

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 705

*BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ
VERİLMESİ*

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 705
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ
VERİLMESİ
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar	6
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi.....	7-15
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekil ve İçeriği	16-27
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	28
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri	A1
Önemli Yanlışlıkların Niteliği	A2–A7
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği.....	A8–A12
Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu.....	A13–A15
Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Diğer Hususlar	A16
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekil ve İçeriği.....	A17–A24
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A25
Ek: Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 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 BDS 700¹ uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu düzenler.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

2. Bu BDS’de -olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak- üç farklı görüş türü belirlenmektedir: Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:
 - (a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği ve
 - (b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi.

(Bakınız: A1 paragrafı)

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı,
 - (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya
 - (b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık ve net bir biçimde ifade etmektir.

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Olumlu görüş dışındaki bir görüş: Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınmadır.

¹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

- (b) Yaygın: Yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için yanlışlıklar bağlamında kullanılan bir terimdir. Denetçinin muhakemesine göre, finansal tablolar üzerindeki yaygın etkiler:
- (i) Finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir,
 - (ii) Sınırlı olmaları durumunda, finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler,
 - (iii) Açıklamalara ilişkin olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil ederler.

Ana Hükümler

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

6. Denetçi,

- (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya (Bakınız: A2-A7 paragrafları)
- (b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse (Bakınız: A8-A12 paragrafları)

olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

7. Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir:

- (a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya
- (b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

8. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

Görüş Vermekten Kaçınma

9. Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.
10. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu

11. Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verilmesine veya görüş vermekten kaçınılmasına yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder.
12. Yönetimin 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, -üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde²- konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir.
13. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, bu durumun sonuçlarına aşağıdaki şekillerde karar verir:
 - (a) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya
 - (b) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa:
 - (i) Mevzuatın izin vermesi ve uygulanabilir olması durumunda, denetimden çekilir veya (Bakınız: A13-A14 paragrafları)
 - (ii) Denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır.

² BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf

14. Denetçi, 13(b)(i) paragrafında belirtilen şekilde denetimden çekilirse, denetimden çekilmeden önce, denetim sırasında belirlenen ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan yanlışlıklara ilişkin hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (Bakınız: A15 paragrafı).

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Diğer Hususlar

15. Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi veya görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz. Bu şartlar altında aynı raporda³ bu tür bir olumlu görüşe yer verilmesi, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınma durumuyla çelişir (Bakınız: A16 paragrafı).

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekil ve İçeriği

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesinin Dayanağı Paragrafı

16. Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700'ün zorunlu kıldığı belirli unsurların yanı sıra, denetçi raporuna olumlu görüş dışındaki bir görüşe sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren bir paragraf ekler. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve duruma göre “Sınırlı Olumlu Görüşün (Şartlı Görüşün) Dayanağı”, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” veya “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlıklarını kullanır (Bakınız: A17 paragrafı).
17. Finansal tablolarda, (sayısal açıklamalar dâhil) belirli tutarlarla ilgili önemli bir yanlışlık olması durumunda -mümkün olması hâlinde- denetçi, yanlışlığın finansal etkilerinin açıklamasına ve tutarına, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında yer verir. Finansal etkilerin sayısal ölçümünün mümkün olmaması hâlinde denetçi, bu durumu da olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında belirtir (Bakınız: A18 paragrafı).
18. Finansal tablolarda, sayısal olmayan açıklamalarla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda denetçi, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafına söz konusu açıklamalardaki yanlışlıkla ilgili bir izahat ekler.
19. Finansal tablolarda, açıklanması zorunlu olan bilgilerin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, denetçi:
- (a) Açıklama yapılmamasına ilişkin durumu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
 - (b) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında, söz konusu açıklanmayan (ihmal edilen) bilgilerin niteliğini tanımlar ve

³ BDS 805, “Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”, denetçinin, finansal tabloya ait bir veya daha fazla belirli unsur, hesap veya kalem hakkında ayrı ayrı görüş vermekle görevlendirildiği durumları ele alır.

- (c) Mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında söz konusu ihmal edilen açıklamalara -mümkün olması ve finansal tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması şartıyla- yer verir.

(Bakınız: A19 paragrafı)

20. Olumlu görüş dışındaki bir görüş, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinden kaynaklanıyorsa denetçi, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında bu durumun sebeplerine yer verir.
21. Denetçi, finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermekten kaçınmış olsa dahi, kendisinin haberdar olduğu ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirecek diğer hususların sebeplerini ve etkilerini olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında açıklar (Bakınız: A20 paragrafı).

Görüş Paragrafı

22. Olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, görüş paragrafı için duruma göre “Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)”, “Olumsuz Görüş” veya “Görüş Vermekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır (Bakınız: A21, A23-A24 paragrafları).
23. Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) vermesi durumunda denetçi, “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre;
- (a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını) veya
- (b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olduğunu

belirtir.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, verdiği görüşte, bu duruma uygun olarak “... hususunun/hususlarının muhtemel etkileri hariç olmak üzere...” ifadesini kullanır (Bakınız: A22 paragrafı).

24. Olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı, görüş paragrafında, denetçinin görüşüne göre;
- (a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak

gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya

- (b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olduğunu

belirtir.

25. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş vermektan kaçınması durumunda denetçi, görüş paragrafında:

- (a) Görüş Vermektan Kaçınmanın Dayanağı paragrafında tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini ve bu sebeple
- (b) Finansal tablolara ilişkin görüş bildirmedini (vermediğini)

ifade eder.

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş) veya Olumsuz Görüş Vermesi Durumunda Denetçinin Sorumluluğunun Tanımı

26. Denetçi, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda, denetçinin sorumluluğuna ilişkin açıklamayı; elde etmiş olduğu denetim kanıtlarının, olumlu görüş dışındaki denetim görüşüne dayanak teşkil etmek için yeterli ve uygun olduğuna inandığını ifade edecek şekilde değiştirir.

Görüş Vermektan Kaçınması Durumunda Denetçinin Sorumluluğunun Tanımı

27. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için görüş vermektan kaçınması durumunda denetçi, denetçi raporunun giriş paragrafını, finansal tabloları denetlemek üzere görevlendirilmiş olduğunu ifade edecek şekilde değiştirir. Ayrıca denetçi, denetçinin sorumluluğuna ve denetimin kapsamına ilişkin açıklamayı, yalnızca aşağıdaki hususu ifade edecek şekilde değiştirir:

“Sorumluluğumuz, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttüğümüz bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Bununla birlikte, Görüş Vermektan Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan (hususlardan) dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.”

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

28. Denetçi, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi düşündüğünde, kendisini bu görüşü vermeye sevk eden durumları ve söz konusu görüş metnini üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (Bakınız: A25 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri (Bakınız: 2 nci paragraf)

- A1. Aşağıdaki tablo, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olan hususa ilişkin yaptığı muhakemenin ve söz konusu hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığının, verilecek görüş türünü nasıl etkilediğini göstermektedir.

<i>Olumlu Görüş Dışında bir Görüş verilmesine neden Olan Hususun Niteliği</i>	<i>Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi</i>	
	<i>Önemli ancak Yaygın Değil</i>	<i>Önemli ve Yaygın</i>
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Görüş vermektan kaçınma

Önemli Yanlışlıkların Niteliği (Bakınız: 6(a) paragrafı)

- A2. BDS 700 denetçinin, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilip edilmediği konusunda bir sonuca varmasını zorunlu kılar.⁴ Denetçi bu sonuca varırken, finansal tablolardaki -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıklara ilişkin olarak BDS 450 uyarınca yaptığı değerlendirmesini de dikkate alır.⁵
- A3. BDS 450’ye göre yanlışlık; raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık,
- Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
 - Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya
 - Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği
- ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygunluğu

⁴ BDS 700, 11 inci paragraf

⁵ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 11 inci paragraf

- A4. Yönetimin seçmiş olduğu muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak aşağıdaki durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:
- (a) Seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olmadığı durumlarda veya
 - (b) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtmadığı durumlarda.
- A5. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanmasına ve açıklanmasına yönelik hükümler içerir. Bir işletme, önemli muhasebe politikalarına ilişkin seçimini değiştirdiğinde ancak söz konusu hükümlere uygunluk sağlamadığında, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygulanması

- A6. Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar;
- (a) Yönetimin seçilen muhasebe politikalarını finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olarak (uygulamada tutarlılık) uygulamaması durumunda (seçilen muhasebe politikalarının, benzer işlem ve olaylara veya dönemler arasında tutarlı biçimde uygulanmadığı durumlar dâhil olmak üzere) veya
 - (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulama yöntemi sebebiyle (uygulamada sehven yapılan hata gibi)
- ortaya çıkabilir.

Finansal Tablo Açıklamalarının Uygunluğu veya Yeterliliği

- A7. Finansal tablo açıklamalarının uygunluğu veya yeterliliğiyle ilgili olarak aşağıdaki durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:
- (a) Finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermediği durumlarda,
 - (b) Finansal tablolardaki açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığı durumlarda veya
 - (c) Finansal tablolarda, gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken açıklamalara yer verilmediği durumlarda.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği (Bakınız: 6(b) paragrafi)

- A8. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi (denetimin kapsamının sınırlanması (kısıtlanması) olarak da ifade edilir) aşağıdakilerden kaynaklanabilir:
- (a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar,
 - (b) Denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlamasıyla ilgili durumlar veya
 - (c) Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar).

- A9. Denetçinin alternatif prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebildiği durumlarda, belirli bir prosedürün uygulanamaması, denetimin kapsamı üzerinde bir sınırlama teşkil etmez. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, 7(b) paragrafı veya 10 uncu paragraf hükümlerinden uygun olanı uygulanır. Yönetim tarafından getirilen sınırlamaların, denetim üzerinde başka etkileri (örneğin denetçinin hile risklerine ilişkin değerlendirmesi ve denetime devam edip etmeme düşüncesi üzerinde etkisi) olabilir.
- A10. İşletmenin kontrolü dışındaki durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:
- İşletmenin muhasebe kayıtlarının tamamen tahrip olmuş olması.
 - Topluluğa bağlı önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu otoritesi tarafından süresiz olarak el konulmuş olması.
- A11. Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:
- İşletmenin, bir iştiraki için özkaynak yöntemini kullanmasının zorunlu olması ve denetçinin özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.
 - Denetçinin görevlendirilmesinin (seçilmesinin) zamanlamasının, denetçiye, fiziki stok sayımını gözleme imkânı vermemesi.
 - Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve ayrıca işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.
- A12. Yönetimin denetim kapsamına getirdiği sınırlamalardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumuna verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:
- Yönetimin, denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesini engellemesi.
 - Yönetimin, denetçinin belirli hesap bakiyelerine ilişkin dış teyit taleplerini engellemesi.

Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu (Bakınız: 13(b)-14 üncü paragraflar)

- A13. Denetimden çekilmenin uygulanabilirliği, denetimin, yönetimin kapsamı sınırladığı andaki tamamlanma aşamasına bağlı olabilir. Denetimin büyük ölçüde tamamlandığı durumlarda denetçi, denetimden çekilmeden önce, mümkün olduğu ölçüde denetimi tamamlamaya, görüş vermekten kaçınmaya ve Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında kapsam sınırlamasını açıklamaya karar verebilir.

- A14. Mevzuatın, denetçinin denetime devam etmesini gerektirdiği bazı özel durumlarda, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum, kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarını denetlemek üzere atanmış olan denetçiler için geçerli olabilir. Ayrıca bu durum, denetçinin belirli bir dönemi kapsayan finansal tabloları denetlemek üzere veya belirli bir dönem için görevlendirildiği (seçildiği) ve söz konusu finansal tablolara ilişkin denetim tamamlanmadan önce ya da içinde bulunulan dönem sona ermeden önce denetimden çekilmesinin yasaklandığı durumlarda da geçerli olabilir. Ayrıca denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklemenin gerekli olduğuna karar verebilir.⁶
- A15. Denetçinin, kapsam sınırlaması sebebiyle denetimden çekilmenin gerektiği sonucuna varması durumunda, denetimden çekilmeyle ilgili hususların ilgili kamu kurumlarına veya işletme sahiplerine iletilmesi hususunda mevzuat hükümleri bulunabilir.

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Diğer Hususlar (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A16. Belirli bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmesi ve aynı raporda, farklı bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında aynı finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmesi⁷; denetçinin olumsuz görüşü veya görüş vermektan kaçınması ile çelişmeyecek olan raporlama durumuna örnek olarak verilebilir.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekil ve İçeriği

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesinin Dayanağı Paragrafı (Bakınız: 16,17, 19 ve 21 inci paragraflar)

- A17. Denetçi raporundaki tutarlılık, kullanıcıların anlayışını artırmaya ve olağan dışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlemesine yardımcı olur. Bu sebeple, olumlu görüş dışındaki bir görüş metninde ve bu görüşün dayanağına ilişkin açıklamada tekdüzelik mümkün olmayabilir ancak denetçi raporunun şekil ve içeriğinin tutarlılık göstermesi, olması istenen bir durumdur.
- A18. Denetçinin, raporunda yer alan olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında açıklayabileceği önemli yanlışlıkların finansal etkilerine örnek olarak; stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net kâr ve özkaynak üzerindeki etkilerin tutarı gösterilebilir.
- A19. Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında, finansal tablolarda ihmal edilen bilgilerin açıklanması, aşağıdaki durumlarda mümkün değildir:
- (a) Yönetimin açıklamaları hazırlamamış olması veya açıklamaların başka bir sebeple denetçinin kullanımına sunulmamış olması veya

⁶ BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, A5 paragrafı

⁷ Bu durumun tanımını için BDS 700’ün A32 paragrafına bakınız.

- (b) Denetçinin muhakemesine göre açıklamaların, denetçi raporuna nispeten aşırı derecede fazla olması.

A20. Olumsuz görüş verme veya görüş vermekten kaçınmanın dayanağı paragrafında açıklanan özel bir hususla ilgili olarak olumsuz görüş verilmesi veya görüş vermekten kaçınılması, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektirecek belirlenmiş diğer hususların açıklanmamasını haklı çıkarmaz. Bu tür durumlarda, denetçinin haberdar olduğu diğer hususların açıklanması, finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun olabilir.

Görüş Paragrafı (Bakınız: 22-23 üncü paragraflar)

A21. Bu paragraf başlığına yer verilmesi, kullanıcılara, olumlu görüş dışında bir görüş verilmiş olduğunu açıkça gösterir ve söz konusu görüşün türünü belirtir.

A22. Denetçi sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verdiğinde, görüş paragrafında “yukarıdaki açıklama ile” veya “...’e bağlı olarak” gibi ifadelerin kullanılması uygun olmayacaktır; çünkü bu ifadeler yeterince açık veya kuvvetli değildir.

Örnek Denetçi Raporları

A23. Ek bölümünde yer alan 1 inci ve 2 nci örnekler, finansal tablolar önemli yanlışlık içerdiği için denetçinin sırasıyla sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) ve olumsuz görüş verdiği denetçi raporlarını içermektedir.

A24. Ek bölümünde yer alan 3 üncü örnek, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verdiği bir denetçi raporunu içermektedir. 4 üncü örnek, finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermektan kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. 5 inci örnek, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermektan kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. Bahsi geçen son iki örnekte, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri, önemli ve yaygındır.

A24.1. *Ek bölümünde yer alan 6 ncı örnek, yönetimin yıllık faaliyet raporuna ilişkin olarak denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporunu içermektedir.*

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 28 inci paragraf)

A25. Olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine yol açan durumların ve söz konusu görüş için önerilen metnin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi;

(a) Denetçinin, olumlu görüş dışında vermeyi planladığı görüşü ve bu görüşün sebeplerini (veya bu görüşü yol açan durumları) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine,

(b) Denetçinin; üst yönetimden sorumlu olanlarla, olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine yol açan husus veya hususların niteliklerine ilişkin fikir birliğine varmasına veya bu gibi anlaşmazlık hususlarını yönetimle karşılıklı teyit etmesine ve

- (c) Üst yönetimden sorumlu olanların; olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine sebep olan husus (veya hususlar) hakkında -uygun hâllerde- denetçiye ilâve bilgi verme ve açıklamada bulunma fırsatına sahip olmasına imkân sağlar.

Ek

(Bakınız: A23-A24.1 paragrafları)

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

- Örnek 1: Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu.
- Örnek 2: Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı denetçinin olumsuz görüş verdiği denetçi raporu.
- Örnek 3: Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu.
- Örnek 4: Finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı denetçi raporu.
- Örnek 5: Finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı denetçi raporu.
- Örnek 6: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan belirli bir finansal bilgi finansal tablolarla tutarlı olmadığı için denetçinin faaliyet raporuna ilişkin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı tam bir finansal tablolar setinin denetimi yürütülmüştür.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.¹**
- **Stoklarda yanlışlık bulunmaktadır. Yanlışlık önemli olmakla birlikte, finansal tablolar üzerinde yaygın bir etkisinin bulunmadığı düşünülmektedir.**
- **Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor²

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 denetlemiştir bulunuyoruz.

Yönetimin³ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan⁴ 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 BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"

² "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

⁴ 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 sunumuyla⁵ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.⁶ 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, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin stokları, finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmektedir. Yönetim, stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. ABC Şirketinin kayıtları, yönetim stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlemiş olsaydı, stokların net gerçekleşebilir değere düşürülmesi için (...) tutarına gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, satışların maliyeti (...) tutarında artırılırken, gelir vergisinin, net kârın ve özkaynakların sırasıyla (...), (...) ve (...) tutarlarında azaltılması gerekecekti.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, 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).

⁵ 4 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 bildirme amacı taşımaz.”

⁶ 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.” 4 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]⁷

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

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

Örnek 2:

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 denetimi yürütülmüştür.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210’da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Finansal tablolar bir bağlı ortaklığın konsolidasyona dâhil edilmemesi sebebiyle önemli yanlışlık içermektedir. Önemli yanlışlığın finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olduğu düşünülmektedir. İçinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olmaması sebebiyle, yanlışlığın finansal tablolar üzerindeki etkileri belirlenememiştir.**
- **Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor⁸

ABC Şirketinin 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 ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin⁹ Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁰ 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

⁸ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁰ İşletme yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan konsolide 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.”

önemli yanlışlık 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 sunumuyla¹¹ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.¹² 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, olumsuz görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Olumsuz Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı gibi, ABC Şirketi, 20X1 yılında edindiği bağlı ortaklık olan XYZ Şirketinin edinme tarihindeki bazı önemli varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini henüz belirleyemediği için söz konusu bağlı ortaklığın finansal tablolarını konsolide edememiştir. Bu sebeple, söz konusu yatırım maliyet esasına göre muhasebeleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca, bağlı ortaklık ABC Şirketi tarafından kontrol edildiği için konsolide edilmesi gerekmektedir. Bağlı ortaklık XYZ konsolide edilmiş olsaydı, ilişkide yer alan finansal tablolardaki birçok unsur bundan önemli derecede etkilenecekti. Bağlı ortaklığın konsolide edilmemesinin konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir.

Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı konsolide finansal tablolar, ABC Şirketi ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (*veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır*).

¹¹ 10 uncu 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 bildirme amacı taşımaz.”

¹² 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.” 10 uncu 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 konsolide 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]¹³

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

¹³ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı tam bir finansal tablolar setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi yurt dışındaki bir iştirakteki yatırımla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor¹⁴

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.

Yönetimin¹⁵ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁶ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık 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

¹⁴ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

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

¹⁶ İşletme 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 finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”

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 tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla¹⁷ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.¹⁸ 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, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin yıl içinde edinerek özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirdiği ve yurt dışı iştirak niteliği taşıyan XYZ Şirketindeki yatırımı, 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosunda (...) tutarı üzerinden gösterilmiştir. ABC Şirketinin XYZ Şirketinin net kârındaki payı olan (...) tutarı ABC Şirketinin aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelirine dâhil edilmiştir. XYZ Şirketinin finansal bilgilerine, yönetimine ve denetçilerine olan erişimimize izin verilmemesi sebebiyle, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XYZ Şirketindeki yatırımının defter değeri ve ABC Şirketinin, XYZ Şirketinin ilgili hesap dönemine ait net kârındaki payı hakkında tarafımızca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir. Buna bağlı olarak, bu tutarlarda herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediği tespit edilememiştir.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, 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*).

¹⁷ 16 ncı 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.”

¹⁸ 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.” 16 ncı 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]¹⁹

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

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

Örnek 4:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı tam bir finansal tablolar setinin denetimi yürütülmüştür.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210’da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Denetçi, finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, şirketin net varlıklarının %90’ından fazlasını oluşturan bir iş ortaklığı yatırımının finansal bilgilerine ilişkin denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olduğu düşünülmektedir.**
- **Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor²⁰

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.

Yönetimin²¹ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan²² 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. Bununla birlikte, Görüş

²⁰ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²¹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

²² İşletme 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 finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”

Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

ABC Şirketinin yurtdışındaki iş ortaklığı niteliğinde olan XYZ Şirketindeki yatırımı, ABC Şirketinin finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmekte olup, bu tutar 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin net varlıklarının %90'ından fazlasını oluşturmaktadır. XYZ Şirketinin denetçilerinin çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere yönetimine ve denetçilerine erişimimize izin verilmemiştir. Bunun sonucunda, ABC Şirketinin XYZ Şirketinin varlıklarında müştereken kontrol ettiği pay, XYZ Şirketinin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu pay, XYZ Şirketinin ilgili yıla ilişkin gelir ve giderlerindeki pay ve özkaynak değişim tablosu ile nakit akış tablosunu oluşturan unsurlarla ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tarafımızca tespit edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınma

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı, tarafımızca denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz.

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]²³

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

²³ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 5:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı tam bir finansal tablolar setinin denetimi yürütülmüştür.**
- **Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Denetçi, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, işletmenin stokları ve ticari alacaklarına ilişkin denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olduğu düşünülmektedir.**
- **Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor²⁴

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.

Yönetimin²⁵ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan²⁶ 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. Bununla birlikte, Görüş

²⁴ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²⁵ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

²⁶ İşletme 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 finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”

Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

31 Aralık 20X1 tarihinden sonra ABC Şirketinin denetçileri olarak seçtiğimiz için dönem başındaki ve sonundaki fiziki stok sayımını gözlemleyememiş bulunuyoruz. 31 Aralık 20X0 ve 20X1 tarihleri itibarıyla elde tutulan ve finansal durum tablosunda sırasıyla (...) ve (...) tutarıyla gösterilen stokların miktarlarına ilişkin olarak alternatif prosedürlerle tatmin edici bir kanaate ulaşılamamıştır. Ayrıca, Eylül 20X1 tarihinde uygulamaya konulan yeni bilgisayarlı alacak hesapları sistemi, alacak hesaplarında çok sayıda hataya sebep olmuştur. Denetim raporu tarihi itibarıyla, yönetim hâlâ sistem eksikliklerinin giderilmesi ve hataların düzeltilmesine devam etmekteydi. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla toplam (...) tutarıyla finansal durum tablosuna dâhil edilmiş olan alacak hesapları tarafımızca alternatif prosedürlerle teyit edilememiş veya doğrulanamamıştır. Bu hususların bir sonucu olarak, kaydedilmiş ve kaydedilmemiş stoklar ve alacak hesapları ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ve nakit akış tablosunu oluşturan unsurlar için herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığı tespit edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınma

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı, tarafımızca denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz.

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]²⁷

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

²⁷ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 6:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **İşletme yönetimi tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporunun denetimi yürütülmüştür.**
- **Yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerle finansal tablolar arasında tutarsızlık bulunmaktadır.**

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 ait yıllık faaliyet raporunu, denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu²⁸

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 muhakemesine dayanır.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu

²⁸ Şirket nev'ine göre uygun başlık kullanılacaktır.

görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun (...) bölümünün (...) paragrafında yer alan finansal bilgilerle finansal tablolar arasında tutarsızlık bulunmaktadır. Söz konusu paragrafta ayrıntıya girmeden şu ifade yer almaktadır: “Şirketin bu dönemki ticari faaliyetleri, bir önceki dönemin kârına kıyasla kârda %10’luk bir artış sağlamıştır”. Oysa kâr/zarar hesabına bakıldığında; Şirketin dönem kârının, ticari faaliyetlerden değil durdurulan bir faaliyete ilişkin varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan (...) tutarında bir kârı kapsadığı görülmektedir. Varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan söz konusu kâr olmaksızın Şirket, (...) tutarında bir dönem kârı raporlamış olacaktır ki bu tutar -kıyas esasına göre- bir önceki dönem kârında %25’lik bir azalmaya tekabül etmektedir.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen husus dışında, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, 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]²⁹

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

²⁹ 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.