (açıklar):
 - (a) Denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir.
 - (b) Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Denetçinin finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda; iç kontrole ilişkin değerlendirmenin işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığı yönündeki ifade denetçi tarafından rapordan çıkarılır.
 - (c) Denetim; bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.
32. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda; denetçi raporunda yer alan denetim tanımı, duruma uygun olarak “işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuna” veya “işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasına” atıfta bulunur.
33. Denetçi raporu; denetçinin, denetim sırasında elde edilen denetim kanıtlarının görüşün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğu kanaatine varıp varmadığını belirtir.

Denetçi Görüşü

34. Denetçi raporu, “Görüş” başlıklı bir bölüm içerir.
35. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:
 - (a) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya
 - (b) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır (Bakınız: A27-A33 paragrafları).
36. Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşü şu şekilde ifade edilir: “Finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak hazırlanmıştır” (Bakınız: A27, A29-A33 paragrafları).
37. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin denetçi görüşünde yer alan atfın; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarına) yapılmadığı durumlarda, ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı denetçi görüşünde açıklanır.

Diğer Raporlama Sorumlulukları

38. Denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluğuna ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir alt başlık altında ele alır (Bakınız: A34-A35 paragrafları).
- 38.1. *Denetçinin, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluğunun yanında mevzuattan kaynaklanan diğer raporlama sorumlulukları (örneğin, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporundaki finansal bilgilerin denetimi) için ayrı bir rapor düzenlemesi gerekiyorsa, -söz konusu mevzuat belirli bir şekil ve içerik öngörmüyorsa- bu BDS ve ilgili diğer BDS’ler denetçiye raporun şekli ve metni hususunda yardımcı olur. Ekte (Örnek 4), faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu örneğine yer verilmektedir.*
39. Denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına yönelik ayrı bir bölüm yer alıyorsa, 23-37 nci paragraflarda atıf yapılan başlıklar, ifadeler ve açıklamalar “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığı altında yer alır. “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” başlığı “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” başlığından sonra yer alır (Bakınız: A36 paragrafı).

Denetçinin İmzası

40. Denetçi, raporunu imzalar (Bakınız: A37 paragrafı).

Denetçi Raporu Tarihi

41. Denetçi raporu tarihi;

- (a) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına ve
- (b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine

ilişkin kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz (Bakınız: A38-A41 paragrafları).

Denetçinin Adresi

42. Denetçi raporu, denetçinin adresini içerir.

Mevzuat Tarafından Öngörülen Denetçi Raporu

43. Mevzuat, denetçinin belirli bir denetçi raporu şeklini veya metnini kullanmasını öngörüyorsa, asgari olarak aşağıdaki unsurların her birini içeriyor olması şartıyla denetçi raporunda Bağımsız Denetim Standartlarına atıfta bulunulur (Bakınız: A42 paragrafı):

- (a) Başlık,
- (b) Mevcut sözleşme şartlarının gerektirdiği muhatap,
- (c) Denetlenmiş olan finansal tabloların belirtildiği bir giriş paragrafı,
- (ç) Yönetimin (veya uygun olan başka bir terim, bakınız 24 üncü paragraf) finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunun açıklanması,
- (d) Aşağıdakiler dâhil, denetimin kapsamının ve denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş verme sorumluluğunun açıklanması:
 - Bağımsız Denetim Standartlarına ve mevzuata yapılan atıf ve
 - Bu standartlara uygun olarak denetimin tanımı,
- (e) Finansal tablolara ilişkin verilen görüşü ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesine yapılan atfı içeren bir görüş paragrafı (Türkiye Muhasebe Standartları veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları -veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartları-dışındaki finansal raporlama çerçevesinin kaynağının belirtilmesi de dâhildir, bakınız 37 nci paragraf),
- (f) Denetçinin imzası,

- (g) Denetçi raporu tarihi ve
- (ğ) Denetçinin adresi.

Başka Bir Denetim Standardı Setine ve Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu

44. Denetçinin, denetimi başka bir denetim standardı setine uygun olarak yürütmesi gerekebilir. Ancak denetimin yürütülmesinde denetçi, BDS'lere de ayrıca uygunluk sağlamış olabilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda, denetçi raporunda diğer denetim standartları setinin yanı sıra Bağımsız Denetim Standartlarına da atıf yapılabilir. Denetçi bunu ancak aşağıdaki durumlarda yapar (Bakınız: A43-A44 paragrafları):
- (a) Diğer denetim standartları seti ile Bağımsız Denetim Standartları arasında, denetçinin;
 - (i) Farklı bir görüş oluşturmaya sebep olacak veya
 - (ii) Belirli durumlarda BDS'lerin gerektirdiği Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını eklemesine engel olacak şekilde bir uyumsuzluk bulunmamaktadır ve
 - (b) Denetçi, diğer denetim standartları setinin gerektirdiği şekli veya metni kullandığında, denetçi raporunun asgari olarak 43(a)-(ğ)'de belirtilen unsurların her birini içermesi zorunludur. 43(d) paragrafında mevzuata yapılan atıf, diğer denetim standartlarına yapılmış bir atıf olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, denetçi raporu söz konusu diğer denetim standartları setini tanımlar.
45. Denetçi raporunda hem diğer denetim standartları setine hem de Bağımsız Denetim Standartlarına atıf yapıldığında, diğer denetim standartları setinin kaynağı raporda belirtilir.

Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler (Bakınız: A45-A51 paragrafları)

46. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tutmadığı ilâve bilgilerin denetlenen finansal tablolarla birlikte sunulması durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin, denetimi yapılan finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilip edilmediğini değerlendirir. İlâve bilgilerin denetlenen finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilmediği durumlarda denetçi, yönetimden, denetlenmeyen ilâve bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin denetlenmemiş olduğunu denetçi raporunda açıklar.
47. Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmayan ancak niteliği ve sunulma şekli itibarıyla denetlenmiş finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemediğinden finansal tabloların bir parçası olan ilâve bilgiler, denetçi görüşü kapsamına dâhil edilir.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A1. Yönetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalara ilişkin birçok yargıda bulunmaktadır.
- A2. BDS 260'ta muhasebe uygulamalarının nitel yönlerine ilişkin bir değerlendirme yer almaktadır.¹¹ İşletmenin muhasebe politikalarının nitel yönlerini değerlendirirken denetçi, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın farkına varabilir. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisi ile birlikte tarafsız olmamanın kümülatif etkisinin bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olduğu sonucuna varabilir. Denetçinin bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilen taraflılık göstergeleri arasında aşağıdakiler yer alır:
- Yönetimin, denetim boyunca dikkatine sunulan yanlışlıkları seçici şekilde düzeltmesi (örneğin, raporlanan kazançları artırıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltirken, raporlanan kazançları azaltıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltmemesi).
 - Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin muhtemel taraflılığı.
- A3. BDS 540'ta, yönetimin muhasebe tahminlerine ilişkin muhtemel taraflılığı ele alınmaktadır.¹² Münferit muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığına ilişkin bir sonuca varılırken, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz. Ancak, denetçinin bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.

Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması (Bakınız: 13(d) paragrafı)

- A4. İşletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının sunulması, genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda oldukça yaygındır. Bu tür durumlarda denetçi, önemli işlem ve olayların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak üzere, finansal tabloların yeterli açıklamalar sunup sunmadığını değerlendirir.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A5. BDS 200'de açıklandığı üzere, finansal tabloların yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması, finansal tablolarda geçerli finansal

¹¹ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", Ek 2

¹² BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 21 inci paragraf

raporlama çerçevesine dair yeterli bir açıklamanın (tanımın) yer almasını gerektirir.¹³ Bu açıklama, finansal tablolara dayanak teşkil eden çerçeve hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermesi sebebiyle önemlidir.

- A6. Finansal tabloların belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca finansal tabloların kapsadığı dönemde yürürlükte olan, söz konusu çerçevenin tüm hükümlerine uygunluk sağlanması durumunda uygundur.
- A7. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin kesin olmayan veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, “finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır”) finansal tablo kullanıcılarını yanıltabileceğinden, söz konusu çerçeveye ilişkin yeterli bir açıklama (tanım) oluşturmaz.

Birden Fazla Finansal Raporlama Çerçevesine Atıf Yapılması

- A8. Bazı durumlarda, finansal tabloların iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış oldukları belirtilebilir (örneğin, kullanılan diğer raporlama çerçevesi ve Türkiye Muhasebe Standartları). Bu durum, yönetimin finansal tabloları her iki çerçeveye uygun olarak hazırlama konusunda zorunlu tutulmuş olmasından veya bu yönde bir seçim yapmış olmasından kaynaklanabilir. Bu durumda bunların her ikisi de geçerli finansal raporlama çerçevesidir. Böyle bir açıklama (tanım) yalnızca, finansal tabloların çerçevelerin her birine ayrı ayrı uygunluk göstermesi durumunda uygun olur. Finansal tabloların her iki çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğunun kabul edilebilmesi için, aynı anda her iki çerçeveye uygunluk göstermesi ve bir mutabakat (uzlaştırma) tablosuna ihtiyaç duyulmaması gerekir. Uygulamada; belirli bir raporlama çerçevesinin kullanılmasını zorunlu kılan yetkili kurum, diğer çerçeveyi (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarını) kendi raporlama çerçevesi olarak kabul etmediği veya ona uygunluk sağlanmasının önündeki tüm engelleri kaldırmadığı sürece, eşzamanlı uygunluk muhtemel değildir.
- A9. Belirli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan ve içerdiği sonuçları, başka (diğer) bir çerçeve kapsamında gösterilecek sonuçlarla mutabık hâle getiren bir dipnot veya ilâve tablo içeren finansal tablolar, söz konusu diğer çerçeveye uygun olarak hazırlanmamıştır. Bunun sebebi finansal tabloların, diğer çerçevenin gerektirdiği şekilde tüm bilgileri içermiyor olmasıdır.
- A10. Bununla birlikte, finansal tablolar belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir ve buna ek olarak finansal tabloların dipnotlarında, finansal tabloların öteki çerçeveye ne ölçüde uygunluk gösterdiği açıklanabilir (örneğin, belirli bir çerçeve uyarınca hazırlanan finansal tablolarda, bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına ne ölçüde uygunluk gösterdiği de açıklanabilir). Bu açıklama ilâve finansal bilgi olup, 47 nci

¹³ BDS 200, A2–A3 paragrafları

paragrafta ele alındığı üzere, finansal tabloların bir parçası olarak değerlendirilir ve dolayısıyla denetçi görüşü kapsamına dahil edilir.

Görüşün Şekli (18-19 uncu paragraflar)

- A11. Gerçeğe uygun sunum çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olsalar dahi, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlayamadığı durumlar olabilir. Böyle bir durumda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için yönetimin finansal tablolara bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının ötesinde ilâve açıklamalar dâhil etmesi veya çok istisnai durumlarda bu çerçevede yer alan bir hükümden sapması mümkün olabilir.
- A12. Denetçinin; BDS 210'a uygun olarak bir uygunluk çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu belirlemesi durumunda, bu çerçeveye göre hazırlanmış olan finansal tabloları yanıtıcı olarak değerlendirmesi çok istisnai bir durum olacaktır.¹⁴

Denetçi Raporu (Bakınız: 20 nci paragraf)

- A13. Yazılı rapor, basılı halde hazırlanan raporlar ile elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar.
- A14. Ekte, 21-42 inci paragraflarda ifade edilen unsurları içeren finansal tablolara ilişkin denetçi raporu örneklerine yer verilmektedir.

Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimler İçin Denetçi Raporları

Başlık (Bakınız: 21 inci paragraf)

- A15. Raporun bir bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren başlık, örneğin “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı; denetçinin bağımsızlığa ilişkin ilgili tüm etik hükümlere uygunluk sağladığını teyit eder. Dolayısıyla bu başlık, bağımsız denetçi raporunun başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

Muhatap (Bakınız: 22 nci paragraf)

- A16. Denetçi raporunun kime hitap etmesi gerektiği çoğunlukla mevzuat tarafından belirlenir. Denetçi raporu, genellikle söz konusu rapor kimler için hazırlanmışsa onlara hitap eder ve genelde bu kişiler; finansal tabloları denetlenen işletmenin ortakları/hissedarları veya o işletmedeki üst yönetimden sorumlu olanlardır.

Giriş Paragrafı (Bakınız: 23 üncü paragraf)

- A17. Giriş paragrafında, örneğin, denetçinin; işletmenin [her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem ile birlikte geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı tam bir finansal tablolar setini oluşturan her bir finansal tablonun başlığını belirterek] ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş olduğu belirtilir.

¹⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

- A18. Denetçi, denetlenmiş finansal tabloların diğer bilgileri de içeren bir dokümana (örneğin yıllık faaliyet raporuna), dâhil edileceğini öğrendiği durumlarda; sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, denetlenmiş finansal tabloların sunulduğu sayfaların numaralarını belirtmeyi değerlendirebilir. Bu husus, kullanıcıların denetçi raporunun ilgili olduğu finansal tabloları belirlemesine yardımcı olur.
- A19. Denetçi görüşü, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablolar setini kapsar. Örneğin, çoğu genel amaçlı çerçevede finansal tablolar; finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı bilgileri içerir. Bazı durumlarda ilâve bilgiler de finansal tabloların bir parçası olarak değerlendirilebilir.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu (Bakınız: 26 ncı paragraf)

- A20. Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, sorumluluklarıyla ilgili olarak, BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetime ilişkin ön kabul BDS 200'de açıklanmaktadır.¹⁵ Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar; ilgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğunu kabul ederler. Yönetim ayrıca, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğunu da kabul eder. Yönetimin sorumluluğuna ilişkin denetçi raporunda yer alan açıklama, yürütülen denetimin dayandığı ön kabulün kullanıcılara açıklanmasına yardımcı olması sebebiyle her iki sorumluluğa da atıf yapılmasını içerir.
- A21. Mevzuattan kaynaklanan veya işletmenin niteliği bağlamında finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan yönetimin ilâve sorumluluklarını yansıtmak üzere denetçinin 26 ncı paragrafta belirtilen yönetimin sorumluluklarına ilişkin açıklamaya eklemeler yapmasının uygun olacağı durumlar söz konusu olabilir.
- A22. 26 ncı paragraf, BDS 210'un¹⁶ zorunlu kıldığı, denetim sözleşmesinde mutabık kalınan sorumluluklarla uyumludur. Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukları mevzuatta belirlenmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin muhakemesine göre, mevzuatın BDS 210'da belirtilen sorumluluklara eş değer sorumlulukları içerdiğine karar verebileceği BDS 210'da açıklanarak bir miktar esneklik sağlanmıştır. Eş değer olan sorumluluklarla ilgili olarak denetçi, bu sorumlulukları denetim sözleşmesinde açıklamak amacıyla mevzuatta yer alan ifadeleri kullanabilir. Böyle durumlarda bu ifadeler, denetçi raporunda yönetimin sorumluluklarına ilişkin 26 ncı paragrafın zorunlu kıldığı açıklamayı (tanımlamayı) yapmak amacıyla da kullanılabilir. Denetçinin mevzuatta yer alan ve denetim

¹⁵ BDS 200, 13 üncü paragrafta yer alan "yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili olarak, yürütülen denetime ilişkin ön kabul" tanımı

¹⁶ BDS 210, 6(b)(i)-(ii) paragrafı

sözleşmesinde kullanılmış olan ifadeyi kullanmamaya karar verdiği durumlar dâhil olmak üzere diğer durumlarda, 26 ncı paragrafta yer alan ifade kullanılır.

- A23. Bazı durumlarda yönetimin sorumluluğunu belirleyen mevzuat; muhasebe defter ve kayıtlarının veya muhasebe sisteminin yeterliliğine ilişkin bir sorumluluğa özellikle atıfta bulunabilir. Defterlerin, kayıtların ve sistemlerin (BDS 315'te¹⁷ belirtildiği üzere) iç kontrolün bir parçasını oluşturması sebebiyle, BDS 210 ile 26 ncı paragrafta yer alan açıklamalar bunlara özel olarak atıf yapmamaktadır.

Denetçinin Sorumluluğu (Bakınız: 29-30 uncu paragraflar)

- A24. Denetçi raporu, -yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu ile mukayese edilmesi için- denetçinin sorumluluğunun, denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğunu belirir.
- A25. Denetçi raporunda, kullanılan standartlara atıfta bulunulması; denetçi raporu kullanıcılarına, denetimin yerleşik standartlara uygun olarak yapıldığını bildirir.
- A26. BDS 200 uyarınca denetçi, BDS 200'ün ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uygunluk sağlanmadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.¹⁸

Denetçi Görüşü (Bakınız: 35-37 nci paragraf)

Mevzuatta öngörülen denetçi görüşü metni

- A27. BDS 210, bazı durumlarda mevzuatın, BDS'lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu metni (özellikle de denetçi görüşünü içeren) öngörmüş olabileceğini ifade eder. Bu tür durumlarda, BDS 210 denetçinin:
- (a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalinin olup olmadığını ve böyle bir ihtimalin olması durumunda,
 - (b) Denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltmayacağı hususunu değerlendirmesini
- zorunlu kılar.

Denetçi, denetçi raporundaki ilâve açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, BDS 210 uyarınca, mevzuatta aksi belirtilmedikçe denetim sözleşmesini kabul etmez. BDS 210 uyarınca, söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim BDS'lere uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez.¹⁹

¹⁷ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlıklık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 4 üncü paragrafta yer alan "iç kontrol" tanımı

¹⁸ BDS 200, 20 nci paragraf

¹⁹ BDS 210, 21 inci paragraf

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

A28. “Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin mi yoksa “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadesinin mi kullanılacağı, finansal tabloların denetimine ilişkin mevzuat ya da o ülkedeki genel kabul görmüş uygulamayla tespit edilir. Mevzuatın farklı bir ifadenin kullanımını zorunlu kılması; bu BDS'nin 14 üncü paragrafında yer alan, denetçinin bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerektiği hükmünü etkilemez.

Finansal tabloların sunduğu bilgilerin açıklanması (tanımlanması)

A29. Finansal tabloların bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, denetçi görüşü; finansal tabloların içerdiği -sunmayı amaçladığı- bilgileri (örneğin, çoğu genel amaçlı çerçevede olduğu gibi, işletmenin dönem sonundaki finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akışlarını) tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu veya bu bilgilere ilişkin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını belirtir.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirtilmesi ve denetçi görüşü üzerindeki etkisi

A30. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin denetçi görüşünde belirtilmesi, denetçi görüşünün neye göre verildiğine ilişkin rapor kullanıcılarına bilgi verme amaçlı olup, 14 üncü paragrafta zorunlu kılınan değerlendirmeyi sınırlandırma amacını taşımaz. Geçerli finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibi terimlerle belirtilir:

“Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ...” veya

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

A31. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, finansal raporlama standartlarını ve mevzuat hükümlerini kapsadığı durumlarda, ilgili çerçeve örneğin şu terimlerle belirtilir; “Türkiye Muhasebe Standartları ve ... sayılı ... Kanununun hükümlerine uygun olarak ...”. BDS 210, finansal raporlama standartları ile mevzuat hükümleri arasında uyumsuzlukların olduğu durumları ele almaktadır.²⁰

A32. A8 paragrafında belirtildiği üzere, finansal tablolar iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir ve dolayısıyla bunların her ikisi birden geçerli finansal raporlama çerçevesidir. Buna göre, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulurken her bir çerçeve ayrı ayrı dikkate alınır ve 35-36 ncı paragraflar uyarınca oluşturulan denetçi görüşü her iki çerçeveye de aşağıdaki şekilde atıfta bulunur:

²⁰ BDS 210, 18 inci paragraf

- (a) Finansal tabloların her bir çerçeveye ayrı ayrı uygunluk sağladığı durumlarda iki ayrı görüş verilir, başka bir ifadeyle: Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevelerinden birisine (örneğin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak hazırlandığı görüşü ve finansal tabloların diğer geçerli finansal raporlama çerçevesine (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak hazırlandığı görüşü. Bu görüşler ayrı olarak veya tek bir cümlede ifade edilebilir (örneğin; finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle Türkiye Muhasebe Standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmaktadır).
- (b) Finansal tabloların çerçevelerden birisine uygunluk sağladığı, ancak diğerine uygunluk sağlamadığı durumlarda, finansal tabloların bir çerçeveye (örneğin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak hazırlandığına ilişkin olumlu görüş verilebilir, ancak BDS 705 uyarınca diğer çerçeve (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartları) için olumlu görüş dışında bir görüş verilir.
- A33. A10 paragrafında belirtildiği üzere, finansal tablolar belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluk sağlayabilir ve ayrıca bu finansal tablolarda, diğer finansal raporlama çerçevesine ne ölçüde uygunluk sağlandığı açıklanabilir. A46 paragrafında açıklandığı üzere, bu tür ilâve bilgiler, finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemediğinden denetçi görüşünün kapsamına girmektedir.
- (a) Diğer çerçeveye sağlanan uygunluğa yönelik açıklamanın yanıltıcı olması durumunda, BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilir.
- (b) Açıklama yanıltıcı olmamakla birlikte denetçi, açıklamanın, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede bir öneme sahip olduğu yargısına varırsa, BDS 706 uyarınca, açıklamaya dikkat çekmek amacıyla Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklenir.

Diğer Raporlama Sorumlulukları (Bakınız: 38-39 uncu paragraflar)

- A34. Denetçinin, finansal tablolara ilişkin BDS'ler kapsamındaki raporlama yapma sorumluluğunun yanında diğer hususlara ilişkin ilâve raporlama sorumlulukları bulunabilir. Örneğin, finansal tabloların denetimi sırasında belirli hususların denetçinin dikkatini çekmesi durumunda, denetçiden söz konusu hususlara ilişkin raporlama yapması talep edilebilir. Alternatif olarak, denetçiden, belirli ilâve prosedürleri uygulaması ve bunlara ilişkin raporlama yapması veya muhasebe defter ve kayıtlarının yeterliliği gibi belirli hususlara ilişkin görüş vermesi talep edilebilir. Kurum tarafından yayımlanan düzenlemeler denetçinin diğer raporlama sorumlulukları hakkında rehberlik sağlayabilir.
- A35. Bazı durumlarda ilgili mevzuat, denetçinin, finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda bahsi geçen diğer sorumluluklar hakkında raporlama yapmasını zorunlu kılabilir veya buna izin verebilir. Diğer durumlarda ise, denetçinin bu hususlara ilişkin olarak ayrı bir rapor düzenlemesi gerekebilir veya buna izin verilebilir.

A36. Denetçinin finansal tablolara ilişkin BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluğunun açık ve net bir biçimde ayırt edilebilmesi için söz konusu diğer raporlama sorumlulukları, denetçi raporunun ayrı bir bölümünde ele alınır. İlgili durumlarda bu bölüm, diğer raporlama sorumluluklarına ilişkin paragraf(lar)ın içeriğini tanımlayan alt başlık(lar) içerebilir.

Denetçinin İmzası (Bakınız: 40 inci paragraf)

A37. Denetçinin imzası, mevzuata uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı durumlarda, denetçinin imzasına ek olarak denetçinin denetçi raporunda mesleki unvanını veya denetçinin ya da -uygun hâllerde- denetim şirketinin Kurum tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Denetçi Raporu Tarihi (Bakınız: 41 inci paragraf)

A38. Denetçi raporunun tarihi; bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda denetçi raporu kullanıcılarını bilgilendirir. Denetçi raporu tarihinden sonraki işlem ve olaylara ilişkin denetçinin sorumluluğu, BDS 560'ta ele alınmaktadır.²¹

A39. Denetçi görüşünün finansal tablolara ilişkin olarak verilmesi ve finansal tabloların yönetimin sorumluluğunda olması sebebiyle, ilgili dipnotları dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlanmış olduğuna ve yönetimin bunlara ilişkin sorumluluğu kabul etmiş olduğuna dair kanıt elde edilmeden denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olduğu sonucuna varacak bir pozisyonda değildir.

A40. Bazı durumlarda mevzuat; ilgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararın verilmesinden sorumlu olan kişi veya organları (örneğin yöneticiler) ve gerekli onay sürecini belirler. Bu tür durumlarda, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna tarih verilmeden önce, söz konusu onaylamanın yapıldığına ilişkin kanıt elde edilir. Bazı durumlarda ise, onay süreci mevzuat tarafından düzenlenmez. Böyle durumlarda, ilgili dipnotları dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararı verme yetkisine sahip kişi veya organların belirlenmesi amacıyla, işletmenin -yönetim ve üst yönetim yapıları göz önünde bulundurularak- finansal tabloların hazırlanmasında ve bu tablolara son hâlinin verilmesinde uyguladığı prosedürler dikkate alınır. Bazı durumlarda mevzuat, finansal tabloların raporlanması sürecinde denetimin tamamlanmasının beklendiği tarihi belirtir.

A41. Bazı durumlarda, finansal tabloların kamuya açıklanmasından önce işletme ortakları tarafından bu tabloların nihai onayının verilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu tür durumlarda işletme ortakları tarafından nihai onayın verilmesi, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edildiği sonucuna varması için gerekli değildir. BDS'lerin amaçları

²¹ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar," 10-17 nci paragraflar

açısından, finansal tabloların onaylandığı tarih, yetkili kişilerin ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına karar verdiği tarih ile yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten daha önce olanıdır.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu (Bakınız: 43 üncü paragraf)

A42. BDS 200, denetçinin BDS'lere ek olarak diğer mevzuat hükümlerine uygunluk sağlaması gerekebileceğini açıklamaktadır.²² Böyle bir durumda denetçi, denetçi raporunda bu BDS'de açıklanandan farklı bir şekil veya metin kullanmakla yükümlü olabilir. 4 üncü paragrafta açıklandığı üzere denetçi raporunda tutarlılık; BDS'lere 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. Mevzuat hükümleri ile BDS'ler arasındaki farkların denetçi raporunun sadece şekliyle veya metniyle ilgili olması ve denetçi raporunun asgari olarak 43(a)-(ğ) paragrafında tanımlanan unsurlardan her birini içermesi hâlinde, denetçi raporunda Bağımsız Denetim Standartlarına atıf yapılabilir. Buna göre böyle durumlarda, denetçi raporunda mevzuatta yer alan raporlama hükümlerince belirtilen şekil ve metin kullanılmış olsa dahi, denetçinin BDS'lerin hükümlerine uygunluk sağlamış olduğu düşünülür. Mevzuatta yer alan özel hükümler BDS'lerle çelişmiyorsa, bu BDS'de öngörülen şekil ve metnin kullanılması, denetçi raporunun, raporun kullanıcıları tarafından kolay bir şekilde BDS'lere uygun olarak yürütülmüş bir denetime ilişkin rapor olduğunun belirlenmesine yardımcı olur. (BDS 210; mevzuatın, denetçi raporunun şekil veya metni için BDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngördüğü durumları ele almaktadır).

Başka Bir Denetim Standardı Setine ve Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu (Bakınız: 44 üncü paragraf)

A43. Denetçi, ilgili diğer denetim standardı setine uygunluk sağlamanın yanı sıra, denetimle ilgili olan BDS'lerin her birine uygunluk sağladığında, denetçi raporunda, denetimin hem Bağımsız Denetim Standartlarına hem de diğer denetim standardı setine uygun olarak yürütülmüş olduğunu ifade edebilir.²³

A44. BDS'lerde yer alan hükümler ile diğer denetim standardı setinde yer alan hükümler arasında denetçinin farklı bir görüş oluşturmaya sebep olacak veya belirli durumlarda BDS'lerin gerektirdiği Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını eklemesine engel olacak şekilde bir uyumsuzluğun mevcut olması durumunda, hem Bağımsız Denetim Standartlarına hem de diğer denetim standardı setine atıf yapılması uygun değildir. Örneğin, diğer denetim standardı seti işletmenin sürekliliğine ilişkin bir problemin vurgulanması amacıyla denetçinin Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemesine izin

²² BDS 200, A55 paragrafı

²³ BDS 200, A56 paragrafı

vermeyebilir ancak, BDS 570 bu tür durumlarda denetçinin Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemesini zorunlu kılar.²⁴ Böyle bir durumda, denetçi raporu, hangi denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmış ise yalnızca o denetim standartlarına (Bağımsız Denetim Standartlarına veya diğer denetim standardı setine) atıf yapar.

Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler (Bakınız: 46-47 nci paragraflar)

- A45. Bazı durumlarda işletmenin finansal tablolar ile birlikte geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınmayan ilâve bilgileri sunması, mevzuat veya standartlar uyarınca zorunlu tutulabilir veya işletme bunları sunmayı ihtiyari olarak seçebilir. Örneğin ilâve bilgiler, kullanıcının geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin anlayışını artırmak veya belirli finansal tablo kalemlerine ilişkin ilâve açıklama sağlamak üzere sunulabilir. Bu bilgiler genellikle ilâve listelerde veya ilâve dipnotlarda sunulur.
- A46. Denetçi görüşü, niteliği ve sunulma şekliyle dolaylı finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemeyen ilâve bilgileri kapsar. Örneğin; finansal tablo dipnotları, finansal tabloların başka bir finansal raporlama çerçevesine ne ölçüde uygunluk sağladığına ilişkin açıklamaları içerdiğinde bu durum geçerli olur. Denetçinin görüşü, finansal tablolardan çapraz referanslama yapılan ilâve listeleri veya dipnotları da kapsar.
- A47. Giriş paragrafında finansal tabloları oluşturan tablolara ilişkin verilen açıklamada dipnotlara yapılan atıf yeterliyse, denetçi görüşü tarafından kapsanan ilâve bilgilere denetçi raporunun giriş paragrafında özel olarak atıf yapılması gerekmez.
- A48. Mevzuat, ilâve bilgilerin denetlenmesini zorunlu kılmayabilir ve yönetim denetçinin ilâve bilgileri finansal tabloların denetimi kapsamına dâhil etmesini denetçiden talep etmemeye karar verebilir.
- A49. Denetlenmemiş ilâve bilgilerin, denetçi görüşünün kapsamı içinde yer alıyormuş gibi yorumlanabilecek şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin denetçinin değerlendirmesi; örneğin, bu bilgilerin finansal tablolara ve -varsa- denetlenmiş herhangi bir ilâve bilgiye ilişkin olarak nerede sunulduğunu ve bunların açık şekilde “denetlenmemiş” olarak belirtilip belirtilmediğini içerir.
- A50. Yönetim, denetçi görüşü kapsamında yer alıyormuş gibi yorumlanabilecek olan denetlenmemiş ilâve bilgilerin sunumunda, aşağıdaki gibi değişiklikler yapabilir:
- Denetlenmiş ve denetlenmemiş bilgilerin açıkça birbirinden ayrılmasını sağlamak amacıyla, finansal tablolardan, denetlenmemiş ilâve listelere veya denetlenmemiş dipnotlara yapılan çapraz referansların çıkarılması.
 - Denetlenmemiş ilâve bilgilerin finansal tabloların dışına çıkarılması veya şartların buna izin vermemesi hâlinde denetlenmemiş dipnotların hepsinin zorunlu finansal tablo dipnotlarının sonuna yerleştirilmesi ve denetlenmemiş olarak açıkça

²⁴ BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 19 uncu paragraf

adlandırılması. Denetlenmiş dipnotlarla karışmış olan denetlenmemiş dipnotlar, denetlenmiş oldukları yönünde yanlış şekilde yorumlanabilirler.

- A51. İlâve bilgilerin denetlenmemiş olması, denetçinin, denetlenmiş finansal tablolarla olan önemli tutarsızlıkları belirlemek üzere söz konusu bilgileri inceleme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Denetçinin denetlenmemiş ilâve bilgilere ilişkin sorumlulukları BDS 720²⁵'de tanımlanan sorumluluklarla tutarlıdır.

²⁵ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

(Bakınız: A14 paragrafı)

Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu Örneği

- Örnek 1: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış ve bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış ve bir uygunluk çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış ve bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak hazırlanmış olan konsolide finansal tablolara ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 4: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Tam bir finansal tablolar setinin bağımsız denetimi yürütülmüştür.**
- **Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından genel amaçlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

¹ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

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

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

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla⁴ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.⁵ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (*veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

⁴ 3 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.”

⁵ Denetçinin, finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 3 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

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

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]⁶

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

⁶ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Tam bir finansal tablolar setinin mevzuat tarafından zorunlu kılınan bağımsız denetimi yürütülmüştür.**
- **İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılamak üzere tasarlanmış, mevzuatı içeren, ancak gerçeğe uygun sunum çerçevesi olmayan bir Finansal Raporlama Çerçevesine (XYZ Kanununa) uygun olarak genel amaç doğrultusunda hazırlanmıştır.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin⁷ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların XYZ Kanununa uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal

⁷ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.⁸ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, XYZ Kanununa uygun olarak hazırlanmıştır.

[Bağımsız Denetçinin imzası]⁹

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

⁸ Denetçinin finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”

⁹ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluğu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Ana ortaklık yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi yürütülmüştür.**
- **Topluluk denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210’da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Topluluk finansal tablolarının denetimine ek olarak, denetçinin mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor¹⁰

ABC Şirketi ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin¹¹ Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹² ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen konsolide finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık

¹⁰ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹¹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹² Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan konsolide finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”

içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla¹³ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.¹⁴ Bağımsız denetim, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, konsolide finansal tablolar, ABC Şirketi ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını <C:\Users\utku.doganoglu\AppData\Local\Microsoft\Windows\Temporary Internet Files\Content.Outlook\CJ3EWF8\BDS 700-Ekleri Kurul.docx - msocom 1> ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (*veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

¹³ 12 nci dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan konsolide finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz”

¹⁴ Denetçinin konsolide finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 12 nci dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

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

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]¹⁵

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

¹⁵ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 4:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **İşletme yönetimi tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunun denetimi yürütülmüştür.**
- **Yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler finansal tablolarla tutarlıdır ve gerçeği yansıtmaktadır.**

YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunun BDS'ler Çerçevesinde Denetimine İlişkin Rapor

ABC Şirketinin (...) tarihinde sona eren hesap dönemine ilişkin yıllık faaliyet raporunu, denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu¹⁶

Şirket yönetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 514 üncü maddesi uyarınca yıllık faaliyet raporunun finansal tablolarla tutarlı olacak ve gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından ve bu nitelikteki bir faaliyet raporunun hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Şirketin faaliyet raporuna yönelik olarak TTK'nın 397 nci maddesi çerçevesinde yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin Şirketin finansal tablolarıyla tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş vermektir.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin finansal tablolarla tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, tarihi finansal bilgiler hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, bağımsız denetçinin mesleki

¹⁶ Şirket nevi'ne göre uygun başlık kullanılacaktır.

muhakemesine dayanır.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, denetlenen finansal tablolarla tutarlıdır ve gerçeği yansıtmaktadır.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünde, denetçi tarafından TTK'nın 402 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan analiz ve irdelemelere yer verilecektir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]¹⁷

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

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