Tebliğ

Sermaye Piyasası Kurulundan:

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

Tebliğ değişikliklerine ilişkin liste:

1- (27/7/2006 tarihli ve 26241 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 23 yayımlanmıştır.)

2- (27/8/2008 tarihli ve 26980 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 24 yayımlanmıştır.)

3- (25/10/2009 tarihli ve 27387 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 25 yayımlanmıştır.)

4- (9/3/2011 tarihli ve 27869 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 26 yayımlanmıştır.)

5- (26/3/2011 tarihli ve 27886 sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 27 yayımlanmıştır.)**(*)**

6- (28/6/2013 tarihli ve 28691sayılı Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri: X, No: 28 yayımlanmıştır.)

Başlangıç Hükümleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Tebliğin amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Tebliğ, 4'üncü maddede tanımlanan işletmelerin finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerinin incelenmesi dahil bağımsız denetiminde uygulanır.

(2) Bu Tebliğin "Kısımlarına" karşılık gelen "Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları" ile "Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi Standardı"na ilişkin tabloya, ek-1'de yer verilmiştir.

Dayanak

MADDE 3 - (1) Bu Tebliğ, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16, 22/d ve 22/e maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 - (1) Bu Tebliğde geçen;

a) Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarını,

b) Bağımsız denetim: İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını,

c) Bağımsız denetim kuruluşu: Bu Tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşları,

ç) Bağımsız denetim standartları: Yapılacak bağımsız denetimlerin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kurallarını,

d) Finansal raporlama/muhasebe standartları: Kurul tarafından belirlenerek yayımlanan finansal raporlama ilke, esas ve kurallarını,

e) Finansal tablolar: Dipnotlarıyla birlikte konsolide olanlar dahil bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özsermaye değişim tablosunu,

f) İnceleme (Sınırlı bağımsız denetim): Ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını,

---

(*)(30/3/2011 tarihli ve 27890 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan düzeltme metni: 26/3/2011 tarihli ve 27886 sayılı Resmî Gazete'de aslına uygun olarak yayımlanan, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"in başlığında 26 olarak yer alan Tebliğ numarası; Sermaye Piyasası Kurulunun 29/3/2011 tarihli ve 3354 sayılı yazısı üzerine 27 olarak düzeltilmiştir.

g) İşletme: İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dahil, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmeleri,

ğ) Kanun: 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu,

h) Kurul: Sermaye Piyasası Kurulunu,

ı) Liste: Sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlar listesini,

i) Müşteri: Bağımsız denetim yaptırmak üzere, bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme imzalamış olan işletmeleri,

j) Ortaklık: Kanunda tanımlanan ihraççıları ve halka açık anonim ortaklıkları,

k) Sermaye piyasası kurumları: Kanunda tanımlanan kurumları,

l) Yönetici: Bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili yönetim kurulu başkan ve üyesi, genel müdür, genel müdür yardımcısı, müdür gibi unvanları taşıyan bağımsız denetçileri,

m) Denetim programı (Ek. Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile): Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerini çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirerek, kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği dokümanı,

ifade eder.

Bağımsız denetime ve incelemeye (sınırlı bağımsız denetime) tabi işletmeler

MADDE 5 – (Değişik: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar.

(2) Aşağıdaki işletmelerin, Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır.

a) Yatırım kuruluşları,

b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,

c) İpotek finansmanı kuruluşları,

ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

(3) Yukarıda (ç) bendinde belirtilen ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.

(4) Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği kapsamında payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamında değildir.

Özel bağımsız denetime tabi işletmeler

MADDE 6 - (1) Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların bu Tebliğin "Başlangıç Hükümleri" Kısmının "Tanımlar" başlıklı maddesinde yer alan "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.

(2) Özel bağımsız denetim gerektiren haller, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri çerçevesinde belirlenir.

(3) Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur. Özel bağımsız denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir.

(4) Özel bağımsız denetim çalışmasında ve raporlamasında, bu Tebliğin 29- 31 inci Kısımlarındaki hükümlere uyulur.

(5) Özel bağımsız denetimi yapılan finansal tablo döneminden önceki yıllara ilişkin finansal tabloların bağımsız denetiminde, süre faktörü nedeniyle uygulanamayan bağımsız denetim tekniklerinin var olması halinde, bu Tebliğin "Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı" başlıklı 11 inci Kısmında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak yapılacak değerlendirme sonucunda bağımsız denetim görüşü oluşturulur ve bu Tebliğin 29-31 inci Kısımlarında düzenlenen hükümler çerçevesinde raporlanır.

Bağımsız denetim yükümlülüğünden muafiyet

MADDE 7 - (1) İşletmeler, Kurulun "İhraççıların muafiyet şartlarına …" ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetim yaptırma yükümlülüğünden muaf tutulabilirler.

BİRİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bu Tebliğ çerçevesinde gerçekleştirilecek bağımsız denetimin temel kavramlarını tanımlayarak, bunlara ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetim sırasında esas alınacak standart, ilke, usul ve esaslar ile işletme kaynaklı riskler ve bağımsız denetim faaliyetinin sürdürülme şeklinden kaynaklanan riskleri kapsar.

Bağımsız denetimin amacı

MADDE 3 - (1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.

Bağımsız denetimin kapsamı

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. Bu Tebliğ hükümlerine uygun bir bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, bu Tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.

Mesleki şüphecilik

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi; bağımsız denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, bağımsız denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi bağımsız denetim risklerini azaltır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder. Bu çerçevede; bağımsız denetçinin raporuna temel oluşturacak kanıtların toplanmasında, işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edilemez.

Makul güvence

MADDE 6 - (1) Bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapılacak bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.

(2) Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve aşağıda örneklerine yer verilen kısıtlamaların bulunması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir. Bu kısıtlamalar;

a) Örnekleme yönteminin kullanılması.

b) İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya muvazaalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar.

c) Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması.

ç) Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması.

d) İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalardır.

(3) Bu sınırlamaların söz konusu olması halinde; finansal tablolarda normal koşullarda beklenenin ötesinde önemli ölçüde yanlışlık riskini artıran olağandışı durumlar veya önemli bir yanlışlık olduğunu gösteren herhangi bir belirti bulunmasa dahi, ilave bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

Bağımsız denetim riski ve önemlilik

MADDE 7 - (1) İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli stratejiler uygular ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlere, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumludur.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tabloların Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek üzere bağımsız denetim faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır.

(4) Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim teknikleri uygular ve bu değerlendirmeye dayanarak ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır. Bağımsız denetim süreci, işletme yönetiminin bağımsız denetçiye finansal tabloları ve ilgili diğer bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ortaya çıkabilecek muhtemel riskler ve yanlışlığa sebep olabilecek hususlar üzerinde odaklanmak ve tespit edilen risklere yönelik olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle, bağımsız denetimin tasarlanmasında mesleki takdir mekanizmasının kullanımını içerir.

(5) Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgilidir; bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır. Önemlilik ve bağımsız denetim riski birbiriyle ilişkilidir. Bir bütün olarak finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıkların tespitine yönelik bağımsız denetim teknikleri tasarlanırken, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski; hem finansal tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve işletme yönetiminin bu konulara ilişkin açıklamaları kapsamında değerlendirilir.

(6) Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir.

(7) Bağımsız denetçi tarafından, ayrıca, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin dikkate alınması gerekir; çünkü bu tür hususlar, daha bağımsız denetimin başlangıcında, bağımsız denetim sırasında kullanılması gereken ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine doğrudan katkıda bulunur. Bağımsız denetimin tamamlanması aşamasında kabul edilebilir seviyede düşük bir bağımsız denetim riski, bağımsız denetçi tarafından bir bütün olarak finansal tablolar üzerinde bir görüş oluşturulmasını sağlayacak şekilde; işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları ile ilgili olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanmasını gerektirir. Bu amaca yönelik olarak, bağımsız denetçilerin çeşitli yaklaşımları kullanması mümkündür.

(8) Aşağıda, bağımsız denetim riskinin unsurları açıklanmaktadır. İşletme yönetimince bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski iki unsurdan oluşmaktadır:

a) "Yapısal risk", ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içerme riski basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerleme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari

riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir.

b) "Kontrol riski", münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur.

(9) Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçinin, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme yönetimince yapılan açıklamaları finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme, riskin tam olarak ölçülmesinden ziyade bağımsız denetçinin mesleki kanaati niteliğindedir. Bağımsız denetçinin finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirmesinin işletmenin kontrol mekanizmasının etkinliğine yönelik hususları da kapsaması durumunda; bağımsız denetçi, bu risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrol testleri yapar. Bu Tebliğ hükümleri, yapısal risk ile kontrol riskinin ayrı ayrı ele alınmasından ziyade, bunların birlikte finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski olarak değerlendirilmesini amaçlar. Ancak, yapısal risk ile kontrol riskinin, tercih edilen bağımsız denetim teknik ve yöntemleri ile uygulamaya ilişkin sebeplere bağlı olarak, ayrı ayrı veya birlikte değerlendirilmesi mümkündür. Finansal tabloların önemli yanlışlık riski içerip içermediğine ilişkin değerlendirme, niteliksel olarak veya yüzde veriler halinde niceliksel olarak ifade edilebilir.

(10) "Tespit edememe riski", bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

(11) Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır. Bağımsız denetçiye göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha düşük bir seviyede; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar düşükse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha yüksek bir seviyede gerçekleşir.

İKİNCİ KISIM
Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını, yönetici ve bağımsız denetçilerinin taşımaları gereken nitelikleri ve müşterilerin sorumluluklarına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetim kuruluşlarının sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere yetkilendirilmelerine ve yönetici ve bağımsız denetçilerine ilişkin esaslar ile uyulması gereken etik kurallara ve müşterilerin sorumluluklarına dair hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslar

Kuruluş şartları

MADDE 3 – (Değişik: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) (1) İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının;

a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olması,

*b) Anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,***(*)**

*c) Sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,***(*)**

ç) Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,

d) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak başdenetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olması

e) 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yaptırması zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi

şarttır.

Yönetici ve bağımsız denetçiler

MADDE 4 - (Değişik: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) Yönetici ve bağımsız denetçilerin;

a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olması,

b) Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben, her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklıkların bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olması,

c) Sorumlu ortak baş denetçi olabilmek için, en az iki yıl Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile faaliyet göstermeleri,

ç) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,

d) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,

e) Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması,

şarttır.

(2) Bağımsız denetçi yardımcılarının yukarıda (ç) (d) ve (e) bentlerinde sayılan koşullara sahip olmaları ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanunda belirlenen yüksek öğrenim şartını haiz olmaları zorunludur.

Kurula başvuru ve yetkilendirilme

MADDE 5 - (Değişik: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen ve Tebliğin bu Kısmının "Kuruluş şartları" başlıklı maddesinde yer alan şartları taşıyan kuruluşlar aşağıda yazılı hususları içeren bilgi ve belgeler ile Kurula başvururlar.

a) Kuruluşun Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirildiğine dair belge,

b) Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,

c) Başvuru tarihine en yakın geçmiş finansal tabloları,

ç) Ortak, yönetici ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler ile Tebliğin bu Kısmının "Yönetici ve bağımsız denetçiler" başlıklı maddesinde sayılan niteliklere sahip olunduğunu gösteren belgeler (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetçi olarak yetkilendirildiklerine dair belge, denetçilerin yetkilendirildikleri tarihi takiben her yıl en az bir olmak üzere iki yılda en az iki bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer aldıklarını tevsik edici belge ve bilgiler, imza sirküleri, diploma örneği, müflis olunmadığına ve mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşılmadığına ilişkin beyan, adli sicil kaydı, sorumlu ortak baş denetçilerin mesleki deneyim süresinin en az iki yılını fiilen Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında geçirdiğine ve görev aldıkları bağımsız denetim işlerine ilişkin belge ve Kurulca istenen diğer belgeler),

---

(*)Danıştay 13. Dairesi'nin 8.11.2016 tarih ve E.2013/2666, K.2016/3643 sayılı kararı ile Tebliğ'in ikinci kısmının 3. Maddesinin (b) ve (c) bentleri ile Geçici 7. maddesi iptal edilmiştir.

(2) Kurul, başvuruların değerlendirilmesi sırasında, gerekli görülmesi halinde ek bilgi ve belge isteyebilir. Kurulca eksikliği tespit edilen veya ek olarak istenen bilgi ve belgelerin, kuruluşa bildirim tarihini müteakip en geç 1 ay içerisinde Kurula gönderilmesi zorunludur. Belirtilen sürenin aşılması halinde ilgili kuruluşun başvurusu işlemden kaldırılır**.**

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri

Bağımsız denetçi unvanları

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

(3) **(Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Mesleki deneyim süresinin tespitinde, bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak geçen fiili çalışma süresi esas alınmakla birlikte, finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör ve/veya kamu kurumlarında geçen fiili hizmet süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kıdemin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.

Mesleki yeterlik

MADDE 7- (1) Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.

(2) Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

(3) Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılarına gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörülen mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar.

(2) Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler.

(3) Bağımsız denetçiler kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar .

(4) Bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır. Bu amaçla, her düzeydeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır.

(5) Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilir, durum en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirilir.

Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz.

(2) Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler.

(3) Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır.

(4) Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının, sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi zorunludur.

Tam zamanlılık

MADDE 10 - (1) Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli bir şekilde faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda, bağımsız denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur.

(2) Tam zamanlılık bağımsız denetçilerin, yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez.

(3) Tam zamanlılık bağımsız denetimi üstlenilen işletmelerin münhasıran bağımsız denetimi sürecinde bulunulması ile sınırlı değildir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler

Mesleki şüphecilik

MADDE 11 - (1) Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

Bağımsızlık

MADDE 12 - (1) Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

(2) Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

(3) Bağımsız denetçiler;

a) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,

b) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,

c) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvurmak,

ç) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,

d) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak,

zorundadırlar.

(4) Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları zorunludur. Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunar.

(5) Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler.

Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

(2) Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

(3) Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

(4) Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,

b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,

c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,

f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,

g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve

ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye'de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

(5) Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

(6) Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

Mesleki özen ve titizlik

MADDE 14 - (1) Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

(2) Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

(3) Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

a) Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),

b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve

c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

Reklam yasağı

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

(2) Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

(3) Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşini gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış, hissî, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması ve

d) Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.

(4) Yukarıda (c) bendinde belirtilen aldatma, abartma ve yanıltma, objektif esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bilgi verilmesi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususları da kapsar.

(5) Bu madde hükmü, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.

Sır saklama yükümlülüğü

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

(2) Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

a) Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve

b) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

(3) Adlî veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

MADDE 18 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

(2) **(Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Diğer Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı

MADDE 19 - (1) Her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak baş denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır:

a) Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.

b) **(Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Baş denetçi ve kıdemli denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

c) Denetçi, bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmaları süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

Gözetim ve koordinasyon

MADDE 20 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

(2) Bu sorumluluk, bağımsız denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesini ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

(3) Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürütülmekte olan bağımsız denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve bağımsız denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Bağımsız denetimle eş zamanlı olarak bağımsız denetimin kontrolü ile görevlendirilen bağımsız denetçiler de, denetimden sorumlu

ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri önemlilik kavramı çerçevesinde inceleyerek risklerin belirlenmesine, tereddütlü konularda yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığına, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasından sorumlu yöneticilerle yapılan görüşmelerin niteliğine ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kağıtları ve raporları inceleyerek bağımsız denetim çalışmasının gözetimini yaparlar. Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirli dönemler itibariyle tamamlanan bağımsız denetim çalışmalarının kalite kontrolünü de, bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü" başlıklı 4 üncü Kısım hükümleri çerçevesinde, öncelikle kalite kontrol politikalarını oluşturmak ve süreçleri belirlemek suretiyle yapmak zorundadırlar.

Bağımsız denetçilerin yetkileri

MADDE 21 - (1) Bağımsız denetçiler:

a) İşletmelerin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği taktirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

b) Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü taktirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak ve

c) Bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek

ile yetkili kılınmış sayılırlar.

BEŞİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim ve İnceleme Raporları

Raporlamanın temel ilkeleri

MADDE 22 - (1) Bu Tebliğ kapsamında düzenlenecek;

a) Bağımsız denetim raporlarının bu Tebliğin 29-33 üncü Kısımlarında,

b) İnceleme (sınırlı bağımsız denetim) raporlarının bu Tebliğin 34 üncü Kısmında

yer alan hükümlere uyularak hazırlanması zorunludur.

Bağımsız denetim ve inceleme raporunun kesinleşmesi

MADDE 23 - (1) Bağımsız denetim raporu ve inceleme raporu, sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalandığında kesinleşir.

(2) Bağımsız denetim raporunun ve inceleme raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde en geç izleyen ilk iş günü mesai saati bitimine kadar müşterinin yönetim kurulu başkanlığına teslim edilir.

Raporların ilanı

MADDE 24 - (1) Müşteri yönetim kurulu başkanlığına teslim edilen bağımsız denetim raporu ve inceleme raporunun birer örneği, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları uyarınca ilanı gereken finansal tablo ve raporlarla birlikte, ilan için öngörülen süreler göz önünde bulundurularak, teslim tarihini izleyen en geç ilk iş günü mesai bitimine kadar yayımlanmak üzere ilgili borsaya ve Kurul'a gönderilir.

(2) Bağımsız denetim raporu, Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, ilgili bulunduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur.

(3) Kurulca gerekli görülen haller için düzenlenen özel amaçlı bağımsız denetim raporları, düzenleniş amaçlarına uygun olarak Kurul'a iletilir ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kamuya duyurulur.

(4) Bağımsız denetim kuruluşları, hakkında rapor düzenledikleri finansal tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadırlar.

ALTINCI BÖLÜM
Müşterilere İlişkin Hususlar

Denetimden sorumlu komiteler

MADDE 25 - (1) **(Değişik birinci fıkra: Seri: X, o: 28 sayılı Tebliğ ile)** Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.

(2) Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

(3) **(Değişik üçüncü fıkra: Seri: X, o: 28 sayılı Tebliğ ile)** Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir.

(4) Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

(5) Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

(6) Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(7) Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

(8) Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(9) Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Finansal tablo ve yıllık rapor hazırlanma ve bildiriminde sorumluluk

MADDE 26 - (1) Finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletmenin yönetim kurulu sorumludur. İşletmenin yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak finansal tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır. Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmuş olması işletme yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz

(2) Ayrıca işletmelerin finansal tablo ve yıllık raporlarının ilanı ve bildirimi sırasında söz konusu yıllık ve ara dönem finansal tabloları ile yıllık raporların; işletme genel müdürü, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş görevli ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından aşağıdaki açıklamalarla birlikte imzalanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunludur.

a) Finansal tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiği,

b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, raporun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği ve

c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, raporun ilişkin olduğu dönem itibarıyla, finansal tabloların ve rapordaki diğer finansal konulardaki bilgilerin, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği doğru biçimde yansıttığı.

(3) İşletme yönetim kurulu; finansal tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler ile ilgili önemli bilgilere ulaşmalarını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin bağımsız denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve yıllık raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

YEDİNCİ BÖLÜM
Muhtelif Hükümler

Bağımsız denetim kuruluşlarının bildirim yükümlülükleri

MADDE 27 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları;

a) Esas sözleşmeleri,

b) Şubeleri dahil merkez adresleri,

c) Ortakları, yöneticileri ve bağımsız denetçileri,

ç) Bağımsız denetim sözleşmelerinde belirtilen bağımsız denetim ekibi ve

d) Merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan hukuki bağlantıları hakkındaki her türlü değişikliği en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirmekle yükümlüdür.

(2) **(Değişik ikinci fıkra: Seri: X, o: 28 sayılı Tebliğ ile)** Bağımsız denetim kuruluşlarının, bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" başlıklı 3 üncü Kısmı hükümleri çerçevesinde imzaladıkları bağımsız denetim sözleşmelerini en geç 6 iş günü içinde Kurula göndermeleri gereklidir. Ayrıca, bu Kısmın "Kuruluş Şartları" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca oluşturulması gereken Kalite Kontrol Güvence Komitesi tarafından hazırlanan ilgili finansal raporlama dönemlerine ilişkin kalite kontrol raporlarının özetinin her yıl Ağustos ayı sonuna kadar bağımsız denetim kuruluşları tarafından Kurula gönderilmesi gereklidir.

(3) Bağımsız denetim kuruluşları; yıllık finansal tablolarını, merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan ilişkilerinden kaynaklanan gelir ve giderleri dahil olmak üzere bağımsız denetim ve diğer hizmetlerden doğan gelir ve giderlerin ayrıntılı dökümüyle birlikte bilanço tarihini izleyen en geç 10 hafta içinde Kurul'a göndermek zorundadırlar.

(4) Bu bilgilerden Kurulca gerekli görülenler, Kurulun resmi internet sitesinde yayımlanmak suretiyle kamuya açıklanır.

Bağımsız denetimin geçerliliği

MADDE 28 - (1) Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim standartlarına uyulması zorunludur.

(2) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen veya bu Tebliğde belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı halinde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır.

(3) Geçersiz sayılan bağımsız denetime ilişkin bağımsız denetim raporunun daha önce finansal tablolarla birlikte ilan edilmiş olması halinde, bağımsız denetimin geçersiz sayıldığı hususu ilgili finansal tablolarla birlikte aynı usul ve esaslar dahilinde yeniden ilan edilir. Ayrıca, kamunun doğru aydınlatılması için Kurul tarafından gerekli diğer tedbirler alınır.

(4) Bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçinin açık bir kusurunun tespiti halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dahil meydana gelecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu müteselsilen sorumludur.

Hukuki ve cezai sorumluluk

MADDE 29 - (1) Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur.

(2) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir.

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali

MADDE 30 - (1) Kanun'un ilgili hükümleri çerçevesinde, aşağıda yer alan aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurulca iptal edilebilir.

a) Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,

b) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak;

1) Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması,

2) **(Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Bağımsız denetimlerde Kurula bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi,

3) Bağımsız denetim planı ve çalışma kağıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,

4) Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,

5) Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,

c) Finansal tabloların güvenirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,

ç) Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,

d) Bu Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,

e) Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi ve

f) Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması.

(2) **(Değişik: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilen hususlarda bir sorumluluk tespit edilmesi halinde, sorumluluğun içeriğine göre, Kurul sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını 2 yıldan az olmamak kaydı ile süreli veya süresiz olarak yasaklayabilir. Bu fıkra kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçiler, söz konusu yasağın

süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula başvurabilirler, aksi takdirde yasak süresiz olarak uygulanır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması süreli olarak yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin yasak süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula yapacakları başvurular, ilgili hakkında devam etmekte olan bir inceleme olup olmadığı da dikkate alınarak Kurulca değerlendirilerek karara bağlanır. Yasak süresi içerisinde yasağın kaldırılması amacıyla Kurula yapılacak başvurular dikkate alınmaz.

ÜÇÜNCÜ KISIM
Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı; müşteri ile bağımsız denetim kuruluşu arasındaki ilişkiyi düzenleyen bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri arasında bağımsız denetim çalışması öncesinde ve bu çalışmanın devamı sırasında uyulacak şartların yazılı olarak belirlendiği bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim sözleşmesi

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar.

Bağımsız denetim sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek hususlar

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetim yaptıracak işletmelerin bağımsız denetim kuruluşunu seçerken, kuruluşun imkanlarını, uzmanlık ve deneyimlerini dikkate alması gerekir.

(2) Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar.

(3) **(Ek: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Bağımsız denetim kuruluşları sahip oldukları organizasyon, personel ve mesleki uzmanlıkları ile sonuçlandıramayacakları bir bağımsız denetim hizmetini üstlenemezler.

Bağımsız denetim sözleşmesi ve asgari unsurları

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetim hizmetinin kabul edilmesine ilişkin bir engel yoksa bağımsız denetim kuruluşunca yazılı olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanır.

(2) Bağımsız denetim sözleşmesinin, şekil ve içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte, asgari olarak aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir;

a) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetim dönemi,

b) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,

c) Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,

ç) Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamı,

d) Bağımsız denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,

e) Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,

f) Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,

g) Bağımsız denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti ve

ğ) **(Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)**

(3) Bağımsız denetim kuruluşları, aşağıda belirtilen unsurların da bağımsız denetim sözleşmesinde yer almasını isteyebilir:

a) Bağımsız denetimin planlanmasına ilişkin hususlar,

b) Bağımsız denetim sırasında müşteri çalışanları tarafından yapılan bildirimlerle ilgili olarak işletme yönetiminden yazılı teyit mektubu alınması hususu,

c) Bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye hazırlayacağı diğer raporların kapsamı,

ç) Bağımsız denetimde ihtiyaç duyulması halinde diğer uzman ve görevlendirilen ekip dışında bağımsız denetçi kullanılmasına ilişkin hususlar,

d) Müşterilerin iç denetçilerinin ve diğer müşteri personelinin bağımsız denetime katılımıyla ilgili hususlar,

e) Bağımsız denetçinin bağımsız denetime atandığı ilk yılda, önceki bağımsız denetçi ile yapılacak olan işlemler ve

f) Bağımsız denetim kuruluşu ve müşteri arasındaki diğer sözleşmelere yapılan atıflar.

(4) Bağımsız denetim sözleşmesine ilişkin bir örneğe ek-2'de yer verilmiştir.

(5) Bağımsız denetimi yapılan işletmelerin sınırlı bağımsız denetiminin de yapılması durumunda ek-2'de yer alan sözleşme örneğine, bu Tebliğin 34 üncü Kısmının (Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi) "İnceleme sözleşmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde gerekli ifadeler eklenmek suretiyle, sınırlı bağımsız denetime konu ara dönem finansal tabloları ile ilgili olarak yapılan çalışmanın bağımsız denetim niteliğinde değil, inceleme şeklinde olması sebebiyle sınırlı bağımsız denetime konu ara dönem finansal tabloları için görüş verilmesinin söz konusu olmadığı hususuna yer verilir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü

MADDE 6 - (1) **(Değişik: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile)** (1) Anonim ortaklık niteliğindeki işletmeler, bağımsız denetim kuruluşlarının seçimini şirketler için, bu Tebliğin İkinci Kısmının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Denetimden sorumlu komiteler" başlıklı maddesi hükmü saklı kalmak kaydıyla, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine ve Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu düzenlemelerine uygun olarak yapar. Genel kurulda seçilen bağımsız denetim kuruluşu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşterinin yönetim kurulu ve bağımsız denetim kuruluşu tarafından birlikte imzalanarak yürürlüğe girer.

(2) Yatırım fonlarının bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi, kurucu yönetim kurulu; konut ve varlık finansmanı fonlarının bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ise fon kurulu tarafından yapılır. Bu fıkra uyarınca yapılacak bağımsız denetim kuruluşu seçiminin, hesap dönemi bitimini takip eden 3 ay içerisinde yapılması gereklidir.

(3) Bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilememesi halinde, konu en geç durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen ilk iş gününde Kurula bildirilir.

(4) Bir bağımsız denetim kuruluşunun, müşteriye vereceği denetim hizmetinin azami süresi ve kısıtlamaları hususlarında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu düzenlemelerinde yer alan hükümler geçerlidir.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Sözleşmesinde Değişiklik Yapılması ve Sözleşmenin Sona Erdirilmesi

Bağımsız denetim şartlarındaki değişikliklerin kabulü

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetim çalışmasının tamamlanmasından önce, müşterinin bağımsız denetim kuruluşundan, bağımsız denetim sözleşmesini başka bir sözleşme şeklinde değiştirilmesini istemesi halinde, bağımsız denetim kuruluşu bu değişikliğin uygun olup olmadığını gözden geçirmek zorundadır.

(2) İşletme yönetiminin bağımsız denetim kuruluşundan istediği bağımsız denetim şartlarındaki değişiklikler; bağımsız denetim hizmetini gerektiren şartlardaki değişiklikten, bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin içeriğinin yanlış anlaşılmasından veya işletme yönetiminin isteğiyle veya koşulların gereği olarak bağımsız denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Bağımsız denetçi, değişiklik talebinin nedenlerini dikkatli bir şekilde incelemek ve özellikle de bağımsız denetimin kapsamını kısıtlayan belirtilere dikkat etmek zorundadır.

(3) Bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesi isteği, işletmenin gereksinimlerini etkileyen koşullardaki değişiklik veya bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin niteliğinin yanlış anlaşılmasından doğan bir nedenden kaynaklanıyorsa uygun karşılanabilir. Ancak, talep edilen değişiklik, talebin ilgili olduğu bilginin yanlış, eksik ya da yetersiz olması nedeniyle yapılmışsa uygun karşılanamaz.

(4) Değişiklik kararı alınmadan önce, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapmak üzere sözleşme yapmış olan bağımsız denetim kuruluşunun, söz konusu değişikliğin yasal ve sözleşmeye bağlı etkilerini dikkate alması gerekir.

(5) Bağımsız denetim kuruluşu tarafından, bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesine yönelik makul bir gerekçenin bulunduğu ve yapılan bağımsız denetim çalışmasıyla ilgili olarak talep edilen yeni şartların bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olduğu sonuçlarına ulaşılırsa; değişiklik isteği kabul edilebilir. Ancak, finansal tablo kullanıcılarını yanılgıya düşürmemek üzere, yeni şartlara göre hazırlanan söz konusu raporda; önceki bağımsız denetim şartları veya üzerinde mutabık olunan yöntem ve teknikleri yerine getirmek için sözleşmelerin değiştirilmesi ve böylece uygulanan yöntem ve tekniklerin açıklanmasının raporun olağan bir bölümü olduğu durumlar hariç, önceki bağımsız denetim çalışmasında uygulanmış olabilecek yöntem ve tekniklere atıfta bulunulmaz.

(6) Bağımsız denetçi, alacaklar için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını toplamasının mümkün olmadığı, bu nedenle müşterinin bağımsız denetçinin şartlı görüş vermesini veya görüş bildirmekten kaçınmasını önlemek amacıyla, bağımsız denetimin sınırlı bağımsız denetime dönüştürülmesi gibi uygun olmayan herhangi bir gerekçeye sözleşme değişiklik taleplerini kabul edemez.

(7) Sözleşme şartlarının değiştiği durumlarda, bağımsız denetim kuruluşu ve müşterinin yeni şartlar üzerinde mutabık kalması gerekir.

(8) Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesi ve önceki bağımsız denetim şartları üzerinden çalışmasına devam etmesine de izin verilmemesi halinde; bu Kısmın "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Sona Erdirilmesi" başlığı altında düzenlenen hükümler çerçevesinde işlem yapılır.

(9) Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri ile her dönemde yeni bir bağımsız denetim sözleşmesi yapmayabilir. Ancak aşağıdaki koşulların varlığı halinde, yeni bir sözleşme hazırlanması gerekir;

a) Müşterinin bağımsız denetimin amaçlarını ve kapsamını yanlış anladığına dair bir belirti olması,

b) Sözleşme üzerinde değişiklik yapılması ya da özel şartların eklenmesi,

c) Müşterinin ortaklık yapısında önemli bir değişiklik olması, yönetim kurulu ya da üst yöneticilerinde yakın zamanda bir değişiklik olması,

ç) Müşterinin ticari faaliyetinde veya ticaret hacminde belirgin bir değişiklik olması ve

d) Yasal yükümlülükler.

Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler. Ancak müşteriler, Kurul tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde; bağımsız denetim kuruluşları ise, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda ya da bu Tebliğin sözleşmenin sona erdirilmesine ilişkin olarak bu Kısma atıfta bulunulan maddelerinde sayılan haklı gerekçelerin varlığı hallerinde, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini Kurul'dan görüş alarak sona erdirebilirler.

(2) Sona erme durumunda, bağımsız denetim kuruluşunun çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan bağımsız denetim kuruluşuna devredilmek üzere Kurula teslim etmesi zorunludur.

DÖRDÜNCÜ KISIM
Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu kısmın amacı, finansal tabloların bağımsız denetimi dahil, finansal bilgilere ilişkin olarak yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu kısım, bağımsız denetim kuruluşları tarafından verilen bağımsız denetim hizmet kalitesinin yüksek olmasını teminen, bağımsız denetim kuruluşu tarafından geliştirilen kalite kontrol yöntemlerinin, sorumlu ortak baş denetçi gözetiminde uygulanmasına ilişkin hükümleri kapsar.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu maddede geçen;

a) Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolü: Bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin süreci,

b) Kontrolör: Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin gözden geçirme işlemini yapan, gerekli deneyim ve yetkiye sahip sorumlu ortak baş denetçiyi, diğer bağımsız denetçileri veya bu kişilerin oluşturduğu bir grubu,

c) Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi: Bağımsız denetim kuruluşu tarafından, kalite kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine dair makul bir güvencenin sağlanması amacıyla, tamamlanmış bağımsız denetimlerle ilgili periyodik olarak yapılan kalite kontrolleri de dahil, devamlı olarak uygulanan kalite kontrol yöntemlerinin işleyişinin izlenmesini,

ç) Uygunluk denetimi/incelemesi: Tamamlanmış bağımsız denetimlere ilişkin olarak, bağımsız denetim ekibinin, bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol yöntem ve politikalarına uygun hareket edip etmediğinin tespit edilmesine yönelik yöntemleri

ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları

Bağımsız denetim ekibi

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetimle görevlendirilen bağımsız denetim ekibi;

a) Bağımsız denetim sırasında uygun kalite kontrol yöntemlerini kullanır,

b) Bağımsızlıkla ilgili bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin çalışmasını teminen gerekli bilgileri verir ve

c) Sürekli eğitim, bilgi paylaşımı ve yasal ve hukuki düzenlemeler ile Kuruluşun Kalite Kontrol sisteminin gözetimi nedeniyle, aksi iddia edilmedikçe, Kuruluşun sistemine güven duyar.

Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları

MADDE 5 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi, görevli olduğu her bağımsız denetim işinde, bağımsız denetimin genel kalitesi konusunda sorumluluğu üstlenerek, gerek yaptığı işler ve gerekse bağımsız denetim ekibine yaptığı açıklamalar yoluyla bağımsız denetimin her aşamasında diğer bağımsız denetçilere bağımsız denetimin kalitesi konusunda örnek olmak zorundadır.

(2) Yapılan işler ve açıklamalarla ilgili olarak, sorumlu ortak başdenetçi;

a) 1) Mesleki standartlara, yasal ve hukuki düzenlemelere uygun iş yapmanın,

2) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerinden gerekli olanları kullanmanın,

3) Gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporu düzenlemenin önemini ve

b) Bağımsız denetim işi yapılırken kalitenin işin özü olduğu hususunu

özellikle vurgular.

Etik ilkeler

MADDE 6 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu gözetir. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır.

a) Dürüstlük,

b) Tarafsızlık,

c) Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,

ç) Güvenilirlik ve

d) Mesleki davranış.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi etik ilkelere uygun olmayan hususların varlığı konusunda dikkatli olmak zorundadır. Bağımsız denetim sırasında diğer ekip üyeleri ve sorumlu ortak baş denetçi gerekli oldukça etik konuları ve bu konulardaki gözlemleri paylaşır. Sorumlu ortak baş denetçi herhangi bir şekilde dikkatine sunulan hususları, bağımsız denetim kuruluşu içindeki diğer bağımsız denetçilerle de tartışarak yapılacak gerekli işlemleri belirler.

(3) Sorumlu ortak baş denetçi ya da gerekli olduğu durumlarda bağımsız denetim ekibinin diğer üyeleri, tespit edilen sorunları ve bunların nasıl çözümlendiği hususunu yazılı hale getirir.

Bağımsızlık

MADDE 7 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi, yapılan bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın sağlandığına dair bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu ortak baş denetçi:

a) Bağımsız denetim kuruluşundan veya gerekiyorsa Kuruluşun içinde yer aldığı ve lisans anlaşmaları nedeniyle ilişkide bulunduğu diğer bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturduğu gruptan gerekli bilgileri alarak bağımsızlığı tehdit eden koşulları ve ilişkileri tespit ederek değerlendirir.

b) Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlıkla ilgili politika ve usullerine ilişkin tespit edilmiş bir ihlal var ise, bunları değerlendirerek bağımsız denetim çalışmasında bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olup olmadığını belirler.

c) Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları gerekli önlemleri alarak ortadan kaldırır veya kabul edilebilir bir düzeye indirir, çözümlenemeyen konuları bağımsız denetim kuruluşuna bildirir.

ç) Bağımsızlık ile ilgili konularda varılan sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen bağımsız denetim kuruluşu yönetimi ile yapılan tartışmaları yazılı hale getirir.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi ortadan kaldırılamayan veya etkisi azaltılamayan bağımsızlığı tehdit eden bir durum tespit ettiğinde, bağımsız denetim kuruluşu ile görüşerek bağımsızlığı tehdit eden faaliyet veya işlemin iptal edilmesi veya bağımsız denetimden çekilmek üzere gerekli süreçlerin başlatılması gibi önlemlerin alınmasını sağlamak ve konuya ilişkin tartışmaları ve ulaşılan sonuçları yazılı hale getirilmek zorundadır.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi

Müşteri ile bağımsız denetim ilişkisinin başlatılması, devam ettirilmesi ve özellik arz eden bağımsız denetimler

MADDE 8 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi, müşterinin kabulü, müşteriyle olan ilişkinin devamı ve özellik arz eden bağımsız denetimlerle ilgili gerekli usul ve esasların izlendiğinden emin olmak ve ulaşılan sonuçların yazılı hale getirilmesini sağlamak zorundadır.

(2) Sorumlu ortak başdenetçi müşterinin kabulü ve ilişkinin devamına ilişkin karar sürecini başlatmış olmasa bile, verilen en son kararın uygun olup olmadığını tespit eder.

(3) Bu süreç aşağıdaki hususların göz önüne alınmasını gerektirir;

a) İşletme yönetiminde etkin olanlar ve yönetimden sorumlu kişiler ile ana ortakların dürüstlüğü,

b) Bağımsız denetim ekibinin işlerin yapılması bakımından yeterliliği ve gerekli zaman ve kaynağa sahip olup olmadığı ve

c) Bağımsız denetim kuruluşu ve ekibin etik ilkelere uyup uymadığı.

(4) Yukarda belirtilen hususlarla ilgili bir sorun ortaya çıktığında bağımsız denetim ekibi ihtiyaç duyulduğunda gerekli danışmalarda bulunarak, çözümlenen hususları yazılı hale getirir.

(5) Müşteriyle olan bağımsız denetim ilişkisinin devam edip etmeyeceğine karar verilirken, mevcut ve önceki dönemde ortaya çıkan, müşterinin faaliyet alanının bağımsız denetim kuruluşunun yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadığı bir alana kayması gibi önemli hususların varlığı ve bunların etkileri göz önüne alınır.

(6) Müşterinin kabulünden sonra, sorumlu ortak baş denetçi işin kabulünü etkileyen bir bilgi edinmişse, bu durumda konuyu derhal bağımsız denetim kuruluşuna taşıyarak Kuruluş tarafından gerekli işlemlerin yapılmasını sağlar.

Bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlaması

MADDE 9 - (1) Sorumlu ortak başdenetçinin, grup olarak bağımsız denetim ekibinin, uygun yetenek ve yeterlilikte olduğu ve süresi içinde bağımsız denetim standartlarına, yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak bağımsız denetim işini bitirebileceği ve gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporu düzenleyebileceği hususlarında tereddüdü bulunmaması gerekir.

(2) Genel olarak bağımsız denetim ekibinden beklenen yetenek ve yeterlilikler;

a) Alınan uygun eğitim ve bağımsız denetimlere iştirak yolu ile benzeri nitelikte ve zorluktaki bağımsız denetim işini anlamak ve gerçekleştirmek hususunda deneyime,

b) Bağımsız denetim standartları ile hukuki ve yasal düzenlemeler konusunda yeterli bilgiye,

c) İlgili bilgi teknolojileri dahil uygun düzeyde teknik bilgiye,

ç) Müşterinin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgiye,

d) Mesleki karar verme yeteneğine ve

e) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerini kavrama yeteneğine

sahip olmayı gerektirir.

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi

MADDE 10 - (1) Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde, yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili hususlardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumludur.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçileri aşağıda belirtilen hususlarda bilgilendirerek bağımsız denetim faaliyetini yönetir.

a) Ekiptekilerin sorumluluğu,

b) İşletme faaliyetlerinin doğası,

c) Riskle ilgili hususlar,

ç) Ortaya çıkabilecek sorunlar ve

d) Bağımsız denetim işinin yürütülmesiyle ilgili ayrıntılar.

(3) Bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçilerin sorumluluğu, kendilerine verilen işi objektif bir bakış açısı ve mesleki şüphecilik ve özenle etik ilkeleri gözeterek yapmaktır. Bağımsız denetim ekibindeki kıdemsizlerin daha kıdemli denetçilere sorular yöneltmeleri beklenir. Bağımsız denetim ekibinde yer alan bağımsız denetçiler de aralarında gereken iletişimi kurarlar.

(4) Yapılan bağımsız denetimin amacının ekipte yer alan tüm bağımsız denetçiler tarafından anlaşılması gereklidir. Bu kapsamda, ekipte yer alan kıdemsizlerin kendilerine verilen işin amacını kavrayabilmeleri için bağımsız denetimin, ekip çalışması ve refakat çalışması şeklinde yürütülmesi gerekir.

(5) Ekibin gözetimi aşağıdaki hususları içerir;

a) Bağımsız denetim çalışmasında kaydedilen aşamayı takip etmek,

b) Ekip elemanlarının yetenek ve yeterliliklerini göz önüne alarak, işi tamamlamak için sürelerinin yeterli olup olmadığı, verilen talimatları anlama düzeyleri ve işin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek,

c) Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkan hususları önemliliklerini göz önüne alarak saptamak ve planlanmış bağımsız denetim yaklaşımını buna uygun olarak değiştirmek ve

ç) Danışma gerektiren hususları belirlemek, bağımsız denetim sırasında daha kıdemlilerle konuyu görüşmek.

(6) Gözden geçirme sorumluluğu, daha kıdemli ekip üyelerinin daha kıdemsizlerin işlerini incelemeleri temeline dayanır. Bu sorumluluğu yerine getiren bağımsız denetçi, aşağıdaki hususları dikkate alır.

a) Bağımsız denetim işinin bağımsız denetim standartlarına, yasal ve hukuki düzenlemelere uygunluğu,

b) Önemli konuların daha ayrıntılı incelenmek üzere ortaya konulduğu,

c) Gerekli konularda fikir danışıldığı ve ulaşılan sonuçların yazılı hale getirilerek uygulandığı,

ç) Yapılan işin zamanlama ve içeriğinin gözden geçirildiği,

d) Yapılan işin ulaşılan sonuçları desteklediği ve yazılı hale getirildiği,

e) Bağımsız denetim kanıtlarının yeterli ve bağımsız denetim raporunu destekleyecek nitelikte olduğu ve

f) Bağımsız denetim tekniklerinin amaçlarının gerçekleştirildiği.

(7) Sorumlu ortak baş denetçinin, bağımsız denetim raporu nihai hale gelmeden bağımsız denetime ilişkin çalışma kağıtlarını incelemek ve ekiple konuları tartışmak suretiyle varılan sonuçları ve bağımsız denetim raporunu destekleyecek yeterlilikte bağımsız denetim kanıtı toplandığı hususundan emin olması gerekir.

(8) Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetimin uygun göreceği aşamalarında inceleme yapar. Bu durum, bağımsız denetim raporu henüz tamamlanmadan önemli konuların zamanında sorumlu ortak baş denetçinin isteğine uygun olarak çözümlenmesini sağlar. Gözden geçirme, bağımsız denetimin yoruma açık kritik konularını, bağımsız denetim sırasında tespit edilen, özellikle zor ve incelikli alanları, önemli riskleri ve sorumlu ortak baş denetçinin önemli bulduğu diğer alanları kapsar.

(9) Sorumlu ortak baş denetçinin tüm çalışma kağıtlarını incelemesi gerekmez, ancak yaptığı gözden geçirmenin süre ve kapsamını yazılı hale getirmesi gerekir.

(10) Gözden geçirme sırasında bağımsız denetim işinin başka bir sorumlu ortak baş denetçi tarafından devralınması halinde, sorumlu ortak başdenetçinin değişiklik tarihine kadar yapılan tüm işlerin gözden geçirilmesini de yapması gerekir. Söz konusu kontrolün, bağımsız denetimin plan ve programının bağımsız denetim standartları ile hukuki düzenlemelere uygun olarak yapıldığı hususunda yeni sorumlu ortak baş denetçiyi de ikna etmesi gerekir.

(11) Birden çok sorumlu ortak baş denetçinin görev aldığı bağımsız denetimlerde her birinin sorumluluklarının çok iyi tanımlanmış ve ekip tarafından anlaşılmış olması şarttır.

Danışma

MADDE 11 - (1) Sorumlu ortak baş denetçi;

a) Ekipteki bağımsız denetçilerin zor ve hassas konularda gerekli danışma hizmetini aldıklarından emin olmak,

b) Bağımsız denetim sırasında gerek ekip içinden gerekse ekip dışından ve bağımsız denetim kuruluşu dışından uygun şekilde, gerekli bilgiye sahip kişilerden fikir danışıldığına kanaat getirmek,

c) Danışmanın sonucu, içeriği ve kapsamından tatmin olmak ve sonuçları yazılı hale getirerek danışılan kişi ile uzlaşmış olmak ve

ç) Danışılan husus ile ilgili uzlaşılan sonucun uygulamaya geçirilmiş olduğundan emin olmak

zorundadır.

(2) Teknik, etik veya diğer hususlar üzerinde etkin bir danışma hizmeti alınabilmesi, danışılacak kişilere konuyla ilgili her türlü bilginin verilmesine bağlıdır. Şartlar gerektirdiğinde bağımsız denetim ekibi kuruluş içinden veya dışından gerekli bilgi, deneyim ve kıdeme sahip kişilerden danışma hizmeti alabilir. Danışılarak ulaşılan sonuçlar yazılı hale getirilir ve uygulamaya konulur.

(3) Bağımsız denetim kuruluşunun yeterli iç kaynağa sahip olmadığı durumda, mesleki kuruluşlardan, düzenleyici kuruluşlardan ve diğer şirketlerden danışma hizmeti alması mümkündür.

(4) Zor ve hassas konular da dahil olmak üzere, alınan danışma hizmetine ilişkin olarak düzenlenen çalışma kağıdının içeriği konusunda hem danışan hem de danışılan kişilerin mutabık olması gerekir.

(5) Konuyla ilgili çalışma kağıtlarının, danışma gerektiren konu hakkında ulaşılan sonuçlar ve alınan kararlar ile kararlara esas olan hususları ve uygulama esaslarını içerecek ayrıntıda olması gerekir.

Görüşlerdeki farklılıklar

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetim ekibinin içerisinde fikir danışılan taraflar ile veya kontrolör ile sorumlu ortak baş denetçi arasında görüş farklılıkları olduğu takdirde, bağımsız denetim ekibi bu farklılıkları giderebilmek üzere bağımsız denetim kuruluşunun farklı görüşlerin çözümünde uyguladığı politika ve yöntemleri uygular.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi, ekip üyelerini gerekli olduğunda bu görüş farklılıklarını kendisine veya diğer ekip üyelerine hiçbir endişe duymadan iletmeleri hususunda bilgilendirir.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

MADDE 13 - (1) İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetiminde sorumlu ortak baş denetçi,

a) Kontrolörün atandığından emin olmak,

b) Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü aşamasında ortaya çıkanlar dahil, bağımsız denetim esnasında ortaya çıkan önemli hususları kontrolör ile tartışmak ve

c) Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü tamamlanana kadar bağımsız denetim raporunu bitirmemek zorundadır.

(2) Bu kontrolün yapıldığı diğer bağımsız denetim işlerinde de sorumlu ortak baş denetçi yukarıda belirtilen hususlara uyar.

(3) Böyle bir kontrolün gerekli olmadığı bağımsız denetimin başlangıç aşamalarında da, sorumlu ortak baş denetçinin muhtemel kontrol ihtiyacını fark etme sorumluluğu vardır.

(4) Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü, ekip tarafından alınan önemli kararlar ile bağımsız denetim raporunun oluşumunda ulaşılan sonuçların objektif bir değerlendirmesi olup, sorumlu ortak baş denetçi ile tartışmayı, bağımsız denetim raporunun uygun olup olmadığı göz önüne alınarak finansal bilgilerin gözden geçirilmesini içerir. Bunun yanı sıra kontrol sırasında seçilen önemli kararlara ilişkin çalışma kağıtlarının incelemesi de yapılır. Kontrolün kapsamı, bağımsız denetim işinin karmaşıklığına ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmama riskine göre değişir. Kontrolün varlığı sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunu azaltmaz.

(5) Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kontrol aşağıdaki hususları içerir.

a) Bağımsız denetim ekibinin özellik arz eden bağımsız denetim işleriyle ilgili olarak bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlığı konusundaki değerlendirmeleri,

b) Bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli riskler, bağımsız denetim ekibinin değerlendirmeleri ve cevapları da dahil olmak üzere risk değerlendirmeleri,

c) Önemlilik ve önemli riskler konusunda alınan kararlar,

ç) Görüş farklılıkları nedeniyle danışma gerektiren durumlarda, bu hizmetten yararlanılıp yararlanılmadığı ve ulaşılan sonuçlar,

d) Bağımsız denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların niteliği ve önemi,

e) İşletme yönetimine, yönetimden sorumlu kişilere veya diğer düzenleyici otoritelere iletilecek hususlar,

f) Gözden geçirme için seçilen çalışma kağıtlarının önemli kararları ve ulaşılan sonuçları gösterir nitelikte olup olmadığı ve

g) Bağımsız denetim raporlarının uygunluğu.

(6) Finansal tabloların bağımsız denetiminin kalite kontrolüne ilişkin olarak yukarıda belirtilen hususların tamamı veya bir kısmı, finansal bilgilerin bağımsız denetiminin kalite kontrolüne ilişkin incelemede de aranır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Gözetim

Kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi

MADDE 14 - (1) Bağımsız denetim kuruluşları, yaptıkları bağımsız denetimin kalitesinin kontrolünü sağlayacak yeterli, etkin işleyen ve uygulama kolaylığı bulunan politika ve prosedürleri makul bir güvence verecek şekilde sağlayan bir gözetim sistemi kurmak zorundadırlar.

(2) Sorumlu ortak baş denetçi, gözetim sonuçlarını bağımsız denetim kuruluşu tarafından veya lisans anlaşması yaptığı kuruluşun iç sirkülerleriyle belirlenen yöntemlere uygun olarak değerlendirir.

(3) Sorumlu ortak baş denetçi;

a) Gözetim sonuçlarında yer alan eksikliklerin bağımsız denetimi etkileyip etkilemediğini ve

b) Bu duruma çözüm için bağımsız denetim kuruluşu tarafından alınan önlemlerin yeterli olup olmadığını

değerlendirir.

(4) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemindeki eksiklikler belirli bir bağımsız denetim işinin bağımsız denetim standartlarına ve mevzuata uygun yapılmadığı veya bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtmadığı anlamına gelmez.

BEŞİNCİ KISIM
Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu kısmın amacı, bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetim görüşünü destekleyen ve bağımsız denetimin bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak yapıldığını kanıtlayan işlemlerin belgelendirilmesi amacıyla düzenlenecek çalışma kâğıtlarına ilişkin genel esaslar ile şekil ve içeriğine dair hükümleri içerir.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu Kısımda geçen;

a) Bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi (Çalışma kâğıtları hazırlanması): Bağımsız denetim kanıtlarının toplandığının ve gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak sonuca ulaşıldığının çalışma kâğıtları hazırlanmak suretiyle belgelendirilmesi sürecini,

b) Kıdemli denetçi: Bağımsız denetim süreçlerini, uygulanacak kanun ve diğer ilgili yasal düzenlemeleri, işletmenin faaliyette bulunduğu çevreyi, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörle ilgili bağımsız denetim ve finansal raporlamaya ilişkin hususları bilen, bağımsız denetim kuruluşu içinden veya dışından kişileri ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
Çalışma Kâğıtları ve Nitelikleri

Çalışma kâğıtları

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi belgelendirme işlemini zamanında yapmak zorundadır.

(2) Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim raporu için yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak suretiyle bağımsız denetimin bu Tebliğe ve diğer ilgili kanun ve yasal düzenlemelere uygun yapıldığına dair kanıt oluşturur.

(3) Uygun ve yeterli bir şekilde hazırlanmış çalışma kâğıtları bağımsız denetimin kalitesini artırarak gözden geçirmenin, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine imkân verir. Çalışma kâğıtlarının bağımsız denetim sürerken hazırlanması zorunludur.

(4) Bu kısım da getirilen düzenlemeler ile bu Tebliğde yer alan belgelendirmeye ilişkin özel hükümlere uyum yukarıda belirtilen amaçlara ulaşmak bakımından yeterlidir.

(5) Belirtilen amaçlara ek olarak belgelendirme:

a) Bağımsız denetim ekibine bağımsız denetimin planlanıp yürütülmesi konusunda yol göstermek,

b) Bağımsız denetimde sorumluluk ve gözetim görevi üstlenmiş ekip üyelerine bağımsız denetimin izlenmesi ve yönlendirilmesi konusundaki sorumluluklarının yerine getirilmesinde yardımcı olmak,

c) Ekip üyelerinin kendi çalışmalarından sorumlu olmalarını sağlamak,

ç) Gelecek dönemlerde de önem arz edecek hususların kaydedilmesine imkan vermek,

d) Kıdemli denetçinin kalite kontrol çalışması yapmasını sağlamak ve

e) Kanun ve diğer yasal düzenlemelere uyum konusunda yukarıda tanımlanan kıdemli denetçinin bağımsız bir soruşturma yapmasını kolaylaştırmak

suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin yükseltilmesine katkıda bulunur.

Çalışma kâğıtlarının niteliği

MADDE 5 - (1) Çalışma kâğıtları kâğıt ya da elektronik ortam veya diğer şekillerde tutulabilir. Bu kapsamda bağımsız denetim programları, analizler, önemli konuların özeti, doğrulama mektupları, işletme yönetimi teyit mektupları, kontrol listeleri, elektronik posta dahil önemli konularla ilgili yazışmalar çalışma kağıtları olarak sınıflandırılabilir. Gerekli görüldüğü takdirde önemli ve özellik arz eden sözleşmelerin kopyaları çalışma kâğıtları olarak saklanabilir. Ancak, çalışma kâğıtları isletmenin yasal kayıtları olarak dikkate alınamaz.

(2) Son durumu yansıtmayan veya hatalı bilgiler içeren çalışma kâğıtları bağımsız denetim ile ilgili çalışma kâğıtlarının arşivlendiği bağımsız denetim dokümanları arasından çıkarılır.

İKİNCİ BÖLÜM
Çalışma Kâğıtlarının Şekli, İçeriği ve Kapsamı

Genel esaslar

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, çalışma kâğıtlarını yürütülen bağımsız denetim çalışması ile hiçbir bağlantısı olmayan kıdemli bir denetçinin:

a) Bağımsız denetimin planlanması da dahil olmak üzere uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının bu Tebliğle belirlenen standartlara, kanun ve ilgili diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu,

b) Toplanan bağımsız denetim kanıtları ve uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarını ve

c) Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar ve bunlarla ilgili ulaşılan değerlendirmeleri

kavrayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanır.

(2) Çalışma kâğıtlarının içerik, şekil ve kapsamı;

a) Uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısına,

b) Belirlenen önemli yanlışlık riskine,

c) Bağımsız denetimin yapılması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan mesleki kanaate,

ç) Toplanan bağımsız denetim kanıtlarının önem derecesine,

d) Tespit edilen istisnaların yapısı ve kapsamına,

e) Sonuçları belgelendirme ihtiyacına veya toplanan bağımsız denetim kanıtları ve yapılan bağımsız denetimle ilgili hazırlanan çalışma kâğıtlarından ulaşılan sonuçların kolayca anlaşılır olup olmamasına ve

f) Bağımsız denetim metodolojisine ve kullanılan araçlara

bağlıdır.

(3) Bağımsız denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar yapılan işi temsil ederek ulaşılan sonuçları desteklemek amacıyla kullanılamaz. Bu açıklamalar ancak hazırlanan çalışma kâğıtlarındaki bir hususu netleştirmek amacıyla dikkate alınabilir.

Belirli hesap kalemleri veya olay ve durumlarla ilgili unsurların belirlenmesi amacıyla çalışma kâğıtları hazırlanması

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belgelendirirken, belirli hesap kalemlerinin veya test ettiği hususların temel özelliklerini çalışma kağıtlarına yansıtmak zorundadır.

(2) Söz konusu unsurların çalışma kâğıtlarına yansıtılması; bağımsız denetim ekibinin kendi yaptığı çalışmadan sorumlu olmasını sağlayarak istisnaların ve tutarsızlıkların soruşturulmasını da kolaylaştırır. Çalışma kâğıtlarında yazılı hale getirilecek özellik arz eden hususlar, uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısına ve bağımsız denetim konusu hesap kalemi veya inceleme konusu durumun özelliğine göre değişir. Bu kapsamda bağımsız denetçi;

a) İşletme kaynaklı alım emirlerinin ayrıntılı olarak testi için seçilen dokumanın alım emir sıra numarası ve tarihi,

b) Bir ana kitleden örnek seçiminde ve örneğin gözden geçirilmesinde belirli bir tutarın üzerindeki işlemlerin dikkate alınmasıyla ilgili bağımsız denetim teknikleri,

c) Sistematik olarak ana kitleden örnekleme yapılmasını gerektiren bağımsız denetim teknikleri için örneğin başlangıç noktası ve örnekleme aralıkları,

ç) İşletme personeli ile görüşme gerektiren bağımsız denetim teknikleri için görüşme zamanı ve işin tanımı ve

d) Gözleme dayalı bağımsız denetim teknikleri için gözlem konusu kişiler ve sorumlulukları ile gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştiği

hakkında çalışma kâğıdı düzenleyerek belgelendirme yapar.

Önemli konular

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetim sırasında konuların önemi hakkında değerlendirilme yapılması, gerçeklerin ve koşulların tarafsız bir şekilde analizini gerektirir. Önemli hususlara örnekler aşağıda verilmiştir.

a) Önemli yanlışlık riskine neden olabilecek konular,

b) Bağımsız denetim teknikleri sonuçlarının finansal bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini gösterecek şekilde düzenlendiği veya bağımsız denetçinin önceki değerlendirmesindeki önemli yanlışlık riskini gözden geçirme ihtiyacını duyduğu durumlar,

c) Bağımsız denetçinin gerekli bağımsız denetim tekniklerini uygulamada güçlükle karşılaştığı durumlar ve

ç) Bağımsız denetçinin raporunu değiştirmesi ile sonuçlanan önemli bulgular.

(2) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında tespit edilen önemli hususların tanımlandığı tespitlerle ilgili olarak, yapılan işlemlerin gösterildiği çapraz referans veren diğer çalışma kâğıtlarını da kapsayan özet niteliğindeki belgeleri de saklar. Böyle bir çalışma bağımsız denetçiye önemli hususların dikkate alınmasında yardımcı olmak suretiyle, çalışma kâğıtlarının etkili ve etkin bir şekilde gözden geçirilmesini kolaylaştırır.

(3) Bağımsız denetçi işletme yönetimi ve diğer kişilerle tartıştığı önemli hususları çalışma kâğıtlarına zamanında aktarmak zorundadır.

(4) Çalışma kâğıtları önemli hususlarla ile ilgili görüşmeleri ve bu görüşmelerin kimlerle ve nerede yapıldığına ilişkin bilgileri içerir.

(5) Bağımsız denetçi önemli hususlarla ilgili nihai görüşü ile çelişen veya tutarsız bir bilgiye ulaşırsa, bununla ilgili ulaştığı nihai çözümü ayrıntılı olarak çalışma kâğıtlarında belgelendirmek zorundadır.

Belgelendirmede temel ilke ve prosedürlerle ilgili istisnalar

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetim ile ilgili bu Tebliğde yaralan temel ilkeler ve prosedürler bağımsız denetçiye bağımsız denetimin amacına uygun olarak gerçekleştirilmesinde yardımcı olur. İstisnai durumlar dışında bağımsız denetçi, bağımsız denetimin gerektirdiği şekilde bu ilke ve prosedürlere uymak zorundadır.

(2) İstisnai durumlarda bağımsız denetçi mesleki kanaatini kullanarak temel ilke ve prosedürlerden ayrılmanın gerekli olup olmadığını değerlendirir ve çalışma kâğıtları ile bağımsız denetimin bu temel ilkelere uygun olarak gerçekleştirildiğini göstermek suretiyle istisnaları uygulayabilir. Bağımsız denetçi, çalışma kâğıtlarında alternatif bağımsız denetim tekniklerinin ne şekilde uygulandığını açıklar ve bu tekniklerin bağımsız denetimin temel ilke ve prosedürlerinin gerektirdiği teknikleri ikame edebilecek nitelikte olmasına özen gösterir.

Çalışma kâğıtlarını hazırlayan ve gözden geçiren bağımsız denetçilerin belirlenmesi

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken;

a) Bağımsız denetimin kim tarafından yapıldığını ve ne zaman tamamlandığını ve

b) Bağımsız denetimin kim tarafından, ne zaman ve hangi kapsamda gözden geçirildiğini

çalışma kağıtları ile belgelendirmek zorundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Çalışma Kâğıtlarının Nihai Bağımsız Denetim Dosyası Olarak Birleştirilmesi ve Bağımsız Denetçinin Rapor Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan İstisnai Durumlar Sebebiyle Çalışma Kâğıtlarında Yaptığı Değişiklikler

Çalışma kâğıtlarının nihai bağımsız denetim dosyası olarak birleştirilmesi

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi bağımsız denetim raporunu tamamladıktan sonra çalışma kâğıtlarını bir araya getirmek suretiyle bağımsız denetim dosyasını zamanında tamamlar.

(2) Bağımsız denetim raporu tarihinden sonraki 60 gün içerisinde tüm çalışma kâğıtlarının bir araya getirilmesi zorunludur.

(3) Çalışma kâğıtlarının bir araya getirilmesi süreci tamamen şekli ve yönetsel nitelikte bir işlemdir. Bu süreç içinde yeni bağımsız denetim teknikleri uygulamak ya da yeni sonuçlara ulaşmak mümkün değildir. Bu kapsamda yapılabilecek değişiklikler;

a) Fazla nüshaların yok edilmesi,

b) Çalışma kâğıtlarının toplanması, sınıflandırılması ve çapraz referans verilmesi,

c) Çalışma kâğıtlarının toplanması ile ilgili kontrol çizelgelerinin tamamlanması ve

ç) Bağımsız denetim raporu tarihinden önce ekip üyeleri ile tartışılarak uzlaşmaya varılan bağımsız denetim kanıtlarının çalışma kağıtlarına aktarılmasıdır.

(4) Tüm bağımsız denetim dosyalarının birleştirilmesi tamamlandıktan sonra çalışma kağıtlarının saklama süresi sona ermeden önce bu dökümlerin silinmesi veya yok edilmesi mümkün değildir.

(5) Çalışma kağıtları, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanır. Bağımsız denetim kuruluşları çalışma kâğıtlarının saklanmasına ilişkin süreç ve politikaları belirlemek zorundadırlar.

(6) Bağımsız denetçi, çalışma kâğıtlarının birleştirilmesi işleminden sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik veya ilave yapma gereksinimi duyduğunda, değişikliğin niteliğinden bağımsız olarak bu değişiklik veya ilaveyi;

a) Ne zaman, kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği,

b) Neden yapıldığına ilişkin özel gerekçe ve

c) Ulaştığı sonuçlara olan etkisi

ile birlikte çalışma kâğıtlarında belgelemek zorundadır.

Çalışma kâğıtlarında bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan istisnai durumlar nedeniyle yapılan değişiklikler

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan istisnai durumların varlığı halinde, yeni veya ek bağımsız denetim teknikleri uygulamak gerektiğinde ya da bu durum yeni sonuçlar ortaya çıkardığında bağımsız denetçi:

a) Karşılaşılan durumlar,

b) Yeni ve ek olarak uygulanan bağımsız denetim teknikleri, elde edilen bağımsız denetim kanıtları ve ulaşılan sonuçlar ve

c) Değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve ne zaman ve kim tarafından gözden geçirildiği

hakkında çalışma kâğıtları düzenlemek zorundadır.

(2) Söz konusu istisnai durumlar, finansal tablolarla ilgili bağımsız denetim raporu tarihi itibariyle geçerli olan ve o tarih itibariyle bağımsız denetçi tarafından bilinseydi bağımsız denetim raporundaki görüşü etkileyebilecek olay ve durumları içerir.

ALTINCI KISIM
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler

Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında hile ve usulsüzlüklerin dikkate alınması konusundaki sorumluluğuna dair ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısımda, hile ve usulsüzlüklerin hatadan farklı olduğu dikkate alınarak, gerek varlıkların kötüye kullanılmasından ve gerekse hileli finansal raporlamadan kaynaklanan gerçeğe aykırı finansal raporlamaya ilişkin olarak;

a) Hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi amacıyla işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumluluklarının belirlenmesi,

b) Bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamaların tanımlanması,

c) Hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması konusunda bağımsız denetçinin sorumluluklarının sınırının tespit edilmesi,

ç) Bağımsız denetimin sürdürülebilmesi konusunda tereddüt yaratabilecek istisnai şartlarla karşılaşıldığında yapılacak işlemlerin belirlenmesi,

d) Düzenleyici ve uygulayıcı otoritelerle iletişim ve

e) Belge ve kayıt düzeni,

hususları düzenlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Hile ve Usulsüzlük

Genel esaslar

MADDE 3 - (1) Hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi bağımsız denetçinin:

a) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin doğruluğu ve dürüstlüğü ile ilgili geçmiş tecrübesi olsa dahi, hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlıkların olabileceği ihtimalini göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik tutumunu korumasını,

b) İşletmenin finansal tablolarının hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli yanlışlıkları içerme olasılığı karşısında bağımsız denetim ekibi arasında fikir alışverişinde bulunulması ve görüşmelere katılmayan diğer ekip üyelerini görüşme konuları hakkında sorumlu ortak baş denetçi tarafından bilgilendirilmesi hususlarında karar almasını,

c) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin ortaya çıkarılmasında kullanmak üzere bilgi elde etmek için gerekli yöntemleri kullanmasını,

ç) İşletme yönetiminin sunduğu finansal tablo ve raporlar ile diğer bilgiler ve yaptığı açıklamalarla ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tanımlanmasını ve tespitini; tespit edilen hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık riskleri için, ilgili kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere işletmenin ilgili kontrollerinin tasarımını değerlendirmesini ve uygulanıp uygulanmadığını belirlemesini,

d) Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tespiti ile ilgili tüm hususların belirlenmesini; bağımsız denetim ekibinin atanması ve idaresini; işletme tarafından kullanılan muhasebe politikalarını dikkate almasını ve uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının seçilmesi sırasında tüm bu unsurların tahmin edilememe riskini de göz önünde bulundurmasını,

e) İşletme yönetiminin kontrolleri aşması riskine karşılık olmak üzere, gerekli bağımsız denetim teknikleri tasarlamasını ve bunları uygulamasını,

f) Tespit edilmiş olan hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık risklerine karşı gerekli yaklaşımı belirlemesini,

g) Tespit edilmiş bir yanlışın hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığını ortaya koymasını,

ğ) İşletme yönetiminden hile ve usulsüzlüğe ilişkin yazılı teyit mektupları almasını ve

h) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim kurmasını

gerektirir.

(2) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye indirmek için bağımsız denetim tekniklerini planlarken ve uygularken, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içerebileceğini göz önünde bulundurmak zorundadır.

Hile ve usulsüzlüklerin özellikleri

MADDE 4 - (1) Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

(2) Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder.

(3) Bu kapsamda;

a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,

b) Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini ve

c) Muhasebe ilkelerini uygularken, değerleme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık

hata olarak değerlendirilir.

(4) Hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder. Hile ve usulsüzlük çok genel bir hukuki kavram olmakla birlikte, bu Tebliğin uygulamasında bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken husus, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek hileli ve usulsüz iş ve işlemlerdir.

(5) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlüğün gerçekleşip gerçekleşmediğine dair yasal saptama yapmaz. İşletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin bir veya birden fazlasının içinde yer aldığı hile ve usulsüzlükler 'yönetim hile ve usulsüzlüğü'; sadece işletme çalışanlarının karıştığı hile ve usulsüzlükler ise 'çalışan hile ve usulsüzlüğü' olarak tanımlanır. Her iki durumda da işletme dışındaki üçüncü şahıslarla gizli bir anlaşma içine girilmiş olunabilir.

(6) Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlüklerle ilgili olarak göz önünde bulundurması gereken; varlıkların kötüye kullanılmasından ve hileli finansal raporlamadan kaynaklanan iki tür hile ve usulsüzlük söz konusudur.

(7) Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. Hileli finansal raporlama;

a) Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini,

b) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını ve

c) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlenmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını

içerir.

(8) Hileli finansal raporlama, çoğunlukla işletme yönetiminin etkin olarak işletilmesi gereken kontrolleri göz ardı etmesinden kaynaklanabilir. Bu kapsamda, hile ve usulsüzlük;

a) Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapmak,

b) Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımları uygun olmayan biçimde oluşturmak ve kanaatleri değiştirmek,

c) Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayları finansal tablolara yansıtmamak, zamanından önce yansıtmak veya ertelemek,

ç) Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak,

d) İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişmek ve

e) Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek

suretiyle gerçekleştirilebilir.

(9) Hileli finansal raporlama, işletme yönetiminin finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığı konusundaki algılarını etkileyerek, onları yanıltmak amacıyla işletmenin karını manipüle etmesi şeklinde ortaya çıkabilir. Karın bu şekilde manipüle edilmesi, küçük tutarlı işlemlerle veya uygun olmayan varsayımlarla ve kanaatlerin işletme yönetimi tarafından değiştirilmesiyle başlatılabilir. Baskılar ve teşvikler bu faaliyetleri artırmaya öncülük ederek hileli finansal raporlamaya neden olabilirler. Bu durum, piyasa beklentilerini karşılamak veya performansa dayalı ücretlerini azami düzeye ulaştırmak amacıyla, işletme yönetiminin finansal tabloları önemli ölçüde yanlış sunması suretiyle hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilir. Bazı işletme yönetimleri, vergiyi en aza indirmek için karını önemli tutarda azaltmaya veya yabancı kaynak teminini güvence altına almak amacıyla, karını olduğundan çok göstermeye yönelebilir.

(10) Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir ve genellikle şirketin çalışanları tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak, kötüye kullanma işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir, bu takdirde bu işlemlerin ortaya çıkarılması iyi gizlenebilecek olması nedeniyle çok daha güçtür.

(11) Varlıkların kötüye kullanılması, aşağıdakileri de içeren pek çok farklı yöntemle gerçekleştirilebilir:

a) Alacak tahsilatının zimmete geçirilmesi veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilatların kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi gibi, tahsilatların zimmete geçirilmesi,

b) Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması ya da hurdaların satılmak üzere çalınması veya işletmenin teknolojik bilgilerinin rakip işletmelerle gizli anlaşma yapılarak para karşılığı satılması gibi, işletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,

c) Fiktif satıcılara ödeme yapılması veya işletmenin satın alma temsilcilerine fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığı satıcılar tarafından rüşvet ödenmesi veya olmayan çalışanlara ödeme yapılmış gösterilmesi gibi, işletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması ve

ç) İşletme varlıklarına kişisel kredi veya ilişkili taraflar için ipotek tesis ettirilmesi gibi, işletmenin varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması.

(12) Varlıkların kötüye kullanılmasında, genellikle, varlıkların kaybolması veya izin alınmaksızın rehin verilmesini gizlemek için yanlış veya yanıltıcı kayıtlar yapılması ve gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi söz konusu olur.

İKİNCİ BÖLÜM
Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesinde Sorumluluk

İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları

MADDE 5 - (1) Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir.

(2) İşletmenin dürüstlük ve etik davranış kültürü çerçevesinde; yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde, işletme yönetiminin hile ve usulsüzlükleri önlemek üzere gerekli tedbirleri alması ve uygulanacak yaptırımları belirlemesi gerekir. Bu suretle, işletme çalışanlarına hile ve usulsüzlüklere hiçbir şekilde başvurulmaması konusunda açık bir uyarıda bulunulmuş olur. Bu tür dürüstlük ve etik davranış kültürünün oluşturulması; kurum kültürünün uygun bir dille ilgililere iletilmesini, pozitif bir çalışma ortamı yaratılmasını, uygun kişilerin istihdam edilmesini, her seviyedeki işletme çalışanlarının eğitilmelerini ve önceden belirlenen objektif kurallar çerçevesinde terfi ettirilmelerini, çalışanlardan periyodik olarak sorumluluklarının farkında oldukları ve hile ve usulsüzlük olduğundan şüphelenilen veya iddia edilen hallerde gerektiği gibi davranılacağı konularında teyit alınmasını içerir.

(3) Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve devam ettirmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak suretiyle, yönetimden sorumlu kişilerin sorumluluğundadır. Yönetimden sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen etkin gözetim, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü yaratmasını sağlamada etkilidir. Yönetimden sorumlu kişiler, gözetim sorumluluğunu yerine getirirken özellikle işletme yönetiminin kontrolleri aşabileceği ya da finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin karlılığı ve performansı ile ilgili algılarını etkilemek amacıyla, işletmenin karını manipüle etmek üzere finansal raporlama sürecine müdahale edebileceği hususlarını göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

(4) İşletmenin faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir kontrol ortamı yaratmak ve bunun için gerekli politika ve prosedürleri geliştirmek, yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde olmak üzere, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu sorumluluk, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek risklerin yönetilmesi suretiyle, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasını sağlayacak kontrollerin uygulanması ve sürdürülmesine dayalı bir finansal raporlama sürecinin oluşturulmasını da kapsar. Bu tür kontroller finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltmakla birlikte tamamen ortadan kaldırmaz. İşletme yönetimi, hile ve usulsüzlüğün önlenmesi ve ortaya çıkarılması için uygulamaya konulacak kontrolleri seçerken, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkları içerebileceğini dikkate almak zorundadır.

Hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasıyla ilgili olarak bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar

MADDE 6 - (1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, bağımsız denetçinin finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıtacak şekilde hazırlandığına dair bir görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetim çalışmasının doğal sınırlamalarından dolayı, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riski söz konusu olabilir.

(2) İşlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizlenen ya da karmaşık ve dikkatli bir şekilde organize edilmiş planlara dayalı hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riski, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılamama riskinden daha yüksektir. Hile ve usulsüzlüğe neden olan bu tür girişimlerin muvazaalı işlemlerle desteklenerek gizlenmesi, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasını daha da zorlaştırır. Muvazaalı işlemler bağımsız denetçiyi yanıltıp aslında yanlış olan kanıtların ikna edici olduğuna inanmasını sağlayabilir. Bağımsız denetçinin hileyi ortaya çıkarması, suç işleyenin kabiliyetine, işlemin miktar ve sıklığına, var olan gizli anlaşmaların derecesine, değiştirilmiş ayrı ayrı tutarların nispi büyüklüğüne ve olaya karışmış kişilerin sayı ve konumuna bağlıdır. Bağımsız denetçi tarafından hile ve

usulsüzlüğe açık alanlar daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahmini gibi yoruma dayalı alanlardaki yanlışlıkların hileden mi yoksa hatadan mı kaynaklandığının saptanması daha zordur.

(3) İşletme yönetiminin doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtları ile oynamak suretiyle, işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterebilecek ve hileli finansal bilgiler sunabilecek fırsatları kolaylıkla elde edebilecek konumda olması nedeniyle bağımsız denetçi için, işletme yönetiminden kaynaklanan hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riski, işletme çalışanlardan kaynaklanan hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riskinden daha yüksektir. İşletme yönetiminin bazı kademelerinde bulunanlar, çalıştırdıkları personele işlemleri yanlış kaydetmeleri veya gizlemeleri yönünde direktif vermek suretiyle, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesine yönelik kontrolleri aşabilirler. İşletme yönetiminde yer alan kişiler, işletme içindeki otoritelerini kullanarak çalışanlara bir takım işlemleri yapmaları için direktif verebilir veya çalışanların bilgileri dahilinde veya haricinde hile ve usulsüzlükler için yardımlarını sağlayabilirler.

(4) Bağımsız denetim çalışmasından sonra, bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolarla ilgili, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların tespit edilmesi, tek başına bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim yapmadığı anlamına gelmez. Özellikle muvazaalı işlemler ile yanıltıcı belge düzenlenmesinden kaynaklanan hile ve usulsüzlüklerin bağımsız denetim sırasında ortaya çıkarılması mümkün olmayabilir. Ancak, bağımsız denetçinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir bağımsız denetim gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususu, şartlara uygun bağımsız denetim tekniklerinin uygulanıp uygulanmadığı, uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucunda toplanan bağımsız denetim kanıtlarının uygunluk ve yeterliliği ile bu kanıtların değerlendirilmesine dayanan bağımsız denetim görüşünün uygunluğuna göre belirlenir.

Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ile ilgili olarak bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır. Bazı konularda takdir hakkının kullanılması, örnekleme yönteminin izlenmesi, iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan kısıtlamalar ve bağımsız denetçiye sunulan kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici nitelikte olması durumlarında bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasına dair kesin bir güvenceye sahip olamayabilir.

(2) Bağımsız denetçi, makul ölçüde güvence sağlayabilmek için, işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetim süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmek zorundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi Amacıyla Bağımsız Denetçinin Göz Önünde Bulunduracağı Hususlar

Mesleki şüphecilik

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi çalışmasını, mesleki şüphecilik tutumu içerisinde ve finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek koşulların var olabileceğinin bilinciyle planlar ve yürütür. Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik tutumu, hile ve usulsüzlüklerin karakterlerinin farklı olması sebebi ile özel bir önem taşır. Mesleki şüphecilik, bağımsız denetim kanıtına sorgulayarak yaklaşan ve onu kritik ederek değerlendiren bir yaklaşımı içerir. Mesleki şüphecilik elde edilen bilgi veya bağımsız denetim kanıtının hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlığa işaret edip etmediğine dair sürekli bir sorgulamayı gerektirir.

(2) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışması süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde, işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu hakkında geçmiş tecrübelere dayanan bilgisi mevcut olsa bile, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlığın olabileceğini ayrıca göz önünde bulundurmak zorundadır.

(3) Bağımsız denetçinin işletme ile geçmişe dayanan tecrübeleri, işletme hakkında bir anlayış oluşturmasına katkı sağlar. Bununla birlikte, bağımsız denetçinin işletme veya işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu hakkında geçmiş tecrübelere dayanan bilgisini tamamen göz ardı etmesi beklenemez ise de, koşulların değişebilmesi sebebi ile mesleki şüphecilik tutumunun sağlanması önemlidir. Bağımsız denetim esnasında işletme yönetimi ile yapılan görüşmeler ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasında bağımsız denetçi mesleki şüphecilik çerçevesinde tam olarak ikna edici olmayan bağımsız denetim kanıtları üzerinde yapacağı değerlendirmeyi, işletme ve işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu konusundaki inancına dayandıramaz. Mesleki şüphecilik bağımsız denetçinin, işletmenin yöneticileri ile yapmış olduğu görüşmeler sırasında almış olduğu yanıtların ve onlardan alınan diğer bilgilerin makul olup olmadığının, bağımsız denetim çalışması esnasında derlenen diğer kanıtlarla birlikte dikkatlice değerlendirmesini gerektirir.

(4) Bağımsız denetim çalışması bazı durumlarda belgelerin doğruluğunun kanıtlanmasını da kapsar. Esas itibariyle bağımsız denetçi bu kapsamda bir çalışmayı yapacak eğitim ve uzmanlığa sahip değildir. Ayrıca

bağımsız denetçi bir belge içeriğinde yapılan değişiklikleri, bu kapsamda işletme ile üçüncü şahıslar arasında yapılan ve kendisine sunulmayan bir sözleşmenin varlığını tespit edemeyebilir. Bağımsız denetçi denetim süresince aksini gösteren inandırıcı bir sebep olmadığı sürece kayıt ve belgelerin orijinal veya gerçek olduğunu kabul eder. Bununla birlikte, bağımsız denetim esnasında ortaya çıkan hususlar, belgelerin doğru olmayabileceği veya belgede yer alan madde veya konuların sonradan değişikliğe uğramış olabileceğine işaret ediyor ise, bağımsız denetçi üçüncü şahıslardan doğrulama talep edebilir veya belgenin gerçekliği konusunda uzman görüşüne başvurabilir.

Bağımsız denetim ekibi içerisinde yapılması gereken görüşmeler

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetim ekibinin üyeleri, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların işletmenin finansal tablolarına etkisini aralarında görüşerek değerlendirir.

(2) Bağımsız denetim ekibi üyelerinin, görüşmelerinde diğer nedenlerden kaynaklanan önemli yanlışlıkların işletmenin finansal tablolarına etkilerini de dikkate almaları gerekir. Görüşmede hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların işletmenin finansal tablolarına etkisine özellikle vurgu yapılır. Bu görüşmede, mesleki takdirini, işletmeyle ilgili geçmiş tecrübesi ve mevcut gelişmelere dair bilgisini kullanan ve bağımsız denetim ekibinin diğer hangi üyelerinin bu görüşmelere katılması gerektiğini belirleyen ve bağımsız denetim çalışmasından sorumlu olan sorumlu ortak başdenetçi de yer alır. Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri ile ilgili deneyimlerini ekibin diğer üyeleri ile paylaşmalarına olanak sağlayan bu görüşmelerde, kıdemli ekip üyelerinin de bulunması gerekir.

(3) Sorumlu ortak başdenetçi, görüşmeye katılmamış olan ekip üyelerine hangi konuların aktarılması gerektiği hususunu değerlendirir. Görüşmeler sonucunda ulaşılan kararların tamamı hakkında tüm ekip üyelerinin haberdar edilmesi gerekli değildir. Bu kapsamda, işletmenin sadece bir bölümünün bağımsız denetimi ile görevli bir ekip üyesinin, işletmenin diğer bir bölümünün bağımsız denetimi hakkındaki bir konu ile ilgili ulaşılan karar hakkında bilgilendirilmesine gerek olmayabilir.

(4) Görüşme esnasında ekip üyelerinin, işletme veya işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu hakkındaki düşüncelerinden bağımsız olarak, konulara sorgulayıcı bir şekilde yaklaşmaları gerekir. Görüşmede genel olarak aşağıda yer alan konular ele alınır:

a) Ekip üyelerinin, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların, finansal tabloları nasıl etkileyebileceği konusundaki görüşlerini ve işletme yönetiminin hileli finansal raporlama için ne yapabileceği veya neyi saklayabileceği ya da işletme varlıklarının nasıl suiistimal edilebileceği hakkındaki düşüncelerini birbirleri ile paylaşmaları,

b) İşletme yönetimi tarafından karda yapılabilecek ayarlamalar ile bu amaçla izlenebilecek yöntemlerin neler olabileceği hususlarının ekip üyeleri tarafından görüşülerek değerlendirilmesi,

c) İşletme yöneticileri veya diğer kişilerin hile veya usulsüzlük yapmalarına sebep olabilecek, menfaat veya baskı yaratabileceği bilinen, işletme içinden veya dışından kaynaklanabilecek unsurların değerlendirilmesi ve hile veya usulsüzlüğü makul gösterecek kültürel veya çevresel faktörlerin tespit edilmesi,

ç) Nakit veya suiistimale açık diğer aktiflere erişimi olan işletme personelinin gözetimine işletme yöneticilerinin katılımının değerlendirilmesi,

d) Bağımsız denetim ekibi üyelerinin dikkatini çeken, işletme yöneticileri veya çalışanlarının davranış veya yaşam tarzlarındaki olağandışı veya açıklanamayan değişiklikler,

e) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların ortaya çıkma olasılığının bağımsız denetim süresince göz önünde tutulması gerektiğinin vurgulanması,

f) Karşılaşıldığı takdirde, muhtemel hile veya usulsüzlüğe işaret edebilecek koşulların göz önüne alınması,

g) Önceden tahmin edilemeyen koşul ve unsurların bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamına olası etkilerinin değerlendirilmesi,

ğ) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık olasılığının finansal tablolara etkisini göz önüne alarak, seçilecek bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğinin değerlendirilmesi,

h) Bağımsız denetim ekibinin dikkatini çeken hile ve usulsüzlüklere ilişkin ihbarların değerlendirilmesi ve

ı) İşletme yönetiminin iç kontrolleri aşması olasılığının değerlendirilmesi.

(5) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların finansal tablolara etkisinin görüşülerek değerlendirilmesi, bağımsız denetim çalışmasının önemli bir parçasını oluşturur. Bu görüşme, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların finansal tablolara etkilerine karşılık uygun bağımsız denetim tekniklerinin tespit edilmesi ve bu tekniklere ilişkin görev dağılımının bağımsız denetim ekibinin üyeleri arasında yapılmasını sağlar. Bu görüşme ayrıca, bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının ekip üyeleri arasında nasıl paylaşılacağının planlanması ve karşılaşılabilecek hata ve usulsüzlük ihbarlarının nasıl ele alınacağının değerlendirilmesine de olanak sağlar.

(6) Bağımsız denetimin planlama aşamasında yapılan ilk görüşmeler sonrasında, ekip üyeleri arasındaki iletişim bağımsız denetim süresince de sürdürülür ve ekip üyeleri aralıklı olarak, hile ve usulsüzlükten

kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri hakkındaki değerlendirmelerini ve bu riskleri bertaraf etmek için yerine getirilmesi gereken bağımsız denetim teknikleri hakkındaki görüşlerini ekibin diğer üyeleri ile paylaşırlar.

Risk değerlendirme yöntemleri

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında fikir sahibi olabilmek amacıyla risk değerlendirme teknikleri uygular. Bu kapsamda, bağımsız denetçi gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim çalışmasının bir parçası olarak hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit edebilmek amacıyla aşağıda yer alan prosedürleri uygulamak zorundadır:

a) Yönetimden sorumlu kişiler ve diğer yöneticiler ile görüşerek, yönetimden sorumlu kişilerin, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit edebilmek amacıyla belirlenmiş süreçler ve bu riskleri bertaraf etmek için geliştirilmiş olan kontroller üzerindeki gözetimi hakkında anlayış oluşturur,

b) Bu kapsamda bir veya birden fazla hile ve usulsüzlük riskine ilişkin faktörlerin mevcut olup olmadığını değerlendirir,

c) Analitik inceleme teknikleri uygulanırken tespit edilen olağan dışı veya beklenmeyen ilişkileri dikkate alır ve

ç) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tespitinde faydalı olabilecek diğer bilgileri değerlendirir.

Yönetimden sorumlu kişilerce yürütülen gözetim faaliyetinin anlaşılması ve bu amaçla yapılacak görüşmeler

MADDE 11 - (1) İşletme ve iç kontrol sistemi dahil olmak üzere, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması amacıyla bağımsız denetçi, işletme yönetimi ile aşağıdaki konular hakkında görüşme yapmak zorundadır:

a) İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri ile ilgili değerlendirmesi,

b) İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlük risklerini tespit etmek ve bu riskleri bertaraf etmek için oluşturmuş olduğu süreçler, belirlediği hata ve usulsüzlük risk alanları veya söz konusu riskten etkilenebilecek olan hesap bakiyeleri, işlem türleri ve finansal tablo dipnot ve açıklamaları,

c) Yönetimden sorumlu kişiler ile işletme yöneticileri arasında hile ve usulsüzlük risklerini tespit etmek ve bu riskleri bertaraf etmek için oluşturulmuş olan süreçler ile ilgili yazışmalar ve diğer bilgilendirmeler ve

ç) İşletme yönetiminin, çalışanlara yönelik işletme uygulamaları ve etik kurallar ile ilgili yazışmalar ve diğer bilgilendirmeler.

(2) İşletme yönetiminin iç kontrol sistemi ve finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olması sebebi ile, bağımsız denetçi hile ve usulsüzlük riskleri ve bu riskleri tespit ve bertaraf etmek için oluşturulmuş olan kontroller ile ilgili olarak işletme yönetiminin değerlendirmelerini ayrıca sorgular. İşletme yönetimi tarafından yapılan bu değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı işletmeden işletmeye değişiklik gösterebilir. Bazı işletmelerin yönetimleri sürekli gözetim faaliyetinin bir parçası olarak yılda bir kez detaylı bir değerlendirme yapılabilirken, diğer işletmelerde bu değerlendirmeler daha gayri resmi bir biçimde ve daha seyrek olarak yapılabilir. Bu kapsamda, hile ve usulsüzlük riskine ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından değerlendirmelerin yapılmaması, işletme yönetimi tarafından iç kontrollere yeterince önem verilmediğinin göstergesi olarak kabul edilebilir.

(3) Bağımsız denetçi işletme yönetiminin hile ve usulsüzlük riskine ilişkin değerlendirmeleri hakkında yapacağı sorgulamada, hile ve usulsüzlükle ilgili işletme içinden ve dışından gelebilecek olan ihbarlara dair işlem yapmak üzere belirlenen süreçleri de analiz eder. Bağımsız denetçi, merkez dışında faaliyet gösterilen yer veya işletme bölümlerine yönelik gözetim faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı hakkında ilgililerle görüşmeler yapar. Bu kapsamda, hile ve usulsüzlük riskinin yüksek olabileceği yer ve işletme bölümlerinin olup olmadığını değerlendirir.

(4) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi, iç kontrol sisteminden sorumlu kişiler ve işletme içerisindeki diğer ilgili kişilerle, gerçekleşmiş veya şüphelenilen ya da ihbar edilmiş olan hile veya usulsüzlükler olup olmadığı hakkında görüşmeler yapar.

(5) Bağımsız denetçinin işletme yönetimi ile yapmış olduğu görüşmeler, yönetim kadrosunda olmayan çalışanların içinde yer aldığı hile ve usulsüzlüklere ilişkin yararlı bilgiler verebilirken, işletme yönetiminin içinde yer aldığı hile ve usulsüzlükler hakkında yararlı bilgiler sağlamayabilir. İşletme yönetiminin yanı sıra diğer işletme çalışanlarıyla yapılan görüşmeler konu ile ilgili farklı bakış açıları hakkında bilgi sahibi olunmasına katkıda bulunur. Bağımsız denetçi mesleki kanaatini kullanarak bu görüşmelerin işletme içinde kimler ile hangi kapsamda yürütüleceğine karar verir. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde, iç kontrol personeli ile görüşmeler yaparak, hata ve usulsüzlük ile ilgili yıl içerisinde yürütülen çalışmalar ve işletme yönetiminin bu çalışmalar üzerine yaptığı işlemler hakkında bilgi toplar. Ayrıca, bu görüşmelerde gerçekleşmiş veya şüphelenilen ya da ihbar edilmiş olan hile veya usulsüzlükler olup olmadığını da dikkate alır.

(6) Bu kapsamda, bağımsız denetçinin görüşme yapabileceği kişiler;

a) Finansal raporlama sürecine doğrudan katılmamış işletme faaliyetlerini yürüten kişiler,

b) Farklı yetki seviyelerindeki işletme çalışanları,

c) Karmaşık ya da istisnai işlemleri başlatan, yürüten ya da kaydedenler ile bu kişileri yöneten ya da gözetimini yapanlar,

ç) İşletmede istihdam edilen hukuk danışmanları,

d) İşletme içinde etik kuralların benimsetilerek uygulatılmasından sorumlu yöneticiler ve

e) Hile ve usulsüzlük iddialarıyla ilgili gerekli işlemleri yapmakla görevlendirilen kişilerdir.

(7) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük iddiaları ile ilgili olarak işletme yönetimiyle yaptığı görüşme sonuçlarını değerlendirirken, işletme yönetiminin genelde konumu itibariyle hile ve usulsüzlüğü yapabilecek durumda olduğunu göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi görüşme sonuçlarını başka bilgilerle doğrulama ihtiyacı olup olmadığına mesleki kanaatini kullanarak karar verir.

(8) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük riskini belirlemek amacıyla işletmede ve bunları önlemek amacıyla iç kontrol sisteminde işletme yönetimince yürütülen çalışmaların yönetimden sorumlu kişiler tarafından gözetimi için yapılan uygulamalar hakkında da bilgi edinmek zorundadır.

(9) Yönetimden sorumlu kişiler, risk izleme, finansal kontrol ve yasalara uygunluk açısından işletmedeki sistemlerin gözetiminden de sorumlu olabilir. Bazı durumlarda, yönetimden sorumlu kişiler işletmenin hile ve usulsüzlük riskinin değerlendirmesinde ve işletme tarafından belirlenmiş özel hile ve usulsüzlük risklerini azaltmak amacıyla oluşturulmuş iç denetim sisteminin gözetiminde etkin rol oynarlar. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin bu kişilerin her birinin sorumluluk alanlarını kavraması, gözetimin doğru kişiler tarafından yapılıp yapılmadığının anlaşılması açısından önemlidir.

(10) Bağımsız denetçi, işletmedeki hile ve usulsüzlük riskini belirleyerek, bu riskleri önlemeyi amaçlayan işletme yönetimi süreçlerini ve işletme tarafından bu hile ve usulsüzlük risklerini azaltmak amacıyla kurulmuş iç kontrol sistemlerinin yönetimden sorumlu kişiler tarafından gözetiminin nasıl yapıldığını kavramak suretiyle, işletme yönetiminin usulsüzlüğe yatkınlığı, iç kontrolün yeterliliği ve işletme yönetiminin bağımsızlığı ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturur. Bağımsız denetçi bu bilgiyi, bu konuların tartışılacağı toplantılara katılmak, yönetim kurulu kararlarını okumak ya da yönetimden sorumlu kişiler ile görüşmek gibi yöntemleri uygulayarak sağlayabilir.

(11) Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişilere, işletmeyi etkileyecek ölçüde gerçekleşmiş veya şüphelenilen ya da iddia edilen hile veya usulsüzlükler olup olmadığını da sorar.

(12) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi ile ilgili yaptığı görüşmelerde edindiği bilgileri doğrulamanın bir parçası olarak da, yönetimden sorumlu kişiler ile görüşmeler yapar. Yapılan görüşmelerde edinilen bilgiler arasında tutarsızlık olursa, tutarsızlığı gidermek için ek bağımsız denetim kanıtları elde eder. Yönetimden sorumlu kişiler ile yapılan görüşmeler aynı zamanda bağımsız denetçinin, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmesine de yardımcı olur.

Hile ve usulsüzlük ile ilgili risk faktörlerinin dikkate alınması

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında bilgi toplarken, elde edilen bilgilerde bir veya birden fazla hile ve usulsüzlük faktörünün mevcut olup olmadığını göz önünde bulundurmak zorundadır.

(2) Hile ve usulsüzlük genelde gizleneceğinden tespit edilmesi oldukça zor olabilir. Bununla birlikte, bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında bilgi elde ederken, hile ve usulsüzlüğe yönelik baskı veya fırsat elde etme veya harekete geçirici olabilecek olay ve koşulları tespit edebilir. Bu olay ve koşullar, "hile ve usulsüzlük risk faktörleri" olarak adlandırılır. Bu kapsamda;

a) İşletmeye ilave öz sermaye sağlayacak olan üçüncü şahısların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile ve usulsüzlük yapmak için baskı yaratabilir.

b) Gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda prim ödemesinin taahhüt edilmesi hile ve usulsüzlük yapmak için bir teşvik unsuru olabilir.

c) Etkin olmayan kontrol sistemleri, hile ve usulsüzlük yapmaya fırsat yaratabilir.

(3) Hile ve usulsüzlük risk faktörleri mutlaka hile ve usulsüzlüğün var olduğunu göstermez, ancak bunlar hile ve usulsüzlüğün yapılmış olduğu koşullarda ortaya çıkan faktörlerdir. Hile ve usulsüzlük risk faktörlerinin varlığı bağımsız denetçinin önemli ölçüde yanlışlık riskini değerlendirmesinde etkili olabilir.

(4) Hile ve usulsüzlük risk faktörlerinin önemi olay ve duruma göre değişiklik gösterebildiğinden, bir önem sıralamasına tabi tutulmaları mümkün değildir. Bu risk faktörlerinin varlığına rağmen önemli bir yanlışlık riski mevcut olmayabileceğinden, bağımsız denetçi mesleki kanaatini kullanarak, hile ve usulsüzlük risk faktörlerinin varlığını ve bu faktörlerin önemli bir yanlışlık riskine sebep olup olmayacağını değerlendirir.

(5) Hileli finansal raporlama ve zimmete geçirme ile sonuçlanabilecek hile ve usulsüzlük risk faktörlerine ilişkin örneklere ek-3'de yer verilmiştir. İşletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve ortaklık yapısı gibi özellikler ilgili risk faktörlerinin belirlenmesinde önemli rol oynar.

Beklenmeyen ve istisnai ilişkilerin dikkate alınması

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygularken, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerini anlamak için hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin varlığının göstergesi olabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri dikkate almak zorundadır.

(2) Analitik inceleme tekniklerini uygulamak, finansal tablolara etkisi olabilecek beklenmeyen işlemleri ve tutarları, oranları ve değişimleri tespit etmede yardımcı olur. Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygularken, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini ve iç kontrol sistemini değerlendirerek makul ilişkilere dair beklentiler geliştirir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, kayıtlı tutarlarla veya kayıtlı tutarlardan bulunmuş oranlarla, beklenmeyen ve/veya istisnai işlemlere ilişkin olanları karşılaştırırken, gerçekleşen hile ve usulsüzlükten dolayı gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtılmış olabileceği hususunu göz önünde bulundurur. Hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri ortaya koymak amacıyla uygulanabilecek analitik inceleme teknikleri, fiktif satışlar, müşterilerle yapılan ancak bilinmeyen sözleşmelerin varlığı ve önemli tutarlarda iadeler gibi gelir hesaplarının incelenmesini içerir.

Diğer bilgilerin dikkate alınması

MADDE 14 - (1) Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında bir anlayış edinirken, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkları göstergesi niteliğindeki diğer bilgileri de göz önünde bulundurur.

(2) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasından elde edilen bilgilere ek olarak, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkları tespit edebilmek için, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle ilgili diğer bilgileri dikkate alır. Bağımsız denetim ekibi arasındaki görüşmeler de, bu tür risklerin tespit edilmesine yardımcı olur. Buna ek olarak, bağımsız denetçinin müşteri kabul etme aşamasında ve bağımsız denetim süresince elde ettiği bilgiler ve işletmeye verilen ara dönem finansal bilgilerin incelenmesi gibi diğer hizmetlerden edinilen tecrübeler, hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde faydalı olur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Hile ve Usulsüzlükten Kaynaklanan Önemli Yanlışlık Risklerini Belirlemek Amacıyla Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri, Yapılacak İşlemler ve Değerlendirme

Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda ya da işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarla ilgili açıklamalardaki önemli yanlışlık riskini tespit ederken, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini belirler ve değerlendirir. Bu riskler hile ve usulsüzlük sebebiyle önemli yanlışlığa yol açabileceğinden, bağımsız denetçi işletmenin ilgili iç kontrollerini değerlendirir ve bunların uygulanıp uygulanmadığını tespit eder.

(2) Bağımsız denetçi, mesleki kanaatini kullanarak, hile ve usulsüzlük sebebiyle ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskini değerlendirirken;

a) Risk değerlendirme sürecinde elde ettiği bilgiler ile finansal tablolardaki işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarını da dikkate alarak hile ve usulsüzlük riskini belirler.

b) Tespit edilen hile ve usulsüzlük risklerini hesap bazında olabilecek riskler ile ilişkilendirir.

c) Muhtemel yanlışlıkları, birden fazla yanlışlığa sebep olma ve oluşma olasılığı kapsamında inceler.

(3) İşletme yönetimi hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin niteliği ve kapsamını belirlerken ve bu riskleri önlemek ve ortaya çıkarmak amacıyla iç kontrol sistemini tasarlayıp uygularken, önemli ölçüde bilgiye dayalı kanaat kullandığından, bu risk ve süreçleri kavramak bağımsız denetçi için önemlidir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi işin doğasının gerektirdiği görevler ayrılığının yetersiz olduğu durumlarda, işletme yönetiminin bilinçli olarak yaptığı tercihleri de araştırarak değerlendirmek zorundadır.

Gelir tahakkuku ile ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri

MADDE 16 - (1) Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar, genellikle gelirin zamanından önce tahakkuk ettirilmesi veya gerçek olmayan gelir kaydedilmesi yoluyla gelirlerin yüksek gösterilmesi ya da gelirlerin daha sonraki bir döneme kaydırılması suretiyle düşük gösterilmesi şeklinde gerçekleşir. Bu nedenlerle, bağımsız denetçi, genellikle gelirin kaydedilmesinde bir hata riski olduğunu varsayar ve ne tür gelirlerde böyle bir riskin söz konusu olabileceğini dikkate alır. Bu Tebliğin ek-4'ünde, gelir tahakkukundan kaynaklanan hileli finansal raporlamaya bağlı olarak ortaya çıkan önemli yanlışlık riski hakkında yapılması gerekenlere ilişkin örnekler yer almaktadır. Bağımsız denetçi, gelir tahakkukuna bağlı hile ve usulsüzlüğü önemli yanlışlık riski olarak değerlendirmemişse, bu durumu destekleyen sebepleri belgelemek zorundadır.

Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riski hakkında yapılması gereken işlemler

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda hile ve usulsüzlüğe bağlı olarak ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskini tespit edebilmek için uygulanacak yöntemleri belirlemek ve hesap bazında

nitelik, zamanlama ve kapsam açılarından uygun bağımsız denetim tekniklerini ve önemli riskleri ortaya çıkarmak için de daha detaylı bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli bir yanlışlığa yol açabilecek riskler hakkında aşağıdaki yöntemleri benimseyerek;

a) Daha fazla mesleki şüphecilik ve uygulanması planlanan özel prosedürlerden bağımsız olarak, daha genel hususları içeren ve bağımsız denetimin yürütülmesine genel bir etkisi olan,

b) Gerçekleştirilecek bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını ilgilendiren, işletme yönetiminin teyit mektuplarında belirlenmiş riskler hakkında yapılacak işlemlere dair ve

c) Genellikle önceden öngörülemeyen şekillerde ortaya çıkabilen ve işletme yönetiminin kontrollere önem vermemesinden veya söz konusu kontrolleri aşmasından kaynaklanan hile ve usulsüzlükler nedeniyle finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık riski hakkında belli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasını içeren

yaklaşımlar geliştirir.

(3) Finansal tablolarda hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli bir yanlışlığa yol açabilecek tespit edilmiş riskler hakkında yapılacak işlemlerde, bağımsız denetçi;

a) Önemli işlemlere ilişkin bağımsız denetim kanıtlarının incelenmesi için seçilecek belgelerin tespitinde artan ölçüde duyarlılık göstermek ve

b) İşletme yönetiminin önemli konulardaki açıklamalarını daha ayrıntılı bir şekilde doğrulamak suretiyle mesleki şüphecilik anlayışını sergiler.

(4) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli bir yanlışlığa yol açabilecek riskleri tespit etmeye yönelik bağımsız denetim teknikleri tasarlamanın uygulanabilir olmayacağına kanaat getirdiğinde, bunun bağımsız denetime olan etkisini göz önünde bulundurur.

Genel olarak yapılacak işlemler

MADDE 18 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarla ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini tespit etmek amacıyla;

a) İşletme personelinin görevlendirilmesi ve gözetimi konularını değerlendirir,

b) İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikalarını dikkate alır ve

c) Bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının seçimine ilişkin öngörülemeyen hususları birlikte ele alır.

(2) Önemli sorumluluklar verilecek bağımsız denetim ekibinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan belirlenmiş önemli yanlışlık riskini değerlendirmeleri, ekipte yer alan bağımsız denetçilerin bilgi, beceri ve yetenekleri ile ilişkilidir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi finansal tablolarda hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli bir yanlışlığa yol açacak belirlenmiş risklere karşı yapılabilecek işlemleri tespit etmek için, adli tıp ve bilişim teknolojisi uzmanı gibi bu konularda uzmanlaşmış, beceri ve bilgiye sahip daha deneyimli kişilerin bilgilerinden yararlanabilir. Bu çerçevede; bağımsız denetim ekibinin gözetiminin kapsamı, bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskinin düzeyine ve bağımsız denetim ekibi elemanlarının yeterliliklerine bağlıdır.

(3) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin özellikle sübjektif değerlemeler ve karmaşık işlemlerle ilgili olanları öncelikli olmak üzere, önemli muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını dikkate alır. Söz konusu seçim ve uygulamaların, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla işletmenin performansı ve karlılığı hakkındaki algılarını etkileyecek şekilde, işletme yönetiminin karı manipüle etme çabasının bir sonucu olup olmadığını da araştırır.

(4) Genel olarak bağımsız denetimlerde uygulanan bağımsız denetim tekniklerini bilen işletme çalışanları, hileli finansal raporlamayı daha iyi gizleyebileceklerinden, bağımsız denetçi uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, kapsamını ve zamanını seçerken öngörülemeyen hususların varlığını dikkate alır. Bu amaçla, önemlilik ve risk nedeniyle test edilmeyecek hesap bakiyelerinin test edilmesi; bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasının değiştirilmesi, farklı örnekleme yöntemlerinin uygulanması, farklı veya önceden bildirilmemiş yerlerde bağımsız denetim yapılması suretiyle gerçekleştirilir.

Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanabilecek bağımsız denetim teknikleri

MADDE 19 - (1) Bağımsız denetçiler, hile ve usulsüzlükler nedeniyle belirlenmiş önemli yanlışlık risklerinin tespiti için bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamında aşağıda belirtilen değişiklikleri yapabilirler.

a) Uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, daha güvenilir ve ilgili bağımsız denetim kanıtı ve ek destekleyici bilgi elde etmek için değiştirilebilir. Bağımsız denetim tekniklerinin türünü ve bileşimini etkileyebilen bu değişiklikler; daha önemli hale geldiği için varlıkların fiziksel gözlemi veya incelenmesini ve daha çok bağımsız denetim kanıtı toplamak için önemli hesaplardaki veya elektronik işlem dosyalarındaki veriler hakkında bilgisayar destekli bağımsız denetim tekniklerini kullanmayı içerir. Ayrıca, bağımsız denetçi, ek destekleyici bilgi elde etmek için uygun yöntemler tasarlayabilir. Bu kapsamda; bağımsız denetçi yönetimin kar beklentilerini karşılama konusunda baskı altında olduğunu tespit ederse, gelir tahakkukunu önleyen koşulları

içeren satış sözleşmelerini inceleyerek, sevkıyattan önce fatura kesilmek suretiyle satışların arttırıldığına dair bir riskin mevcut olup olmadığını değerlendirir. Bu şartlar altında bağımsız denetçi, sadece bakiye için değil ayrıca satış anlaşmalarının detaylarını, tarihini, iade etme haklarını ve sevkıyat şartlarını da içeren bağımsız dış kaynaklardan elde edilen doğrulamalar da yapabilir. Ayrıca, bağımsız denetçi satış anlaşmalarında ve dağıtım koşullarındaki değişiklikler için yaptığı doğrulamaları işletmede finansal işlerden sorumlu olmayan personelin soruşturulmasıyla da destekler.

b) Bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasının değiştirilmesi gerekebilir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini dönem sonuna yakın ya da dönem sonunda uygulamanın, hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli ölçüde yanlışlık riskini ortaya çıkarmada daha etkili olacağı sonucuna varabilir. Ancak, hile veya usulsüzlük nedeniyle kasıtlı yanlışlığın örneğin, uygunsuz gelir kaydedilmesinin ara dönemde başlaması halinde, bağımsız denetim tekniklerinin dönem sonuna yakın ya da dönem sonunda uygulanması yerine daha önce ya da raporlama dönemi boyunca gerçekleşen tüm işlemlere uygulanması gerekebilir.

c) Bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, hile ve usulsüzlük nedeniyle olabilecek önemli yanlışlık olasılığına göre belirlenir. Bu kapsamda; örneklemenin arttırılması ya da analitik inceleme tekniklerin daha detaylı düzeyde uygulanması hile ve usulsüzlük nedeniyle ortaya çıkan önemli yanlışlığın niteliğine göre belirlenir. Ayrıca, elektronik işlemlerin ve hesap dosyalarının daha kapsamlı test edilmesine olanak sağlayan bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri; önemli elektronik dosyalardan örnek işlemler seçmek, işlemleri belli özelliklere göre sıralamak veya örnekleme yerine tamamını test etmek için kullanılabilir.

(2) Bağımsız denetçi stok miktarını etkileyen bir usulsüzlük nedeniyle önemli yanlışlık riski olduğunu belirlerse, işletmenin stok kayıtlarını incelemesi, stokların fiziken sayımı sırasında veya sonrasında hile ve usulsüzlüğe konu olabilecek stok kalemleri ve bunların saklandığı yerleri tespit etmesine yardımcı olabilir. Böyle bir inceleme, stok saklama yerlerinde habersiz gözlem yapılması ya da stok sayımlarının tüm saklama yerlerinde aynı anda yapılması kararının verilmesinde etkili olur.

(3) Bağımsız denetçi, aktif değerlemesi, belli hesaplara dair tahminler (devralmalar, yeniden yapılanmalar veya bir iş kolunun satışı gibi) ve diğer önemli tahakkuk etmiş yükümlülükler (emeklilik ve istihdam sonrası diğer hak ve menfaatlere dair yükümlülükler ya da çevresel iyileştirme yükümlülükleri) gibi birçok hesap ve yönetim açıklamalarını etkileyen hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riski tanımlayabilir. Bu risk ayrıca tekrar eden tahminlere ilişkin oluşturulan varsayımlarda önemli değişikliklerin ortaya çıkmasıyla da ilgili olabilir. İşletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkiler hakkında bilgi edinilmiş olması, bağımsız denetçiye bu tür işletme yönetimi tahminlerinin ve bu tahminlerin temelinde yer alan takdir hakkının ve varsayımların uygunluğunu değerlendirmede yardımcı olabilir. Daha önceki dönemlerde uygulanan işletme yönetimi takdir hakkının ve varsayımlarının benzer şekilde geriye dönük gözden geçirilmesi, işletme yönetim tahminlerini destekleyen yargıların ve varsayımların uygunluğu hakkında bir fikir verir.

(4) Hile ve usulsüzlük nedeniyle ortaya çıkan önemli yanlışlık riskini tespit etmek için uygulanması gereken muhtemel bağımsız denetim tekniği örneklerine ek-4'de yer verilmiştir.

Kontrollerin işletme yönetimi tarafından aşılması halinde uygulanabilecek bağımsız denetim teknikleri

MADDE 20 - (1) İşletme yönetimi, doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını değiştirme ve aksi durumda etkin olarak çalışıyor görünebilecek kontrolleri aşarak hileli finansal tablo hazırlayabilme imkanı sebebiyle hile ve usulsüzlük gerçekleştirebilecek bir pozisyonda olup, aşılan kontrol seviyesi işletmeden işletmeye farklılık gösterir. Dolayısıyla, işletme yönetimi açıklamalarında hile ve usulsüzlük nedeniyle ortaya çıkabilecek belirlenmiş önemli yanlışlık riski ile risklere karşı genel olarak yapılacak işlemler yanında, kontrollerin işletme yönetimi tarafından aşılması nedeniyle ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskine karşı yapılacak işlemler için de bağımsız denetim teknikleri uygulanır.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin kontrolleri aşması riskine karşı aşağıda belirtilen bağımsız denetim tekniklerini planlayarak uygulamak zorundadır:

a) Büyük deftere kaydedilen yevmiye kayıtlarının uygunluğunun ve finansal tabloların hazırlanması için yapılan diğer düzeltmelerin test edilmesi.

b) Hile ve usulsüzlük sebebiyle önemli ölçüde yanlışlıklara neden olan taraflı bir şekilde yapılmış muhasebe tahminlerinin incelenmesi.

c) Bağımsız denetçinin dikkatini çeken, işletmenin iş konusu ile doğrudan ilgili olmayan veya başka bir nedenle olağandışı görünen işlemlerin gerekçesinin araştırılması.

Yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler

MADDE 21 - (1) Finansal tablolardaki hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar genellikle, yıl içinde ya da dönem sonlarında uygun olmayan ya da yetkisiz olarak kayıt yapılması ya da resmi kayıtlarda yer almayan tutarların finansal tablolarda düzeltilerek veya yeniden sınıflandırılarak sunulması şeklinde ortaya çıkar. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin planlanmasında ve uygulanmasında, büyük defter kayıtlarının yevmiye kayıtları ile tutarlılığının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin test edilmesi ile ilgili olarak;

a) İşletmenin finansal raporlama sürecini ve yevmiye kayıtları ile diğer düzeltmeler üzerindeki kontrolleri inceler,

b) Yevmiye kayıtları ve düzeltme kayıtları üzerindeki kontrollerin tasarımını değerlendirerek, uygulanıp uygulanmadığına karar verir,

c) Yevmiye kayıtları ve düzeltme kayıtları sürecinde, uygun olmayan veya olağandışı işlemlerle ilgili olarak finansal raporlamada sorumluluğu bulunan çalışanlarla görüşmeler yapar,

ç) Test zamanlamasını belirler,

d) Test edilecek yevmiye kayıtları ve düzeltme kayıtlarını belirler ve seçer.

(2) Bağımsız denetçi, test edilecek yevmiye kayıtları ve düzeltme kayıtlarını belirleyerek, seçilen kalemler için destekleyici bilgilerin uygunluğunu tespit ederken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) Hile ve Usulsüzlükten Kaynaklanan Önemli Yanlışlık Risklerinin Değerlendirilmesi-Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi sırasında elde edilen bilgiler ve risk faktörlerinin varlığı bağımsız denetçiye test için seçilecek yevmiye kayıtlarının belirlenmesinde yardımcı olur.

b) Yevmiye Kayıtlarının Hazırlanması ve Diğer Düzeltme Kayıtları Üzerindeki Kontroller-Bağımsız denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmesi koşuluğuyla, yevmiye kayıtlarının hazırlanması ve kaydın yapılması sırasındaki etkili kontroller bağımsız denetim tekniklerinin kapsamını daraltır.

c) İşletmenin Finansal Raporlama Süreci ve Elde Edilebilecek Kanıtların Niteliği- Yevmiye kayıtları ve diğer düzeltme kayıtlarının işlenmesi, hem elle yapılan hem de otomatik prosedür ve kontrolleri içerebileceğinden finansal raporlama süreci ve elde edilecek kanıtın niteliği bu kontrollerin hangi yolla yapıldığına bağlı olarak değişir.

ç) Usulsüz Yevmiye ve Diğer Düzeltme Kayıtlarının Özellikleri – Bu tür kayıtlar: 1) İstisnai olarak sık kullanılmayan hesaplara yapılan, 2) Görevli olmayan kişilerce yapılan, 3) dönem sonunda veya kapanış kaydı olarak ve çok yetersiz açıklamalarla yapılan, 4) hesap numarası olmayan, finansal tabloların hazırlanması sırasında veya öncesinde yapılan veya 5) yuvarlanmış rakamlar ya da sonu aynı olan rakamlarla yapılmış, kayıtları içerebilir.

d) Hesapların içeriği ve karmaşıklığı – Uygun olmayan yevmiye kayıtları veya düzeltme kayıtları; 1) karmaşık ve olağandışı içeriği olan işlemlere ilişkin, 2) önemli tahminleri ve dönem sonu düzeltme kayıtlarını içeren, 3) geçmişte önemli yanlışlıklara konu olmuş, 4) zamanında mutabakat yapılmamış ya da mutabakat farklarının olduğu, 5) grup içi işlemleri içeren veya 6) usulsüzlük nedeniyle önemli yanlışlık riski ile ilişkilendirilmiş olan, hesapları içerebilir. Faaliyet yerleri çeşitlilik gösteren ve farklı bölümlere sahip işletmelerin bağımsız denetimlerinde, yevmiye kayıtlarının seçiminde bu çeşitliliğin yansıtılmasına önem verilir.

e) Normal iş akışı dışında gerçekleştirilen yevmiye ya da diğer düzeltme kayıtları – İstisnai nitelikteki yevmiye kayıtları, tekrarlanan bazda hazırlanan (aylık satışlar, satın almalar ve nakit ödemelere ilişkin yevmiye kayıtları gibi) yevmiye kayıtları ile aynı seviyede iç kontrole tabi olmayabilir.

(3) Bağımsız denetçi, yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerin kontrolünün niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken mesleki takdir hakkını kullanır. Hileli ve usulsüz yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler genellikle raporlama döneminin sonunda yapıldığından, bağımsız denetçi normal olarak bu dönemde yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçer. Ancak, finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar dönem boyunca meydana gelebileceğinden ve hile ile usulsüzlüğün nasıl yapıldığını gizlemek amaçlı çabaları içerebileceğinden, bağımsız denetçi dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtlarının ve düzeltmelerin kontrol edilmesini de dikkate alır.

Muhasebe tahminleri

MADDE 22 - (1) İşletme yönetiminin, finansal tabloların hazırlanması sırasında, işletmenin sürekliliği varsayımı altında, önemli muhasebe tahminlerini etkileyebilecek yargılarda bulunarak, karar vermek ve bu tahminlerin makul olup olmadığını kontrol etmek sorumluluğu bulunmaktadır. Hileli finansal raporlama, genellikle muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetçi tarafından, muhasebe tahminlerindeki taraflı işlemler nedeniyle ortaya çıkan hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların incelenmesinde;

a) Bağımsız denetim kanıtıyla desteklenen tahminler ile finansal tablolarda kullanılan tahminler arasındaki farklılıklar, münferit olarak makul olsalar da, bir bütün olarak tekrar gözden geçirilirken, bu tahminlerin işletme yönetiminin muhtemel bir taraflılığını içerip içermediği dikkate alınır.

b) İşletme yönetiminin yapmış olduğu tahminler ile geçmiş yılda finansal tablolara yansımış önemli muhasebe tahminleriyle ilgili varsayımları geçmişe dönük olarak değerlendirilir. Bu incelemenin amacı, işletme yönetiminin muhtemel bir taraflılığının olup olmadığını ortaya çıkarmak olup, bağımsız denetçinin o anda ulaşılabilir bilgiyle vardığı mesleki kanaatinin sorgulamasını kapsamamaktadır.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin muhasebe tahminlerini yaparken muhtemel bir taraflılıkla davrandığını belirlerse, böyle bir taraflılığa neden olan şartların, hile ve usulsüzlüğe bağlı olarak önemli yanlışlık riskine yol açıp açmadığını da değerlendirir. Bu kapsamda; işletme yönetiminin muhasebe tahminlerinde bulunurken tüm karşılıkları düşük ya da yüksek göstererek karlılığı dönemlere yaymak suretiyle karı manipüle

edip etmediğini ya da hedeflenmiş karlılık düzeyine ulaşmak için, işletmenin performansı ve karlılığı hakkında finansal tablo kullanıcılarının algılarını etkileyip onları yanıltacak şekilde hareket edip etmediğini dikkate alır.

Önemli işlemlerin dayandığı iş mantığı

MADDE 23 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin normal işleyişi dışındaki önemli işlemlerin iş mantığı ya da işletmenin, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri kapsamında istisnai görünen işlemler hakkında bilgi edinir. İşlemlerin hileli finansal raporlama ya da varlıkların zimmete geçirildiğini gizlemek için yapılıp yapılmadığının tespit edilebilmesi için bu hususların göz önünde bulundurulması gerekir. Bağımsız denetçi böyle bir anlayış edinebilmek için;

a) İşlemlerin, konsolide grup veya ilişkisiz üçüncü taraflar içindeki birçok işletmeyi bağlayan işlemler gibi, çok karmaşık özellikte olup olmadığını,

b) İşletme yönetiminin bu tür işlemlerin içeriğini ve muhasebeleştirilmesini, yönetimden sorumlu kişilerle görüşüp görüşmediğini ve yeterli belgenin bulunup bulunmadığını,

c) İşletme yönetiminin, işlemin temelinde ekonomik gerekçe yerine, belli muhasebe uygulaması ihtiyacı üzerinde durup durmadığını,

ç) Özel amaçlı işletmeler dahil konsolide olmayan ilişkili kuruluşlar ile yapılan işlemlerin uygun bir şekilde incelenip, yönetimden sorumlu kişiler tarafından onaylanıp onaylanmadığını ve

d) İşlemlerin, daha önce belirlenmemiş ilişkili taraflar ya da bağımsız denetimi yapılan işletmenin desteği olmaksızın işlemleri gerçekleştirecek finansal gücü olmayan tarafları içerip içermediğini

dikkate alır.

Bağımsız denetim kanıtlarının değerlendirilmesi

MADDE 24 - (1) Bağımsız denetçi, uyguladığı bağımsız denetim teknikleri ve elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarına dayanarak, önemli ölçüde yanlışlık riskinin devam edip etmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme esas olarak bağımsız denetçinin kanaatine dayanan niteliksel bir konudur. Bu şekilde bir değerlendirme, hile ve usulsüzlük nedeniyle yapılabilecek önemli yanlışlık riski ile değişik veya ek bağımsız denetim tekniği uygulanması ihtiyacının olup olmadığı konusunda daha geniş bir bakış açısı sağlayabilir. Bu değerlendirmenin bir parçası olarak, bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli yanlışlık riskinin göstergesi olan koşullar veya bilgiler konusunda, bağımsız denetim sırasında bağımsız denetim ekibinin diğer üyeleri ile uygun şekilde iletişimin sağlanıp sağlanmadığını göz önünde bulundurur.

(2) Finansal tabloların bağımsız denetimi kümülatif ve tekrarlanan bir süreçtir. Bağımsız denetçi, planlanan bağımsız denetim tekniklerini uygularken, muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklardan veya çelişen ya da eksik kanıtlardan haberdar olması gibi, hile ve usulsüzlük kaynaklı önemli yanlışlık riski değerlendirmesini dayandırdığı bilgilerden çok farklı bilgilerle karşılaşabilir. Ayrıca, bağımsız denetçi ve işletme yönetimi arasındaki ilişkiler de problemli ve olağandışı bir hale gelebilir. Hile ve usulsüzlük olasılığının göstergesi olabilecek durumlarla ilgili örneklere, bunlarla sınırlı olmamak üzere, ek-5'de yer verilmiştir.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin sonuna doğru veya sonunda uygulanan analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarının, işletme hakkında daha önce edindiği bilgilerle tutarlı olup olmadığını ve daha önce belirlenmemiş hile ve usulsüzlük kaynaklı önemli yanlışlık riskinin varlığını değerlendirir. Hile nedeniyle önemli ölçüde bir yanlışlık yapılıp yapılmadığının belli ilişkiler ve eğilimlerle belirlenebilmesi mesleki kanaat kullanmayı gerektirir. Yıl sonundaki gelir ve kar rakamları arasındaki olağandışı ilişkiler özellikle incelenir. Bunlar, raporlama döneminin son haftalarında beklenmedik büyüklükte bir gelir veya beklenmedik bir işlemin gerçekleşmesi veya işletmenin operasyonel nakit akımındaki genel eğilimleriyle uyumlu olmayan gelirler gibi olay ve durumları içerebilir.

(4) Bağımsız denetçi, önemli bir yanlışlık ile karşılaştığında bu yanlışlığın hile ve usulsüzlük sebebiyle olup olmadığını göz önünde bulundurur, yanlışlık hile ve usulsüzlükten kaynaklanıyorsa, söz konusu yanlışlıktan doğabilecek sonuçları işletme yönetimi beyanının güvenilirliği açısından bağımsız denetimin diğer tüm aşamalarıyla birlikte değerlendirir.

(5) Bağımsız denetçi, karşılaştığı hile ve usulsüzlüğü tek başına bir olay olarak ele almaz. Belli bir bölümde ortaya çıkarılan yanlışlıklar, kümülatif etkileri önemsiz olsa bile, başka bir bölümde önemli boyutlardaki hile ve usulsüzlükten kaynaklanan yanlışlıkların ortaya çıkarılma olasılığının göstergesi olabilir.

(6) Bağımsız denetçi önemli yanlışlığın hile ve usulsüzlükten kaynaklandığı ya da kaynaklanabileceği, ancak finansal tablolara önemli ölçüde etki etmeyeceği görüşünde olsa dahi, bu yanlışlığın tüm etkilerini, özellikle yanlışı yapan kişi veya kişilerin organizasyon yapısındaki konumunu da göz önünde bulundurarak incelemek zorundadır. Bu kapsamda; küçük kasadaki nakit miktarıyla ilgili yapılan bir usulsüzlüğün normal koşullarda işletmeye etkisi çok büyük çapta olmayabilir, aynı zamanda bu usulsüzlüğü yapan kişi işletme yönetimi dışında bir çalışan olacağı için bağımsız denetçi tarafından belirlenen risk düzeyine de etkisi az olabilir. Ancak, sorun işletme yönetimini ilgilendiriyorsa finansal tablolara etkisi az bile olsa, işletme yönetiminin dürüst olmadığı hakkında bir belirti gibi, ortaya çıkabilecek daha yaygın bir yanlışlığın göstergesi olabilir. Böyle bir durumda bağımsız denetçi belirlenen önemli ölçüde yanlışlık risk düzeyini ve bunun uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı açısından etkilerini tekrar gözden geçirir. Bağımsız denetçi, muhasebe kayıtlarının ve belgelerin doğruluğu ve işletme yönetimi beyanlarının gerçekliği ve tamlığı ile

ilgili şüpheleri ortadan kaldırmak için daha önce elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğini de tekrar tetkik eder. Bağımsız denetçi bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğini tekrar tetkik ederken, işletme yönetimi, çalışanı ve üçüncü şahıslar arasında muvazaalı işlem yapılmış olması olasılığını da göz önünde bulundurur.

(7) Bağımsız denetçi; finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların hile ve usulsüzlükten kaynaklandığı kanaatine vardığında ya da bu konuda sonuca ulaşamadığında, bu durumun bağımsız denetime etkilerini dikkate alır.

BEŞİNCİ BÖLÜM
İşletme Yönetimi Teyit Mektupları ve İletişim

İşletme yönetiminin teyit mektupları

MADDE 25 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden;

a) İşletme yönetiminin, hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılması ve önlenmesini sağlayacak iç kontrollerin uygulanması ve tasarlanmasındaki sorumluluğunu kabul ettiği,

b) İşletme yönetiminin, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşma riskine dair saptamalarını bağımsız denetçiye bildirdiği,

c) İşletme yönetiminin, yönetim, iç kontrolde önemli rolü olan çalışanlar veya hile ve usulsüzlük yaptıklarında finansal tablolarda önemli etki yapacak çalışanların içinde bulunduğu, işletmeyi etkileyen hile ve usulsüzlükler veya bunlara dair şüphesi ile ilgili bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığı ve

ç) İşletmenin finansal tablolarının, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler ve diğerleriyle iletişim yoluyla etkilenmesi sonucunda herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası veya şüphesi hakkındaki bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığı

hususlarını içeren yazılı teyit mektubu alır.

(2) Ayrıca, işletme yönetimi finansal tablolardaki sorumluluğunu bildirmesine ek olarak, işletmenin boyutu ne olursa olsun, iç kontrolün hile ve usulsüzlüğü saptama ve önleme amacıyla tasarlanıp uygulandığına dair sorumluluğunu da beyan eder.

(3) Hile ve usulsüzlüğün niteliği gereği ve hile ve usulsüzlükten kaynaklanan finansal tablolardaki önemli yanlışlığın saptanmasında bağımsız denetçi tarafından karşılaşılan zorluklardan dolayı, bağımsız denetçinin işletme yönetiminden, finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlük riskini değerlendirmesi ve gerçekleşen, şüphelenilen veya iddia edilen hile ve usulsüzlük riskine ilişkin bilgisini beyan eden bir teyit alması önemlidir.

İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim

MADDE 26 - (1) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük tespit ettiyse ya da hile ve usulsüzlük yapıldığını gösteren bir bilgiye sahipse, bu bilgi ve bulguları işletme yönetiminin uygun bir kademesi ile paylaşır.

(2) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük yapıldığına veya yapılabileceğine dair kanıt elde ettiğinde, bu bulguları mümkün olduğu kadar çabuk bir şekilde işletme yönetimindeki uygun kademe ile paylaşır. Bu durum, bağımsız denetçinin, işletmenin alt kademelerindeki bir çalışanın zimmete geçirme gibi zincirleme olarak başka bir olayı etkilemeyecek nitelikteki tespitlerini dahi işletme yönetimi ile paylaşmasını gerektirir. İşletme yönetiminin hangi kademesi ile görüşülebileceği hususu ise, bağımsız denetçinin mesleki kanaatine bağlı olup, muvazaalı işlem olasılığına ve şüphelenilen hile ve usulsüzlüğün büyüklüğü ile niteliğine bağlı olarak değişir. Bu kapsamda, uygun hiyerarşik kademe, olaya karıştığı düşünülen personelin bir üst seviyesindeki amiri konumundaki kişidir.

(3) Bağımsız denetçi;

a) İşletme yönetiminin,

b) İç kontrolde önemli rolü olan kişilerin veya

c) Finansal tabloların önemli yanlışlık içermesinde etkili olabilecek diğer kişilerin

hile ve usulsüzlüğe karıştığını tespit ederse, mümkün olduğunca çabuk bir şekilde bu durumu yönetimden sorumlu kişilere bildirir.

(4) Bağımsız denetçinin, yönetimden sorumlu kişilerle bilgi paylaşımı yazılı veya sözlü olabilir. Bağımsız denetçinin sözlü veya yazılı iletişim kurmasındaki faktörler, bu Tebliğin "Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi" başlıklı 8 inci Kısım hükümleri arasında yer almaktadır. İşletme yönetiminde yer alan kişilerin dâhil olduğu kapsam ve hassasiyette hile ve usulsüzlüğün söz konusu olması ya da hile ve usulsüzlüğün finansal tablolarda önemli yanlışlığa yol açacak nitelikte olması durumlarında, bağımsız denetçi bu durumu mümkün olan en kısa zamanda yönetimden sorumlu kişilere rapor eder, ayrıca yazılı hale dönüştürmeye gerek olup olmadığına karar verir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin de dahil olduğu bir hile ve usulsüzlükten şüphelenmesi halinde, bu şüphelerini yönetimden sorumlu kişilere bildirir ve bu kişilerle bağımsız denetimin tamamlanması için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tartışır.

(5) İşletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin dürüstlük veya doğruluklarından şüphe edilmesi durumunda, bağımsız denetçi yapılacak uygun hareket tarzını belirlemek için hukuki danışmanlık alabilir.

(6) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin başlarında, işletme yönetimi dışındaki çalışanların karıştığı ancak önemli yanlışlığa yol açmayan hile ve usulsüzlüklerle ilgili olarak kurulacak iletişimin niteliği ve kapsamı konusunda yönetimden sorumlu kişilerle mutabakata varır.

(7) Bağımsız denetçi, dikkatini çeken hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılması ve önlenmesi ile ilgili işletmenin iç kontrol uygulamaları ve iç kontrollerin oluşturulmasındaki önemli zayıflıklar konusunda işletme yönetimi ve/veya yönetimden sorumlu kişileri en kısa sürede haberdar eder.

(8) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin gerekli kontrolleri yapmamasından ya da ilgili kontrolün yeterli olmamasından kaynaklanan hile ve usulsüzlük nedeniyle, finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık riskini tespit ederse veya işletme yönetiminin risk değerlendirme sürecinde önemli bir zayıflık olduğunu düşünüyorsa, bu hususları da yönetimden sorumlu kişilerin bilgisine sunar.

(9) Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişiler ile tartışılabilecek, hile ve usulsüzlük ile ilgili başka bir konu olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıda belirtilen konuları kapsar:

a) Hile ve usulsüzlüğü önlemeye ve ortaya çıkarmaya yönelik kontroller hakkında işletme yönetiminin yaptığı değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı ile ilgili kaygılar.

b) İç kontrol sisteminde belirlenen önemli zayıflığın işletme yönetimi tarafından uygun bir şekilde çözülememesi.

c) İşletme yönetiminin belirlenen bir hile ve usulsüzlüğe karşı uygun bir çözüm bulma konusundaki başarısızlığı.

ç) Bağımsız denetçinin, işletmenin kontrol yapısı ve işletme yönetiminin yeterlilik ve dürüstlüğü ile ilgili değerlendirmeleri.

d) İşletme yönetiminin hileli finansal raporlama olarak değerlendirilebilecek; işletmenin gelirlerini manipüle etmeye veya işletmenin karlılık ve verimliliği konusunda finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik muhasebe politikalarının seçilip uygulanması kapsamındaki işlem ve uygulamaları.

e) İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili yetkilendirmelerin liyakati konusundaki kaygılar.

Kurula bildirim

MADDE 27 - (1) Bağımsız denetçi mesleki sorumluluğunun bir parçası olan müşteriye ait bilgilerin gizliliğini korur. Ancak, bu ilke, hile ve usulsüzlüklerin Kurula bildirimine engel teşkil etmez. Böyle durumlarda bağımsız denetçi izleyeceği yöntemi belirlemek için gerekirse hukuki danışmanlık hizmetinden yararlanabilir.

ALTINCI BÖLÜM
Bağımsız Denetime Devam Edilememesi ve Belgelendirme

Bağımsız denetçinin bağımsız denetime devam edememesi

MADDE 28 - (1) Bağımsız denetçi, hileli finansal raporlama sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlük veya hile ve usulsüzlük şüphesinin söz konusu olması nedeniyle, bağımsız denetimin devam ettirilmesinde sorunlarla karşılaştığında:

a) Mesleki ve hukuki sorumluluklarını göz önünde bulundurarak Kurul dahil diğer düzenleyici otoritelere bildirilmesi gereken bir durum olup olmadığını değerlendirir.

b) Bağımsız denetimin sona erdirilmesi olasılığını gözden geçirir.

c) Bağımsız denetimi bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sona erdirme yoluna başvurmayı düşünürse:

1) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere bağımsız denetimin sona erebileceğini açıklar ve sebeplerini tartışır ve

2) Bağımsız denetçi atamasını yapan kişilere veya belli durumlarda diğer düzenleyici otoritelere bağımsız denetimin sona erdirildiğini ve bunun sebeplerinin bildirilmesi gerekip gerekmediğini dikkate alır.

(2) Bağımsız denetim çalışmasının sona erdirilmesi konusunda yukarıda belirtilen çerçevede girişimde bulunması;

a) Finansal tablolara etkisi açısından önemli olmasa bile hile ve usulsüzlük konusunda işletme yönetiminin bağımsız denetçinin gerekli gördüğü uygun hareket tarzını benimsememesi,

b) Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin mevcudiyetine dair kanaati ve/veya uygulanan bağımsız denetim testlerinin önemli ve yaygın bir hile ve usulsüzlük bulunduğuna işaret etmesi ve

c) Bağımsız denetçinin, yönetimden sorumlu kişilerin yetkinliği ve güvenilirliği konusunda önemli kaygılarının olması

gibi istisnai durumlarda söz konusu olur.

(3) Ortaya çıkacak durumların çeşitliliği nedeniyle, bağımsız denetim sözleşmesinin bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" başlıklı 3 üncü Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde sona erdirilmesi

konusunda ne zaman girişimde bulunulmasının uygun olduğunu kesin bir şekilde belirlemek mümkün değildir. Bağımsız denetçinin kendisine sunulan "İşletme yönetiminin sorumluluklarını içeren teyit mektubu"nun güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek nitelikteki olması nedeniyle, işletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin hile ve usulsüzlük olayları ile ilgili tutum ve davranışları ve bağımsız denetçinin işletmeyle süregelen ilişkileri, bağımsız denetçinin bu konudaki kararını etkileyecek faktörlerdendir.

Belgelendirme

MADDE 29 - (1) Bağımsız denetçinin; işletme, faaliyetleri ve çevresiyle olan ilişkileri konusunda edindiği bilgiler ile önemli yanlışlık riski hakkındaki görüşünü;

a) Bağımsız denetim ekibinin işletmenin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklara olan hassasiyeti konusunda yaptığı görüşme sonucu aldığı önemli kararları ve

b) Finansal tablolarda ve işletme yönetimi tarafından sunulan diğer bilgi ve belgelerde tespit edilen hile ve usulsüzlükten kaynaklanan belirlenmiş ve değerlendirilmiş önemli yanlışlıkları

içerecek şekilde belgelendirmesi gerekir.

(2) Önemli yanlışlık ile ilgili belirlenen riske karşı bağımsız denetim çalışmasının belgelendirilmesi aşağıdaki hususları da kapsar.

a) Finansal tablolarda tespit edilen ve hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskine karşı yapılan işlemler ile uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması, kapsamı ve bu prosedürlerin işletme yönetimi tarafından sunulan diğer bilgi, belgeler ve yapılan açıklamalardaki hile ve usulsüzlükten kaynaklanan belirlenmiş önemli yanlışlık riski ile olan bağlantıları.

b) İşletme yönetiminin kontrolleri aşmasından kaynaklanan riskler için uygulanan bağımsız denetim teknikleri dahil, uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları.

(3) Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlük konusunda işletme yönetimi, yönetimden sorumlu kişiler, Kurul ve diğer düzenleyici otoritelerle yaptığı görüşmeleri de belgelendirmek zorundadır.

(4) Bağımsız denetçi, gelir tahakkukları ile ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin söz konusu olmadığına dair bir kanaate ulaştığında, bu kanaate ulaşmasını sağlayan sebepleri de belgelendirir.

(5) Bağımsız denetçi, belgelendirmenin kapsamını mesleki kanaatine göre belirler.

YEDİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında Kanun ve ilgili diğer düzenlemeleri dikkate alma sorumluluğuna ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu kısım, bağımsız denetimde Kanun ve ilgili diğer mevzuata uyum konusundaki işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ve bağımsız denetçinin mevzuata aykırılığı tespit etmesi halinde yapması gereken işlemlere ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Sermaye Piyasası Mevzuatı ve İlgili Diğer Mevzuata Uyum

Genel esaslar

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin planlanması ve uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlanması sırasında, finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek Kanun, diğer sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata aykırılıkları tespit etmek zorundadır. Ancak, bağımsız denetimin tüm kanun ve düzenlemelere ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenmez. Mevzuata aykırı bir olay ya da durumun ortaya çıkarılması, önem derecesine bakılmaksızın, işletme yönetimi ya da çalışanların güvenilirliği veya bağımsız denetim üzerinde etkisi olabilecek diğer konuların göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

(2) Bu Kısımda geçen "aykırılık" kavramı, bağımsız denetime tabi tutulan işletme tarafından gerçekleştirilen işlemlerde yürürlükteki mevzuata ters düşen hususların kasıt aranmaksızın göz ardı edilmesini ifade eder. Söz konusu işlemlere, işletme bizzat taraf olabileceği gibi işletme adına hareket eden yöneticiler veya işletme çalışanları da taraf olabilir. Bu Kısım kapsamında "aykırılık", işletme yönetici veya çalışanlarının işletmenin faaliyetleriyle bağlantılı olmayan kişisel suiistimallerini içermez. Mevzuata aykırılıklara örnek olabilecek durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, ek-6'da yer verilmiştir.

İşletme yönetiminin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyma sorumluluğu

MADDE 4 - (1) İşletmenin faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyum içinde gerçekleştirilmesinin sağlanması, aykırılıkların tespit edilmesi ve önlenmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

(2) Aşağıda belirtilen politika ve yöntemler, bunlarla sınırlı olmamak üzere, mevcut aykırılıkların tespit edilebilmesi ve önlenebilmesi açısından işletme yönetime yardımcı olur:

a) Mevzuatın izlenmesi ve faaliyet prosedürlerinin bu gereklilikleri karşılayacak şekilde düzenlenmesinin sağlanması,

b) İç kontrol için uygun sistemlerin kurulması ve işletilmesi,

c) Etik kuralların geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve takip edilmesi,

ç) Çalışanların etik kuralları kavrayabilmeleri amacıyla uygun bir şekilde eğitilmelerinin sağlanması,

d) Etik kurallara uyumun izlenmesi ve uyumda başarısız olan çalışanların uygun yöntemlerle disipline edilmesi,

e) Yasal gereklilikleri izlemede destek olacak yeterli sayıda hukuki danışmanla çalışılması ve

f) İşletmenin, faaliyet gösterdiği sektörde uyulması gereken kanunları dosyalayarak takip etmesi ve bu kanunlara ilişkin gelen şikayetlerin kaydını tutması.

(3) Söz konusu politika ve yöntemlerin uygulaması, büyük ölçekli işletmelerde, iç denetim bölümü ve/veya denetimden sorumlu komiteye verilmiş sorumluluklarla desteklenebilir.

Sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyumun bağımsız denetçi tarafından dikkate alınması

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, aykırılıkların önlenmesinden sorumlu tutulamaz. Ancak, bağımsız denetim bu konuda caydırıcı bir rol oynar.

(2) Bağımsız denetim bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak planlanmış ve uygulanmış olsa bile, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riskini içerir. Bu risk, aşağıda belirtilen faktörlerin varlığı halinde artar.

a) İşletmenin faaliyet alanlarıyla ilgili, finansal tablolara önemli bir etkisi olmayan ve bilgi sistemleri tarafından kapsanmayan kanun ve düzenlemelerin bulunması,

b) Bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğinin, iç kontrol sistemlerindeki yapısal kısıtlamalardan ve kullanılan testlerden etkilenmesi,

c) Bağımsız denetçi tarafından elde edilen kanıtların çoğunluğunun, sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici nitelikte olması ve

ç) Aykırılığın; hile, sahtekarlık, işlemlerin kasti olarak kayda alınmaması, kontrollerin işletme üst yönetimi tarafından aşılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yapılan yanlış bildirimler suretiyle saklanması.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının işletmenin sermaye piyasası mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uyup uymadığının sorgulanmasını gerektirebilecek hususları ortaya çıkarabileceğini de göz önüne alarak, bağımsız denetimi mesleki şüphecilikle planlar ve gerçekleştirir.

(4) İlgili diğer mevzuat çerçevesinde de; bağımsız denetçiden, bağımsız denetimin bir parçası olarak işletmenin belirli kanun ve düzenlemelere uyup uymadığını özellikle raporlaması istenebilir. Bu durumda bağımsız denetçi bu kanun ve yükümlülüklere uygunluğu da bağımsız denetim planı kapsamına alır.

(5) Bağımsız denetimi planlamak için bağımsız denetçi, işletmeye ve sektöre ilişkin kanun ve düzenlemeler ile işletmenin bu kanun ve düzenlemelere uyumu nasıl sağladığını kavramak zorundadır.

(6) Bağımsız denetçi bu amaçla;

a) İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve iş kolu ile ilgili bilgileri kullanır.

b) İşletmenin kanun ve düzenlemelere uyumunu gerektiren politika ve prosedürler hakkında işletme yönetiminin görüşünü alır.

c) İşletmenin faaliyetleri üzerinde etkili olması beklenebilecek kanun ve düzenlemeler hakkında işletme yönetiminden bilgi alır.

ç) İşletme yönetimiyle, işletme aleyhine açılan tazminat davalarının değerlendirilme ve muhasebe kayıtlarına yansıtılma politika ve prosedürlerini görüşür.

d) İşletmenin, diğer ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştiraklerinin tabi olduğu mevzuat hakkında bunların bağımsız denetçileriyle görüş alış verişinde bulunur.

(7) Bağımsız denetçi, yukarıda belirtilen şekilde işletmenin mevzuata uyumu hakkında genel bir fikir edindikten sonra; finansal tabloların hazırlanması sırasında aykırılıkları ortaya çıkarmak üzere;

a) İşletmenin mevzuata uyup uymadığının araştırılması kapsamında işletme yönetimiyle görüş alış verişinde bulunmak ve

b) İşletme ile ilgili lisans anlaşmalarına ya da düzenlemelere uyumla ilgili soruşturmalar yapmak dahil gerekli yöntem ve teknikleri kullanır.

(8) Yukarıda belirtilenlere ek olarak; bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli tutarların ve dipnotların belirlenmesinde etkili olabilecek sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyulduğuna ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplamak zorundadır. Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda yer alan tutarları ve kamuya yapılacak açıklamaları belirlemek üzere, işletme yönetiminin bu kapsamda vereceği bilgilerin doğruluğunu teyit edecek bir mevzuat bilgisine sahip olması gerekir.

(9) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında benimsediği; yönetim kurulu tutanaklarının okunması, süregelen davalarla ilgili işletme yönetiminin ve hukuki danışmanların görüşlerinin alınması ve işlemler ve bakiyeler üzerinde detaylı testlerin uygulanması gibi bağımsız denetim yöntem ve teknikleri sonucunda, sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata aykırılıkların ortaya çıkabileceği hususunu göz önünde bulundurur.

(10) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden, finansal tabloların hazırlanması sırasında, etkileri göz önüne alınması gereken bütün mevcut ve muhtemel aykırılıkların kendisiyle paylaşıldığını belirten yazılı bir beyan mektubu alır.

(11) Aksine bir kanıtın bulunmadığı durumda, bağımsız denetçi işletmenin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata uyduğunu kabul etmek durumundadır.

İKİNCİ BÖLÜM
Aykırılığın Tespiti Halinde Uyulacak Usul ve Esaslar

Aykırılıkların tespit edilmesi halinde izlenecek usul ve esaslar

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, muhtemel bir aykırılığa işaret eden bir bilgiye ulaştığında, söz konusu aykırılığın finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirebilmek için, bunların yapısı ve oluştuğu koşullar hakkındaki yeterli ve gerekli bilgileri de edinmek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu aykırılığın finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini;

a) Para cezası ve diğer cezai yaptırımlar, zarar, varlıkların kamulaştırılma tehlikesi, işletmenin faaliyetlerini sona erdirmeye zorlanması ve hukuki ihtilaflar gibi muhtemel finansal sonuçları,

b) Bu muhtemel finansal sonuçların kamuya açıklanmasının gerekli olup olmadığını ve

c) Bu muhtemel finansal sonuçların, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığını

dikkate alarak değerlendirir.

(3) Bağımsız denetçi, aykırılık olabileceğine ilişkin bir kanaate ulaştığı takdirde, elde ettiği bulguları belgelendirir ve işletme yönetimiyle görüşür. Bu belgelendirme, belge ve kayıtların örnekleri ile işletme yönetimiyle yapılanlar dahil tüm görüşme tutanaklarını da içerir.

(4) İşletme yönetimi tarafından sağlanan, ilgili işlemin mevzuata aykırılık teşkil etmediğine dair bilginin yeterli olmaması halinde, bağımsız denetçi sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatın uygulanışı ve finansal tablolara olan muhtemel etkileri hakkında işletmenin avukatına danışabilir. Bunun uygun olmadığı düşünüldüğünde ya da bağımsız denetçinin avukatın görüşünden ikna olmaması durumunda, bağımsız denetçi, herhangi bir kanun ya da düzenlemenin ihlal edilip edilmediği, muhtemel yasal sonuçlar ve bağımsız denetçinin alması gereken başka önlemler olup olmadığı hususlarında kendi avukatına danışabilir.

(5) Bağımsız denetçi, şüphelenilen aykırılıkla ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayamadığında, bağımsız denetim raporunda bağımsız denetim kanıtı eksikliğinin sonuçlarını dikkate almak zorundadır.

(6) Bağımsız denetçi, aykırılık belirtilerini, başta işletme yönetimi beyan mektuplarının güvenilirliği olmak üzere bağımsız denetimin diğer yönleriyle olan ilişkisi çerçevesinde göz önünde bulundurur. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi tarafından tespit edilememiş ya da işletme yönetimi teyit mektubunda yer almamış aykırılıkların bulunması durumunda, risk değerlendirmesini ve işletme yönetimi beyan mektubunun geçerliliğini tekrar gözden geçirir. Bağımsız denetçi tarafından tespit edilen belirli durumlardaki aykırılık göstergeleri, varsa, belirli kontrol prosedürleri ile olayın gerçekleşmesi ve gizlenmesi arasındaki ilişkiye ve çalışanlar ile işletme yönetiminin olaya hangi boyutta dahil olduğu hususlarına dayandırılır.

Aykırılığın işletme yönetimine ve Kurula raporlanması

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, dikkatini çeken aykırılıkla ilgili, mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde, denetimden sorumlu komite, yönetim kurulu veya üst yönetimle ilişki kurmak ya da onların uygun bir şekilde bilgilendirildiğinden emin olmak zorundadır. Bağımsız denetçi, aykırılığın kasti ve önemli olduğu kanaatine ulaşması durumunda, sonuçları ivedilikle işletme yönetimine iletir.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yöneticilerinin aykırılığa taraf olduğundan şüphelenirse, konuyu denetimden sorumlu komite veya yönetim kuruluna ivedilikle rapor eder. Denetimden sorumlu komite ve/veya yönetim kurulunun konuyu dikkate almadığına kanaat getirirse ya da denetimden sorumlu komite ve/veya yönetim kurulu üyelerinin de aykırılığa taraf olduğundan şüphelenirse, bağımsız denetçi konuyu Kurula ve işletmenin özel mevzuata tabi olması halinde ilgili diğer yetkili otoriteye ivedilikle bildirir.

Aykırılığın finansal tablo kullanıcılarına raporlanması

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacağı ve uygun bir şekilde finansal tablolara yansıtılmadığı sonucuna ulaşırsa, şartlı görüş ya da olumsuz görüş verir.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda aykırılık olduğu ya da olabileceği hususunu değerlendirirken, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmesi işletme tarafından engellendiği durumda, bağımsız denetimin kapsamının sınırlandırılmasının boyutuna bağlı olarak finansal tablolar hakkında şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yolunu seçer.

(3) Ayrıca, işletme yönetiminden ziyade işletmenin tabi olduğu koşullar nedeniyle aykırılığın kaynağının belirlenememesi durumunda, bu husus bağımsız denetçi tarafından tüm etkileriyle birlikte bağımsız denetim raporunda dikkate alınır.

Aykırılığın ilgili mercilere raporlanması

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, sır saklama yükümlülüğü nedeniyle, esas olarak aykırılığı üçüncü bir kişiye açıklayamaz. Ancak, bazı durumlarda bu yükümlülük kanun ya da mahkeme tarafından ortadan kaldırılabilir. Bağımsız denetçinin aykırılığı, elde edilen bulgularla birlikte ivedilikle Kurula ve diğer yasal mercilere bildirmesi, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.

Aykırılıklarla ilgili olarak bağımsız denetimin sona erdirilmesi talebi

MADDE 10 - (1) Bu Kısımda yer alan hükümler kapsamında, bağımsız denetim kuruluşu, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan aykırılıklar dahil, ortaya çıkarılan aykırılıkların giderilmesi hususunda işletme yönetiminin düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi durumunda, bağımsız denetimin sona erdirilmesi talebiyle Kurula başvurabilir. Bu durumda, Bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde işlem yapılır.

SEKİZİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçi ile yönetimden sorumlu kişiler arasında finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan hususların karşılıklı olarak görüşülmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, finansal tabloların bağımsız denetiminde ortaya çıkan ve yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının bağımsız denetçi tarafından yönetimden sorumlu kişilere iletilmesine ilişkin hükümleri kapsar.

(2) Bu Kısımdaki hükümler, bağımsız denetçi ile düzenleyici ya da denetleyici kurumlar gibi işletme dışından kişi ve kurumlar arasındaki iletişim için emsal oluşturmaz.

(3) Bağımsız denetçi, bu Tebliğ hükümlerine göre gerçekleştirdiği bir bağımsız denetimde, işletme yönetiminin ilgileneceği tüm konuların tespit edilmesi gibi belirli bir amaçla bağımsız denetim prosedürleri oluşturmak zorunda değildir.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu kısımda geçen;

a) İşletme yönetimi: Yönetim kurulunun yönetimden sorumlu kişiler tanımı içinde yer almayan üyeleri ile işletme faaliyetlerinin yürütülmesiyle görevli genel müdür, genel müdür yardımcıları ve diğer icracı yöneticiler ile finansal tablo ve raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş personeli, ayrıca diğer idari yöneticileri,

b) Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konuları: Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan ve bağımsız denetçinin görüşüne göre önemli olan ve yönetimden sorumlu kişileri ilgilendiren ve bu kişilerle ve/veya işletme yönetimiyle görüşülmesi gereken konuları,

c) Yönetimden sorumlu kişiler: İşletme yönetim kurulunun, finansal tablo ve raporların hazırlanmasından sorumlu üyeleri ile bu konularda yönetim kuruluna destek olmak üzere Kurulun ilgili düzenlemeleri uyarınca oluşturulan denetimden sorumlu komite, gözetim komitesi ve benzeri komite üyelerini ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
İlgili Kişiler ve İletişim

İlgili kişiler

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını görüşebileceği yönetimden sorumlu kişileri belirler.

(2) Bağımsız denetçi, bu belirlemeyi yaparken, işletmenin yönetim yapısını, bağımsız denetim sözleşmesi şartlarını ve ilgili düzenlemeleri göz önünde bulundurarak kendi inisiyatifini kullanır. Bağımsız denetçi, bu kapsamda, ilgili kişilerin hukuki yetki ve sorumluluklarını da dikkate alır.

(3) İşletmenin yönetim yapısına bağlı olarak, yetki ve sorumluluğun açık olarak belirlenemediği durumlarda, bağımsız denetçi iletişim kurulacak kişi veya kişileri belirlemek üzere işletme yönetimi ile ayrı bir anlaşma yapabilir.

(4) Bağımsız denetimin amacına uygun olarak gerçekleştirilmesiyle ilgili ve yönetimi ilgilendiren hususların işletme yönetimi ile görüşüleceği hususuna bağımsız denetim sözleşmesinde yer verilebilir.

(5) Bağımsız denetim sözleşmesinde ayrıca:

a) İletişimin şekli,

b) İletişim kurulacak ilgili kişiler ve

c) İletişime konu olacak hususlar

yer alabilir.

(6) Bağımsız denetçi, bu iletişim sırasında mesleki bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uyumu gözetir.

İletişim kurulması gereken yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konuları

MADDE 5 - *(1) Bağımsız denetçi, bu Tebliğin diğer kısımlarında belirtilenler dahil, finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında ortaya çıkan ve yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını dikkate alır ve bu konuları yönetimden sorumlu kişilere iletir. Bu konular genel olarak;*

a) Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkabilecek sınırlamalar veya ilave gereksinimler de dahil olmak üzere, bağımsız denetimin genel yaklaşımı ve kapsamını,

b) İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek muhasebe politikaları ve uygulamalarının seçimini ve bunlara ilişkin değişiklikleri,

c) Finansal tablolarda açıklanması gereken, devam eden bir dava gibi, önemli bir risk veya sorunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini,

ç) İşletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek olan, işletme yönetimi tarafından finansal tablolara alınmış ya da alınmamış bağımsız denetim düzeltme kayıtlarını,

d) İşletmenin sürekliliği üzerinde belirgin bir şüphe uyandırabilecek olaylar ve koşullara ilişkin önemli belirsizlikleri,

e) Finansal tablolar ya da bağımsız denetim raporu üzerinde münferit ya da toplu olarak önemli etkisi olabilecek hususlara ilişkin, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki uyuşmazlıkları,

f) Bağımsız denetim raporuna ilişkin beklenen değişiklikleri,

g) İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar, işletme yönetiminin dürüstlüğü ve güvenilirliği ile ilgili sorunlar ve yöneticilerin karıştığı hileler gibi yönetimden sorumlu kişilerin dikkatine sunulmasını gerektiren diğer konuları ve

ğ) Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları kapsamında kararlaştırılmış olan diğer konuları

içerir.

(2) Bağımsız denetçi, münferit olarak önemsiz olmakla birlikte toplu olarak finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olduğunu düşündüğü, ancak düzeltilmemiş ve yanıltıcı bilgi verilmesi sonucunu doğuran hususları, yönetimden sorumlu kişilere bildirir. Bu bildirim sırasında, önemlilik kriteri dikkate alınır.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sürecinde dikkatini çeken yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını yönetimden sorumlu kişilere bildirir. Bağımsız denetimin, yönetimden sorumlu kişileri ilgilendiren tüm hususların ortaya çıkarılmasına yönelik olarak tasarlanmayabileceği hususu da yönetimden sorumlu kişilere bildirilir.

İletişimin zamanlaması

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını yönetimden sorumlu olan kişilere zamanında bildirmek zorundadır. Bu durum, yönetimden sorumlu olan kişilerin gerekli önlemleri almalarına imkan sağlar.

İletişimin şekli

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle olan iletişimi sözlü ya da yazılı olabilir. Bağımsız denetçinin, sözlü ya da yazılı iletişim kurmak konusundaki kararı;

a) Bağımsız denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, hukuki yapısı ve iletişim süreçleri,

b) İletilmesi gereken yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının niteliği, hassasiyeti ve önemi,

c) Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının raporlanması ya da düzenli aralıklarla görüşülmesine ilişkin karşılıklı olarak üzerinde mutabakata varılan hususlar ve

ç) Yönetimden sorumlu olan kişilerle bağımsız denetçi arasında devam eden temas ve diyalogun sıklığı

gibi faktörlerden etkilenir.

(2) Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının iletişimi sözlü olduğunda, bağımsız denetçi, tartışılan konuları ve bu konulara verilen cevapları çalışma kağıtlarıyla belgeler. Bu belgelendirme, yönetimden sorumlu olan kişilerle bağımsız denetçi arasındaki toplantının tutanaklarının düzenlenmesi suretiyle de yapılabilir. Bazı hallerde, konunun niteliği, hassasiyeti ve önemine bağlı olarak, sözlü olarak iletilen işletme yönetimiyle ilgili bağımsız denetim konularının, yönetimden sorumlu kişiler ile bağımsız denetçi tarafından yazılı olarak onaylanması tercih edilebilir.

(3) Bağımsız denetçi, normal koşullarda, işletme yönetiminin yetkinliği ve dürüstlüğü ile ilgili sorulara ilişkin konular hariç olmak üzere, yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularını işletme yönetimiyle görüşür. İşletme yönetimi ile olan bu ilk görüşmeler, gerçeklerin ve bağımsız denetim konularının açıklık kazanması ve işletme yönetimine bağımsız denetçiye daha detaylı bilgi sunma fırsatı vermesi açısından önem taşır. Yönetimi ilgilendiren bağımsız denetim konularının yönetimden sorumlu olan kişilere işletme yönetimi tarafından aktarılması durumunda; kurulan iletişimin etkin ve uygun bir şekilde yapıldığından emin olması halinde bağımsız denetçinin bu konuda tekrar iletişim kurması gerekmeyebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Diğer Hususlar

Diğer konular

MADDE 8 - (1) Bu Tebliğ uyarınca, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporunda bir değişiklik yapılmasının gerekli olduğunu düşünmesi durumunda, bağımsız denetçi ile yönetimden sorumlu kişiler arasında yapılan görüşmeler nihai bağımsız denetim görüşünün yerini alamaz.

(2) Bağımsız denetçi, daha önce ilgililere iletilmiş olan yönetimle ilgili bağımsız denetim konularının cari dönem finansal tablolarına etkisi olup olmadığını göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, söz konusu durumun halen yönetimle ilgili bir bağımsız denetim konusu olarak devam edip etmediğini ve bu konunun tekrar gündeme getirilmesinin gerekip gerekmediğini de dikkate alır.

Gizlilik

MADDE 9 - (1) Mesleki kuruluşlar ya da düzenlemeler, bağımsız denetçinin yönetimle ilgili bağımsız denetim konularını görüşmesini kısıtlayan bir gizlilik yükümlülüğü getirebilir. Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu olan kişilerle bu konuları görüşmeden önce bu tür kanun, düzenleme ve hükümleri dikkate alır. Bağımsız denetçi, gizlilik ile ilgili uyması gereken etik ve yasal yükümlülükler ile raporlama ihtiyaçları arasında muhtemel bir uyuşmazlıkla karşılaştığında, gerekirse hukuki danışmanlık yardımı da alarak bu Tebliğde düzenlenen etik ilkeler çerçevesinde hareket eder.

DOKUZUNCU KISIM
Bağımsız Denetimin Planlanması

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetimin planlanmasında uyulması gereken ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetimin planlanmasından önce uyulacak esaslar, genel bağımsız denetim stratejisi ve ayrıntılı bağımsız denetim planını kapsayan bağımsız denetimin planlanması, bağımsız denetim sırasında ortaya çıkan ihtiyaçlara göre planda değişiklik yapılması, planın yürütülmesi ve gözetimi, belgelendirme, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim ve ilk bağımsız denetimlerde dikkate alınacak hususlar hakkındaki hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetimin Planlanmasından Önce Uyulacak Esaslar ve Bağımsız Denetimin Planlanması

Bağımsız denetimin planlanmasından önce uyulacak esaslar

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetim çalışmasının başlangıcında, bağımsız denetçi tarafından yapılması gerekenler aşağıda verilmiştir:

a) Müşteriyle olan ilişkinin ve bağımsız denetim çalışmasının devamına ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesi,

b) Bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumun ölçülüp değerlendirilmesi ve

c) Bağımsız denetim çalışmasının şartlarında mutabakata varılması.

(2) Bağımsız denetçi, müşteriyle olan bağımsız denetim ilişkisinin devamına ve bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere ilişkin değerlendirmelerini, bağımsız denetim çalışması süresince değişen durum ve koşulları göz önünde bulundurarak sürdürür. Ancak, müşteriyle olan bağımsız denetim ilişkisinin devamına ve etik gerekliliklerin ölçülüp değerlendirilmesine ilişkin bahsi geçen bu iki başlangıç işlemi, cari bağımsız denetim çalışmasına ait diğer önemli faaliyetlerden önce gerçekleştirilir. Söz konusu başlangıç işlemleri, devam eden bağımsız denetim çalışmalarında genellikle önceki bağımsız denetimin tamamlanmasından kısa bir süre sonra veya tamamlanmasıyla bağlantılı olarak meydana gelir.

(3) Yukarıda belirtilen bağımsız denetimin başlangıcındaki faaliyetlerin gerçekleştirilme amacı, bağımsız denetçinin, bağımsız denetim riskini makul bir seviyeye düşürebilmek için bağımsız denetim çalışmasını planlama ve gerçekleştirme becerisini olumsuz yönde etkileyebilecek olay ve durumları göz önünde bulundurduğu konusunda ilgilileri ikna etmeye yardım etmektir. Bu faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, bağımsız denetçinin aşağıdaki özelliklere sahip bir bağımsız denetim çalışması planladığı hususunda güvence oluşturulmasına yardımcı olur:

a) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının gerçekleştirilmesi için gerekli olan bağımsızlık ve beceriyi korumaktadır,

b) İşletme yönetiminin dürüstlüğüyle ilgili olarak, bağımsız denetçinin çalışmaya devam etme isteğini olumsuz yönde etkileyecek herhangi bir sorun bulunmamaktadır ve

c) Bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarıyla ilgili olarak, müşteriyle arada herhangi bir yanlış anlaşılma söz konusu değildir.

Bağımsız denetimin planlanması

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir.

(2) Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar. Bilgi ve tecrübelerinden yararlanmak ve planlama sürecinin etkinliğini artırmak için sorumlu ortak başdenetçi ve bağımsız denetim ekibinin diğer önemli üyeleri de planlamaya dâhil edilir.

(3) Yeterli planlama, bağımsız denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, muhtemel sorunların yerinde ve zamanında tanımlanıp giderildiği ve bağımsız denetim çalışmasının, etkili bir icrayı sağlayacak şekilde düzenlenip idare edildiği konusunda ilgilileri ikna etmeye yardımcı olur. Yeterli planlama, aynı zamanda, işlerin bağımsız denetim ekibi üyeleri arasında uygun bir şekilde tahsisini sağlar, bağımsız denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini ve işlerinin gözden geçirilmesini kolaylaştırır, uygulanabildiği durumlarda, işletmeye bağlı birimlerin denetçileriyle, uzmanlar tarafından gerçekleştirilen işlerin koordinasyona destek olur. Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı, işletmenin büyüklük ve karmaşıklığına, bağımsız denetçinin işletme hakkındaki önceki tecrübelerine ve bağımsız denetim çalışması sırasında şartlarda meydana gelen değişikliklere göre değişir.

(4) Planlama, bağımsız denetimin münferit bir aşaması olmaktan ziyade, önceki bağımsız denetimin tamamlanmasından kısa bir süre sonra veya tamamlanmasıyla bağlantılı olarak başlayan ve cari bağımsız denetim çalışması tamamlanana kadar süren, devamlı ve tekrar eden bir süreçtir. Ancak, bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamaya geçmeden önce tamamlanması gereken belli planlama faaliyetlerinin ve bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasını göz önünde bulundurur. Bu kapsamda bağımsız denetçi; bağımsız denetim ekibi üyeleri arasındaki görüşmeleri, risk değerlendirmede uygulanacak analitik inceleme tekniklerini, işletmeye etki eden yasal ve düzenleyici çerçeve hakkındaki genel bilgi edinimini ve işletmenin söz konusu çerçeveye nasıl uyum sağladığını, önemlilik seviyesinin belirlenmesini, uzman görüşüne başvurulacak durumları, önemli yanlışlık risklerinin tespit ve değerlendirilmesinden ve bu risklere duyarlı işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için işletme yönetiminin bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ilave bağımsız denetim tekniklerinden önce kullanılacak diğer risk değerlendirme tekniklerini planlar.

Genel bağımsız denetim stratejisi

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, yürüteceği bağımsız denetim için genel bağımsız denetim stratejisi oluşturmak zorundadır.

(2) Genel bağımsız denetim stratejisi, bağımsız denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönlendirilmesini düzenler ve daha ayrıntılı bağımsız denetim planının geliştirilmesine esas oluşturur. Genel bağımsız denetim stratejisinin oluşturulması aşağıdaki hususları içerir:

a) Bağımsız denetim çalışmasının sınırlarını belirleyen finansal raporlama standartları, sektöre özgü ilave raporlama gereklilikleri ve işletmenin faaliyet bölümlerinin yerleşim yerleri gibi hususların ortaya konması.

b) Bağımsız denetimin zamanlaması ve kurulması gerekli iletişimin yapısını planlayabilmek için; işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak muhtemel iletişimlere yönelik önemli tarihler ile ara dönem inceleme raporları ve yıllık bağımsız denetim raporları için öngörülen nihai süreler de dikkate alınarak, bağımsız denetim çalışmasının raporlamasına ilişkin hedeflerin saptanması.

c) Bağımsız denetim ekibinin çalışmalarının yoğunlaştırılacağı; uygun önemlilik seviyesinin ve önemli yanlışlık oluşma riski yüksek olan alanların ön tespiti ile işletmenin faaliyet birimleri ve hesap bakiyelerinin belirlenmesi, bağımsız denetçinin iç kontrolün etkinliğine ilişkin kanıt toplamak üzere planlama yapıp yapmayacağının değerlendirilmesi, son dönemde işletmeye özgü konularda, sektörde, finansal raporlamada ve ilgili diğer konularda meydana gelen önemli değişiklikler gibi önemli faktörlerin gözden geçirilmesi.

(3) Bağımsız denetçi, genel bağımsız denetim stratejisinin belirlenmesinde, ön denetim faaliyetinin sonuçlarını ve uygunsa, işletme için gerçekleştirilen diğer bağımsız denetim çalışmalarında kazanılan deneyimleri de göz önünde bulundurur. Bir bağımsız denetim çalışması için genel bağımsız denetim stratejisi oluştururken, bağımsız denetçinin göz önünde bulundurabileceği hususlara ilişkin örneklere, bunlarla sınırlı olmamak üzere, ek-7'de yer verilmiştir.

(4) Genel bağımsız denetim stratejisi geliştirme süreci, çalışmanın yürütülmesi için gerekli kaynakların yapısı, zamanlaması ve kapsamının saptanmasında bağımsız denetçiye yardımcı olur. Genel bağımsız denetim stratejisi aşağıdaki hususları açıkça ortaya çıkarır:

a) Yüksek riske sahip alanlarda bağımsız denetim ekibinin uygun deneyime sahip elemanlarının kullanımı veya karmaşık konularda uzman yardımına başvurulması gibi, özellik arz eden bağımsız denetim alanlarında istihdam edilecek insan kaynağı ihtiyacı.

b) Önemli noktalardaki stok sayımına katılacak bağımsız denetim ekibi elemanlarının sayısı, grup denetimi söz konusu olduğunda, diğer bağımsız denetçilerin işlerinin gözden geçirilme kapsamı veya yüksek riskli alanlar dikkate alınarak dağıtımı yapılmış saat bazlı bağımsız denetim bütçesi gibi, özellik arz eden bağımsız denetim alanlarına tahsis edilecek bağımsız denetim elemanlarının sayısı.

c) Söz konusu bağımsız denetçiler ile uzmanların ne zaman tahsis edileceği.

ç) Bağımsız denetim ekibinin iş öncesi ve sonrası gerçekleştirilen kısa toplantılarının ne zaman gerçekleştirileceği, sorumlu ortak baş denetçi ve yönetici gözden geçirmelerinin nasıl ve nerede yapılacağı ve bağımsız denetim kalite kontrol gözden geçirmelerinin nasıl tamamlanacağı gibi söz konusu bağımsız denetçiler ile uzmanların sevk ve idaresi ile gözetimlerinin nasıl gerçekleştirileceği.

(5) Genel bağımsız denetim stratejisi oluşturulduktan sonra, bağımsız denetçi genel bağımsız denetim stratejisinde saptanan çeşitli hususlara açıklık kazandırmak için daha detaylı bir bağımsız denetim planı geliştirmeye başlayabilir. Bağımsız denetçi, planı geliştirirken, kaynakların etkin kullanımı suretiyle bağımsız denetim hedeflerine ulaşma ihtiyacını dikkate alır. Bağımsız denetçi normalde, genel bağımsız denetim stratejisini ayrıntılı bağımsız denetim planını geliştirmeden oluştursa da bu iki planlama faaliyeti birbirinden ayrı olmak veya düz bir sıra takip etmek zorunda değildir. Ayrıca, bunlardan birindeki bir değişiklik diğerinde de değişiklikler meydana getirebilir.

Bağımsız denetim planı

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim riskini makul bir düzeye indirebilmek için bağımsız denetime yönelik bir plan geliştirmesi gerekir.

(2) Bağımsız denetim planı, genel bağımsız denetim stratejisinden daha ayrıntılıdır ve bağımsız denetim riskini makul bir düzeye indirebilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının elde edilmesi için, bağımsız denetim ekibi üyeleri tarafından uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içerir. Belgelendirilmiş bir bağımsız denetim planı aynı zamanda, ilave bağımsız denetim tekniklerine geçilmeden önce, o ana kadar planlanıp yürütülmüş olan bağımsız denetim tekniklerinin uygunluğuna yönelik gözden geçirmenin ve onaylamanın yapılabileceği kayıtlar da sunar.

(3) Bağımsız denetim planı:

a) Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde kullanılan yeterli bir şekilde planlanmış risk değerlendirme tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tanımını,

b) Önemli işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları gibi konularda işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler için uygulanan planlanmış ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tanımını, bu kapsamda kontrollerin işleyiş etkinliği ile planlanmış münferit bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının test edilip edilmeyeceği konusundaki bağımsız denetçinin kararını kapsayan ilave bağımsız denetim teknikleri planını ve

c) Bağımsız denetim çalışmasının bu Tebliğ hükümlerine uygunluğunun sağlanması için, işletme avukatlarıyla doğrudan iletişimin hedeflenmesi gibi gerekli görülen diğer bağımsız denetim tekniklerini

içerir.

(4) Söz konusu bağımsız denetim tekniklerine yönelik planlamalar, bağımsız denetim süresi boyunca yapılabilir. Zira bağımsız denetim çalışmasına yönelik plan, bağımsız denetim boyunca gelişme gösterir. Bağımsız denetçinin risk değerlendirme tekniklerini planlaması, normalde bağımsız denetimin erken safhalarında gerçekleşir. Diğer taraftan, özellik arz eden ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının planlanması, söz konusu risk değerlendirme tekniklerinin sonuçlarına bağlıdır. Buna ek olarak, bağımsız denetçi, kalan tüm ilave bağımsız denetim tekniklerine ait daha ayrıntılı bağımsız denetim planını bitirmeden önce, bazı işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamaya başlayabilir.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Planında Değişiklik Yapılması, Yürütülmesi, Gözetimi ve Belgelendirme

Planlama kararlarında bağımsız denetim sürecinde meydana gelen değişiklikler

MADDE 7 - (1) Genel bağımsız denetim stratejisi ve bağımsız denetim planı, bağımsız denetim sürecinde gerekli görüldüğü takdirde güncellenir ve değiştirilir.

(2) Bağımsız denetimin planlanması, bağımsız denetim çalışması boyunca devam ve tekrar eden bir süreçtir. Beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya bağımsız denetim teknikleri kullanılarak elde edilen bağımsız denetim kanıtları sonucunda, bağımsız denetçi, genel bağımsız denetim stratejisiyle bağımsız denetim planında ve bunun sonucu olarak ilave bağımsız denetim tekniklerinin planlanan yapısı, zamanlaması ve kapsamında değişiklikler yapma ihtiyacı duyabilir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini planlamış olduğu dönemde var olan bilgiden önemli derecede farklı bir bilgiyle bağımsız denetim süresi boyunca karşılaşabilir.

Sevk, gözetim ve gözden geçirme

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim ekibi üyelerinin sevk ve gözetimiyle, işlerinin kontrolünün yapısı, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlama yapmak zorundadır.

(2) Bağımsız denetim ekibi üyelerinin sevk ve gözetimiyle, ekibin işlerinin kontrolünün yapısı, zamanlaması ve kapsamı birçok etkene bağlı olarak değişiklik gösterir. İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı,

bağımsız denetim alanı, önemli yanlışlık riskleri ve bağımsız denetim işinde görev alan personelin yetenek ve yeterlilikleri bu etkenlerden bazılarıdır.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim ekibi üyelerinin sevk ve gözetiminin yapısı, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlamayı, belirlenmiş önemli yanlışlık riskini baz alarak yapar. Belirlenmiş önemli yanlışlık riski arttıkça, bağımsız denetçi, riskli alanda, bağımsız denetim ekibi üyelerinin sevk ve gözetimine daha fazla zaman ayırarak, sevk ve gözetimin kapsamını genişletir ve ekip çalışmasının gözetimini detaylandırır. Ayrıca, bağımsız denetçi, bağımsız denetim ekibi üyelerinin işlerinin kontrolünün yapısı, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlama yaparken, bağımsız denetim işinde görev alan ekip üyelerinin bireysel yetenek ve yeterliliklerini de dikkate alır.

Belgelendirme

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, genel bağımsız denetim stratejisi ve bağımsız denetim planını, bağımsız denetim çalışması sırasında yapılan önemli değişiklikleri de içerecek şekilde belgelemek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçinin genel bağımsız denetim stratejisini belgelemesi, bağımsız denetimin uygun bir şekilde planlanması ve önemli konuların bağımsız denetim ekibiyle görüşülmesi için gerekli görülen önemli kararların kayıtlara geçirilmesini sağlar.

(3) Bağımsız denetim planının belgelenmesi, risk değerlendirme tekniklerinin ve önemli işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar hakkında işletme yönetimince yapılan açıklamalar için uygulanan ilave bağımsız denetim tekniklerinin planlanmış yapısı, zamanlaması ve kapsamını gösterecek yeterlikte olmak zorundadır. Bağımsız denetçi, standart bağımsız denetim programları veya bağımsız denetimin aşamalarına yönelik kontrol listeleri kullanabilir. Ancak bu durumda, bağımsız denetçi söz konusu standart program veya kontrol listelerini ilgili bağımsız denetim çalışmasının koşullarına uyarlar.

(4) Genel bağımsız denetim stratejisinde ve detaylı bağımsız denetim planında meydana gelen önemli değişikliklerin belgelenmesi ise, önemli değişikliklerin nedenlerini ve bağımsız denetçinin söz konusu değişikliklere sebep olan olaylara, koşullara veya bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarına verdiği tepkiyi içerir. Bu kapsamda, önemli bir işletme birleşmesi durumunda veya finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın tespit edilmesi üzerine, bağımsız denetçi bağımsız denetim stratejisinde ve detaylı bağımsız denetim planında önemli bir değişiklik yapabilir. Bağımsız denetim stratejisinde ve detaylı bağımsız denetim planındaki önemli değişikliklerin ve bunların sonucu olarak bağımsız denetim tekniklerinin planlanan yapı, zamanlama ve kapsamında meydana gelen değişikliklerin kaydı, bağımsız denetim için öngörülmüş genel strateji ve bağımsız denetim planını son haliyle açıklar ve bağımsız denetim sırasında ortaya çıkan önemli değişiklikler üzerine yapılan işlemleri gösterir.

(5) Belgelendirmenin şekil ve kapsamı, işletmenin büyüklük ve faaliyetlerinin karmaşıklığı, önemlilik seviyesi, diğer belgelendirmelerin kapsamı ve özellik arz eden bağımsız denetim çalışmalarının koşulları gibi hususlara bağlı olarak değişir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İşletme Yönetimi ve Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişim ve İlk Bağımsız Denetimlerde Dikkate Alınacak Hususlar

İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, planlamanın unsurlarını işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile görüşebilir. Bu görüşmeler, yönetimden sorumlu kişilerle oluşturulması gereken iletişimin bir parçasını oluşturabileceği gibi, bağımsız denetimin daha etkili olması için de yapılabilir. Yönetimden sorumlu kişilerle yapılan görüşmeler, genel bağımsız denetim stratejisi ve bağımsız denetimin zamanlamasıyla, bunlar hakkında getirilen sınırlamaları ve ilave gereklilikleri içerir. İşletme yönetimi ile görüşmeler ise, genelde bağımsız denetim çalışmasının işleyişini kolaylaştırmak için yapılır. Söz konusu görüşmeler sıklıkla yapılsa da genel bağımsız denetim stratejisi ve bağımsız denetim planının uygulanması bağımsız denetçinin sorumluluğunda devam eder. Bağımsız denetçi, genel bağımsız denetim stratejisi veya bağımsız denetim planında yer alan hususlarla ilgili görüşmeleri bağımsız denetimin etkinliğini zedelemeden gerçekleştirmek zorundadır. Bu kapsamda bağımsız denetçi, uygulayacağı ayrıntılı bağımsız denetim tekniklerinin kapsam ve zamanlaması hakkında işletme yönetimi ile görüşürken, işletme yönetiminin söz konusu bağımsız denetim teknikleri hakkında kolay tahminlerde bulunarak bağımsız denetimin etkinliğini zedelemesine imkan veremez.

İlk bağımsız denetimde dikkate alınacak hususlar

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, herhangi bir işletmede, ilk defa bağımsız denetime başlamadan önce;

a) İşletmeyle bağımsız denetim ilişkisine esas oluşturan, bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü" başlıklı 4 üncü Kısmında belirtilen işlemleri gerçekleştirir ve

b) Bağımsız denetim kuruluşunun değişimi söz konusuysa, bağımsız denetimde uyulacak etik ilkelere uygun olarak önceki bağımsız denetim kuruluşu ile bağlantı kurar.

(2) Bağımsız denetimin amaç ve hedefi, gerek ilk bağımsız denetimlerde gerekse önceki dönemden devam eden bağımsız denetimlerde aynıdır. Ancak, bağımsız denetçi, bir işletmeyle ilgili olarak gerçekleştireceği ilk bağımsız denetim çalışmasında, işletmeyle ilgili yeterli deneyime sahip olmaması nedeniyle

planlama faaliyetlerini genişletme ihtiyacı duyabilir. İlk defa gerçekleştirilecek bağımsız denetimler için, genel bağımsız denetim stratejisinin ve bağımsız denetim planının geliştirilmesinde bağımsız denetçi;

a) Önceki bağımsız denetim kuruluşunun düzenlediği çalışma kâğıtları dahil, işletme ile yaptığı sözleşmeleri gözden geçirir,

b) Bağımsız denetçi olarak seçilme esnasında işletme yönetimi ile görüşülen finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarına ilişkin işletme uygulamaları dahil olmak üzere önemli konuları, bu konular hakkında yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişimin esaslarını ve bu hususların genel bağımsız denetim stratejisi ile bağımsız denetim planına olan etkilerini değerlendirir,

c) Açılış bakiyeleriyle ilgili olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edebilmek için uygun bağımsız denetim tekniklerini planlar,

ç) Öngörülebilir önemli risklere karşı gerekli tedbirleri alabilecek uygun mesleki deneyim ve yeterliliğe sahip olan bağımsız denetim elemanlarını tahsis eder ve

d) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin, bir işletmeyle ilgili olarak ilk defa gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarına özgü olarak, önemli bağımsız denetim tekniklerinin uygulamaya geçirilmesinden önce genel bağımsız denetim stratejisinin kontrolü veya bağımsız denetim raporlarının yayımlanmasından önce yapılacak kontrolün başka bir sorumlu ortak baş denetçi veya kıdemli denetçinin görevlendirilmesini gerektirmesi gibi, özel durumları göz önünde bulundurur.

ONUNCU KISIM
İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçi tarafından, finansal tablolarda hata veya hileden kaynaklanacak önemli yanlışlık riskinin yeterli ölçüde belirlenmesi ve değerlendirilmesini sağlayacak, ek bağımsız denetim tekniklerinin oluşturulması ve uygulanması ile iç kontrol de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında bilgi edinilmesine, bağımsız denetim sürecinde elde edilen bu bilgilerin analizine, güncellenmesine ve bir araya toplanmasına ilişkin hükümleri kapsar.

BİRİNCİ BÖLÜM
Risk Değerleme Usulleri ve İç Kontrol de Dahil Olmak Üzere İşletme, Faaliyet Koşulları ve Çevresiyle Olan İlişkiler Hakkındaki Bilgilerin Kaynağı

Genel esaslar

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir. Bu kapsamda bağımsız denetçi;

a) Risk değerleme yöntemleri ve iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkındaki bilgilerin kaynaklarını belirler,

b) Bunlara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmak amacıyla; iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini değerlendirir,

c) İşletme yönetiminin sunduğu finansal tablolar ve diğer bilgilerle yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmak üzere; riskin boyutunu, kaynaklarını ve gerçekleşme olasılıklarını dikkate alır,

ç) Yukarıdaki hususlara ilişkin değerlendirme sonuçları hakkında işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle görüşme yapar ve

d) Bu kapsamdaki tüm aşamaları belgelendirerek, çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirir.

(2) İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması suretiyle finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık riski hakkında mesleki bir yargıya ulaşılabilmesi için, bağımsız denetim sürecinde yapılacak risk değerlendirmesi kapsamında bağımsız denetçi tarafından aşağıdaki hususlar dikkate alınır.

a) Önemlilik derecesi belirlenir ve bu önemlilik derecesinin bağımsız denetim süreciyle uygun olup, olmadığına karar verilir.

b) Muhasebe ilkelerinin seçilmesi ve uygulanmasının uygunluğu ve finansal tablo dipnotlarının yeterliliği gözden geçirilir.

c) İlişkili taraflarla olan işlemler, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin varsayımının uygunluğu ve faaliyetlerin işletmenin amacına yönelik olup olmadığı gibi, bağımsız denetim çalışmasında özel bir dikkat gerektirecek alanlar belirlenir.

ç) Analitik inceleme tekniklerinin kullanımı ile ilgili beklentiler oluşturulur.

d) Bağımsız denetimin kabul edilebilir düşük bir risk seviyesinde gerçekleştirilmesi için ek bağımsız denetim teknikleri geliştirilir ve uygulanır.

e) İşletme yönetimi tarafından sözlü veya yazılı olarak yapılan açıklamalardaki varsayımların uygunluğuna dair bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu değerlendirilir.

Risk değerleme yöntemleri

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresi ile olan ilişkileri hakkında bilgi edinmek üzere;

a) İşletme yönetimi ve işletmedeki diğer kişilerle görüşülmesi,

b) Analitik inceleme ve

c) İnceleme ve gözlem

tekniklerini uygular.

(2) Bağımsız denetçi, bu Kısmın 2 nci bölümünde belirtilen bilgi edinme durumlarının her biri için yukarıda bahsedilen risk değerleme yöntemlerinin tamamını uygulamak zorunda değildir. Ancak, bağımsız denetçi, kullandığı tüm risk değerleme yöntemlerini işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini gerektiği şekilde kavramasını sağlayacak şekilde uygular.

(3) Bunlara ilave olarak, bağımsız denetçi önemli yanlışlık riskini tespit etmekte yararlı olan; işletmenin dışardan satın aldığı hukuki danışmanlık ve değerleme hizmetlerinin araştırılması, işletmeyle ilgili diğer kurumlar tarafından hazırlanan raporların değerlendirilmesi, yazılı ve görsel basın organlarında ve ilgili yasal otoritelerin basın bültenlerinde veya yayınlarında yer alan bilgilerin gözden geçirilmesi gibi bağımsız denetim tekniklerini de kullanır.

(4) Bağımsız denetim sürecinde, bilgilerin çoğunluğu finansal raporlamada sorumluluğu olanlardan sağlanmakla birlikte; işletmenin üretim, iç kontrol ve diğer bölümlerinde çalışan yetkililerinden de bilgi alınması önemli yanlışlık riskinin farklı bir bakış açısıyla anlaşılmasına yardımcı olur. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskini belirleyebilmek için gereken bilginin hangi yetki kademesinden ve ne kapsamda temin edilmesi gerektiğine karar verirken;

a) Finansal raporların hazırlandığı ortamın anlaşılabilmesi için, yönetimden sorumlu kişilere,

b) İşletmenin iç kontrol tasarımı ve uygulamasının etkinliği ve bu konuda işletme yönetiminin görüşünün anlaşılabilmesi için, doğrudan işletmenin iç denetçilerine,

c) Muhasebe politikalarının seçimi ve doğru uygulandığının değerlendirilebilmesi için, karmaşık ve olağandışı işleri başlatan, yürüten veya kayıtlara alan personele,

ç) Kanunlara ve düzenlemelere uygunluk, usulsüzlük veya usulsüzlük şüphesi gibi işletmeyi etkileyebilecek garantiler, satış sonrası yükümlülükler, iş ortaklarıyla yapılan anlaşma koşullarını belirleyebilmek için, doğrudan işletme içindeki avukatlara ve

d) İşletmenin pazarlama stratejisi, satış trendi veya müşterileriyle olan sözleşmelerle ilgili hususlar için, satış ve pazarlama personeline

yönelteceği sorulara alacağı yanıtlardan yararlanır.

(5) Finansal raporlama ve bağımsız denetime etkisi olan faktörleri tespit etmeye yardımcı olan analitik inceleme teknikleri, bir risk değerlendirme aracı olarak kullanılırken, bağımsız denetçi öncelikle makul olarak var olabilecek ilişkiler hakkında beklentiler geliştirir. Bu beklentiler, kayıtlı rakamlarla karşılaştırıldığında ortaya çıkan farklar önemli yanlışlık riski olduğuna işaret eder. Buna bağlı olarak, bağımsız denetçi bu analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarını toplanan diğer bilgilerle birlikte, önemli yanlışlık içerme riski hakkında yargıya ulaşmada dikkate alır.

(6) Gözlem ve inceleme, işletme yönetimi ve diğer kişiler hakkındaki soruşturmaları destekleyerek, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkiler hakkında bilgi sağlar. Gözlem ve incelemeye genellikle;

a) İşletmenin işlem ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi,

b) İşletme planı ve stratejileri gibi belgelerin, kayıtların ve iç kontrol rehberinin incelenmesi,

c) İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ara dönem finansal tablolar ve raporlar ile yönetimden sorumlu kişilerin toplantı tutanaklarının okunması,

ç) İşletmenin üretim tesisleri ve müştemilatının ziyaret edilmesi ve

d) Finansal raporlamayla ilgili elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı olarak izlenmesi hususları da dahildir.

(7) Bağımsız denetçi, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında önceki dönemlerden elde ettiği bilgileri kullanmayı tasarladığında, bu bilgilerin cari dönemde gerçekleştirdiği bağımsız denetime olan etkisini de belirler. Bağımsız denetçinin işletmenin daha önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetimini yapmış olması, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasına katkıda bulunmakla birlikte, bağımsız denetçi bu bilgilerde meydana gelen değişiklikleri ve bunların etkilerini de dikkate almak zorundadır.

Bağımsız denetim ekibi arasında yapılan görüş alışverişi

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetim ekibi, işletmenin finansal tablolarına etki edebilecek önemli yanlışlıkları bir araya gelerek tartışmak zorundadır.

(2) Bu tartışmanın amacı, ekip elemanlarının, hata veya hileden kaynaklanan finansal tablolardaki muhtemel önemli yanlışlıkları daha iyi anlamalarını sağlayarak, bağımsız denetim ekibinin uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının, ek bağımsız denetim tekniklerinin türü, zamanı ve kapsamı dahil olmak üzere bağımsız denetimin diğer yönlerini nasıl etkilediğini tespit etmektir.

(3) Bu görüşme, sorumlu ortak baş denetçi dahil ekibin kıdemli elemanlarının, mesleki deneyimlerini paylaşma ve önemli yanlışlıklar hakkında finansal tablolardan nasıl ve nerede şüphelenileceği hususu ile işletmenin iş riski hakkında karşılıklı bilgi alış verişinde bulunma fırsatı verir. Bu Tebliğin "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" başlıklı 6 ncı Kısmında öngörüldüğü üzere, finansal tablolardaki hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasına özel bir önem verilmek zorunluluğu vardır. Ayrıca, finansal raporlamanın işletmenin gerçeklerine ve şartlarına uygunluğu da göz önünde bulundurulur.

(4) Görüşmeye bağımsız denetim ekibindeki hangi elemanların katılacağı, görüşmenin nasıl ve ne zaman gerçekleştirileceği ve kapsamı, ekip dışından uzmanların katılımının gerekip gerekmediği hususları sorumlu ortak baş denetçi tarafından belirlenir.

(5) Bağımsız denetim mesleki şüphecilik ilkesine bağlı kalınarak planlanır ve yürütülür. Bağımsız denetim elemanlarının yapacağı görüşmelerde mesleki şüphecilik ilkesine bağlı kalınması, muhtemel hile ve hatadan kaynaklanan önemli yanlışlık belirtisi olabilecek bilgi veya diğer şartlar hakkında dikkatli olunması ve bu tür belirtilerin ortaya çıkması halinde, mesleki özen ve titizlik gösterilerek gerekli işlemlerin yapılması zorunludur.

(6) Bağımsız denetimin koşullarına bağlı olarak, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarmak üzere bağımsız denetim ekibi arasındaki bilgi alış-verişi daha yoğun görüşmeleri de gerektirebilir.

İKİNCİ BÖLÜM
İşletmeyi, Faaliyet Koşullarını ve Çevresiyle Olan İlişkilerini İç Kontrol Sistemini de Dikkate Alarak Kavramak

Genel esaslar

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçinin işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavraması aşağıdaki faktörlerle ilişkilidir:

a) Sektör, düzenlemeler, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri de içeren diğer dış faktörler,

b) İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları da dahil olmak üzere işletmenin yapısı,

c) Amaçlar ve stratejiler ve finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlığa sebep olabilecek faaliyet riskleri,

ç) İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi ve

d) İç kontrol.

(2) Risk değerlendirme yöntemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı; bağımsız denetimi yapılacak işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve bağımsız denetçinin o işletmedeki tecrübesine göre değişir. Ayrıca, yukarıda belirtilen hususlarda meydana gelen değişiklikler, işletmeyi ve önemli yanlışlık riskini kavramak açısından öncelikle dikkate alınır.

İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler ile finansal raporlama esasları

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler hakkında bilgi edinmek zorundadır. Bu faktörler; rekabetçi çevre, tedarikçiler ve müşteri ilişkileri, teknolojik gelişmeler, finansal raporlama esasları çerçevesinde yasal düzenlemeler, yasal ve politik çevre ve sektör ve işletmeyi etkileyen çevresel zorunlulukları ve genel ekonomik durum gibi diğer dış etmenleri içerir. İşletme ve sektörü kapsayan yasal ve düzenleyici çerçeveyle ilgili ek yükümlülükler bu Tebliğin "Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması" başlıklı 7 nci Kısmında düzenlenmiştir.

(2) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, sektöre ilişkin düzenlemelerin yoğunluğu veya işletmenin faaliyet yapısından kaynaklanan hususlar, önemli yanlışlık riskini artırabilir. Bu kapsamda, uzun dönemli sözleşmelerle ilgili gelir ve giderlerin hesaplanmasının büyük ölçüde tahminlere dayanması gibi, önemli yanlışlık riskini arttıran durumlarda, sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim ekibi üyelerinin konu ile ilgili yeterli bilgi ve deneyime sahip olup olmadıklarını göz önünde bulundurmak zorundadır.

İşletmenin yapısı

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin yapısı hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. İşletmenin yapısı; işletmenin faaliyetlerini, ortaklık yapısını, yönetimini, yaptığı veya yapmayı planladığı yatırımları, hukuki statüsünü ve nasıl finanse edildiği hususlarını kapsamaktadır. Bağımsız denetçinin işletmenin faaliyetlerini, hesap bakiyelerini ve finansal tablolarla kamuya açıklanacak bilgileri anlayabilmesi için işletmenin yapısını kavramış olması gerekir.

(2) İşletmenin farklı bölgelerde faaliyet gösteren çok sayıda bağlı ortaklıklara, müşterek yönetime tabi teşebbüslere ve iştiraklere sahip karmaşık bir yapıda olması; şerefiyenin işletme bölümlerine göre dağıtımı ve

değer düşüklüğünün hesaplanması, finansal duran varlıkların sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ile özel amaçlı işletmelerin finansal tablolara yansıtılması gibi önemli yanlışlık riskini artıran durumlara neden olabilir.

(3) Bağımsız denetçi, işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarını, bunların işletme faaliyet ve finansal raporlama amaçlarına ve sektördeki uygulamaya uygunluğunu inceler. Bu kapsamda bağımsız denetçi, işletmenin yeni ya da olağandışı işlemlere ilişkin muhasebe uygulamalarını göz önünde bulundurarak, henüz düzenlenmemiş veya üzerinde anlaşma sağlanamayan alanlardaki muhasebe politikalarını ve değişiklerini değerlendirir. Bağımsız denetçi aynı zamanda işletmeyle ilgili finansal raporlama standartları ve bunlardaki değişiklikleri izler ve muhasebe politikası değişikliklerinin nedenini, uygunluğunu ve finansal raporlama esaslarıyla tutarlılığını göz önünde bulundurur.

(4) Bağımsız denetçi, işletmenin belirli bir konuya ilişkin olarak kamuya yaptığı açıklamanın mevcut koşullara ve bağımsız denetçinin bilgisi dahilindeki gerçeklere uygunluğunu da izler.

İşletmenin amaç ve stratejileri ile bunlara ilişkin faaliyet riskleri

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin amaçlarını, stratejilerini ve bunlara ilişkin finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine neden olabilecek faaliyet risklerini kavramak zorundadır. İşletme, faaliyetlerini belirli bir sektör içinde, düzenleyici otoriteler ve diğer iç ve dış faktörlerin etkisi altında gerçekleştirir. Bu faktörlere uyum sağlayabilmek için, işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişiler, işletmenin temel amaçlarını belirler. Stratejiler, bu temel amaca ulaşmak için işletme yönetiminin geliştirdiği faaliyete yönelik yaklaşımlardır. Faaliyet riskleri; işletmenin amacına ulaşmasını ve stratejilerini uygulamasını olumsuz yönde etkileyen her türlü durum, olay, eylem veya eylemsizlikten veya uygun olmayan amaç ve stratejileri ortaya koymaktan kaynaklanır. İşletmenin strateji ve amaçları ile faaliyet yapısı da, dış çevre gibi dinamiktir.

(2) Faaliyet riski, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerme riskini de kapsadığından daha geniş bir risktir. Özellikle değişim ve karmaşıklıktan dolayı ortaya çıkan faaliyet riskinin bir nedeni de değişim ihtiyacını karşılayamamaktır. Bu kapsamda; değişim ihtiyacı, başarısız olma ihtimali bulunulan yeni bir ürün geliştirilmesi, başarılı olsa bile bu ürünün yeterli bir pazarının olmaması olasılığı veya bu hususların yükümlülük ve itibar riskine yol açmasından kaynaklanabilir. Faaliyet risklerinin doğru algılanması önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir. Ancak, bağımsız denetçinin, tüm faaliyet risklerini ortaya çıkarması beklenmez.

(3) Faaliyet risklerinin çoğunluğunun, finansal sonuçları da olduğundan finansal tablolara etki ederler. Buna rağmen, faaliyet risklerinin hepsi finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermesine yol açmaz. Bazı faaliyet riskleri, işletme yönetiminin işlemlerin türü, hesap bakiyeleri ve dipnotlar hakkında sunduğu bilgilerde ya da finansal tabloların bütününde önemli yanlışlıklar olması gibi, anında etkisini gösterebilir. Bu kapsamda; sektör birleşmesinden dolayı daralan müşteri tabanı, alacakların değerlenmesinden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini artırabilir. Buna ilave olarak, bağımsız denetçi işletmenin sürekliliği varsayımı ile ilgili bir değerlendirme yaparken, aynı riskin daralan bir ekonominin getirdiği diğer risklerle birlikte işletmenin faaliyetleri üzerindeki daha uzun vadeli etkilerini de dikkate almak zorundadır. Bu nedenle, bağımsız denetçi, faaliyet riskinin finansal tablolar üzerinde önemli bir yanlışlığa sebep olup olmayacağını değerlendirirken, işletmenin içinde bulunduğu koşulları da göz önünde bulundurur.

İşletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, müşterinin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi konusunda bilgi edinmek zorundadır. Performansın ölçülmesi ve gözden geçirilmesi işletme yönetiminin önemli kabul ettiği, bağımsız denetçinin işletme performansı hakkındaki görüşünün belirlenmesinde bir gösterge teşkil eder. Performansın işletme içindekiler veya dışındakiler tarafından ölçülmesi, işletme üzerinde belli bir baskı yaratır; oluşan bu baskı, işletme yönetimini, işletmenin performansını geliştirmeye veya finansal tabloları manipüle etmeye teşvik edebilir. Bağımsız denetçinin işletmenin performans ölçümleri konusunda bilgi edinmesi, üzerinde baskı oluşan işletme yönetiminin yapacağı işlemlerle neden olabileceği önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesinde yardımcı olur.

(2) İşletme yönetiminin işletmenin finansal performansını ölçmesi ve gözden geçirmesi, amaçları aynı olsa bile, iç kontrol sürecindeki kontrollerin gözetiminden farklı bir işlemdir. İç kontrol sürecindeki kontroller, iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı ile ilgilidir. Performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi ise, işletme yönetimi veya üçüncü kişiler tarafından belirlenen amaçlara ulaşılıp ulaşılamadığını ortaya koymaya yönelik olmakla beraber; performans sonuçları işletme yöneticilerinin iç kontrol sistemindeki yetersizlikleri tespit etmelerine yarayacak bilgi sağlar.

(3) İşletme yönetimi tarafından performansı ölçmek için kullanılan bilgiler; bütçe rakamları, varyans analizi, işletmenin bölüm/birim veya faaliyet kollarına ilişkin performans raporlarını ve işletme performansının rakiplerin performansıyla karşılaştırılmasına ilişkin, işletme içinden üretilen temel performans göstergelerini içerir. İşletmenin performansı, derecelendirme kuruluşları ve finansal analistler gibi üçüncü kişiler tarafından da ölçülebilir. Bu ölçümlere ilişkin raporlar, bağımsız denetçi tarafından işletme faaliyetlerinin anlaşılmasında kullanılır.

(4) İşletme yönetimi tarafından üretilen performans ölçümüne ilişkin raporlar, işletmenin büyüme veya verimlilik açısından sektördeki diğer işletmelere göre olağanüstü bir gelişme kaydettiğini gösteriyorsa ve işletmede performansa bağlı teşvik primi uygulaması söz konusu ise, bu durum bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların hazırlanması sırasında işletme yönetiminin taraflı davranmış olabileceğine dair muhtemel bir gösterge olarak dikkate alınır.

(5) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin, işletmenin performansını değerlendirmesinde kullandığı bilginin güvenilir bir temele oturup oturmadığını ve yeterli derecede açık olup olmadığını göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, performans ölçümlerinden faydalanacaksa, bunların finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkaracak şekilde tam ve doğru olup olmadığını da dikkate almak zorundadır.

İç kontrol sistemi

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerekir. Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır.

(2) İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. Bu amaçla, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasını sağlayacak şekilde tasarlanır ve uygulanır.

(3) İç kontrol sistemi;

a) Kontrol çevresini,

b) İşletmenin risk değerlendirme sürecini,

c) Finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini de içeren bilgi sistemlerini,

ç) Kontrol işlemlerini ve

d) Kontrollerin gözetimini,

içerir. İç kontrol sisteminin unsurlarına ilişkin ayrıntılı bilgiye ek-9'da yer verilmiştir.

(4) İç kontrol sisteminin yukarıda belirtilen bileşenleri kapsamındaki ayırımı, bağımsız denetçiye iç kontrol sisteminin bağımsız denetime olabilecek etkilerini gözden geçirirken katkıda bulunabilir. Ancak bağımsız denetçinin öncelikle dikkate alması gereken husus, iç kontrol sisteminin işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarda ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetiminin yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma, düzeltme ve önleme hususlarındaki etkinliğidir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi iç kontrolün etkinliği ve bağımsız denetime olan etkisiyle ilgili olarak farklı bir çerçeve ve terminoloji kullanabilir.

(5) Bu Tebliğin uygulaması açısından iç kontrol terimi yukarıda belirtilen beş bileşeni içerir. Buna ek olarak, kontrol/kontroller terimi iç kontrol sistemi bileşenlerinin birini veya birkaçını ifade eder.

Bağımsız denetimle ilgili kontroller

MADDE 12 - (1) İşletmenin hedefleri ile bu hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığına dair makul bir güvence sağlayan iç kontrol sistemi arasında doğrudan bir ilişki vardır. İşletmenin hedefleri ve bunların kontrolü, finansal raporlama, faaliyetler ve mevzuata uygunluğu ile ilgili olmakla birlikte, bu hedef ve kontrollerin tamamı bağımsız denetçinin risk değerlendirmesi ile ilgili olmayabilir.

(2) Bağımsız denetim ile ilgili olan kontroller, işletme yönetiminin finansal tabloların Kurulun finansal raporlama standartları çerçevesinde ilgililere gerçeğe uygun ve doğru bilgi sağlayacak şekilde hazırlanması ve söz konusu finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıklara neden olabilecek risklerin yönetimi ile ilgilidir. Kontrolün münferit veya bir bütün olarak, önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarmak ve bu riskler için gerekli işlemleri yapmak açısından yararlı olup olmadığını belirlemek bağımsız denetçinin takdirindedir. Bu takdir hakkı kullanılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınır.

a) Bağımsız denetçinin önemlilik kavramı ile ilgili değerlendirmesi.

b) İşletmenin büyüklüğü.

c) Organizasyon ve ortaklık yapısı dahil işletme faaliyetlerinin niteliği.

ç) İşletme faaliyetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı.

d) İşletmenin tabi olduğu yasal ve diğer hukuki düzenlemeler.

e) İşletmenin dışardan alınan hizmetlerin kullanımı dahil iç kontrol sisteminin yapısı ve karmaşıklığı.

(3) İşletme tarafından üretilen bilgilerin tam ve doğru olmasını sağlamaya yönelik kontrol bilgileri, bağımsız denetçi tarafından ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanmasında kullanılabilir. Faaliyetlere ve amaçlara uygunluğa yönelik kontrol sonuçlarına ilişkin veriler, bağımsız denetçinin kullandığı ve değerlendirdiği bağımsız denetim teknikleri ile ilgili olması halinde, bağımsız denetimin kapsamına alınabilir. Bu kapsamda;

a) Analitik inceleme tekniğinde kullanılan finansal olmayan verilere,

b) Finansal tablolar üzerinde önemli etki yaratabilecek yasalara aykırı davranışların fark edilmesine,

yönelik kontrol sonuçları bağımsız denetimle ilgili olabilir.

(4) Finansal raporlama ile ilgili olan;

a) Varlıkların izinsiz kullanımı, edinimi veya elden çıkarılması gibi durumlara karşı varlıkların korunması için geliştirilen ve

b) Erişim kontrolleri, şifreler gibi, nakit çıkışını belirli aşamalardan geçiren ve veri ve programlara erişimi sınırlandıran

kontroller bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetimde kullanılır.

(5) Üretimde aşırı hammadde kullanımının önlenmesine dayalı kontroller bağımsız denetimle ilgili olmayabilir.

İç kontrol sisteminin kapsamı

MADDE 13 - (1) İç kontrole sistemine yönelik çalışma, iç kontrol sisteminin tasarımını ve işleyişini kavramayı kapsar. İç kontrol sisteminin tasarımının değerlendirilmesi, iç kontrolün önemli yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir. Uygun olmayan bir biçimde tasarlanan iç kontrol sistemi, işletmenin iç kontrol sisteminde yetersizliği gösteriyor olabilir ve bağımsız denetçi bu durumu işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere bildirmek zorundadır.

(2) Risk değerlendirme sürecinde iç kontrol sistemindeki kontroller vasıtasıyla bağımsız denetim kanıtı elde edilebilmesi; işletme personeli ile görüşme yapılmasını, belirli kontrol uygulamalarının gözetimini, rapor ve dokümanların incelenmesini ve finansal raporlama ile ilgili bilgi sistemi işlemlerinin izlenmesini gerektirir. İşletme personeli ile yapılacak görüşme tek başına bağımsız denetimle ilgili iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişini değerlendirmek için yeterli değildir.

(3) Otomasyon sisteminin olmaması nedeniyle iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmadığı durumlarda, bu kontrolün bağımsız denetimde kullanılması kontrolün işleyiş etkinliği açısından yeterli değildir. Ancak, bilişim sistemleri, sürekli ve yüksek hacimde bilgi birikimine imkan tanıdığı için, kontrolün gözetim performansını artırır. Bundan dolayı, otomasyon sisteminin işleyişine yönelik bağımsız denetim teknikleri uygulanması, kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesine de imkan sağlar.

Bağımsız denetçinin risk değerlendirmesinde, bilişim teknolojisine dayanan ve dayanmayan iç kontrol sistemi unsurlarının özellikleri

MADDE 14 - (1) İşletmeler finansal raporlama ve operasyonel amaçlar için bilişim sistemlerini kullanırlar. Bilişim sistemlerinin yaygın olarak kullanılması halinde bile, işletmede manüel olarak yapılan işlemler olabilir. İşletmelerin iç kontrol sistemleri bilişim sistemlerini ve manüel olarak yapılan işlemleri bir arada içerebilir. Bağımsız denetçinin risk tanımlaması ve uygulayacağı ek bağımsız denetim teknikleri işletmenin iç kontrol sisteminin yapısına bağlı olarak değişir.

(2) İç kontrol sistemi kapsamında bilişim sistemleri ile birlikte manüel olarak yapılan işlemlerin de bulunması, işlemlerin başlatılma, kaydedilme, oluşum ve raporlamasını da etkiler. Manüel olarak işlemlerin gerçekleştiği durumlarda kontroller, yapılan işlerin onayı ve gözden geçirilmesini, mutabakat yapılmasını ve mutabık kalınan işlemlerin takibini içerir. Diğer bir seçenek olarak, işletme tarafından işlemlerin başlatılma, kaydedilme, oluşum ve raporlamasını gerçekleştirmek için bilişim sistemi kapsamında otomatik prosedürler kullanılabilir ve bu durumda elektronik ortamdaki kayıtlar satın alma talimatı, fatura, sevk irsaliyesi ve diğer ilişkili muhasebe kayıtları gibi yazılı belgelerin yerini alabilir. Bilişim sistemlerindeki kontroller, otomatik ve manüel olarak yapılan kontrollerin bir kombinasyonu şeklinde gerçekleşebilir. Manüel olarak yapılan kontroller; bilişim sistemlerinden bağımsız olabilir veya bilişim sistemleri tarafından üretilmiş bilgiler kullanılabilir ya da bilişim sistemleri ile otomatik kontrollerin etkin olarak işleyip işlemediğinin gözetimine ve istisnaları belirlemeye yönelik olabilir. İşlemlerin başlatılma, kaydedilme, oluşum ve raporlaması veya finansal tablolara dahil edilmek için diğer finansal verilerin edinilmesi için bilişim sistemleri kullanıldığında, iç kontrol sistemleri ve programları, önemli hesaplarla ilgili olarak işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamalara yönelik kontrolleri içerebilir veya bilişim sistemlerine bağlı manüel olarak yapılan kontrollerin işleyiş etkinliği açısından kritik öneme sahip olabilir.

(3) Genel olarak bilişim sistemleri bir işletmenin iç kontrolünün etki ve verimliliğine potansiyel faydalar sağlar. Bunun nedenleri bilişim sistemlerinin:

a) İşletmenin önceden belirlenmiş iş kurallarını sürekli uygulamasına ve büyük hacimli işlem ve verilerin oluşumunda karmaşık hesaplamalar yapabilmesine imkan vermesi,

b) Bilginin zamanında elde edilebilirliğini ve kesinliğini artırması,

c) Bilginin detaylı olarak analiz edilmesine olanak sağlaması,

ç) İşletmenin faaliyetlerinin, politika ve prosedürlerinin performans denetiminin yapılabilirliğini kolaylaştırması,

d) Kontrolden kaçınma riskini azaltması ve

e) Uygulamalarda, veri tabanlarında ve işlemekte olan sistemlerde güvenlik kontrollerini yerine getirerek, etkili görev dağılımını sağlamasıdır.

(4) Bilişim sistemleri ayrıca işletmelerin iç kontrol mekanizmalarında, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, belli başlı riskler içerir:

a) Yanlış veri işleyen, işlenen bir bilgiyi yanlış olarak aktaran ya da ikisini de bir arada yapan sistemlere veya programlara güvenmek.

b) Veriye izinsiz ulaşımlar sonucu verinin yok olması ya da izinsiz veya gerçekte olmayan işlemlerin kaydedilmesi veya işlemlerin yanlış olarak kaydedilmesi de dahil olmak üzere, verilerde uygunsuz değişiklikler yapılması. Çok sayıda kullanıcının ortak bir veritabanına ulaşabilmesi de belirli riskleri ortaya çıkarır.

c) Bilişim sistemleri personelinin kendilerine verilen görevleri yapmak için gerekenlerin dışında yerlere giriş ayrıcalığı kazanması olasılığı ve bunun da görevlerin ayrılığı ilkesini ihlal etmesi.

ç) Ana dosya içerisinde yapılan izinsiz veri değişiklikleri.

d) Sistemler veya programlarda yapılan izinsiz değişiklikler.

e) Sistemlerde veya programlarda gereken değişikliklerin yapılmaması.

f) Manüel olarak uygun olmayan müdahalelerde bulunulması.

g) Olası veri kaybı ya da gerektiği şekilde veriye ulaşılamaması.

(5) Aşağıdakiler gibi görüş ve karar gerektiren durumlarda, kontrolleri manüel olarak kullanmak daha yararlı olabilir:

a) Büyük, olağandışı veya tekrarı olmayan işlemlerde.

b) Tanımlanması, sezinlenmesi veya tahmin edilmesi zor olan hataların oluştuğu durumlarda.

c) Mevcut otomatikleştirilmiş kontrolün kapsamı dışında ayrıca kontrol yapılmasını gerektiren değişen koşullarda.

ç) Otomatikleştirilmiş kontrollerin etkinliğinin gözetiminin gerektiği durumlarda.

(6) Manüel kontroller insanlar tarafından gerçekleştirildiği için işletmelerin iç kontrol mekanizmalarında belli başlı riskler ortaya çıkarırlar. Manüel kontroller kolaylıkla atlatılabileceği, görmezlikten gelinebileceği veya dikkate alınmayabileceği, ayrıca basit hataların gerçekleşmesine daha elverişli olduğu için otomatikleştirilmiş kontrollerden daha az güvenilir olabilirler. Bu nedenlerle manüel kontrol uygulamalarının tutarlılığı tahmin edilemez. Ayrıca manüel olarak yapılan kontroller, aşağıdaki durumlar için daha az uygun olabilir:

a) Yüksek hacimli ya da tekrar eden işlemlerde veya daha önceden beklenen ya da tahmin edilebilen hatalar, otomatik kontrol mekanizmaları tarafından önlenebiliyor veya ortaya çıkarılabiliyorsa.

b)Kontrollerin, belirli yöntemlerle uygun bir şekilde tasarlanıp otomatikleştirilebildiği durumlarsa.

(7) İç kontrol sistemi ile ilgili risklerin yapısı ve kapsamı, işletmenin bilgi sistemlerinin yapısı ve özelliklerine göre değişir. Bu nedenle, bağımsız denetçi iç kontrol sistemini değerlendirirken, iç kontrol sisteminde bilişim teknolojilerinin ya da manüel olarak yapılan işlemlerin kullanılmasından kaynaklanabilecek riskleri ortaya çıkarmak ve gerekli tedbirleri almak üzere işletmenin etkili kontroller yapıp yapmadığını dikkate almak zorundadır.

İç kontrol sistemindeki kısıtlamalar

MADDE 15 - (1) İç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve işletiliyor olsa da, bir işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağlar. İç kontrol sisteminin başarısı, bu süreçte karar verme aşamasındaki kişisel kararların hatalı olabilmesi ve bu hatalardan dolayı bir takım aksamalar ortaya çıkması gibi, iç kontrol sisteminin doğasında olan sınırlamalardan etkilenir. Bu kapsamda; bilişim sistemi personeli bir satış işleminin tam olarak nasıl gerçekleştiğini anlayamamışsa, bu işletim sisteminde yeni ürün serisi için hatalı tasarım değişiklikleri yapabilir. Diğer taraftan, bu değişiklik tasarımı doğru olarak yapılmış olsa bile, tasarımı program diline çeviren personel tarafından yanlış anlaşılabilir. Ayrıca, bilişim sistemleri tarafından üretilmiş olan bilgilerin kullanımında da hatalar söz konusu olabilir. Bu kapsamda; otomasyona dayalı kontroller belli bir tutarın üstündeki işlemlerin işletme yönetimi tarafından gözden geçirilmesine imkan vermek bildirmek için tasarlanmışken, işletme yöneticileri bu raporların amaçlarını anlamayabilir, dolayısıyla gözden geçirme sırasında ya da olağandışı hususların incelenmesinde sistem başarısız olabilir.

(2) Ayrıca, işletme yönetimi, bazı durumlarda, satış gelirlerini olduğundan fazla göstermek üzere müşterilerle standart dışı satış sözleşmesi yapmak amacıyla iç kontrol sistemini etkisiz kılabilir. Buna ilave olarak, belirlenmiş kredi limitlerini aşan işlemleri tespit eden ve raporlayan yazılım programları, çeşitli amaçlarla, kullanım dışı bırakılabilir.

(3) Nispeten küçük işletmelerde çalışan sayısının azlığı nedeniyle görev dağılımı, iç kontrol sisteminin gerektirdiği görevlerin ayrılığı ilkesine uygun olarak yapılmamış olabilir. İç kontrol sisteminin etkisiz kılınması, büyük ölçüde işletmenin hakim ortağı-yönetiminin iç kontrol sistemine ilişkin tutumuna bağlıdır.

Kontrol ortamı

MADDE 16 - (1) Kontrol ortamı, işletmenin yönetim fonksiyonu ile iç kontrol sistemi ve bunun önemine ilişkin işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin tutum, davranış ve anlayışlarını kapsar.

(2) Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının iç kontrol sistemiyle ilgili düşüncelerini etkileyerek, iç kontrol sisteminin etkin, disiplinli bir yapıda oluşmasını sağlar. Bağımsız denetçi, işletmedeki kontrol ortamını kavramak zorundadır.

(3) İşletmedeki hile ve usulsüzlükler ile hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasındaki sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere aittir. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini değerlendirirken ve bunun işletme içerisinde etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlerken,

yönetimden sorumlu kişilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi açısından uygun ve gerekli bir işletme kültürü oluşturup oluşturmadıklarını göz önünde bulundurur.

(4) Bağımsız denetçi, işletmenin kontrol ortamını nasıl tasarladığını değerlendirirken, aşağıdaki faktörleri ve bunların işletmenin iş akışı ile ilişkilerini dikkate alır;

a) İç kontrol sisteminin tasarımı, yönetimi ve gözetimi açısından çok önemli olan ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin uygulanması ve iletişimi,

b) İşletme yönetiminin liyakate bağlılığı,

c) İşletme yönetiminden bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve tecrübe, işletme faaliyetlerine katılım ve faaliyetlerin gözetimi, işletme faaliyetleri ile ilgili kendilerine ulaşan bilgi, önemli sorunların işletme yönetimine iletilerek takip edilmesi ve işletme içi ve dışı denetçilerle irtibatların sağlanması suretiyle yönetimden sorumlu kişilerin işletmenin faaliyet ve işlemlerine katılımı,

ç) İşletme yönetiminin iş riskinin alınması ve yönetimi ile ilgili yaklaşımı ve finansal raporlama, bilgi işleme, muhasebe ve personel konulardaki tutum ve davranışı gibi, işletmenin yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı,

d) Organizasyon yapısı,

e) Yetki ve sorumluluk dağılımı ve

f) İnsan kaynakları ile ilgili politika ve uygulamaları.

(5) Bağımsız denetçi, kontrol ortamı unsurlarını analiz ederken, fiilen uygulanıp uygulanmadıklarını da göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kanıtını esas itibariyle inceleme ve diğer risk değerlendirme yöntemleri ile elde etmekle birlikte, işletme yönetimi ve çalışanlarıyla görüşmeler yaparak onların iş yapma tarzı ve ahlaki tavırları konusunda görüşlerini öğrenmek gibi, gözlem ve inceleme teknikleriyle de bağımsız denetim kanıtı elde eder. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin iş akışına ilişkin resmi davranış kurallarının mevcudiyeti ve bu davranış kurallarına uygunluk veya bunları bertaraf edici nitelikte davranışlar ile bu kuralların istisnalarının olup olmadığı hususlarını araştırarak, kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir.

(6) Bağımsız denetçi, küçük işletmelerde kontrol ortamına ilişkin hususların önceden belirlenmiş yazılı bir şekilde olmayabileceğini dikkate alır.

(7) Bağımsız denetçi, kontrol ortamını değerlendirirken, işletme yönetiminin doğru finansal raporlama ile menfaat sağlamak amacıyla finansal sonuçların olduğundan iyi gösterilmesi gibi, birbiri ile çelişen talepler nedeniyle baskı altında kalabileceklerini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi ayrıca, işletmede doğru ve gerçeğe uygun finansal raporlama gereğinin bilincinde ve işletme faaliyetlerini kavramış bir denetimden sorumlu komitenin bulunup bulunmadığı hususunu da dikkate alır.

(8) Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesinde, bir işletmenin kontrol ortamının yapısı kritik öneme sahiptir. Bu kapsamda, hakim ortakların yönetimde olduğu küçük işletmelerde farklı görevlerin aynı kişilerde birleşmesi ya da işletme yönetiminin felsefe ve faaliyet tarzını büyük ölçüde etkileyen aktif ve bağımsız yönetim kuruluna sahip olan büyük işletmelerde kontrol ortamının yetersiz kalması söz konusu olabilir. Bir işletmenin kontrol ortamının tasarımının bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi, kontrol ortamındaki güçlü yönlerin kolektif olarak diğer iç kontrol unsurlarına uygun temel hazırlayıp hazırlamadığı ve kontrol ortamındaki güçlü yönlerin diğer zayıf unsurlar tarafından zayıflatılıp zayıflatılmadığının araştırılmasını içerir. Bu kapsamda, liyakat esasına dayalı bir insan kaynakları politika ve uygulaması, işletme yönetiminin finansal sonuçları manipüle etme riskini azaltmayabilir. Kontrol ortamındaki değişiklikler, önceki bağımsız denetimlerden edinilen bilgilerin kullanılmasından beklenen faydayı azaltabilir. Finansal raporlama faaliyetleri ile ilgili eğitim için işletme yönetiminin daha fazla kaynak ayırması, finansal raporlamada hata riskini azaltırken; bilişim teknolojilerine yeteri kadar yatırım yapılmaması, iç kontrol sistemini olumsuz etkilemek suretiyle faaliyet ve işlemlerin yetkisiz kişilerce gerçekleştirilmesi ve verilerin sağlıklı olmaması sonucunu doğurabilir.

(9) İşletmede yeterli bir kontrol ortamının varlığı, bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarmasına katkıda bulunmak suretiyle hata, hile ve usulsüzlükleri caydırmakla birlikte, tek başına bu tür işlemlerin önlenmesi için yeterli değildir. Diğer taraftan, yetersiz bir kontrol ortamı, bağımsız denetçinin özellikle hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarması açısından olumsuz sonuçlar doğurur.

(10) Kontrol ortamının tek başına önemli yanlışlıkları ve hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarma, düzeltme ve önlemede yeterli olmaması sebebiyle, bağımsız denetçi, kontrol ortamı yanında, özel kontrol faaliyetlerinin uygulanması ve kontrollerin gözetimi gibi yöntemleri de kullanır.

İşletmenin risk değerlendirme süreci

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetçinin, işletmenin finansal raporlamayla ilişkili faaliyet risklerini, bu risklerle ilişkili yapılması gerekenler hakkındaki kararlarını ve bu kararların sonucunu tanımlayabilmesi için, öncelikle işletmenin risk değerlendirme sürecini anlaması gerekir. İşletmenin risk değerlendirme süreci, riskin nasıl tanımlandığı ve yönetildiğini ifade eder.

(2) Bağımsız denetçi, işletmenin risk değerlendirme sürecini analiz ederken; işletme yönetiminin finansal raporlamaya ilişkin riskleri nasıl tanımladığını, riskin önemini nasıl tahmin ettiğini, risklerin gerçekleşme

olasılığını nasıl öngördüğünü ve riskleri yönetmek için nasıl kararlar aldığını belirler. İşletmenin etkin bir risk değerlendirme süreci, bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini belirlemesine yardımcı olur.

(3) Bağımsız denetçi, işletmenin tanımladığı riskler hakkında işletme yönetimi ile görüşme yaparak, bu risklerin önemli yanlışlığa neden olup olamayacağını göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında, işletme yönetimi tarafından tespit edilemeyen önemli yanlışlıkları ortaya çıkarabilir. Ortaya çıkarılan önemli yanlışlık işletmenin risk değerlendirme sürecinde tanımlanması ve ortaya çıkarılması gereken türden bir risk ise, bu durumda bağımsız denetçi; işletmenin risk değerlendirme sürecinin neden bu riski ortaya çıkarmakta başarısız olduğunu, bu çerçevede işletmenin risk değerlendirme sürecinin etkinliğini sorgulamak zorundadır. Bağımsız denetçi sonuç olarak işletmenin risk değerlendirme sürecinde önemli bir yetersizlik olduğu kanaatine varırsa, bu durumu işletme yönetimine ve/veya yönetimden sorumlu kişilere bildirir.

(4) Yazılı bir risk değerlendirme süreci bulunmayan küçük işletmelerde, bağımsız denetçi; işletme yönetimi ile risklerin nasıl belirlendiği ve yönetildiği hususunu görüşmek zorundadır.

İşletmenin finansal raporlama ile ilgili iş süreçlerini ve iletişimi kapsayan bilgi sistemi

MADDE 18 - (1) Finansal raporlama amaçlarına ilişkin bilgi sistemi; işletmenin varlık, yükümlülük ve öz sermayesinin doğruluğunu sağlamak etmek üzere, faaliyet ve işlemlerinin izlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe sistemini kapsar.

(2) Bağımsız denetçi, işletmenin finansal raporlama süreci ile ilgili iş ve işlemlerini kavrayabilmek için aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) İşletmenin finansal tabloları açısından önem arz eden faaliyet ve işlemlerinin türleri,

b) Bu faaliyet ve işlemlerin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin bilişim teknolojilerini ve manüel olarak yapılan işlemleri kapsayan süreçler,

c) Finansal tablolarda önem arz eden hesapların dayanağı olan faaliyet ve işlemlerin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin elektronik veya manüel bilgi sistemlerinde yer alan muhasebe kayıtları,

ç) Finansal tablolar açısından önem arz eden faaliyet ve işlem türleri dışındaki olay ve durumların, bilgi sistemi tarafından nasıl kavrandığı ve

d) Önemli muhasebe tahmin ve açıklamalarını da içeren finansal tabloların hazırlandığı finansal raporlama süreci.

(3) Bu kapsamda bağımsız denetçi, faaliyet ve işlemlerin yasal kayıtlara ve/veya finansal raporlama sistemine nasıl aktarıldığı hakkında bilgi sahibi olmak, ayrıca işlemlerin sınıflandırılmasından ziyade varlıkların amortismanı ve ticari alacakların tahsil edilebilirliğine ilişkin değişiklikler gibi, olay ve durumların işletmenin bilgi sistemleri tarafından finansal raporlama ile nasıl ilişkilendirildiğini her boyutuyla kavramak zorundadır.

(4) Bir işletmenin bilgi sistemi, alışlar, satışlar ve nakit ödemeler gibi, devamlı tekrarlanan işlemlerin yasal kayıtlara alınmasını ve/veya şüpheli alacak tahminlerindeki değişimler gibi, işletme yönetimi tarafından periyodik olarak yapılan muhasebe tahminlerinin kaydedilmesini içerir.

(5) Bir işletmenin finansal raporlama sistemi, konsolidasyon, birleşme, bölünme, elden çıkarma, varlıklarda değer düşüklüğünün tahmini gibi tekrarlanmayan olağandışı işlem ve bunlara ilişkin düzeltmeleri içerir.

(6) İşletmenin finansal tablolarının hazırlanması; uygun finansal raporlama yapısı ile işletmenin faaliyet ve işlemlerinin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi, özetlenmesi ve doğru bir şekilde finansal tablolara yansıtılması süreçlerini içerir.

(7) Bağımsız denetçinin, bilişim sisteminin, dikkate dayalı hataları azaltabilmesine karşın, tespit edilmesindeki güçlükler nedeniyle bireylerin bu sistemi kullanarak yapacakları usulsüzlükleri engellemeyebileceğinin farkında olması gerekir.

(8) Bağımsız denetçi, işletmede yanlış gerçekleşen işlemlerin nasıl düzeltildiğini, bu kapsamda işletme içinde işlemleri yanlış gerçekleşme aşamasında askıya alıp belirli bir zaman içerisinde düzeltilmesini sağlayan bir sistem olup olmadığını, söz konusu sistemin işletme tarafından nasıl kullanıldığını ve ayrıca varsa sistemin yetki aşım ve kontrolleri devre dışı bırakan durumlar karşısındaki zafiyetini değerlendirir.

(9) Bağımsız denetçi, finansal raporlamayla ilgili bilgi sisteminin işletmenin faaliyet koşullarının gerektirdiği iş süreçleri ile uyumlu olup olmadığını anlar. İşletmenin iş süreçleri; muhasebe ve finansal raporlama dahil ürün geliştirme, satın alma, üretim, satış ve dağıtım gibi, ürün ve hizmetlerine ilişkin faaliyet ve işlemlerinin düzenlemelere uygun olarak gerçekleşmesini ve bunların doğru bir şekilde kayıtlara geçirilmesini kapsar.

(10) Bağımsız denetçi, işletme içerisinde finansal raporlama ile ilgili yetki ve sorumlulukların dağılımı ve önemli durumların işletme içerisinde tartışılarak bir sonuca bağlanmasına ilişkin, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler arasındaki iletişim dahil, haberleşme usul ve esaslarını kavramak zorundadır. Yetki ve sorumluluk dağılımı ile haberleşme usul ve esasları finansal raporlama/işletme politikaları rehberi şeklinde yazılı hale dönüştürülmüş olabilir. Finansal raporlama rehberi, işletme içindeki personelin görevinin diğer kişilerin görevleri ile olan ilişkisini ve istisnai durumların nasıl ve kime iletileceğine ilişkin usul ve esasları belirler.

Kontrol faaliyetleri

MADDE 19 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin beyanları ile ilgili önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek ve bu amaçla ilave bağımsız denetim teknikleri tasarlamak için kontrol faaliyetlerini yeterince kavramak zorundadır. Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin ortaya çıkarılması ve gerekli önlemlerin alınması gibi, işletme yönetiminin talimatlarının uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır. Bilişim teknolojileri vasıtasıyla ya da manüel olarak gerçekleştirilebilen kontrol faaliyetleri, çeşitli amaçlara yönelik olabilir ve işletmenin değişik kurumsal ve fonksiyonel düzeylerinde uygulanır. Bu kapsamda;

a) Yetkilendirme,

b) Performansın gözden geçirilmesi,

c) Bilgi işleme süreçleri,

ç) Fiziksel kontroller ve

d) Görevlerin ayrılması

kontrol faaliyetlerine örnek gösterilebilir.

(2) Kontrol faaliyetlerini anlamak için bağımsız denetçinin ilk göz önünde bulundurması gereken husus, münferit veya toplu olarak kontrol faaliyetlerinin, işlem türlerinde, hesap bakiyelerinde veya kamuya açıklanan bilgilerde önemli yanlışlıkları nasıl önlediği veya ortaya çıkarıp düzelttiğidir. Bağımsız denetçi, işletmenin her bir faaliyet türü, hesap bakiyesi, kamuya yapılan her açıklama ile ilgili kontrol faaliyetlerini ayrıntılı olarak değerlendirmek zorunda olmamakla birlikte, önemli yanlışlık olabileceğini düşündüğü alanlardaki kontrol faaliyetlerini ayrıntılı olarak değerlendirmek zorundadır.

(3) Bağımsız denetçi, kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi sırasında, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarından gelen bilgileri de dikkate alır. Bağımsız denetçi, kontrol faaliyetlerinin bağımsız denetimle ilişkisini, finansal tabloları önemli düzeyde etkileyecek yanlış bilgi sunumu ile ilgili riskleri göz önünde bulundurmak suretiyle değerlendirir.

(4) Bağımsız denetçi, işletmenin bilişim teknolojilerinden kaynaklanacak risklere karşı nasıl önlem aldığı hususunda bilgi sahibi olmak zorundadır. Bilişim teknolojilerinin kullanımı, kontrol faaliyetlerinin uygulanma şeklini etkilediğinden, bağımsız denetçi, işletmenin bilişim teknolojisinden kaynaklanan riskleri, genel bilgi teknolojileri kontrolleri ve uygulama kontrolleri yoluyla önlemek için yeterli tedbirleri alıp almadığını göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, bilgilerin doğruluğunu ve verilerin güvenliğini sağladığı sürece, bilişim teknolojileri üzerindeki kontrollerin etkin olduğunu kabul edebilir.

(5) Bilişim teknolojilerine ilişkin kontroller, bilgi sistemlerinin uygun bir şekilde işlemesine katkıda bulunan uygulamalar ve uygulamaların etkinliğini sağlayan usul ve esaslardır. Bu kapsamda, bilgilerin doğruluğunu ve verilerin güvenliğini sağlayan bilişim teknolojilerine ilişkin kontroller aşağıdaki hususları kapsar:

a) Veri merkezi ve ağ işlemleri,

b) Sistem yazılımının edinimi, değişimi ve bakımı,

c) Erişim güvenliği ve

ç) Uygulama sistemi edinimi, geliştirilmesi ve bakımı.

(6) Yukarıda belirtilen kontroller, bağımsız denetçi tarafından bu Kısmın "Bağımsız denetçinin risk değerlendirmesinde, bilişim teknolojisine dayanan ve dayanmayan iç kontrol sistemi unsurlarının özellikleri" başlıklı maddesi kapsamında yapılacak risk değerlendirmelerinde kullanılır.

(7) Uygulama kontrolleri muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamak amacıyla tasarlanır ve muhasebe kayıtlarındaki yanlışlıkları önleyen veya ortaya çıkaran nitelikte olabilir. Dolayısıyla, uygulama kontrolleri finansal işlemlerin ve diğer finansal verilerin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması ile ilgilidir. Bu kontroller, işlemlerin, yetkiler çerçevesinde tam olarak ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini ve kayıtlara geçirilmesini sağlamaya yöneliktir.

Kontrol faaliyetlerinin gözetimi

MADDE 20 - (1) Bağımsız denetçi, finansal raporlama süreciyle ilgili işletmenin iç kontrol sisteminin izlenmesine ilişkin temel faaliyetlerini, bu kapsamda kontrol işlemlerini ve iç kontrol sürecindeki düzeltici işlemleri kavramak zorundadır.

(2) Kontrollerin gözetimi, kontrollerin tasarım ve işleyişinin zamanında değerlendirilmesi ve şartlara bağlı olarak değişiklikler için önemli düzeltici önlemlerin alınmasını da içeren, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir süreçtir. İşletme yönetimi, kontrollerin gözetimini faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında veya sonrasında ayrı bir değerlendirme şeklinde ya da bu iki yöntemi birlikte kullanarak gerçekleştirir.

(3) İç denetçilerin yanı sıra benzer görevleri üstlenen personel de işletme faaliyetlerinin gözetimi sürecine katkıda bulunur. İşletme yönetimin gözetim faaliyetleri, müşteri şikayetleri veya düzenleyici otoritelerin geliştirilmesine ihtiyaç duyulan alanlar veya problemler hakkındaki değerlendirmeleri gibi, üçüncü taraflarca sağlanan bilgilerin kullanılmasını da kapsar.

(4) Gözetimde kullanılan bilgilerin çoğu işletmenin bilgi sistemi tarafından üretildiğinden, gözetim sonuçlarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için, işletme yönetimi tarafından gözetimde kullanılan verilerin hata içerebileceği hususunun dikkate alınması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, işletmenin gözetim

faaliyetleri ile ilgili bilgilerin kaynağını ve bu bilgilerin gözetim amaçları kapsamında yeterince güvenilir olduğuna dair işletme yönetiminin kanaatinin dayanağını değerlendirir. Bağımsız denetçi, iç kontrol sisteminde üretilen raporlar gibi, gözetim faaliyetleri için üretilen işletme bilgilerini kullanmak istediğinde, söz konusu bilgilerin güvenilirliğini ve bağımsız denetim için yeterli detayda olup olmadığını göz önünde bulundurur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi

Genel esaslar

MADDE 21 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda ve işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlarla ilgili olarak işletme yönetiminin açıklamalarında yer alan önemli yanlışlık riskini tespit edip değerlendirmek zorundadır. Bu kapsamda bağımsız denetçi:

a) İşletmeyi, faaliyetlerini ve çevresi ile olan ilişkilerini kavrar ve finansal tablolardaki işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotları analiz ederek bunlarla ilişkili riskleri tespit eder,

b) Belirlenen riskleri, işletme yönetiminin açıklamalarındaki yanlışlıklarla ilişkilendirir,

c) Risklerin finansal tablolarda önemli yanlışlık doğuracak büyüklükte olup olmadığını göz önünde bulundurur ve

ç) Risklerin finansal tablolarda önemli yanlışlık oluşturma olasılığını değerlendirir.

(2) Bağımsız denetçi, kontrollerin tasarımı ve gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi dahil, risk değerlendirme sürecinde elde ettiği bilgileri kullanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesini kullanmak suretiyle, uygulayacağı ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısına, zamanlamasına ve kapsamına karar verir.

(3) Bağımsız denetçi, belirlenen önemli yanlışlık riskinin, özellik arz eden işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve bunlarla ilgili işletme yönetiminin açıklamaları veya yaygın bir biçimde finansal tablolarla ilgili olup olmadığını belirler. Finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlık risklerinin, özellikle zayıf kontrol ortamından kaynaklanabileceği hususu göz önünde bulundurur.

(4) İşletme yönetimin yetersizliği, kontrol ortamını zayıflatmak suretiyle finansal tablolarda daha yaygın bir önemli yanlışlık riskine neden olabilir. Bu durumda, bağımsız denetçi gerekli önlemleri almak konusunda daha dikkatli davranmak zorundadır.

(5) Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesi yaparken, işletmenin özel açıklamalarında yer alabilecek önemli yanlışlıkları önlemeye, tespit ederek düzeltmeye yönelik kontrolleri belirler. Bağımsız denetçinin kontrolleri kavrayıp, onları içinde bulundukları süreç ve sistemler kapsamında işletme yönetimi beyanları ile ilişkilendirmesi, münferit kontrol faaliyetlerinin riski ortaya çıkarmak açısından yeterli olmaması nedeniyle yararlıdır. Bağımsız denetçi, riski tespit etmede iç kontrol sisteminin diğer unsurları ile birlikte çoklu kontrollerden yararlanır.

(6) Bununla birlikte, bazı işlem türleri ya da hesap bakiyelerine ilişkin münferit açıklamaların doğruluğunu sağlamak açısından bazı kontrol faaliyetleri daha etkili olabilir. Bu kapsamda, işletmenin stoklarının doğru bir şekilde sayılarak kayda geçirilmesine yönelik kontrol faaliyeti, finansal tablolarda yer alan stok kalemlerinin doğruluğunu sağlamak açısından etkilidir.

(7) Kontroller işletme yönetimi beyanlarıyla doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olup, dolaylı ilişki arttıkça, kontrollerin işletme yönetimi beyanlarındaki önemli yanlışlıkları önleme veya ortaya çıkarma ve düzeltme etkinliği azalır.

(8) Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili kanaati, bağımsız denetim çalışmasının kapsamı ve kullanılacak bağımsız denetim teknikleri konusunun tekrar değerlendirilmesini gerektirebilir. Bu kapsamda, işletmenin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği konusundaki şüpheler nedeniyle işletme finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanamaması, bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesini engelleyebileceğinden, bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş verilir. Ancak, söz konusu hususlar bağımsız denetim çalışmasının sürdürülebilirliğini tümüyle engelleyecek nitelikte ise, bağımsız denetim kuruluşu, bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesine göre sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurula başvurur.

Bağımsız denetimde özel dikkat gerektiren önemli riskler

MADDE 22 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimde özel dikkat gerektiren riskleri belirlemek zorundadır.

(2) Önemli risklerin belirlenmesi, bağımsız denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır. Bağımsız denetçi, risklerin yapısı, birden çok yanlışlığa neden olacak riskleri içeren muhtemel bir yanlışlığın büyüklüğü ve riskin gerçekleşme olasılığını tespit eden belirlenmiş kontrollerin etkilerini, bunların özel denetim gerektiren hususlar olması sebebiyle mesleki yargısının dışında tutar. Sistematik olarak işleme tabi tutulan rutin ve basit işlemler, daha düşük yapısal riske sahip olduğundan, önemli yanlışlık riskine yol açma olasılıkları düşüktür. Önemli riskler, genellikle önemli yanlışlıklara neden olabilecek faaliyet risklerinden kaynaklanır. Bağımsız denetçi, risklerin yapısını değerlendirirken aşağıdaki hususları da dikkate alır:

a) Riskin hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığı,

b) Riskin ekonomi, muhasebe ya da diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgili olup olmadığı ve bu nedenle özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği,

c) İşlemlerin karmaşıklığı,

ç) Riskin, ilişkili taraflarla gerçekleştirilen önemli işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı,

d) Finansal bilgilerle ilgili miktar ve/veya tutarların önemli ölçüde sübjektif olarak belirlenip belirlenmediği ve

e) Riskin, işletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden ya da olağandışı durumlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı.

(3) Önemli riskler, büyük ölçüde işletmenin rutin olmayan faaliyetleriyle ve/veya muhasebe tahminlerinin yapılması açısından önemli belirsizlik olması, dolayısıyla miktar veya tutar belirlenmesi açısından sübjektif karar verilmesi gereken durumlarla ilgilidir.

(4) Önemli yanlışlık riski, aşağıda belirtilen rutin olmayan önemli işlemlerle ilgili riskler söz konusu olduğunda daha yüksek olabilir. Bu hususlar:

a) Muhasebeleştirme işlemlerine işletme yönetiminin daha fazla müdahale etmesi,

b) Veri toplama ve işleme sürecine manüel olarak daha fazla müdahalede bulunulması,

c) Karmaşık hesaplamalar veya muhasebe standartları ve

ç) İşletmenin, riskler üzerine etkin kontroller uygulamasını zorlaştırabilecek rutin olmayan işlemlerin yapısıdır.

(5) Aşağıda belirtilen ve muhasebe tahminlerinin sübjektif olarak yapılmasını gerektiren durumlarda önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkma olasılığı daha yüksektir;

a) Muhasebe tahminleri veya gelir tahakkukuyla ilgili muhasebe standartlarının farklı değerlendirmelere açık olması ve

b) Verilmesi gereken kararın sübjektif veya karmaşık olması veya makul değerin tespit edilmesi gibi gelecek olayların etkilerine dayanan tahminler gerektirmesi .

(6) Bağımsız denetçi, daha önce yapmamış ise, önemli riskler için işletmenin kontrollerinin tasarımını değerlendirir ve söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını belirler. Bağımsız denetçinin, işletmenin önemli risklerine ilişkin kontrollerini kavraması, etkin bağımsız denetim yaklaşımı geliştirmesini sağlayacak yeterlilikte bilgi edinimini gerektirir. İşletme yönetimi, risklerin farkında olmak zorundadır. Ancak, arızi nitelikte olan veya sübjektif karar verilmesini gerektiren durumların, rutin kontrollere tabi tutulma olasılığı düşüktür. Bu nedenle, bağımsız denetçi, söz konusu önemli riskler için işletmenin kontroller tasarlayıp tasarlamadığını ve bu kontrolleri uygulayıp uygulamadığını belirleyebilmek için; işletme yönetiminin risklere karşı önlem alıp almadığını veya nasıl önlem aldığını, bu kapsamda; yapılan varsayımların üst yönetim veya uzmanlar tarafından gözden geçirilip geçirilmediğini, tahminlere ilişkin yazılı süreçler ve onaylar gibi, kontrol faaliyetlerinin risklere karşı uygulanıp uygulanmadığını, işletmeye karşı açılan davalar gibi önemli olaylarda uygun uzmanlara danışılıp danışılmadığını, söz konusu olayların muhtemel etkilerine ilişkin bir değerlendirmenin yapılıp yapılmadığını ve bu hususun finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını araştırır.

(7) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin önemli risklere karşı uygun kontroller uygulamadığı, dolayısıyla işletmenin iç kontrol sisteminde önemli bir zafiyetin bulunduğu kanaatine ulaşırsa, bu durumu işletme yönetiminden sorumlu kişilere bildirir. Bağımsız denetçi ayrıca, bu durumun etkilerini kendi risk değerlendirmesinde de dikkate alır.

Bağımsız denetim tekniklerinin tek başına uygun bağımsız denetim kanıtı toplamada yetersiz kaldığı durumlara ilişkin riskler

MADDE 23 - (1) Bağımsız denetçi, sadece bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarının, işletme yönetiminin beyanları ile ilgili önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmesinin imkansız olduğu veya pratik olmadığı durumlarda, bu durumlara ilişkin riski ortaya çıkarmaya yönelik iç kontrol sistemindeki kontrollerin tasarımını ve işleyişini, ek bağımsız denetim kanıtları elde etmek üzere değerlendirir.

(2) Bağımsız denetçinin işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemini kavraması, işletmenin faaliyetleriyle ilgili rutin işlemlerinin kayıtlara alınması ve güvenilir finansal tabloların hazırlanmasıyla doğrudan ilişkili, işletme faaliyetlerinin eksik yada yanlış yürütülmesinden de kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskini tespit etmesine yardımcı olur. Söz konusu riskler, genellikle alım, satım, nakit ödeme veya tahsilat gibi önemli işlemler ile ilgilidir.

(3) Rutin olarak yapılan işlemler özellikleri itibariyle manüel müdahaleye çok az imkan vermesi veya hiç imkan vermemesi ve yüksek derecede otomasyon gerektirmesi sebebiyle, ilgili risklere karşı bağımsız denetim tekniklerinin kullanılması mümkün olmayabilir. Bu kapsamda; işletme bilgilerinin önemli bir kısmının entegre bir sistem içinde elektronik ortamda izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve finansal tablolarda raporlanması durumunda, bağımsız denetçi bu süreçte önemli yanlışlık yapılmadığına ve hesap bakiyeleri ile işlem türlerine ilişkin yeteri ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerinin tasarımının mümkün olmadığına karar verebilir. Böyle durumlarda, bağımsız denetim kanıtı sadece elektronik ortamda mevcut

olduğundan, yeterliliği ve uygunluğu genellikle bu kanıtın doğruluğu ve tamlığıyla ilgili kontrollerin etkinliğine bağlıdır. Ayrıca, bilgilerin izlenmesi, kaydedilmesi, analiz edilmesi ve finansal tablolarda raporlanması sadece elektronik ortamda yapılıyor ve uygun kontroller de etkin işlemiyor ise, bu durumda gerçekleşen bilgilerin uygun olmayan bir şekilde izlenme veya değiştirilme ve söz konusu hususların tespit edilememe ihtimali daha yüksektir.

(4) Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde ve yapılan açıklamalarda önemli yanlışlık bulunmadığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak şekilde, etkili bağımsız denetim tekniklerini uygulamasına imkan olmayan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

a) Malzeme siparişlerinin alınması, mamul teslimlerinin yapılması, tahsil ve ödemeler gibi işletme faaliyetlerinin bilişim teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilmesi durumunda, bilişim teknolojileri dışında belge üretilmemesi.

b) Ürün ve hizmetlerini internet veya telefon gibi elektronik vasıtalar kullanarak pazarlayan ve bilişim teknolojilerini kullanarak günlük hizmet sağlayan işletmelerin, söz konusu işlemlere ilişkin faturalandırma ve kayıtlara alma işlemlerini elektronik ortamda finansal raporlamanın bir parçası olarak gerçekleştirmesi.

Risk değerlendirmesinin gözden geçirilmesi

MADDE 24 - (1) İşletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgeler ve yapılan açıklamalarla ilgili önemli yanlışlık riskinin bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesi, mevcut bağımsız denetim kanıtlarına dayanır ve bağımsız denetim sırasında elde edilen ek bağımsız denetim kanıtlarına bağlı olarak değişebilir. Bu risk değerlendirmesi, genellikle, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgeler ve yapılan açıklamalarla ilgili önemli yanlışlıkların, etkin işleyen kontroller tarafından engellenebileceği veya tespit edilip düzeltilebileceği beklentisine dayanabilir. Kontrollerin etkin işlemesine ilişkin bağımsız denetim kanıtları elde etmek üzere yapılan kontrol testleri, bağımsız denetçiye söz konusu kontrollerin bağımsız denetim sırasında etkin olarak işlemediği durumlarda bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir. Benzer bir şekilde, bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerini uygularken yapmış olduğu risk değerlendirmesi ile tutarlı olandan daha büyük tutarlarda veya daha fazla sıklıkta yanlışlık tespit edebilir.

(2) Bağımsız denetçi, ilave bağımsız denetim teknikleri uygulayarak elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarının risk değerlendirmesinde daha önce kullandığı bağımsız denetim kanıtları ile çeliştiği durumlarda, risk değerlendirmesini ve planlanan ilave bağımsız denetim tekniklerini gözden geçirmek zorundadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İşletme Yönetimi ve Yönetimden Sorumlu Kişilerle İletişim ve Belgelendirme

İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim

MADDE 25 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında dikkatini çeken iç kontrollerin tasarımı ve uygulamalarındaki önemli zafiyetlerden işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişileri haberdar eder.

(2) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskinin, işletme tarafından kontrol edilememesi, ilgili kontrollerin yetersiz olması veya işletmenin risk değerlendirme süreçlerinde önemli zafiyetler bulunması nedeniyle ortaya çıktığı kanaatine varırsa, durumu işletme yönetimini ilgilendiren ve iletilmesi gereken iç kontrol sistemi zafiyeti olarak işletme yönetiminin bilgisine sunar.

Belgelendirme

MADDE 26 - (1) Bağımsız denetçi;

a) İşletmenin finansal tablolarında hata ya da hileden kaynaklanan önemli yanlışlık şüphelerine ilişkin olarak bağımsız denetim ekibi içinde yapılan tartışmaları ve bu konuda ulaşılan önemli kararları,

b) Finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması amacıyla; iç kontrol sisteminin her bir bileşeni dahil, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin bütün yönleri ile kavranmasını sağlayan temel unsurları; bu amaçla kullanılan bilgilerin kaynaklarını ve risk değerlendirme tekniklerini,

c) Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin açıklamalarında tespit edilen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerini ve

ç) Bu Kısımda yer alan "Bağımsız denetimde özel dikkat gerektiren önemli riskler" başlıklı maddede yer alan gereklilikler çerçevesinde belirlenen riskleri ve bu risklerle ilgili değerlendirilen kontrolleri

belgelendirir.

(2) Yukarıdaki hususlara ilişkin belgelendirme düzeni, bağımsız denetçinin mesleki kanaati çerçevesinde belirlenir. Risk değerlendirme sonuçları, ayrı olarak belgelendirilebileceği gibi, bağımsız denetçinin ek bağımsız denetim tekniklerinin belgelendirilmesi sürecinin bir parçası da olabilir. Belgelendirme; tek başına veya tanımlayıcı dokümanlarla, formlarla, kontrol listeleriyle veya iş akış şemalarıyla birleştirilmek suretiyle gerçekleştirilir. Belgelendirme şekli, bağımsız denetçinin finansal tablolarda ve işletme yönetiminin açıklamalarında yer alabilecek önemli yanlışlık risklerinin tespitine katkıda bulunabilir. Belgelendirmenin kapsamı ve şekli; işletmenin yapısı, büyüklüğü ve faaliyetlerinin karmaşıklığı ile iç kontrol sistemine, işletmeye ait bilgilerin elde edilebilirliğine, bağımsız denetim metodolojisi ve bağımsız denetim sırasında kullanılan teknolojilere bağlı olarak biçimlenir. Bu kapsamda, işlemleri ağırlıklı olarak elektronik ortamda gerçekleşen, kaydedilen, işlenen ve raporlanan karmaşık bir bilgi sistemi hakkındaki saptamaların belgelendirilmesi iş akış

şemaları, formlar ve karar tablolarını içerebilir. Bilgi teknolojilerini hiç kullanmayan ya da az kullanan bir işletmenin bilgi sistemin belgelendirilmesinde kısa bir form yeterli olabilir. İşletmenin faaliyet ve işlemleri karmaşıklaştıkça, dolayısıyla kullanılan bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı genişledikçe, belgelendirme ve kayıt işlemleri artar. Bu madde kapsamında yapılacak belgelendirme sırasında, bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi" başlıklı 5 inci Kısmındaki hükümler dikkate alınır.

ONBİRİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimde Önemlilik

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, önemlilik kavramı ve bu kavramın bağımsız denetim riski ile olan ilişkisine dair ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçinin bağımsız denetim sırasında göz önünde bulundurduğu önemlilik kavramı ve bu kapsamında değerlendirdiği hususların bağımsız denetim riski ile olan ilişkisine dair hükümleri içermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Önemlilik ve Bağımsız Denetim Riski

Önemlilik

MADDE 3 - (1) Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar.

(2) Bağımsız denetiminin amacı, bağımsız denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş vermesini sağlamaktır. Önemlilik seviyesine ilişkin bir kanaat oluşturulması mesleki bir değerlendirmeyi gerektirir.

(3) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesi belirler. Ancak, önemlilik seviyesi belirlenirken, önemli yanlışlıkların hem tutarı hem de niteliği dikkate alınır. Bu kapsamda, muhasebe politikalarının finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak biçimde; yanlış veya yetersiz bir şekilde açıklanması niteliksel yanlışlığı ifade eder.

(4) Bağımsız denetçi, önemsiz tutarda ve münferit birden çok yanlışlığın toplamda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye yol açma ihtimalini göz önünde bulundurur.

(5) Bağımsız denetçi, önemliliği hem finansal tabloların geneli açısından hem de her bir hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklama bakımından dikkate alır. Önemlilik seviyesi belirlenirken, yasal düzenlemeler ile hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda yapılan açıklamalar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri bağımsız denetçi tarafından dikkate alınır. Bu durum, dikkate alınan finansal tabloların içeriğine bağlı olarak farklı önemlilik seviyeleri belirlenmesini gerektirebilir.

(6) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.

Önemlilik ile bağımsız denetim riski arasındaki ilişki

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, planlama aşamasında finansal tablolar üzerinde önemli yanlışlığa sebep olabilecek hususları belirler. Bağımsız denetçinin işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresi ile olan ilişkilerini kavraması, bağımsız denetimi planlayarak mesleki kanaatin kullanılması suretiyle finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bu risklere karşı önlem alınması hususlarında genel bir bilgi çerçevesi oluşturur. Bu çerçeve, önemli hususların tespit edilmesi ve bağımsız denetim süresince önemliliğe ilişkin bu tespitlerin geçerliliğini koruduğu konusunda bağımsız denetçiye yardımcı olur. Bağımsız denetçinin hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda yapılan açıklamalarla ilgili önemlilik seviyesini değerlendirmesi, kullanılacak bağımsız denetim teknikleri konusunda bağımsız denetçiye yol göstererek bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini seçmesi için imkan sağlar.

(2) Önemlilik ile bağımsız denetim riski seviyesi arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesi arttıkça, bağımsız denetim riski azalır veya önemlilik seviyesi azaldıkça bağımsız denetim riski artar. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken bu hususu dikkate alır. Bu kapsamda, belirli bir bağımsız denetim tekniğinin planlanmasından sonra, bağımsız denetçi kabul edilebilir önemlilik seviyesini düşük olarak belirlerse, bağımsız denetim riski artar. Bağımsız denetçi bu duruma ilişkin olarak aşağıdaki önlemleri alır:

a) Belirlenmiş önemli yanlışlık riskini mümkünse azaltmak ve azaltılmış kontrol riskini, kapsamı genişletilmiş kontrol testleri veya ilave testler uygulayarak desteklemek ve

b) Planlanmış bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını değiştirip, tespit edememe riskini azaltmak.

Bağımsız denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde önemlilik ve risk

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçinin önemlilik ve bağımsız denetim riskini değerlendirmesi, bağımsız denetimin planlanması ve bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesi aşamalarında farklılık gösterebilir. Bu farklılık, koşulların değişmesi veya bağımsız denetçinin bağımsız denetim tekniklerini uygulaması sonucunda edindiği ilave bilgilerden kaynaklanıyor olabilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini dönem sonundan önce uygulamışsa, işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumunu tahmin etmesi gerekir. Gerçekleşen faaliyet sonuçları ile finansal durumun tahminlerden büyük oranda farklılık göstermesi halinde, önemlilik ve bağımsız denetim riskine ilişkin değerlendirmelerin de değişmesi gerekir. Buna ilaveten, bağımsız denetçi, bağımsız denetimin planlanması aşamasında kabul edilebilir önemlilik seviyesini, bağımsız denetim sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin olarak belirlenen seviyeden daha düşük belirlemeyi tercih edebilir. Bu seçim, tespit edilmemiş yanlışlıklarla karşılaşma ihtimalini azaltarak, bağımsız denetim sırasında karşılaşılan yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçiye bir güvence sağlar.

Yanlışlıkların etkilerinin değerlendirilmesi

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirirken, bağımsız denetim sırasında tespit edilen düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının önemli olup olmadığı hususunu belirlemek zorundadır.

(2) Düzeltilmemiş yanlışlıkların genel toplamı;

a) Daha önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetimi sırasında tespit edilmiş olan yanlışlıkların net etkilerini de içeren, belirli yanlışlıklar ve

b) Tam olarak tespit edilememiş olmakla birlikte bağımsız denetçi tarafından diğer yanlışlıklara ilişkin olarak yapılan en iyi tahminden oluşur.

(3) Bağımsız denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının önemli olup olmadığını dikkate almak zorundadır. Bunların önemli olduğu kanaatine ulaşırsa, bağımsız denetim riskini azaltmak için, bağımsız denetim tekniklerinin kapsamını genişletir veya işletme yönetiminden finansal tabloların düzeltilmesini ister.

(4) İşletme yönetimi finansal tabloları düzeltmeyi reddeder ve kapsamı genişletilmiş bağımsız denetim teknikleri bağımsız denetçiye düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının önemli olduğu sonucunu verirse, bağımsız denetçi, raporunda bu Tebliğin "Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporu" başlıklı 29 uncu Kısım hükümleri çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapar.

(5) Düzeltilmemiş yanlışlıkların genel toplamı önemlilik seviyesine yaklaşıyorsa, bağımsız denetçi tespit edilmemiş yanlışlıkların düzeltilmemiş yanlışlıklar ile beraber toplamının önemlilik seviyesini aşabileceğini de dikkate almak zorundadır. Bu nedenle bağımsız denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıklar önemlilik seviyesine yaklaştıkça, riski azaltmak için ilave bağımsız denetim tekniklerine başvurur veya belirlenen yanlışlıklar için işletme yönetimden finansal tablolar üzerinde düzeltme yapılmasını ister.

ONİKİNCİ KISIM
Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine ve finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamalara karşı bağımsız denetçi tarafından yapılacak işlemler ile uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanarak geliştirilmesine yönelik ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine ve finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan açıklamalara karşı bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ile elde edilen mevcut bağımsız denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığı hususunun da değerlendirilerek, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilecek işlemlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamına, bağımsız denetçinin mesleki değerlendirmesine bağlı olarak, uygulanacak kontrol testleri ile ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanmasına ve belgelendirilmesine dair hükümleri kapsar.

BİRİNCİ BÖLÜM
Finansal Tablolardaki Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yapılacak İşlemlerin ve Uygulanacak Ek Bağımsız Denetim Tekniklerinin Belirlenmesi

Yapılacak işlemler

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçinin, öncelikle finansal tablolardaki önemli yanlışlık riski ve buna karşı yapılacak işlemleri belirlemesi gerekmektedir. Bu işlemler; bağımsız denetim ekibine bağımsız denetim kanıtı toplanırken ve değerlendirirken mesleki şüphecilikle yaklaşımını benimsemesini, daha tecrübeli bağımsız denetçiler veya belli alanlardaki uzmanların ekibe dahil edilmesini ve ek bağımsız denetim tekniklerinin seçiminde önceden belirlenemeyen bağımsız denetim tekniklerinin de dikkate alınmasını kapsar. Ayrıca,

bağımsız denetçi yapılacak işlemlerde, bağımsız denetim tekniklerinin ara dönem yerine, dönem sonunda uygulanması gibi, bağımsız denetimin yapısı, zamanlaması veya kapsamıyla ilgili değişiklikler yapabilir.

(2) Finansal tablolarda oluşabilecek önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi, bağımsız denetçinin kontrol ortamını algılayışına göre değişebilir. Etkin bir kontrol ortamı, bağımsız denetçinin iç kontrollerin güvenilirliği ve bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğine olan inancını etkileyebilir. İç kontrol sisteminde zafiyet mevcutsa, bağımsız denetçinin, ara dönem yerine dönem sonunda daha yoğun bağımsız denetim kanıtı toplamak yoluna giderek, bağımsız denetim tekniklerini daha ikna edici bağımsız denetim kanıtı toplama yönünde değiştirmesi veya bağımsız denetim kapsamına alınacak alanları genişletmesi gerekir.

(3) Yukarıda belirtilen hususlar, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim tekniklerinin veya söz konusu tekniklerin yanı sıra kontrol testlerinin de kullanılması gibi işlemlerin tespitinde önem arz eder.

Finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanacak bağımsız denetim teknikleri

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, belirlenmiş önemli yanlışlık risklerine karşı tasarlanarak uygulanacak ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek zorundadır. Amaç; ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, kapsamı ve zamanlaması ile risk değerlendirmesi arasında net bir bağ kurmaktır. Ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarımında bağımsız denetçi aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurur:

a) Riskin önemi,

b) Önemli yanlışlık riski olasılığı,

c) İşlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlarda yapılan açıklamaların özellikleri,

ç) İşletme tarafından kullanılan belirli kontrollerin yapısı ve özellikle bu yapının manüel veya otomasyona dayalı olup olmadığı ve

d) İşletmenin kontrollerinin önemli yanlışlıkları önleme, tespit etme veya düzeltmede etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim kanıtı elde etmesine ilişkin bir beklentisinin bulunup bulunmadığı.

(2) Belirlenmiş riskleri tespite yönelik bağımsız denetim tekniklerinin içeriği kritik öneme sahip olup, bağımsız denetçinin işletme yönetiminin açıklamalarına ilişkin belirli risk değerlendirmesi, yapılacak işlemlerin belirlenmesini sağlayarak; daha sonra ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanıp uygulanmasına bir temel oluşturur. Bazı durumlarda, bağımsız denetçi işletme yönetiminin bir beyanındaki muhtemel yanlışlığa en uygun yaklaşımın kontrol testleri uygulamak olduğuna karar verebilir. Etkili çalışan bir kontrolün olmaması veya kontrol sistemini test etmenin verimli olmadığının düşünüldüğü durumlarda ise, bağımsız denetçi yalnızca bağımsız denetim teknikleri uygulamanın yeterli olabileceğine ve bağımsız denetimde kontrollerin etkilerini göz önüne almaya gerek bulunmadığına karar verebilir. Ancak, bağımsız denetçinin bu tür kararları verirken, yalnızca bağımsız denetim teknikleri uygulamasının önemli yanlışlık riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirebileceği hususundan emin olması gerekir.

(3) Bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetimde yararlanılabilecek kontrol faaliyetlerinin olmadığı küçük işletmelerde, bağımsız denetim, bağımsız denetim teknikleri kullanılarak yapılır. Ancak, kontrol faaliyetlerinin olmadığı bu gibi durumlarda da yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmesine özen gösterilir.

Ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısı

MADDE 5 - (1) Ek bağımsız denetim teknikleri; bu tekniklerin amacına uygun olarak, inceleme, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ya da analitik inceleme tekniklerinden oluşur. Bazı bağımsız denetim teknikleri işletme yönetiminin açıklamalarına diğerlerinden daha uygun olabilir. Bu kapsamda, satış gelirleri ile ilgili işletme yönetimimin doğruluk beyanı için uygulanabilecek en uygun test, kontrol testi iken, mevcudiyet beyanı için ise genel bağımsız denetim teknikleri en uygun test olabilir.

(2) Bağımsız denetçinin bağımsız denetim tekniklerini belirlemesi risk algılamasına bağlıdır. Bağımsız denetçinin risk algılaması ne kadar yüksekse, aranan bağımsız denetim kanıtları da o kadar güvenilir ve ilgili olmak zorundadır. Bu hem kullanılan bağımsız denetim tekniklerinin çeşidine, hem de hangi bileşimde kullanılacaklarına etki eder. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, bir sözleşmeyi incelemesinin yanı sıra, varlığı ve doğruluğunu üçüncü bir taraftan teyit ederek farklı bağımsız denetim tekniklerini bir arada kullanabilir.

(3) Bağımsız denetçi, kullanılacak bağımsız denetim tekniklerini belirlerken, işlem türü, hesap bakiyesi, dipnotlar ve bunlarla ilgili kamuya yapılan açıklamalar bazında risk ölçümünün nedenlerini gözden geçirir. Bu işlemi gerçekleştirirken, yukarıda belirtilen işlemlerin özellikleri ile işletmenin kontrol faaliyetlerini dikkate alır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi bir işlem türüyle ilgili kontrollerden bağımsız olarak, sadece işlem türünün bir özelliğine dayanarak bağımsız denetim teknikleri ile yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edeceğine kanaat getirebileceği gibi, işletmenin etkin iç kontrollerinin olduğunu belirleyerek bu kontrollere dayalı bağımsız denetim tekniklerini tasarlayıp uygulayarak kontrollerin etkinliğini de test edebilir.

(4) Bilgi sisteminden gelen bilgiler bağımsız denetim sırasında kullanılıyorsa, bağımsız denetçinin bilgi sisteminin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında da kanıt toplaması gerekir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, bilgi sisteminden üretilen finansal olmayan verileri ya da bütçe verilerini, bağımsız denetim tekniklerinde kullanması halinde bu bilgilerin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında da bağımsız denetim kanıtı elde eder.

Ek bağımsız denetim tekniklerinin zamanlaması

MADDE 6 - (1) Zamanlama, bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı zaman veya bağımsız denetim kanıtlarının kullanılacağı dönem veya tarihi ifade eder.

(2) Bağımsız denetçi kontrol testlerini ve bağımsız denetim tekniklerini ara dönemde ya da dönem sonunda uygulayabilir. Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu durumlarda, bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerini önceden uygulamak yerine dönem sonuna yakın bir zamanda veya dönem sonunda ya da önceden haber vermeden ani bir şekilde yapmayı uygun görebilir. Bağımsız denetim tekniklerini erkene almak, bağımsız denetçiye bazı sorunları önceden öğrenme ve bunları işletme yönetiminin de yardımıyla zamanında çözme veya etkin bir bağımsız denetim yaklaşımı geliştirme imkanı sağlar. Bağımsız denetçi kontrol testlerini ve bağımsız denetim tekniklerini dönem sonundan önce uyguladığında, kalan süre için gerekebilecek ilave bağımsız denetim kanıtlarının toplanması hususunu değerlendirir.

(3) Bağımsız denetim tekniklerinin ne zaman uygulanacağına karar verirken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır:

a) İşletmenin iç kontrolünün de içinde bulunduğu kontrol çevresi,

b) İlgili bağımsız denetim kanıtlarının ne zaman elde edilebilir olduğu (elektronik dosyalar daha sonra silinebilir, ya da bazı prosedürler yalnızca belirli zamanlarda gözlemlenebilir),

c) Riskin yapısı (gelirlerin yüksek gösterilme riski varsa, bağımsız denetçi dönem sonundaki belgeleri incelemek isteyebilir) ve

ç) Bağımsız denetim kanıtlarının ilgili olduğu dönem ya da tarih.

(4) Finansal tabloların muhasebe kayıtlarından izlenmesi ve dönem sonu işlemlerinin incelenmesi gibi bağımsız denetim teknikleri yalnızca dönem sonunda veya dönem bitiminden sonra yapılabilir. İşletmenin usulsüz satış sözleşmeleri veya dönem sonunda sonuçlandırılmamış işlemlerin olması riski varsa, bağımsız denetçi bu riske uygun bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır. Bu kapsamda, işlemler münferit olarak önemlilik arz ediyorsa ya da bir dönem sonu hatası önemli bir yanlışlığa neden oluyorsa, bağımsız denetçi dönem sonundaki veya dönem sonuna yakın işlemleri test eder.

Ek bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı

MADDE 7 - (1) Ek bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, kontrol faaliyetindeki gözlem sayısı veya örnek hacmi gibi belirli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma sayısını ifade eder. Bağımsız denetçi, bu kapsamı önemlilik, belirlenmiş risk ve sağlanması planlanan güvenceye dayanarak mesleki değerlendirmeleriyle belirler. Önemli yanlışlık riski arttıkça, bağımsız denetçi bağımsız denetimin kapsamını da genişletir. Bağımsız denetim tekniği belirlenmiş riskle doğrudan ilişkili olduğunda, bağımsız denetim tekniğinin kapsamının genişletilmesi daha etkili olur.

(2) Bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri elektronik işlem ve hesapların daha geniş kapsamlı testine imkan verir. Bu tür teknikler, örnek işlemlerin veritabanından seçilmesi, özelliklerine göre sınıflandırılması veya örnekler yerine verilerin tamamının teste tabi tutulmasına olanak sağlar.

(3) İstenen sonuçlar örnekleme yöntemi ile elde edilmekle beraber, örnekleme yönteminde alınan örnek hacmi küçükse, bağımsız denetim açısından istenen sonuca ulaşılamayabilir.

Kontrol testleri

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliği testinin yer aldığı veya detay bağımsız denetim tekniklerinin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ve yaptığı açıklamalar için tek başına yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sunamadığı durumlarda, kontrol testlerini uygulamak zorundadır.

(2) Kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı beklentisi, önemli yanlışlık riski üzerinde etkilidir. Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riski ile ilgili değerlendirmesi, kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı yönündeki beklentisine dayanıyor ise, bu durumda kontrol testleri uygulayarak, bu kontrollerin etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim esnasında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanması gerekir.

(3) Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini değerlendirmesi, bağımsız denetim kanıtı toplamak için kontrol testleri uygulandığı durumlarda kontrollerin faaliyet denetiminin yapıldığı dönem içerisindeki ve uygun zamanlardaki işleyiş etkinliğinin değerlendirmesini de içermektedir. Bağımsız denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliğinin testini yalnızca, önemli yanlışlıkların tespit edilmesi, önlenmesi ve düzeltilmesi ile ilgili olan kontroller üzerinde yapar.

(4) Önemli yanlışlık riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülebilmesi için münferit detay bağımsız denetim teknikleri yeterli olmadığında, bağımsız denetçi, işleyiş etkinliği hakkında bağımsız denetim kanıtı toplamak için ilgili kontrolleri test eder. Bu kapsamda, işletme faaliyetlerinin bilişim teknolojilerine dayalı olarak yürütüldüğü ve kağıt ortamında bir arşivlemenin yapılmadığı durumlarda, bağımsız denetçinin yeterli bağımsız denetim güvencesi sağlamak için detaylı bağımsız denetim tekniklerinden yararlanması mümkün olamayabilir.

(5) Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin uygulandığı bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesinden farklılık gösterir. Risk belirleme tekniklerinin uygulanması ile ilgili bağımsız denetim kanıtları toplanırken, bağımsız denetçi ilgili kontrollerin varlığını ve işletme tarafından kullanıldığını belirler.

Kontrollerin işleyiş etkinliği test edilirken, bağımsız denetçi kontrollerin verimliliği ile ilgili bağımsız denetim kanıtlarını toplar. Bu süreç, kontrollerin bağımsız denetim dönemi boyunca değişik zamanlarda nasıl, ne şekilde ve kim tarafından uygulandığını ve bunların tutarlı olup olmadığını anlamaya yönelik bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasını içerir. Bağımsız denetim sürecinde değişik zamanlarda birbirinden çok farklı kontroller kullanılmışsa, bağımsız denetçi her birini ayrı ayrı değerlendirmek zorundadır. Bağımsız denetçi kontrollerin işleyiş etkinliğini test ederken, aynı zamanda tasarımını da değerlendirilerek uygulama sonucu elde edilen bağımsız denetim güvencesinin etkin olduğuna karar verebilir.

(6) Bağımsız denetçinin kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve uygulamasını belirlerken kullandığı bazı risk değerlendirme teknikleri, özellikle kontrol testleri olarak tasarlanmayabilir, ancak yine de bunlar kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında bağımsız denetim kanıtı sağladığından, kontrol testi olarak işlev görür. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin bütçeleri, yönetimce hazırlanan aylık karşılaştırmalı bütçe rakamları ve sapmaları ile ilgili raporları sorgulaması kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında bağımsız denetim kanıtı sağlar. Kullanılan bağımsız denetim teknikleri, işletmenin bütçe politikaları ve uygulamaları ile bütçe politikalarının harcama kalemlerinin sınıflandırılmasında önemli yanlışlıkların tespit edilerek engellenmesi yönünde bilgi verir. Böyle durumlarda, bağımsız denetçi, bu ve benzeri bağımsız denetim tekniklerinden sağlanan bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliğini değerlendirir.

Kontrol testlerinin yapısı

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında güvence sağlamak için uygulayacağı bağımsız denetim tekniklerini belirler. Planlanan güvence düzeyi arttıkça, bağımsız denetçi daha güvenilir bağımsız denetim kanıtı elde eder. Bağımsız denetçi, detay bağımsız denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplayamıyor veya bu yöntem pratik olmuyorsa, böyle durumlarda özellikle kontrollerin test edilmesi yaklaşımını benimseyerek, işleyiş etkinliği hakkında daha fazla güvence elde etmeye çalışır.

(2) Bağımsız denetçi kontrollerin işleyiş etkinliğini test ederken bilgi toplama tekniği ile birlikte diğer bağımsız denetim tekniklerini de uygular. Kontrollerin faaliyet verimliği ile ilgili testler, kontrollerin tasarımı ve uygulamasında kullanılan benzer bağımsız denetim tekniklerini ve kontrolün yeniden uygulanmasını içerir. Bilgi toplama tekniği tek başına yeterli olmayacağı için, bağımsız denetim tekniklerinin bileşimi kontrollerin işleyiş etkinliği ile ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için kullanılır. Bağımsız denetim kanıtlarının yalnızca bilgi toplama ve gözlem tekniği ile elde edildiği durumlara ilişkin kontrollere göre, bilgi toplama ve inceleme tekniği veya kontrolün yeniden yapılması yöntemi ile test edilen kontroller, daha fazla güvence sağlarlar. Bu kapsamda bağımsız denetçi tahsilat işlemleri ile ilgili kontrol etkinliğini test etmek için, tahsilat işlemleri ile ilgili tüm belgelerin ilk elden izlenmesi yöntemini kullanır. İzleme işlemi genellikle yapıldığı anda etkili olduğundan, genellikle ilgili personeli sorgulama yoluyla ek bilgiler elde edilir. Ayrıca, bu kontrol faaliyetine ilişkin arşiv, bağımsız denetim dönemi içinde incelenerek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmeye çalışılır.

(3) Kontrollerin yapısı, belirli dönemlerdeki kontrollerin etkinliğini ölçebilmek için elde edilmesi gereken bağımsız denetim kanıtlarının toplanması için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerini etkiler. Bazı kontroller için, etkinliğin değerlendirilmesi, alınan belgeler üzerinden gerçekleşir. Böyle durumlarda bağımsız denetçi işleyiş etkinliğini değerlendirebilmek için bu belgeleri incelemeye karar verir. Yetki veya sorumluluk vermeye ilişkin yazılı bir belgenin olmadığı ya da işlemlerin tümüyle bilgisayara dayalı olarak yapılması sebebiyle ayrıca belge üretilmediği durumlarda, bilgisayara dayalı bağımsız denetim teknikleri ya da gözlem gibi diğer bağımsız denetim teknikleri kullanılarak kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

(4) Kontrol testlerinin tasarlanmasında, kontrollerin işleyiş etkinliğini sağlamak üzere bağımsız denetim kanıtı elde etmek için, işletme yönetiminin beyanları ile doğrudan ilgili kontroller kadar bu kontrollerin bağlı olduğu dolaylı kontrollerden de yararlanılır. Bu kapsamda, limiti aşan bir kredi satışı ile ilgili bir rapor, yönetim beyanına bağlı doğrudan bir kontrol olarak değerlendirilebilir.

(5) Otomatik uygulama kontrollerinde, bilişim teknoloji süreçlerinin doğal bir tutarlılığa sahip olması nedeniyle kontrollerin uygulaması ile ilgili bağımsız denetim kanıtları işletmenin genel kontrollerinin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtları ile birlikte dikkate alındığında, ilgili dönemdeki işleyiş etkinliğine ilişkin önemli bir bağımsız denetim kanıtı sağlar.

(6) Risk değerlemesinde, bağımsız denetçi aynı işlemle ilgili kontrol testleri tasarlarken, aynı anda bu işlemle ilgili detay testleri de uygulayabilir. Kontrol testlerinin amacı, kontrollerin etkili çalışıp çalışmadığının anlaşılmasıdır. Detay testlerinin amacı ise, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesidir. Amaçları farklı olmasına rağmen iki yöntem de aynı işlemde ve zamanda kontrol testi olarak uygulanabilir. Bu uygulama çift amaçlı test olarak isimlendirilir. Söz konusu testler, bir faturanın incelenmesi, onaylı olup olmadığının ortaya konulması ve ek bağımsız denetim kanıtı olarak belge toplanması hususlarını içerir.

(7) Bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sonucunda önemli yanlışlık bulunmaması, işletme yönetiminin beyanlarına ilişkin kontrollerin işleyiş etkinliğinin ölçülmesinde bir kanıt olarak değerlendirilemez. Buna karşılık, bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerini uygulaması sonucunda önemli yanlışlık riski tespit

ederse söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin ölçülmesinde bu durum bir bağımsız denetim kanıtı olarak dikkate alınır.

Kontrol testlerinin zamanlaması

MADDE 10 - (1) Kontrol testlerinin zamanlanması, bağımsız denetçinin amacına bağlı olup, kontrollere güvenme periyodunu belirler. Bağımsız denetçi kontrolleri belirli bir zamanda test ederse sadece o zaman diliminde kontrollerin etkinliği konusunda kanıt elde etmiş olur. Kontrollerin tüm dönem boyunca yapılması halinde, kontrollerin etkinliği konusunda da daha çok bağımsız denetim kanıtı toplanmış kabul edilir.

(2) Dönem sonunda envanter sayımının yapılmasına ilişkin kontrol testlerinde olduğu gibi, bağımsız denetçinin hedefi açısından belirli bir zaman diliminde kontrollerin test edilmesi yeterli olabilir. Bir döneme ait kontrol etkinliğini değerlendirebilmek için, belli bir tarihe ait bağımsız denetim kanıtları yetersiz olacağından, bağımsız denetçi ek kontrol testleri uygulamayı seçebilir.

(3) Bağımsız denetçi kontrolün işleyiş etkinliği ile ilgili gerekli bağımsız denetim kanıtını ara dönemde topladığında, kalan zaman içinde daha fazla ne kadar bağımsız denetim kanıtı toplanması gerektiğini de belirler. Bu yapılırken; ara dönemde belirlenmiş önemli yanlışlık riski, ara dönemde test edilen belirli kontrol mekanizmaları, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliği, geriye kalan süre, kontrollere olan güvene dayanarak detay test kapsamının ne ölçüde daraltılacağı ve kontrol ortamı göz önünde bulundurulur. Bağımsız denetçi, daha önce yapılmış iç denetimin içerdiği bilgi işlem, personel ve işletme yönetiminde yapılan değişiklikler gibi belirgin değişikliklerin kapsamı hakkında bağımsız denetim belgelerini de kanıt olarak kullanır.

(4) Kontrollerin etkinlik testlerinin kapsamı genişletilerek veya işletmenin kontrollerinin gözetiminin testi ile ek bağımsız denetim kanıtları toplanabilir.

(5) Bağımsız denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliğini ölçebilmek için önceki bağımsız denetimlerde toplanan bağımsız denetim kanıtlarını kullanmayı planlıyorsa, bağımsız denetimden önce söz konusu kontrollerde değişim olup olmadığına ilişkin bağımsız denetim kanıtı toplamak zorundadır. Bağımsız denetçi, söz konusu kontrollerde değişiklik olup olmadığını tespit edebilmek için bilgi toplarken gözetim ve inceleme tekniklerini birlikte kullanır. Bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerini önceki dönem bağımsız denetim kanıtlarının sürekliliğini tespit etmek için kullanır. Önceki dönemin bağımsız denetiminde, bağımsız denetçi otomasyona dayalı kontrolün doğru işlediğini tespit etmiş ise, söz konusu hususu bağımsız denetim kanıtı olarak değerlendirmek suretiyle otomasyona dayalı kontrolün sürekliliğini test etmiş olur. Yönetimin sorgulanması ve günlük sistem girişlerinin incelenmesi kontrollerin değişip değişmediğini gösterir. Bu değişiklerle ilgili bağımsız denetim kanıtları toplanması bu dönemde kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için gerekli bağımsız denetim kanıtlarını belirginleştirir.

(6) Bağımsız denetçi en son test edilmiş ve yeni dönem içinde değişmiş olan kontrollere güvenmeyi planlıyorsa, kontrolleri bağımsız denetim dönemi içinde test etmek zorundadır. Kontrollerdeki değişiklik, önceki dönemlere ilişkin bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğini sorgulanır hale getirebilir. Bu kapsamda, sistemde yeni rapor üretilmesinin, bağımsız denetim kanıtlarına etkisi bulunmamakla birlikte, değişikliklerin verilerde farklı hesaplamaya yol açması bağımsız denetim kanıtlarını etkiler.

(7) Bağımsız denetçinin kontrollere güvenmesi, en son testten geçirildikten sonra değişmemiş bir kontrolün mevcudiyeti halinde, her üç bağımsız denetimden en az bir tanesinde kontrollerin işleyiş etkinliği testini yapmış olmasına bağlıdır. Önceki bağımsız denetimlerde kontrollerin etkinliğine ilişkin olarak elde edilen bağımsız denetim kanıtlarına duyulan güven ve kontrollerin iki yılı aşmamak üzere hangi sıklıkla test edileceği bağımsız denetçinin mesleki değerlendirmesi ile belirlenir.

(8) Bu değerlendirme yapılırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur:

a) Kontrol ortamı da dahil olmak üzere, iç denetimin diğer unsurlarının etkinliği, işletmenin bu kontrolleri nasıl gözlemlediği ve işletmenin risk belirleme süreci.

b) Kontrollerin, manüel ya da otomasyona dayalı olması dahil, kontrollerin özelliklerinden kaynaklanan riskler.

c) Genel bilişim teknolojilerine dayalı kontrollerin etkinliği.

ç) Kontrollerin etkinliği, bunların uygulaması ve önceki bağımsız denetimlerde uygulanan kontrol etkinliği testleri arasındaki sapmanın büyüklüğü ve yapısı.

d) Şartların değişmesine karşı, belirli kontrollerin değişmeme riski.

e) Önemli yanlışlık riski ve kontrollere güvenme derecesi.

(9) Genel olarak, önemli yanlışlık riski artıkça, veya kontrollere güvenme oranı arttıkça, kontrollerin yeniden testi daha kısa bir sürede yapılır. Kontrolleri test etme sıklığını azaltan ya da önceki dönemlerin bağımsız denetimlerinden elde edilen kanıtların kullanılmamasına yol açan unsurlar aşağıda belirtilmiştir:

a) Zayıf bir kontrol ortamı,

b) Kontrollerin gözetiminin zayıf olması,

c) Kontrollerin daha çok manüel yapılması,

ç) Kontrollerin uygulamasını önemli miktarda etkileyen personel değişiklikleri,

d) Kontrollerin değişmesini gerektirecek yeni şartların oluşması ve

e) Bilişim teknolojilerine dayalı genel kontrollerin zayıf olması.

(10) Bağımsız denetçi, önceki bağımsız denetimlerde elde edilen bağımsız denetim kanıtlarını kontroller için kullanmayı uygun görürse, her bir bağımsız denetimde bu kontrollerin etkinliğini test eder. Bu gereksinimin amacı, bağımsız denetçinin güvendiği tüm kontrollere yaygın olarak işleyiş etkinliği testi yapmasından kaçınılmasını önlemektir. Ancak, bağımsız denetçi son iki dönemde test edilmeyen tüm kontrolleri test etmek zorundadır. Cari dönemde kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin olarak yapılan testlerin bağımsız denetim kanıtı olma niteliğinin yanı sıra, bu testleri yapmak, kontrol ortamının sürekli etkinliği konusunda çok güvenilir bir kanıt sağlayarak, önceki dönemde elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının uygunluğu hakkında verilecek kararlara esas oluşturur.

(11) Bağımsız denetçinin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalarda önemli yanlışlık riski olduğunu belirleyerek, bu riski azaltmak için kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmeyi planlaması, ancak cari dönemin kontrol testlerinden, kontrollerin işleyiş etkinliğine dair bağımsız denetim kanıtı elde etmesi ile mümkündür. Önemli yanlışlık riski arttıkça, bağımsız denetçinin elde etmesi gereken bağımsız denetim kanıtı miktarı da artar. Bu doğrultuda, bağımsız denetçi genellikle önceki dönem bağımsız denetimlerinden elde edilen bilgileri, riski azaltmak amaçlı kontrol testlerinin tasarlanmasında kullandığında, önceki dönem bağımsız denetiminde elde edilen kontrollerin işleyiş etkinliğine dair bağımsız denetim kanıtlarına itibar etmez, cari dönemde elde edilen kontrollerin işleyiş etkinliğine dair bağımsız denetim kanıtlarına güvenir.

Kontrol testlerinin kapsamı

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, kontrollerin etkili olarak uygulandığı dönem boyunca, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için kontrol testlerini tasarlar. Bağımsız denetçi kontrol testlerinin kapsamını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alır:

a) İşletmenin kontrolleri uygulama sıklığı.

b) Bağımsız denetim sürecinde kontrol işleyiş etkinliğine güvenilen süre.

c) Kontrolün yönetim beyanındaki önemli yanlışlıkları tespit etme, düzeltme ve önlemelerine ilişkin bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliği.

ç) Yönetim beyanı ile ilişkisi bulunan diğer kontrol testlerinden elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının kapsamı.

d) Risklerin değerlendirilmesi ile ilgili faaliyet etkinliğine olan güven derecesi ve buna bağlı olarak temel bağımsız denetim tekniklerinin azaltılması.

e) Kontrollerdeki sapma beklentisi.

(2) Bağımsız denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliğine daha çok güvendikçe ve kontroldeki sapma beklentisi arttıkça, kontrol testlerinin kapsamı da genişler. Bununla birlikte, kontroldeki sapma, önemli yanlışlık riskini azaltmada kontrolün etkili olmadığı anlamına gelebilir. Kontroldeki beklenen sapma çok yüksekse, bağımsız denetçi belirli bir beyana ilişkin kontrollerin testinin etkili olmadığına karar verebilir.

(3) Bağımsız denetçi bilişim teknolojilerinin içsel tutarlılığından dolayı otomasyona dayalı bir kontrol testinin kapsamını genişletmeyebilir. Otomasyona dayalı bir kontrol, program değişmediği sürece, tutarlı bir biçimde işler. Bağımsız denetçi otomasyona dayalı bir kontrolün tutarlı bir biçimde işlediğine karar verdiğinde, kontrolün ileride de etkili bir şekilde işleyeceğine karar vermek üzere gereken testleri yapmak zorundadır. Bu testler, program değiştiğinde, programa uygun gerekli kontrollerin değiştiğini, programın lisanslı versiyonunun kullanıldığını ve diğer gerekli kontrollerin de etkinliğini tespit eder. İşletmenin yazılım uygulamalarını değiştirmeden kullandığı durumlarda, bu testler programlarda değişiklik yapılmadığının belirlenmesini de içerir.

Temel bağımsız denetim teknikleri

MADDE 12 - (1) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmek için kullanılan temel bağımsız denetim teknikleri; işlem türlerine, hesap bakiyelerine, dipnotlara ve bunlarla ilgili işletme yönetimce yapılan açıklamalara ilişkin detay testlerini ve analitik inceleme tekniklerini içerir.

(2) Bağımsız denetçi, değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinden bağımsız olarak, her bir önemli nitelikteki işlem türü, hesap bakiyesi ve yönetimce kamuya yapılan açıklamalar için temel bağımsız denetim tekniklerinin tasarımı ve uygulamasını yapmak zorundadır. Bu zorunluluk, bağımsız denetçinin risk değerlendirmesinin yargıya dayalı olduğunu ve tüm önemli yanlışlık risklerinin tespit edilemeyebileceği gerçeğini ortaya koyar. Bağımsız denetçinin finansal tabloların hazırlanma sürecinde uygulayacağı temel bağımsız denetim teknikleri aşağıdadır:

a) Muhasebe kayıtları ile finansal tabloların karşılaştırılarak tutarların kontrol edilmesi ve

b) Önemli yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması sürecinde yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi.

(3) Bağımsız denetçinin yevmiye kayıtları ve diğer düzeltme kayıtları üzerinde yapacağı incelemenin içeriği ve sınırı, bağımsız denetimi yapılan işletmenin raporlama sürecinin karmaşıklığına ve bu finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riskinin bulunmasına bağlıdır.

(4) Bağımsız denetçi, değerlendirme sürecinde finansal tabloların görünümünü etkileyebilecek önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğunu belirlediğinde, bu riske özel temel bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır. Bu kapsamda bağımsız denetçi, işletme yönetiminin kar beklentisi baskısı altında olduğunu belirlemişse, bu işletmede önceden fatura kesmek, satış sözleşmelerinde belirtilen hükümlere aykırı gelir kaydı yapmak gibi yöntemlerle satışların fazla gösterilmesi gibi riskler olabileceğini göz önünde bulundurur. Bu gibi durumlarda bağımsız denetçi, sadece cari bakiyelerle ilgili değil, satış sözleşmesinin detayları, tarih, iade ve teslim etme şartları ile ilgili koşulları araştırmak üzere, dış doğrulama yöntemine başvurur. Bağımsız denetçi, ayrıca, işletmenin finans departmanı haricinde çalışan diğer elemanlarıyla satış sözleşmelerindeki ve teslim şartlarındaki değişiklikleri doğrulamak üzere görüşmeler yapabilir.

(5) Önemli yanlışlık risklerinin ortaya çıkarılmasına yönelik yaklaşımlar sadece temel bağımsız denetim tekniklerinden oluşurken, bu şekildeki önemli yanlışlık risklerini ortaya çıkarmaya yönelik temel bağımsız denetim teknikleri sadece detaylı testlerden veya detaylı testler ile çeşitli temel analitik tekniklerinin bileşiminden oluşur. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskleri için uygulayacağı temel bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını planlarken ilgili düzenlemeleri göz önünde bulundurur. Temel bağımsız denetim teknikleri, yeterli ve güvenilirliği yüksek olan bağımsız denetim kanıtları toplamak için en çok başvurulan tekniklerdir.

Temel bağımsız denetim tekniklerinin yapısı

MADDE 13 - (1) Analitik inceleme teknikleri, genellikle tahmin edilebilecek yüksek hacimli işlemlerde uygulanabilen tekniklerdir. Detaylı testler ise, hesapların mevcudiyeti ve değerlemesi gibi daha kesin beyanlarla ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamaya uygun bir yöntemdir. Bazı durumlarda bağımsız denetçi, finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir düşük seviyelere indirmek için, sadece temel analitik inceleme tekniklerini uygulamaya karar verebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi mevcut kontrollerin etkinliğinin test edilmesi sonucunda, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı topladığına ikna olursa, yalnızca temel analitik inceleme tekniklerini uygular. Diğer durumlarda, bağımsız denetçi sadece detaylı testlerin veya detaylı testler ile temel analitik inceleme tekniklerin birlikte uygulanmasının yeterli olabileceğine karar verebilir.

(2) Bağımsız denetçi, planlanan güvence seviyesine ulaşmak için, elde ettiği yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları çerçevesinde belirlenen riske karşı gelen detaylı testler planlar. Bir iddianın varlığına veya geçerliliğine ilişkin temel bağımsız denetim tekniklerini planlarken, bağımsız denetçi seçimini finansal tablolardaki tutarlardan yapar ve gerekli bağımsız denetim kanıtlarını toplar. Diğer taraftan, bağımsız denetçi, finansal tabloların bütünlüğünü araştırmaya yönelik bağımsız denetim tekniklerini planlarken, bağımsız denetim kanıtlarını finansal tabloları oluşturan kalemlerden seçer ve daha sonra seçilen kalemin finansal tablolara olması gerektiği gibi dahil edilip edilmediğini araştırır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi ilgili dönem sonrasında yapılan nakit ödemelere bakarak seçtiği herhangi bir satın alma işleminin bedelinin ticari borçlar hesabına dahil edilip edilmediğini araştırabilir.

(3) Bağımsız denetçi temel analitik inceleme tekniklerini planlarken aşağıdaki konuları göz önünde bulundurur:

a) Analitik inceleme tekniklerinin var olan iddiaya uygunluğu.

b) Verilerin güvenilirliği, içsel veya dışsal olmasına göre kaydı yapılan tutarın veya hesaplanan oranın kaynağı.

c) Önemli yanlışlıkların istenilen güven seviyesinde belirlenebilmesi için tahminlerin yeterince doğru olup olmadığı.

ç) Olması beklenen rakamlarla kayıtlı olan rakamlar arasındaki farkın kabul edilebilir seviyede olduğu.

(4) Bağımsız denetçi, analitik çalışmalarda kullanacağı verilerin hazırlanmasında işletmenin uyguladığı kontrollerin test edilmesine karar verebilir. İşletme tarafından bu kontroller etkin bir şekilde uygulandığı sürece, bağımsız denetçi temel bağımsız denetim teknikleri için kullanacağı verilere ve elde edeceği temel bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarına yeteri kadar güvenebilir. Buna alternatif olarak, bağımsız denetçi test edeceği verilerin bağımsız denetime konu olan dönem veya önceki dönemlere ait olup olmayacağına da karar verebilir.

Temel bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasında zamanlama

MADDE 14 - (1) Ara dönem için temel bağımsız denetim teknikleri uygulandığında, ara dönem bağımsız denetim tarihinden dönem sonuna kadar olan dönemi denetlemek için ek bağımsız denetim teknikleri ya da bu tekniklerle birlikte kontrollerin test edilmesi yöntemleri kullanılır.

(2) Bazı durumlarda, temel bağımsız denetim teknikleri sadece ara dönemde uygulanabilir. Bu durum, finansal tabloları etkileyerek, önemli yanlışlık riskine yol açmak suretiyle yıl sonu bağımsız denetiminde tespit edememe riskini arttırır. Bu risk, ara dönem bağımsız denetimiyle dönem sonu bağımsız denetim tarihi arasındaki sürenin uzamasıyla daha da yükselir. Ara dönem bağımsız denetiminde temel bağımsız denetim teknikleri uygulanması sırasında incelenmesi gereken hususlar şunlardır:

a) Kontrol ortamı ve diğer ilgili kontroller.

b) Bağımsız denetim teknikleri için daha sonra gerekecek bilginin kullanılabilir olması.

c) Temel bağımsız denetim tekniklerinin amacı.

ç) Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi.

d) İşlem türlerinin yapısı, hesaplar ve bağımsız denetime konu diğer bilgi, belge ve açıklamalar.

e) Dönem sonunda tespit edilemeyecek olan önemli yanlışlık riskinin ortaya çıkarılabilmesi için ara dönemden yıl sonuna kadar olan süre içinde temel bağımsız denetim teknikleri ve kontrollerin test edilmesinin mümkün olup olmadığı.

(3) Bağımsız denetçi, mevcut kontrolleri test etmek için bağımsız denetim kanıtı toplamak zorunda olmamasına karşın, sadece ara dönem bağımsız denetim tarihi ile dönem sonuna kadar olan sürede temel bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasının yeterli olup olmayacağına karar verebilir. Bağımsız denetçi, ara dönemde sadece temel bağımsız denetim tekniklerinin yeterli olmayacağına karar verirse, dönem sonu itibariyle mevcut kontrollerin etkinliğini test edebilir veya temel bağımsız denetim tekniklerini tekrar uygulayabilir.

(4) Bağımsız denetçi, bazı durumlarda, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar sebebiyle ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek yanlışlıkları tespit ettiğinde, uygulayacağı bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasını değiştirebilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin, bilinçli olarak yanıltıcı nitelikteki kamuya yapılan açıklamaları tespit etmesi halinde, ara dönem bağımsız denetim tarihinden dönem sonuna kadar geçen süreyi kapsayan bağımsız denetim tekniklerinin etkin olmadığına karar verebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi temel bağımsız denetim tekniklerinin dönem sonuna yakın bir tarih veya dönem sonunda uygulanmasına karar verebilir.

(5) Bağımsız denetçi, normal koşullarda, ara dönemde elde ettiği verilerle dönem sonu verilerini karşılaştırıp, ortaya çıkan olağandışı sapmaları temel analitik inceleme tekniklerini uygulamak suretiyle veya kontrolleri test ederek, dönemler arasındaki değişimi inceler. Sözü edilen dönemle ilgili temel analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına karar verildiğinde, dönem sonu muhasebe işlemlerinin ve hesapların değerlerine, önemlerine ve yapılarına göre öngörülebilir olması gerekir. Bağımsız denetçi, işletme tarafından gerçekleştirilen söz konusu işlemlerin gereğince yürütülüp yürütülmediğini inceler. Bağımsız denetçi, bunlara ilaveten, işletmenin finansal raporlama ile ilgili bilgi sistemlerinin, ara dönem itibariyle ve dönem sonuna kadar geçen süre içinde, önemli olağandışı işlemler ve kayıtları, hesaplarda gerçekleşen ve beklenen önemli dalgalanmaları ve hesapların yapılarını araştırmaya yeterli olup olmadığını dikkate alır. Ayrıca, ara dönem ile dönem sonu arasında kalan süre için uygulanacak temel bağımsız denetim teknikleri bağımsız denetçinin mevcut kontrolleri test edip etmediğine bağlıdır.

(6) Finansal tabloları etkileyebilecek hatalı muhasebe işlemleri veya muhasebe kayıtlarının, ara dönem bağımsız denetiminde de tespit edilmesi halinde, daha önce yapılan risk tanımları, bağımsız denetimin zamanlaması ve planlaması değiştirilerek, ara dönemle dönem sonu arasında kalan süre için sözü geçen işlemler ve hesaplar için bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı bu şekilde genişletilmek suretiyle dönem sonunda tekrar uygulanır.

(7) Önceki dönem bağımsız denetiminde uygulanan bağımsız denetim tekniklerinden elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının kullanılması, cari dönem finansal tablolarını etkileyebilecek önemli yanlışlıkların belirlenmesinde uygulanabilecek temel bağımsız denetim teknikleri için yeterli olmayabilir. Önceki dönemde elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının dönem sonunda da kullanılabilmesi için, dönem sonunda elde edilen kanıtların da aynı temel özellikleri taşıması gerekir. Bu kapsamda, önceki dönemde alınan ve cari dönemde değişikliğe uğramayan menkul kıymetleştirmenin yapısına ilişkin hukuki görüş gibi, önceki dönem bağımsız denetiminde uygulanan bağımsız denetim teknikleri ile elde edilen bağımsız denetim kanıtları cari dönem için de geçerliliğini koruyabilir.

(8) Bağımsız denetçi, önceki bağımsız denetim süreci sırasında elde ettiği kanıtları bu dönemki bağımsız denetim programında da kullanmayı planlıyorsa, bağımsız denetim çalışmalarını ilgili bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliği üzerine kurmak zorundadır.

Temel bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı

MADDE 15 - (1) Finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riski arttıkça, temel bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı da genişler. Söz konusu risk, iç kontrol mekanizmaları ile ilgili olduğundan, temel bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, yapılan kontrol testleri sonucunda ortaya çıkan iç kontrol mekanizmalarının etkinliğine göre farklılık gösterir. Bağımsız denetim tekniklerinin kapsamının genişletilmesi sadece bağımsız denetim tekniğinin risk ile bağlantısının bulunması durumunda uygundur. Örnekleme sayısının belirlenmesi gibi detayların şekillenmesinde finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riski göz önünde bulundurulur. Bununla birlikte, bağımsız denetçi ele aldığı ana kütle içinden örnek seçerken veya ana kütleyi aynı özellikteki alt gruplara bölerken ne gibi teknikler kullanırsa daha etkin bir bağımsız denetim yapacağına karar vermek için değişik yöntemlere başvurabilir. Bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri" başlıklı 19 uncu Kısmı, örnekleme seçme yöntemleri hakkındaki bilgileri içerir. Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini belirlerken, detaylı araştırma yapmadan kabul edilebilecek seviyedeki bekleyişlerden sapmaları göz önünde bulundurur. Bu değerlendirme öncelikle önemlilik seviyesi ve beklenen güvence düzeyinden etkilenir. Bekleyişlerden sapmanın belirlenmesinde önemli hesap gruplarında yapılabilecek yanlışlıklar, işlem ya da kamuya yapılacak açıklamalarda kabul edilemez düzeye ulaşan hatalar dikkate alınır. Finansal tabloları etkileyecek önemli yanlışlık riski arttıkça, istenen güvence düzeyi de artırılır.

Genel gösterim ve kamuya yapılan açıklamaların yeterliliği

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolar kamuya açıklanırken finansal raporlama esaslarına uygun olup olmadığını belirlemek üzere, bağımsız denetim tekniklerini uygular. Bu kapsamda; finansal tabloların geçerli tasnif ve açıklamaları içerip içermediğine dikkat edilir ve finansal raporlama esaslarına bağlı kalınarak yapılan finansal tablo gösterimleri ile kamuya yapılan açıklamaların yeterli olup olmadığı araştırılır. Ayrıca, finansal raporlamanın şekil, içerik, düzen, kullanılan terminoloji, detayların tutarı ve finansal tablolardaki tasnif gibi hususları da göz önünde bulundurulur.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin belirli hususları derhal kamuya açıklayıp açıklamadığını inceler. Finansal tablolarla ilgili tüm kamuya açıklamalar dahil genel olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinde, bağımsız denetçi işletme yönetiminin beyanlarındaki belirlenmiş önemli yanlışlık risklerini göz önünde bulundurur.

İKİNCİ BÖLÜM
Elde Edilen Bağımsız Denetim Kanıtlarının Yeterlilik ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının yeterlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetçi, uyguladığı bağımsız denetim tekniklerine ve elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarına dayanarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki finansal tabloları etkileyebilecek belirlenmiş önemli yanlışlık riskine ilişkin değerlendirmesinin halen geçerli olup olmadığına karar verir.

(2) Finansal tabloların bağımsız denetimi kümülatif ve yinelenen bir süreçtir. Bağımsız denetçinin planladığı bağımsız denetim tekniklerini uygularken elde ettiği kanıtlar, bağımsız denetimin içeriğinin, zamanının ve önceden planlanmış bağımsız denetim tekniklerinin değişmesine neden olabilir. Bağımsız denetçinin dikkatini çeken bilgiler, risk değerlendirmesine esas olan bilgilerden farklı olabilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin temel bağımsız denetim tekniklerini kullanarak tespit ettikleri yanlışlıkların kapsamı, bağımsız denetçinin risk değerlendirmesine ilişkin yargılarını değiştirerek iç kontrol sistemindeki önemli bir zayıflık göstergesi olabilir. Buna ek olarak, bağımsız denetimin genel gözden geçirilmesi aşamasında uygulanan analitik bağımsız denetim teknikleri daha önceden fark edilmemiş önemli yanlışlık riskinin varlığına işaret edebilir. Bu gibi durumlarda, bağımsız denetçi, ilgili hesaplar ve açıklamalarla ilgili planlanmış bağımsız denetim tekniklerini yeniden gözden geçirme ihtiyacı duyabilir.

(3) Kontrollerin uygulamasındaki sapmalar, kontrollerin işleyiş etkinliği konusundaki tespitler sonrasında ortaya çıkar. Önceden belirlenmiş kontrollerdeki sapmalar, önemli personelin ayrılması ya da işletme içi işlemlerdeki dalgalanmalara bağlı olarak farklılık gösterebilir. Bu tür sapmalar iç kontrol ile ilgili testler yapılırken tespit edildiğinde, bağımsız denetçi bu sapmaların kaynaklarına ilişkin detaylı incelemeler yapar. Bağımsız denetçi, uyguladığı teknikler sayesinde kontrollerin etkinliğinin güvenilirliği hakkında bir karara vararak, ilave testlere ihtiyaç olup olmadığını belirler.

(4) Bağımsız denetçi hile ve usulsüzlük ya da hatayı bağımsız bir olay olarak varsayamaz, bu nedenle, finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlıkların belirlenmiş önemli yanlışlık riskini nasıl etkileyeceğini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetimin sonuçlandırılmasından önce, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi ve bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının gözden geçirilmesi gerekir. Bu kapsamda:

a) Temel bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ve

b) İşletmenin risk değerlendirme süreci dahil olmak üzere, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtları

gözden geçirilir.

(5) Finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir bir düzeye indirebilmek için, bağımsız denetçinin, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarını elde ettiğinden emin olması gerekir. Bağımsız denetim görüşü oluşturulurken, finansal tabloları destekleyen ya da finansal tablolarla çelişen konuyla ilgili her türlü bağımsız denetim kanıtı dikkate alınır.

(6) Bağımsız denetçinin görüşlerini destekleyen yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları mesleki yargıya dayanır. Bağımsız denetçinin konu hakkındaki yargısını oluşturan bu bağımsız denetim kanıtları aşağıdaki faktörlerden etkilenir:

a) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki yanlışlıkların önem derecesi ve bu yanlışlıkların münferit olarak veya diğer yanlışlıklarla birlikte finansal tabloları önemli derecede etkileme olasılığı.

b) İşletme yönetiminin riskleri ortaya koymak için geliştirdiği kontroller ile diğer tasarruflarının etkinliği.

c) Benzer nitelikteki muhtemel önemli yanlışlıklarla ilgili olarak daha önceki bağımsız denetimlerde edinilmiş deneyimler.

ç) Hile ve usulsüzlük ya da hata gibi durumları ortaya çıkarmaya yönelik bağımsız denetim teknikleri uygulamasının sonuçları.

d) Mevcut bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.

e) Bağımsız denetim kanıtlarının inandırıcılığı.

f) İç kontrol sistemi de dahil olmak üzere, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması.

(7) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlıklarla ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplayamaması halinde, daha ileri düzeyde bir çalışma yaparak daha çok bağımsız denetim kanıtı elde etmek için girişimde bulunmak zorundadır. Yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilemiyorsa, bu durumda şartlı görüş verilir ya da görüş bildirmekten kaçınılır.

Belgelendirme

MADDE 18 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tabloları etkileyebilecek, önceden belirlenmiş önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek üzere yapılacak işlemleri, ileri bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını; işletme yönetiminin açıklamaları ile ilgili değerlendirilmiş risklerin bu yöntemlerle olan bağlantısını ortaya koyarak belgelendirmek zorundadır. Bağımsız denetçi, buna ek olarak, daha önceki bağımsız denetimlerde elde edilmiş olan kontrollerin işleyiş etkinliği hakkındaki bağımsız denetim kanıtlarını kullanmayı düşündüğünde, daha önceki bağımsız denetimlerde test edilmiş bu kontrollere dayanarak ulaştığı sonuçları da belgelendirmek zorundadır. Bu konuların belgelendirilmesi, bağımsız denetçinin mesleki kanaatine dayanır.

ONÜÇÜNCÜ KISIM
Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, dışardan hizmet alan işletmelerin bağımsız denetiminde, bağımsız denetçi tarafından, söz konusu hizmetlerin işletmenin iç kontrol sistemine olan etkisinin belirlenerek, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bu kapsamda gerekebilecek ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, muhasebe sistemi ile ilgili kayıtların tutulması ve bilgilerin işlenmesi amacıyla dışardan hizmet alan işletmelerin, bu Kısımda hizmet sağlayıcı olarak tanımlanan taraflarca dışardan sağlanan hizmetler kapsamında üretilen bilgiler ile bu sürece ilişkin yöntem ve politikaların, ilgisi kurulduğu ölçüde bağımsız denetiminde uygulanacak hükümleri kapsar.

BİRİNCİ BÖLÜM
İşletmenin Dışardan Sağladığı Hizmetlerin Bağımsız Denetimi ile İlgili Hususlar

Dışardan sağlanan hizmetlerin bağımsız denetime etkisi

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, dışardan sağlanan hizmetlerin işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini göz önünde bulundurur, bağımsız denetimi buna göre planlar ve etkin bir bağımsız denetim yaklaşımı geliştirir.

Bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlar

MADDE 4 - (1) Hizmet sağlayıcı, işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini etkileyen ve işletmenin organizasyonundan fiziksel ve operasyonel olarak farklı politika ve yöntemler belirlemek suretiyle işletmeye hizmet verebilir. Hizmet sağlayıcı tarafından verilen hizmetler, işlemlerin kaydedilmesi ve işlenmesi ile sınırlıysa ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi, onayı ve finansal sorumluluğu işletme tarafından üstleniliyorsa, işletme kendi bünyesinde bu hizmetler ile ilgili güvenilirliğin sağlanmasını teminen etkin politika ve yöntemler geliştirerek uygulayabilir. Buna karşın, işletmenin finansal raporlama işlemleri bir hizmet sağlayıcı tarafından gerçekleştiriliyorsa ve finansal sorumluluk hizmet sağlayıcıya aitse, işletme hizmet sağlayıcısının kullandığı politika ve yöntemlerin güvenilir olduğunu varsayabilir.

(2) Bağımsız denetçi, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranabilmesi için, dışardan sağlanan hizmetlerin işletme için önemini ve bağımsız denetim ile ilgisini belirlemek zorundadır. Bu amaçla, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) Sağlanan hizmetlerin niteliği.

b) Sözleşme koşulları ve işletme ile hizmet sağlayıcı arasındaki ilişki.

c) Dışardan sağlanan hizmetler ile işletmenin iç kontrol sistemi arasındaki etkileşim.

ç) Dışardan sağlanan hizmetlerle ilgili iç kontrolün unsurları:

1) Dışarıdan sağlanan hizmetlerle ilgili olarak iç kontrol sisteminde yapılan işlemler ve

2) İşletmenin dışarıdan sağlanan hizmetlerin kullanımıyla ilgili riskleri nasıl belirlediği ve yönettiği hususu.

d) Hizmet sağlayıcının, söz konusu hizmetlerin işletmeye olan muhtemel olumsuz etkileri de dahil olmak üzere, finansal gücü ve yeterliliği.

e) Hizmet sağlayıcı ile ilgili teknik veya kullanıcı kılavuzlarında yer alan bilgiler.

f) Genel bilişim sistemi kontrolleri ve uygulama kontrolleri gibi, hizmet sağlayıcının bilgi sistemleri ile ilgili kontrollere ilişkin ulaşılabilir bilgiler.

(3) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının iç kontrolüne, faaliyetlerine ve etkinliğine ilişkin hususları değerlendirebilmek amacıyla, üçüncü kişiler tarafından verilen hizmet sağlayıcıya ilişkin bağımsız denetim raporları, iç denetim raporları veya düzenleyici otoritelerin raporlarını da göz önünde bulundurur.

(4) Yukarıdaki hususların değerlendirilmesi sonucunda bağımsız denetçi, kontrol riski değerlendirmesinin hizmet sağlayıcının kontrolleri tarafından etkilenmeyeceği sonucuna ulaşırsa, bu Kısım hükümlerini dikkate almaz.

(5) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcısının faaliyetlerinin işletme için önemli ve bağımsız denetimle ilgili olduğu sonucuna varırsa, önemli yanlışlık riski değerlendirmesinde bulunabilmek ve bununla ilgili alınacak önlemler kapsamında ek bağımsız denetim teknikleri tasarlamak üzere, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve hizmet sağlayıcıyla olanlar dahil çevresiyle olan ilişkilerini kavramak zorundadır.

(6) Hizmet sağlayıcı ile ilgili eldeki bilgiler yetersizse, bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinden ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamak üzere, risk değerleme yöntemlerini uygular veya söz konusu bilgiyi elde etmek için hizmet sağlayıcı ile görüşme yapma ihtiyacı duyacağını göz önünde bulundurur. Hizmet sağlayıcı ile görüşmek isteyen bağımsız denetçi, işletme ile bağlantıya geçerek, gerekli bilgilere ulaşımına izin verilmesi için talepte bulunabilir.

(7) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcı tarafından etkilenen muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile ilgili bilgileri, hizmet sağlayıcı için düzenlenmiş bağımsız denetim raporlarını inceleyerek edinebilir. Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının bağımsız denetim raporlarını kullanırsa, söz konusu bağımsız denetim kuruluşunun mesleki yeterliliğini de değerlendirmek zorundadır.

(8) Bağımsız denetçi, düşük düzeydeki kontrol riskinin değerlendirilmesini desteklemek için kontrol testlerini kullanarak bağımsız denetim kanıtı elde etmenin yeterli olduğu sonucuna varabilir. Bu kanıtlar aşağıdaki yöntemlerle elde edilebilir:

a) İşletmenin hizmet sağlayıcının faaliyetleri üzerindeki kontrollerinin test edilmesi,

b) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetimle ilgili verilerinin değerlendirilmesi için muhasebe ve iç kontrol sisteminin işleyiş etkinliği hakkında görüş bildiren bağımsız denetim raporunun temin edilmesi ve

c) Hizmet sağlayıcı ile görüşme yapılması ve kontrol testlerinin uygulanması.

İKİNCİ BÖLÜM
Hizmet Sağlayıcı Hakkındaki Bağımsız Denetim Raporları

Raporun niteliği ve içeriği

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcıya bağımsız denetim hizmeti verenler tarafından hazırlanan raporu kullanırken, raporun niteliğini ve içeriğini dikkate almak zorundadır.

(2) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin hazırladığı raporun, bu Kısmın "İç kontrollerin tasarımının uygunluğu ve uygulanması üzerine rapor-A Tipi Rapor" ve "İç kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve işleyiş etkinliği üzerine rapor-B Tipi Rapor" başlıklı maddelerinde belirtilen tiplerden birine uygun olması gerekir.

İç kontrollerin tasarımının uygunluğu ve uygulanması üzerine rapor-A Tipi Rapor

MADDE 6 - (1) Bu tip raporlar:

a) Genellikle hizmet sağlayıcının yönetimi tarafından hazırlanan iç kontrol sistemlerinin tanımını ve

b) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin; iç kontrol sistemi tanımının gerçeği yansıttığı, amaca uygun olarak tasarlandığı ve uygulandığı hususlarındaki görüşünü

içerir.

İç kontrollerin tasarımının uygunluğu, uygulanması ve işleyiş etkinliği üzerine rapor-B Tipi Rapor

MADDE 7 - (1) Bu tip raporlar:

a) Genellikle hizmet sağlayıcının yönetimi tarafından hazırlanan iç kontrol sistemlerinin tanımını,

b) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin; iç kontrol sistemi tanımının gerçeği yansıttığı, amaca uygun olarak tasarlandığı ve uygulandığı hususları ile yapılan kontrol testlerinin sonuçlarına göre iç kontrol sisteminin işleyiş etkinliği hakkındaki görüşünü ve

c) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisi tarafından yapılan kontrol testlerini ve bunların sonuçlarını

içerir.

Raporların kullanımı

MADDE 8 - (1) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin hazırladığı rapor genellikle işletme yönetimi, hizmet sağlayıcı ve müşterileri ile bağımsız denetçilerine yönelik olmakta, bu bakımdan kullanım sınırlamaları bulunmaktadır.

(2) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisi tarafından yapılan işin kapsamını göz önünde bulundurur ve hazırlanan raporların uygunluğunu ve faydasını değerlendirir.

(3) A tipi raporlar iç kontrol sisteminin anlaşılması bakımından bağımsız denetçiye faydalı olurken, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtı olarak kullanılmazlar.

(4) Bu tip raporların aksine, B tipi raporlar kontrol testine de imkan verdiğinden bağımsız denetim kanıtı olarak kullanılırlar. Söz konusu rapor, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bağımsız denetim kanıtı olarak kullanıldığında bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisi tarafından test edilen kontrollerin, işletmece gerçekleştirilen işlemler, hesap bakiyeleri ve kamuya yapılan açıklamalar ve diğer ilgili işletme yönetiminin beyanları ile ilgili olup olmadığını, ayrıca kontrol testlerinin ve test sonuçlarının yeterli olup olmadığını göz önünde bulundurur. Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin yaptığı kontrollerde, testlerin kapsadığı dönemin uzunluğu ve bu testlerin uygulanmasından sonra geçen zaman önemli hususlardır.

(5) Belirli kontrol testlerinin ve sonuçlarının bağımsız denetimi ilgilendirdiği durumlarda, bağımsız denetçi, değerlendirilmiş kontrol riskinin seviyesini desteklemek için, iç kontrol sistemlerinin etkinliği hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanmasında uygulanacak testlerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını göz önünde bulundurur.

(6) Hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisi, bağımsız denetçinin kullanabileceği bağımsız denetim tekniklerini uygulamakla görevlendirilebilir. Bu görevlendirmeler, işletme ve bağımsız denetçisi ile hizmet sağlayıcı ve bağımsız denetçisi tarafından üzerinde anlaşılmış faaliyet yöntemlerini içerebilir.

(7) Bağımsız denetçi, hizmet sağlayıcının bağımsız denetçisinin hazırladığı raporu kullandığında, bu rapora kendi raporunda atıfta bulunamaz.

ONDÖRDÜNCÜ KISIM
Bağımsız Denetim Kanıtı

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında elde edilecek bağımsız denetim kanıtlarının nelerden oluştuğuna, bağımsız denetim kanıtlarının nitelik ve niceliğine ve bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi sırasında kullanılan bağımsız denetim tekniklerine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçi görüşüne esas olan bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve kullanılması süreçlerine ilişkin hükümleri kapsar.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kanıtı

Bağımsız denetim kanıtı

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Bağımsız denetçiden, olabilecek bütün bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak kullanması beklenemez. Bağımsız denetim kanıtı, doğal olarak birikimli olup, bağımsız denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içerir ve ayrıca önceki bağımsız denetimler ve bağımsız denetim kuruluşunun müşteri kabul ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki kalite kontrol yöntemleri gibi, diğer kaynaklardan elde edilen kanıtları da içerebilir.

(2) Muhasebe kayıtları, genel olarak yevmiye kayıtları ve dönem sonu kayıtlarından oluşur. Çekler, elektronik fon transferleri, faturalar, kontratlar, genel ve alt hesaplar, yevmiye kayıtları ve diğer dönem sonu kayıtları, maliyet dağıtımı, hesaplamalar, eşleştirmeler ve açıklamaları içeren çalışma sayfaları gibi kayıtlar muhasebe kayıtları için örnek olarak gösterilebilir. Yevmiye kayıtlarına ilişkin işlemler genellikle elektronik ortamda başlatılır, kaydedilir, işleme tabi tutulur ve raporlanır. Buna ek olarak, muhasebe kayıtları, verilerin paylaşımını sağlayan ve işletmenin finansal raporlamasına, faaliyetlerine ve hedeflerine uyumu bütün yönleri ile destekleyen birleşik sistemin bir parçasıdır.

(3) İşletme yönetimi, işletmenin muhasebe kayıtlarına dayanarak finansal tabloları hazırlamaktan sorumludur. Bağımsız denetçi, analiz, gözden geçirme, benzer işlemleri tekrarlama ve ilişkili bilgileri karşılaştırma gibi muhasebe kayıtlarını test ederek bağımsız denetim kanıtı toplar. Bağımsız denetçi, uyguladığı bağımsız denetim teknikleri sonucunda, muhasebe kayıtlarının tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir. Buna karşın, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulurken, muhasebe kayıtlarından sağlanan bağımsız denetim kanıtları tek başına yeterli değildir. Bu nedenle, bağımsız denetçi başka bağımsız denetim kanıtları toplamak zorundadır.

(4) Toplantılarda alınan kararlar, üçüncü kişilerle yapılan doğrulamalar, raporların analiz edilmesi, rakiplerle karşılaştırma, manüel sistemle yürütülen işlemlerin kontrolü, inceleme, gözlemleme ve araştırma gibi bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sonucu elde edilen bilgiler ve bağımsız denetçinin mantıklı sonuçlara ulaşmasını sağlayan diğer bilgiler, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kanıtı olarak kullanılabilecek bilgileri oluşturur.

Yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı

MADDE 4 - (1) Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise bağımsız denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup, bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olur. Bağımsız denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riskinden etkilenir, daha fazla risk, daha fazla miktarda ve kalitede bağımsız denetim kanıtını gerektirir. Ayrıca, bağımsız denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Buna karşılık, sadece daha fazla bağımsız denetim kanıtı toplamak, bağımsız denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez.

(2) Belirli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması, işletme yönetimce sunulan bazı bilgi ve belgeler için bağımsız denetim kanıtı sağlarken, diğerleri için sağlamayabilir. Bu kapsamda; dönem sonu envanter işlemleri için uygun olmamakla birlikte, bilanço tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen alacakların tahsiline ilişkin kayıt ve belgelerin incelenmesi, bilanço tarihindeki alacakların varlığı ve değerlemesine ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer taraftan, bağımsız denetçi, işletme yönetimince sunulan aynı bilgi ve belgelerle ilgili olarak, değişik kaynaklardan farklı şekillerde bağımsız denetim kanıtı toplar. Bu kapsamda, ticari alacakların vadeleri ve raporlama döneminden sonraki tahsilatlar ile ilgili bilgi ve belgeler incelenerek, finansal tablolara yansıyan şüpheli alacak karşılıkları için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilebilir. Buna ek olarak, stokların fiziksel olarak varlığı gibi bir konuda işletme yönetimince sunulan bilgi ve belgeler için bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi, stokların değerlemesi gibi bir konuda işletme yönetimince sunulan bilgi ve belgelere için bağımsız denetim kanıtı elde edilmesinin yerini alamaz.

(3) Bağımsız denetim kanıtının güvenilirliği, toplandığı kaynak ve yapısından etkilenir ve elde edildiği ortama özgü şartlara bağlıdır. Değişik türdeki bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genelleme yapılabilir, buna karşın, bu genellemelerin, önemli istisnaları da vardır. Bağımsız denetim kanıtları işletme dışı kaynaklardan elde edildiği durumlarda dahi, kaynağa ilişkin bilgi düzeyi yeterli olmayabileceğinden, bu yolla sağlanan kanıtın güvenilirliğinin sorgulanması gerekebilir. İstisnaları olmakla birlikte, bağımsız denetim kanıtına ilişkin olarak aşağıdaki genellemeler faydalı yapılabilir:

a) İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir.

b) İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden sağlanan bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir.

c) Bağımsız denetçi tarafından kontrol uygulamalarının gözlenmesi suretiyle doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, kontrol uygulamalarının sorgulanması suretiyle dolaylı veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.

ç) Kayıtlardan temin edilen bağımsız denetim kanıtları, daha güvenilirdir. Bu kapsamda, devamlı olarak tutulan toplantı tutanaklarından elde edilen bağımsız denetim kanıtları, söz ile ifade edilen hususlardan elde edilenlere göre daha güvenilirdir.

d) Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen bağımsız denetim kanıtları, fotokopi veya fakslardan elde edilenlerden daha güvenilirdir.

(4) Bağımsız denetim, belgelerin tasdikini de içerebilir, ancak bağımsız denetçilerin bu işlem için eğitim almaları ve tasdik konusunda uzman olmaları beklenmez. Buna karşın, fotokopiler, fakslar ve diğer formlardaki elektronik dokümanlardan temin edilen bilgilerin bağımsız denetim kanıtı olarak kullanılması durumunda, bağımsız denetçi söz konusu bilgi kaynaklarının hazırlanışı ve sürekliliği üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak güvenilirliğini göz önünde bulundurmak zorundadır.

(5) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini uygularken işletme tarafından üretilen bilgileri kullanırsa, söz konusu bilgilerin doğruluğu ve tamlığı üzerine bağımsız denetim kanıtı toplamak zorundadır. Bağımsız denetçinin, güvenilir bağımsız denetim kanıtı elde edebilmesi için, uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin dayandığı bilgilerin tam ve doğru olması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, satışların bağımsız denetiminde, fiyat bilgilerinin doğruluğunu ve satış tutarlarının tamlığını ve doğruluğunu dikkate alır. Bağımsız denetim kanıtları elde etme süreci bağımsız denetim tekniklerinin bir parçası ise, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin tamlığı ve doğruluğuna ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek, bu süreç içinde eş zamanlı olarak gerçekleştirilir. Diğer durumlarda, bağımsız denetçi, bu bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek için, söz konusu bilgilerin üretimi ve saklanması üzerinde kontrol testleri ve bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak bilgilerin yeniden hesaplanması gibi ek bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasına da karar verilebilir.

(6) Bağımsız denetçinin farklı kaynaklardan veya değişik şekillerde elde ettiği bağımsız denetim kanıtları, münferit olarak dikkate alınan bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir. Buna ek olarak, bu şekilde elde edilen bağımsız denetim kanıtları, her bir bağımsız denetim kanıtının güvenilir olmadığını da gösterebilir. Bu kapsamda, işletme dışı bağımsız kaynaklardan sağlanan destekleyici bilgiler, bağımsız denetçinin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardan elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğini artırabilir. Bunun aksine, bir kaynaktan sağlanan bağımsız denetim kanıtı diğer kaynaktan sağlanan bağımsız denetim kanıtı ile tutarlı değilse, bağımsız denetçi, söz konusu tutarsızlığı gidermek için uygulanması gereken ek bağımsız denetim tekniklerini belirlemek zorundadır.

(7) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kanıtı elde etmenin maliyeti ile sağlanan bilgilerin faydası arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurmakla birlikte, bağımsız denetim kanıtı elde etmenin güçlüğü veya maliyeti, alternatifi olmayan bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmaması için gerekçe teşkil edemez.

(8) Bağımsız denetçi görüşünü oluştururken, örnekleme yaklaşımları ve diğer seçilen kalemlerin test edilmesi ile yetinerek, elde edilebilir tüm bilgileri incelemeye gerek duymayabilir. Ayrıca, bağımsız denetçi, ikna edici bağımsız denetim kanıtlarını, sonuca götüren bağımsız denetim kanıtlarından daha fazla güvenli bulabilir. Ancak, makul güvence sağlamak için, bağımsız denetçi daha az ikna edici bağımsız denetim kanıtları ile yetinemez. Bağımsız denetçi, görüşünü desteklemek için bağımsız denetim kanıtlarının miktarı, kalitesi, yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirirken, mesleki şüphecilik ile hareket etmek suretiyle mesleki kanaatini kullanır.

Bağımsız denetim kanıtı temininde işletme yönetimi beyanlarının kullanımı

MADDE 5 - (1) İşletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasından işletmenin yönetimi sorumludur. Finansal raporlama standartlarına göre finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun hazırlanıp sunulmasında; finansal tablolara yansıtılan kalemlerin muhasebeleştirilmesi, değerlenmesi, sunulması ve bunlarla ilgili açıklamaların yapılması sürecinde işletme yönetimi açık veya zımnen değerlendirmelerde bulunur.

(2) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi ve bunlarla ilgili ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanarak uygulanması sürecinde, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlara ilişkin işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ve yaptığı açıklamaların yeterli detayda olmasına özen göstermek zorundadır. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları kullanırken, bu bilgi ve belgelerde değişik türde önemli yanlışlıklar olabileceğini göz önünde bulundurarak, değerlendirilmiş risklere duyarlı bağımsız denetim prosedürleri oluşturmak zorundadır.

(3) Bağımsız denetçi tarafından kullanılan beyanlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

a) Bağımsız denetimi yapılan dönemdeki işlem türleri ve olaylara ilişkin beyanlar;

1) Gerçekleşme- kaydedilen işlem ve olayların işletmede meydana gelmiş olması,

2) Tamlık- tüm işlem ve olayların kayıtlara yansımış olması,

3) Doğruluk- miktarların ve kaydedilen işlem ve olaylarla ilgili diğer verilerin uygun şekilde kaydedilmiş olması,

4) Dönemsellik- işlem ve olayların doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmesi,

5) Sınıflandırma- işlem ve olayların uygun hesaplara kaydedilmesi.

b) Dönem sonundaki hesap bakiyelerine ilişkin beyanlar;

1) Mevcudiyet- varlık, yükümlülük ve öz sermayenin mevcut olması,

2) Haklar ve yükümlülükler- işletmenin varlıkları üzerinde hak veya kontrolünün olması ile yükümlülüklerine karşı sorumluluğunun bulunması,

3) Tamlık- tüm varlık, yükümlülük ve öz sermaye kalemlerinin kaydedilmiş olması,

4) Değerleme ve tahsis- finansal tablolarda tüm aktif ve pasif kalemlerin doğru tutarları ile yer alması ve her bir değerleme ve tahsise ilişkin işlemlerin uygun olarak kaydedilmesi,

c) Sunum ve dipnotlara ilişkin beyanlar;

1) Gerçekleşme ve hak ve yükümlülükler- işletmeye ait açıklanan olay, işlem ve diğer hususların gerçekleşmiş olması,

2) Tamlık- finansal tablolarda açıklanması gereken tüm dipnot bilgilerinin açıklanmış olması,

3) Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik- finansal bilgilerin uygun şekilde tanımlanması, sunulması ve dipnotların açık olarak ifade edilmesi,

4) Doğruluk ve değerleme- finansal ve diğer bilgilerin doğru ve uygun tutarlarda açıklanmış olması.

(4) Bağımsız denetçi, yukarıda belirtilen işletme yönetimi beyanlarını kullanabileceği gibi, tüm yönlerini kapsamak koşuluyla, bu beyanları farklı bir bileşimde kullanmayı da seçebilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, hesap bakiyelerine ilişkin beyanlar ile işlem ve olaylara ilişkin beyanları birleştirmeyi tercih edebilir.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kanıtları Toplamak Amacıyla Uygulanan Bağımsız Denetim Teknikleri

Bağımsız denetim teknikleri

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli bağımsız denetim kanıtı toplayabilmek için aşağıdaki hususlarda bağımsız denetim tekniklerinden yararlanır:

a) Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için iç kontrol de dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması,

b) Önemli olduğunda veya bağımsız denetçinin önemli olduğuna karar verdiğinde, işletme yönetiminin beyanlarındaki yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi ve

c) İşletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolar ve işletme yönetiminin beyanlarındaki risk değerlendirmelerine ilişkin yeterli bir temel oluşturmak üzere, risk değerleme tekniklerini uygulamakla birlikte, bu teknikler tek başına, bağımsız denetçi görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamaz. Bu nedenle, gerekli olduğunda, kontrol testleri şeklinde ek bağımsız denetim teknikleri uygulanması suretiyle bağımsız denetçi görüşünü destekleyici kanıtların elde edilmesi gerekir.

(3) Kontrollerin testleri iki durumda önemlidir. İlk olarak, bağımsız denetçinin risk değerlemesi, kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisini içerdiğinde, risk değerlemelerini desteklemek için bu kontrollerin test edilmesi gerekir. İkinci olarak, bağımsız denetim teknikleri tek başına yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamıyorsa, bağımsız denetçinin, kontrollerin işleyişinin etkin olduğuna dair kontrol testleri yaparak bağımsız denetim kanıtı toplaması şarttır.

(4) Bağımsız denetçi, varsa kontrollerin testlerinin sonuçları da dahil, önemli yanlışlık riski ile ilgili beyanlara karşı duyarlı bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygular. Bağımsız denetçinin risk değerlemeleri kanaate dayanır, ancak bütün önemli yanlışlık risklerini kesin olarak tespit etmek bakımından yeterli olmayabilir. Buna ek olarak, işletme yönetiminin kuralları aşması ihtimali, insan faktöründen kaynaklanan hata olasılığı ve sistemlerdeki değişikliklerin etkisi gibi iç kontrollerin kendisinden kaynaklanan kısıtlar da mevcut bulunabilir. Bu nedenle, önemli nitelikteki işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalar için bağımsız denetim teknikleri uygulanarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi gerekir.

(5) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinden bir veya birkaçını uygulayabilir. Uygulanan tekniğin kapsamına göre, risk değerleme teknikleri, kontrol testleri veya temel bağımsız denetim tekniklerinden bir ya da birkaçı birlikte kullanılır. Bağımsız denetçi, daha önceki bağımsız denetimlerde elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarını, ilgisinin ve güvenilirliğinin devam ettiğini tespit etmek kaydıyla, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasında kullanabilir.

(6) Uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı ve zamanlaması, verilerin sadece elektronik ortamda mevcut olması veya sadece belirli konulara veya dönemlere ilişkin olmasından etkilenebilir. Alış emirleri, faturalar, sevk irsaliyeleri ve çekler gibi belge kaynaklarının yerini, elektronik mesajlar alabilir. Bu kapsamda, işletmeler, elektronik ticaret veya görüntüye dayalı işlem sistemlerini kullanarak, müşteriler ve tedarikçiler ile olan işlemlerini internet gibi elektronik ağlar üzerinden gerçekleştirebilirler. İşletmenin faaliyeti ile ilgili söz konusu işlemler, ilgili taraflar arasında elektronik olarak mesajların değişimi ile gerçekleşir. Görüntüye dayalı işlem sistemlerinde ise, saklamayı ve referansta bulunmayı kolaylaştırmak üzere belgeler taranarak elektronik forma dönüştürülür ve bu şekilde saklanır. Bu durumda belgelerin kaynağını oluşturan dokümanlar saklanmayabilir. Elektronik bilgiler değişmiş veya yedekleme dosyaları mevcut değilse, bu bilgilere belirli bir dönemden sonra ulaşılamayabilir. İşletmenin veri saklama politikalarına göre, bağımsız denetçi tarafından incelemeye esas bilginin saklanması talep edilebilir veya bilgi kullanılabilir olduğunda bağımsız denetim teknikleri uygulanması gerekebilir.

(7) Bilgiler elektronik formda ise, bağımsız denetçi bazı bağımsız denetim tekniklerini bilgisayar destekli programları kullanarak gerçekleştirebilir.

Kayıtların veya belgelerin incelenmesi

MADDE 7 - (1) İnceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Kayıt ve belgelerin incelenmesi süreci, kayıt ve belgelerin yapısına ve kaynağına, işletme içinde tutuluyor olmasına ve oluşturulmaları sırasındaki mevcut olan kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik seviyelerinde bağımsız denetim kanıtı sağlar.

(2) Bazı belgeler varlıkların mevcudiyetine ilişkin doğrudan bağımsız denetim kanıtı niteliğindedir. Hisse senedi veya borçlanma araçları gibi finansal araçlarının varlığı, doğrudan bağımsız denetim kanıtlarına örnek gösterilebilir. Bu tür belgelerin incelenmesi ile, mülkiyet veya söz konusu varlıkların değeri hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanmayabilir. Ayrıca, yürürlükteki sözleşmelerin incelenmesi de, gelir tahakkuku gibi işletmenin muhasebe politikalarının uygulanmasına ilişkin bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir.

Maddi duran varlıkları inceleme

MADDE 8 - (1) Maddi duran varlıkları inceleme, varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder. Bu inceleme ile, varlıkların mevcudiyeti hakkında güvenilir bir bağımsız denetim kanıtı elde edilebilmesine karşın, varlıklara ilişkin işletme hakları ve yükümlülükleri veya varlıkların değerlemesi ile ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlanamayabilir. Stok kaleminin incelenmesi, genellikle stok sayımının gözetimi suretiyle gerçekleştirilir.

Gözlem

MADDE 9 - (1) Gözlem, başkaları tarafından yapılan işlem, süreç veya yöntemlerin izlenmesini ifade eder. İşletme personeli tarafından gerçekleştirilen stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin gözlenmesi, buna örnek olarak verilebilir. Gözlem, gözlemin yapıldığı zaman ile sınırlı olmak üzere, bir işlem, süreç veya yöntemin performansı hakkında bağımsız denetim kanıtı sağlar ve işlem, süreç ve yöntemlerin nasıl yapıldığından etkilenir.

Bilgi toplama

MADDE 10 - (1) Bilgi toplama, işletme içinde veya işletme dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin, bilgili kişilerden elde edilmesini ifade eder ve bağımsız denetim boyunca yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla diğer bağımsız denetim tekniklerini tamamlayan bir bağımsız denetim tekniğidir. Bilgi toplama, resmi yazışma şeklinde yapılabileceği gibi gayri resmi sözlü şekilde de yapılabilir. Bilgi toplamalarla elde edilen cevapların değerlendirilmesi, bilgi toplama sürecinin bütünleşmiş bir parçasını oluşturur.

(2) Bilgi toplama ile elde edilen cevaplar, bağımsız denetçiye daha önce sahip olunmayan bilgiler sunabilir veya bağımsız denetim kanıtlarını destekleyici olabilir. Yönetimin kontrolleri ihmal etme olasılığı gibi önemli nitelikteki bilgilere de, bilgi toplama sonucu elde edilen cevaplar aracılığıyla ulaşılabilir. Bazı durumlarda, bilgi toplama cevapları, bağımsız denetçinin ek bağımsız denetim teknikleri uygulamasına veya uyguladığı bağımsız denetim tekniklerini değiştirerek yeniden uygulamasına dayanak oluşturur.

(3) Bağımsız denetçi, bilgi toplamaya ek olarak bağımsız denetim yöntemleri uygulayarak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplar. Bilgi toplama, tek başına beyanlardaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamaz ve tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir.

(4) Bilgi toplama aracılığıyla elde edilen kanıtların doğrulanması önemli olmakla birlikte, bu tekniğin uygulanmasında yönetimin niyetine ilişkin yeterli bilgi toplama sorunu bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda, yönetimin varlık veya yükümlülüklere ilişkin geçmişte açıkladığı niyetler, bazı yöntemlerin seçilmesinin arkasında yatan nedenlere ilişkin açıklamalar ve yönetimin belirli şekillerde hareket etme yeteneği, yönetimin niyetine ilişkin bilgi sağlayabilir.

(5) Bazı durumlarda, bağımsız denetçi, sözlü olarak toplanan bilgilere verilen cevapları doğrulamak için, yönetimden yazılı bilgi sağlar. Yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının olmadığı veya bağımsız denetim kanıtlarının kalitesinin düşük olduğu durumlarda, bağımsız denetçi yönetimden önemli hususlarda yazılı bilgi temin eder.

Doğrulama

MADDE 11 - (1) Özel bir bilgi toplama türü olan doğrulama, sunulan bilgilerin veya var olan şartların dolaysız olarak üçüncü kişilerden teyit edilme sürecidir. Bu kapsamda, alacak tutarlarının doğrulanması, bağımsız denetçinin borçlu olanlarla doğrudan temasa geçmesi suretiyle gerçekleştirilir. Doğrulama, genellikle hesap bakiyeleri ve bu bakiyelerin bileşenleri için kullanılır; fakat bu kalemlerle sınırlı değildir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, işletmenin üçüncü kişilerle yaptığı sözleşme veya işlemlerin teyidi için istemde bulunabilir; bu doğrulama sözleşme veya işlemdeki değişikliğe veya detaylara ilişkin olabilir. Doğrulamalar, gelir tahakkukunu etkileyebilecek belirli bir anlaşmanın mevcut bulunmaması gibi, bazı koşulların yokluğuna ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır.

Yeniden hesaplama

MADDE 12 - (1) Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder. Yeniden hesaplama, işletmeden elektronik dosyaların alınması ve bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak, bu dosyalara ilişkin özet bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesi gibi bilgi teknolojileri yardımıyla gerçekleştirilen işlemlerdir.

Yeniden uygulama

MADDE 13 - (1) Yeniden uygulama, bağımsız denetçinin, alacakların vadelerine göre sınıflandırılması gibi işletmenin iç kontrollerinde manüel veya bilgisayar ortamında gerçekleştirilen kontrolleri bağımsız olarak yeniden gerçekleştirmesidir.

Analitik inceleme teknikleri

MADDE 14 - (1) Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme teknikleri, ilgili bilgiler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi bilgilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar.

ONBEŞİNCİ KISIM
Bağımsız Denetim Kanıtı - Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, özellik arz eden hesap kalemlerine ilişkin bağımsız denetim kanıtı toplanmasına dair ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, stokların fiziki sayımına katılım, dava ve iddialarla ilgili olarak bilgi toplama, uzun vadeli yatırımların değerlenmesi ve kamuya açıklanması ve bölümlere göre raporlama hakkındaki hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
İlave Bağımsız Denetim Kanıtı Sağlayan Teknikler

Stokların fiziki sayımına katılım

MADDE 3 - (1) İşletme yönetimi, finansal tabloların hazırlanmasına temel olacak şekilde stokların yılda en az bir kere sayılması veya sürekli envanter sisteminin güvenilirliğinden emin olunması için yöntemler oluşturur.

(2) Stokların finansal tablolar için önemlilik kavramı çerçevesinde önem arz ettiği durumlarda, bağımsız denetçi stokların mevcudiyeti ve durumuna dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını, yapılabilir olması koşuluyla, stokların fiziki sayımına katılarak elde etmek zorundadır. Bağımsız denetçinin sayıma iştiraki, risk değerlendirmesi ve planlamasındaki yaklaşımı çerçevesinde, kontrollerin testi veya stoklarla ilgili temel bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması amacına hizmet eder. Bu katılım, stokların incelenmesini, sayım sonuçlarının kayıtlara alınması ve kontrol edilmesine ilişkin işletme yönetimince belirlenen yöntemlere uyulup uyulmadığını ve işletme yönetimince belirlenen yöntemlerin güvenilirliği konusunda bağımsız denetim kanıtı elde edilmesini sağlar.

(3) Bağımsız denetçi, beklenmeyen durumlardan dolayı planlanan tarihteki stok sayımına katılamadığı takdirde, başka bir tarihte bazı fiziki sayımları gerçekleştirir veya gözlemler ve gerekli olduğu takdirde bu sürede oluşan işlemlerin testini yapar.

(4) Stokların niteliği ve bulunduğu yerden dolayı sayıma katılımın mümkün olmadığı durumlarda, bağımsız denetçi, stokların mevcudiyetine ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını, diğer bağımsız denetim teknikleriyle elde edebiliyorsa, bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetim alanının sınırlandığına ilişkin bir atıfta bulunmasına gerek yoktur. Bu kapsamda, stokların fiziki sayımı öncesinde elde edilen veya satın alınan belirli bir stok kaleminin daha sonraki satışının belgelendirilmesi, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olabilir.

(5) Bağımsız denetçi, stokların fiziki sayımına katılımı veya diğer teknikleri planlarken aşağıda belirtilen hususları göz önünde bulundurur:

a) Stoklarla ilgili önemli yanlışlık riskleri,

b) Stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin yapısı,

c) Stokların fiziki sayımı ile ilgili yeterli yöntemlerin oluşturulup oluşturulmadığı, uygun talimatların yayınlanıp yayınlanmadığı,

ç) Sayımın zamanlaması,

d) Stokların tutulduğu yerler ve

e) Bir uzman yardımına ihtiyaç duyulup duyulmadığı.

(6) Stok miktarının fiziki sayım ile belirlendiği ve sayıma bağımsız denetçinin de katıldığı veya işletmenin sürekli envanter yöntemi uyguladığı ve bağımsız denetçinin yıl içerisinde bir ya da daha fazla sayıma katıldığı durumlarda, bağımsız denetçi genellikle sayım yöntemlerini gözlemler ve test sayımlarını gerçekleştirir.

(7) İşletme fiziki miktarları tahmin etmek üzere yöntemler kullanıyorsa, bağımsız denetçinin bu yöntemlerin makul olduğuna ikna olması gerekir.

(8) Stoklar farklı yerlerde bulunuyorsa, bağımsız denetçi hangi yerlerdeki sayıma katılmanın uygun olacağına, stokun önemlilik derecesi ve diğer yerlerdeki önemli yanlışlık riskini göz önünde bulundurarak karar verir.

(9) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin aşağıdaki hususlara ilişkin talimatlarını gözden geçirir:

a) Kontrol yöntemlerinin uygulanması, örneğin kullanılmış stok kartlarının toplanması, kullanılmamış stok kartlarının muhasebeleştirilmesi, sayım ve tekrar sayım yöntemleri,

b) Yarı mamullerin hangi safhada tamamlandığı, az hareket gören, modası geçmiş veya hasarlı ve konsinye mallar gibi üçüncü şahıslara ait stokların doğru olarak belirlenmesi ve

c) Stok yerleri arasındaki stok hareketlerinin ve dönem sonu öncesi ve sonrasında oluşacak stok giriş ve çıkışlarına ilişkin, uygun düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı.

(10) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından belirlenen yöntemlerin yeterli olarak uygulandığından emin olmak için çalışanların yöntemleri uygulamalarını gözlemler ve test sayımları gerçekleştirir. Sayım sırasında, bağımsız denetçi sayımların tamlığını ve doğruluğunu, seçilen kalemler için kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara giderek test eder. Bağımsız denetçi, sayım kayıtlarının hangi kopyalarının bir sonraki bağımsız denetim süreci için ve karşılaştırma amacıyla elde tutulması gerektiğini belirler.

(11) Bağımsız denetçi, ayrıca, ileri bir tarihte stokların muhasebe kayıtlarını kontrol edilebilmek amacıyla, stok sayımı öncesinde, sırasında ve sonrasındaki hareketler ile ilgili detayları içeren dönem sonu ile ilgili yöntemleri göz önünde bulundurur.

(12) Fiziki stok sayımı, daha elverişli olması halinde dönemin kapanış gününden farklı bir günde yapılabilir. Bu yaklaşım, işletmenin stok değişimlerine ilişkin kontrolleri tasarladığı ve uyguladığı durumlarda, bağımsız denetim amacı için yeterli olur. Bağımsız denetçi, sayım günü ile dönem sonu arasındaki stok değişimlerinin doğru kaydedilip kaydedilmediğini uygun yöntemler uygulayarak değerlendirir.

(13) İşletme dönem sonu stok tutarını belirlemek için sürekli envanter yöntemini kullanıyorsa, bağımsız denetçi ilave yöntemler kullanarak, fiziki stok sayımı ile kayıtlı stoklar arasındaki farkın sebeplerinin anlaşılıp anlaşılmadığını ve kayıtların doğru olarak düzeltilip düzeltilmediğini değerlendirir.

(14) Bağımsız denetçi, fiili stok sayımı sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmek üzere, nihai stok listesini test eder.

(15) Stoklar üçüncü bir tarafın himayesi veya kontrolü altında ise, bağımsız denetçi, işletme adına tutulan stokların miktarını ve durumunu üçüncü taraflardan doğrudan teyit etmek zorundadır. Bağımsız denetçi, stokların önemine bağlı olarak, ayrıca, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur.

a) Üçüncü tarafın dürüstlüğü ve bağımsızlığı,

b) Fiziki stokların sayımının gözlemlenmesi veya başka bir bağımsız denetçinin gözlemlemesi için gerekli ayarlamanın yapılması,

c) Stokların doğru olarak sayıldığından ve yeterli şekilde korunduğundan emin olmak için, üçüncü tarafın iç kontrol sisteminin yeterliliğine dair başka bir bağımsız denetçinin raporunun temin edilmesi ve

ç) Üçüncü taraflarca tutulan stoklara ilişkin belgelerin incelenmesi, bu kapsamda ambar fişlerinin veya stokların teminat olarak verildiği durumlarda diğer taraflardan alınan teyitlerin elde edilmesi gibi işlemler.

Dava ve iddialar ile ilgili bilgi toplanması

MADDE 4 - (1) Bir işletmeyi ilgilendiren dava ve iddiaların finansal tablolar üzerinde önemli etkileri söz konusu ise, bu dava ve iddiaların dipnotlarda açıklanması ve/veya etkilerinin finansal tablolara yansıtılması gerekir.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek dava ve iddialardan haberdar olabilmek için gerekli yöntemleri uygulamak zorundadır. Bu yöntemler aşağıdaki hususları içerir:

a) İşletme yönetimi beyanlarının teminini de içeren işletme yönetiminde uygun kademedeki kişilerle görüşülmesi,

b) Yönetim kurulu kararlarının incelenmesi ve işletme avukatlarıyla yazışma yapılması,

c) Hukuki süreçlerle ilgili harcamalara ilişkin hesapların incelenmesi ve

ç) İşletmenin iç hukuk servisi ile yapılan görüşmelerden sağlanan bilgileri de kapsayan, işletmenin faaliyetleri ile ilgili elde edilen bilgilerin kullanılması.

(3) Dava veya iddialarla ilgili önemli yanlışlık riski tespit edilirse ya da mevcut olduğuna inanılırsa, bağımsız denetçi işletme avukatlarıyla doğrudan irtibata geçer. Bu suretle, muhtemel önemli dava ve iddiaların işletme yönetimince bilinip bilinmediği ve maliyetleri ile birlikte finansal tabloları etkileyen işletme yönetimince yapılan tahminlerin güvenilir olup olmadığı belirlenerek, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

(4) İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ve bağımsız denetçi tarafından gönderilen mutabakat mektubunun, işletmenin avukatlarına doğrudan bağımsız denetçiyle irtibata geçmeleri talebini içermesi gerekir. Avukatın genel bir bilgi toplama talebine yanıt verme ihtimalinin düşük olduğu durumlarda, mutabakat mektubunda aşağıdaki hususlar özellikle belirtilir:

a) Dava ve iddiaların listesi,

b) Dava veya iddiaların sonuçları hakkında, işletme yönetiminin değerlendirmesi ve maliyetler de dahil olmak üzere, işletme yönetiminin bu dava veya iddiaların finansal sonuçlarına ilişkin tahminleri ve

c) İşletme yönetiminin değerlendirmelerinin uygunluğunun teyidi ile dava ve iddiaların eksik ya da hatalı olarak tanımlanması durumunda, bağımsız denetçiye avukat tarafından ilave bilgiler sağlanmasına ilişkin talepler.

(5) Bağımsız denetçi, hukuki sorunların bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan durumunu dikkate alır. Bağımsız denetçi bazı durumlarda, avukatlardan güncel bilgi temin etme ihtiyacı duyabilir.

(6) Konunun karmaşık olması veya işletme yönetimiyle avukat arasında anlaşmazlık olması gibi durumlarda, bağımsız denetçinin avukatla bir araya gelerek dava ve iddiaların muhtemel sonucunu görüşmesi gerekli olabilir. Bu görüşmelerin, işletme yönetiminin izni ve tercihen işletme yönetimini temsil eden bir kişinin katılımıyla gerçekleştirilmesi gerekir.

(7) İşletme yönetimi bağımsız denetçinin işletme avukatlarıyla irtibata geçmesine izin vermezse, bu çalışma alanının sınırlanması anlamına gelir ve genellikle şartlı görüş verilmesini ya da görüş bildirmekten kaçınılmasına neden olabilir. Avukatın bağımsız denetçiye uygun bir şekilde yanıt vermeyi reddetmesi ve bağımsız denetçinin diğer bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edememesi durumunda, bağımsız denetçi, şartlı görüş verilmesini ya da görüş bildirmekten kaçınılmasını gerektiren nitelikte bir çalışma alanı sınırlanmasının söz konusu olup olmadığını belirlemek zorundadır.

Uzun vadeli yatırımların değerlemesi ve kamuya açıklanması

MADDE 5 - (1) Uzun vadeli yatırımlar, finansal tablolar için önemli ise, bağımsız denetçi bunların değerlemesi ve finansal tablolarda açıklanması ile ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

(2) Uzun vadeli yatırımlara ilişkin bağımsız denetim teknikleri; genellikle işletmenin uzun vadede yatırımlarını devam ettirip ettiremeyeceğine ilişkin kanıtların değerlendirilmesini, söz konusu yatırımların uzun

vadeli yatırım olarak devam ettirilip ettirilemeyeceğinin işletme yönetimi ile görüşülmesini ve bunlarla ilgili yazılı açıklamaların elde edilmesini içerir.

(3) Diğer yöntemler, genellikle ilgili finansal tabloların ve piyasa fiyatları ile bağımsız denetim tarihindeki yatırımın kayıtlı değerinin karşılaştırılabilmesine imkan veren bilgilerin göz önünde bulundurulmasını içerir.

(4) Piyasa fiyatı, kayıtlı değeri aşmıyorsa, bağımsız denetçi değer düşüklüğü karşılığı ayırmanın gerekli olup olmadığını dikkate alır. Kayıtlı değerin gerçekleşebileceğine ilişkin belirsizlik varsa, bağımsız denetçi gerekli düzeltmelerin ve/veya açıklamaların yapılmış olup olmadığını göz önünde bulundurur.

İşletmenin bölümlerine ilişkin bilgiler

MADDE 6 - (1) İşletme bölümlerine ilişkin bilgilerinin finansal tablolar açısından önemlilik arz ettiği durumlarda, bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde sunumun ve açıklamaların yapıldığına ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçinin, işletmenin bölümlerine ilişkin bilgileri finansal tabloların bütünlüğü kapsamında dikkate alması gerekmekte olup, sadece bölümlere ilişkin olarak görüş açıklanması gereken durumlarda, bağımsız denetim tekniklerini uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna karşın, önemlilik kavramı hem niteliksel hem de niceliksel unsurları bünyesinde barındırır ve bağımsız denetçi tarafından uygulanan yöntemlerde bu husus dikkate alınır.

(3) İşletmenin bölümlerine ilişkin bilgileri ilgilendiren bağımsız denetim teknikleri, genel olarak, analitik inceleme tekniği ve şartlara uygun diğer bağımsız denetim tekniklerinden oluşur.

(4) Bağımsız denetçi, işletmenin bölümlerine ilişkin bilgilerin belirlenmesinde kullanılan teknikleri işletme yönetimiyle görüşerek, bu tekniklerin uygulanabilir finansal raporlama esasları çerçevesinde bir açıklama gerektirip gerektirmediğini dikkate alır ve bu teknikleri test eder. Bağımsız denetçi, işletme bölümleri arasında gerçekleşen satışları, transferleri ve maliyetleri, bölümler arası tutarların elimine edilmesini, bütçeler ve diğer beklenen sonuçlar ile karşılaştırılmasını ve varlıkların ve maliyetlerin işletme bölümleri arasında önceki dönemlerle tutarlı bir şekilde dağıtılmasını ve tutarsızlıklarla ilgili açıklamaların yeterliliğini dikkate almak zorundadır.

ONALTINCI KISIM
Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere dış kaynaklardan doğrulama tekniğini kullanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçinin bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere, dış kaynaklardan doğrulama tekniğini kullanması, bu tekniğin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarması bakımından değerlendirilmesi, dış kaynaklardan doğrulama hakkındaki işletme yönetiminin beyanları ve dış kaynaklardan olumlu ve olumsuz doğrulama süreci ile ilgili hükümleri içerir**.**

BİRİNCİ BÖLÜM
Dış Kaynaklardan Doğrulama Tekniğine İlişkin Esaslar

Dış kaynaklardan doğrulama tekniği ve gerekliliği

MADDE 3 - (1) Doğrulama, finansal tablolar ve dipnotlara ilişkin olarak işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları etkileyen belirli bir hususa istinaden temin edilmek istenen bilgiye ait kanıtların, üçüncü taraflarla doğrudan irtibata geçilerek elde edilmesi ve değerlendirilmesi sürecini ifade eder.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili olarak işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları desteklemek üzere, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için dış kaynaklardan doğrulamaya ihtiyaç olup olmadığını belirlemek zorundadır. Bağımsız denetçi bu belirlemeyi yaparken, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalarda tespit edilen önemli yanlışlıkları ve diğer bağımsız denetim tekniklerinden elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlık riskini ne şekilde kabul edilebilir bir seviyeye düşüreceğini göz önünde bulundurur.

(3) Genel olarak dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme dahilinde oluşturulmuş kanıtlardan; yazılı bağımsız denetim kanıtları ise sözel olanlardan daha güvenilirdir. Doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, dolaylı olarak veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından; asıl belgeler, fotokopi ve faks yoluyla elde edilmiş belgelerden daha güvenilir kabul edilir. **İspata ilişkin genel hükümler saklıdır.**

(4) Buna bağlı olarak, bağımsız denetimi yapılan işletmeyle ilgisi olmayan üçüncü tarafların, bağımsız denetçinin doğrulama isteğine karşılık gönderdiği ve bağımsız denetçi tarafından doğrudan yazılı biçimde alınan cevaplar şeklindeki bağımsız denetim kanıtları, tek başına veya diğer yöntemler sonucunda elde edilen bağımsız denetim kanıtlarıyla beraber değerlendirildiğinde, finansal tablolara atfedilen işletme yönetiminin belirli

beyanlarıyla ilgili önemli yanlışlık riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesinde bağımsız denetçiye yardımcı olur.

(5) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulamaların ne ölçüde kullanılacağına karar verirken, bağımsız denetimi yapılan işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamın özelliklerini ve cevap vermesi beklenen ilgililerin doğrulama talebine ilişkin uygulamalarını göz önünde bulundurur.

(6) Dış kaynaklardan doğrulama tekniği çoğunlukla hesap bakiyeleri ve alt hesaplar ile ilgili olarak kullanılır, ancak kullanımları bunlarla sınırlı değildir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşma şartlarına veya gerçekleştirdiği işlemlere dair doğrulama talebinde de bulunabilir. Doğrulama talebi, anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılıp yapılmadığı, eğer varsa ilgili detayların ne olduğu gibi soruları içerecek şekilde düzenlenir. Dış kaynaklardan doğrulama tekniği:

a) Banka hesap bakiyeleri ve bankadaki işletme ile ilgili diğer bilgiler,

b) Ticari alacak bakiyeleri,

c) Üçüncü taraflarca işlenmek üzere veya konsinye olarak gümrüklü antrepolarda tutulan stoklar,

ç) Avukatlar veya finansörler tarafından emanet veya teminat olarak tutulan tapu senetleri,

d) Bilanço tarihi itibariyle işletmenin kayıtlarında izlenen, ilgili saklama kuruluşu nezdindeki sermaye piyasası araçları,

e) Alınan krediler ve

f) Ticari borç bakiyeleri

gibi, tutar ve hususların teyit edilmesi amacıyla kullanılır.

(7) Dış kaynaklardan doğrulama tekniği ile elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliği, bağımsız denetçinin bu tekniği uygularken kullandığı yöntemlere ve bu yöntemlerin etkinliğine bağlıdır. Doğrulamanın güvenilirliğini etkileyen unsurlar, bağımsız denetçinin doğrulama talebi ve gelen cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrolleri, doğrulamaya cevap verenlerin özellikleri ve cevaplar üzerinde işletme yönetiminin yönlendirmelerini veya cevapta yer alan kısıtlamaları içerir.

Doğrulama tekniklerinin, bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskine dair değerlendirmesiyle olan ilişkisi

MADDE 4 - (1) Bu Tebliğin "İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi" başlıklı 10 uncu Kısmı, önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmek için, bağımsız denetçinin iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasına ilişkin sorumluluklarını belirler.

(2) Bu Tebliğin "Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri" başlıklı 12 nci Kısmı, bağımsız denetimle ilgili yapılacak işlemlerin ve kullanılacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi için, bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskine karşı alacağı önlemler ve geliştirip uygulayacağı bağımsız denetim teknikleri ile ilgili sorumluluklarını ortaya koyar. Söz konusu Kısım, aynı zamanda, bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere bağımsız denetim tekniklerinin önemli nitelikteki her bir işlem türü, hesap bakiyesi ve dipnotlar ile bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalar için gerçekleştirilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Söz konusu temel bağımsız denetim teknikleri, finansal tablolara ilişkin işletme yönetimince sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar hakkında dış kaynaklardan doğrulamaların kullanılmasını da içerebilir.

(3) Önemli yanlışlık riski arttıkça, bağımsız denetçinin daha fazla, daha ikna edici, daha ilgili bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere, temel bağımsız denetim tekniklerini uygulaması gerekeceğinden, böyle durumlarda, dış kaynaklardan doğrulama tekniğinin kullanılması, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi bakımından etkili ve gereklidir.

(4) Önemli yanlışlık riski azaldıkça, bağımsız denetçinin temel bağımsız denetim tekniklerini kullanarak işletme yönetiminin beyanları ile ilgili elde etmesi gereken güvence seviyesi de azalır. Bu kapsamda, bir işletmenin geri ödeme planı olan ve anlaşma şartları, bağımsız denetçi tarafından önceki yıllarda teyit edilen bir kredisi mevcut olduğunda, kontrol testleri de dahil olmak üzere, yapılan çalışmalar kredi şartlarının değişmediğini ve kalan bakiye üzerindeki önemli yanlışlık riskinin düşük olduğunu ortaya koyuyorsa, bağımsız denetçi bakiyeyi kredi veren kuruluşla doğrulamak yerine temel bağımsız denetim tekniklerini yapılan ödemelerin test edilmesiyle sınırlı tutabilir.

(5) Olağandışı veya karmaşık işlemler, basit işlemlere oranla daha yüksek seviyede önemli yanlışlık riski taşıyabilir. Bir işletme, olağandışı veya karmaşık bir işlem gerçekleştirdiyse ve bu işleme özgü önemli yanlışlık riski seviyesi yüksek olarak değerlendiriliyorsa, bağımsız denetçi, işletme tarafından tutulan kayıtları ve belgeleri incelemenin yanı sıra, bu işlemlerle ilgili şartları diğer taraflarla doğrulama yapmak gerektiği hususunu da göz önünde bulundurur.

Dış kaynaklardan doğrulama gerektiren işletme yönetimi beyanları

MADDE 5 - (1) Bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Kanıtı" başlıklı 14 üncü Kısmı, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları; işlemler, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ve kamuya yapılan diğer açıklamalar bazında sınıflayarak, risk değerleme ve bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanıp uygulanması sırasında, işletme yönetiminin sunduğu bu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaların kullanılmasını zorunlu kılar.

Dış kaynaklardan doğrulama, bu bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalarla ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlayabilirken, finansal tablolar ile ilgili işletme yönetimin belirli bir beyanı konusunda uygun bir bağımsız denetim kanıtı sağlayabilmesi her durumda mümkün olmayabilir.

(2) Alacaklarla ilgili dış kaynaklardan elde edilen doğrulamalar, alacak bakiyesinin belirli bir tarihteki varlığına dair güçlü bir kanıttır. Doğrulama aynı zamanda dönemsellik prensibinin uygulanmasıyla ilgili de kanıt sağlar. Bununla birlikte, müşterilerin işletmeye olan borçlarını ödeyebilecek durumda olup olmadıklarına yönelik bir doğrulama talebi, işletme yönetiminin alacakların değerlemesi ile ilgili beyanları hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamaz.

(3) Benzer şekilde, üçüncü taraflarca konsinye olarak tutulan mallar olması durumunda, dış kaynaklardan doğrulama bu malların mevcudiyeti ile mallar üzerindeki hak ve yükümlülüklere dair uygun ve yeterli kanıtlar sağlarken, değerlemeyi destekleyecek kanıtları sağlamayabilir.

(4) Dış kaynaklardan doğrulamanın finansal tablolar ile ilgili işletme yönetiminin belirli bir beyanının bağımsız denetimi ile ne derece ilgili olduğu bağımsız denetçinin hangi bilgilerin doğrulanacağı konusundaki seçimine ilişkin amacından da etkilenir. Bu kapsamda, ticari borçların eksiksiz olduğuna ilişkin beyanların bağımsız denetiminde, bağımsız denetçinin kaydedilmemiş herhangi bir yükümlülük olmadığına dair bağımsız denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Dolayısıyla, kaydedilmemiş bir yükümlülüğü ortaya çıkarırken işletmenin ana tedarikçilerine doğrulama talebi göndermek suretiyle, alacak tutarı olmasa dahi alacak tutarlarıyla ilgili hesap ekstrelerini doğrudan bağımsız denetçiye göndermelerini istemek, ticari borçlar hesabında gözüken yüksek tutarlı bakiyeleri dikkate alarak gönderilen doğrulama taleplerinden genellikle daha etkili olur.

(5) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulama yoluyla yeterince cevaplanamayan işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalara ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde ederken, doğrulamaya yardımcı olacak veya doğrulama yerine kullanılacak diğer teknikleri göz önünde bulundurur.

Dış kaynaklardan doğrulama taleplerinin tasarımı

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulama taleplerini belirlenmiş olan bağımsız denetim amaçlarına göre şekillendirir. Doğrulama talepleri hazırlanırken, bağımsız denetçi işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları ve doğrulamanın güvenilirliğini etkileyebilecek faktörleri göz önünde bulundurur. Doğrulama talebinin şekli, önceki bağımsız denetim veya benzer çalışma tecrübeleri, doğrulanacak bilginin niteliği ve cevap vermesi hedeflenen taraf gibi faktörler, doğrulama yoluyla elde edilen kanıtın güvenilirliği üzerinde doğrudan etkide bulunacağından, doğrulama talebinin tasarımını etkiler.

(2) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulama talebini oluştururken, cevaplama oranını ve elde edilen kanıtın niteliğini etkileyebileceğinden, ilgili tarafça teyit edilecek bilginin niteliğini de göz önünde bulundurur. Bu kapsamda; ilgili tarafın bilgi sistemi tüm bir hesabın bakiyesi yerine tek tek işlemleri doğrulamanın daha kolay yapılabileceği bir nitelikte olabilir. Buna ilaveten ilgili taraflar, ticari alacakların toplam bakiyesi gibi bazı tip bilgileri doğrulayamayacak durumda iken, toplam bakiye içerisindeki fatura tutarlarını ayrı ayrı teyit edebilir durumda olabilirler.

(3) Doğrulama talebine muhatap olan taraflar, cevap için işletme yönetiminin izninin alınmasında ısrar ederlerse, bağımsız denetçi işletme yönetiminin verdiği izinle doğrulamayı gerçekleştirir.

Olumlu ve olumsuz doğrulama talepleri

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir bileşimini de kullanabilir.

(2) Dış kaynaklardan olumlu bir doğrulama talebi, ilgili tarafın, kendisine gönderilen bilgiyle olan mutabakatını bildirerek veya bir bilgiyi temin ederek her durumda bağımsız denetçiye cevap vermesini ifade eder. Olumlu doğrulama talebine verilen cevapların genellikle güvenilir bağımsız denetim kanıtı sağlaması beklenir. Buna karşın ilgili tarafın doğrulama talebindeki bilgiyi doğrulamadan cevaplayabilme riski vardır. Bağımsız denetçi genellikle bunun gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit edemeyebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi doğrulama talebini ilgili tutar veya başka bilgi ihtiva etmeden doğrulayan tarafa göndererek, söz konusu tutar ve bilgilerin doğrulayan tarafça temin edilmesi suretiyle riski azaltabilir. Diğer taraftan, bu tip "boş" doğrulama taleplerinin kullanılması, ilgili taraflar açısından ek bir gayret gerektirdiğinden, cevaplama oranı düşük olabilir.

(3) Dış kaynaklardan olumsuz bir doğrulama talebi, ilgili tarafın sadece gönderilen bilgiyle mutabık olmaması durumunda yanıt vermesini talep eder. Buna karşın, olumsuz bir doğrulama talebine cevap alınmadığı durumda, bağımsız denetçinin, doğrulama talebinin üçüncü tarafın eline geçtiğine ve talepte belirtilen bilginin üçüncü tarafça doğrulandığına dair herhangi bir açık kanıta sahip olmadığının farkında olması gerekir. Buna bağlı olarak, olumsuz doğrulama talepleri, olumlu doğrulama taleplerine oranla daha az güvenilir kanıt sağlar ve bağımsız denetçi olumsuz doğrulama talebini destekleyici olarak diğer bağımsız denetim tekniklerini uygulamayı da göz önünde bulundurur.

(4) Aşağıda belirtilen durumlarda, olumsuz doğrulama talepleri bağımsız denetim riskini makul bir seviyeye düşürmek için kullanılabilir:

a) Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinin düşük olması,

b) Çok sayıda ve düşük bakiyeli hesapların bulunması,

c) Beklenmeyen önemli sayıda hata bulunması ve

ç) Bağımsız denetçinin doğrulama talebinin ilgili taraflarca cevaplandırılmayacağına inanmasını gerektiren bir sebebin bulunmaması.

(5) Dış kaynaklardan olumlu ve olumsuz doğrulama teknikleri birlikte kullanılabilir. Bu kapsamda, toplam ticari alacak bakiyesinin; az sayıda büyük tutarlı bakiyeden ve çok sayıda düşük tutarlı bakiyeden oluşması durumunda, bağımsız denetçi büyük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumlu doğrulama talebiyle, düşük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumsuz doğrulama talebiyle teyit etmenin daha uygun olduğuna karar verebilir.

İşletme yönetiminin talepleri

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçinin belirli bakiyeleri veya diğer bilgileri doğrulamak istemesi ancak, işletme yönetiminin bunun gerçekleşmesini istemediği durumlarda, bağımsız denetçi, işletme yönetiminin böyle bir talepte bulunması için geçerli bir neden olup olmadığı hususunu göz önünde bulundurur. İşletme yönetiminin herhangi bir konuda dış kaynaklardan doğrulama tekniğinin uygulanmamasına dair talebinin uygun görülmesi halinde, bağımsız denetçi, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıt elde etmek için diğer bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

(2) İşletme yönetiminin talebinin geçerliliği bağımsız denetçi tarafından kabul edilmez ve doğrulama tekniğinin uygulanması engellenirse, bağımsız denetim kapsamı sınırlandırılmış olacağından, bağımsız denetçi bu durumun bağımsız denetim raporu üzerideki muhtemel etkisini dikkate almak zorundadır.

(3) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından sunulan nedenleri dikkate alırken, mesleki şüphecilik içinde hareket eder ve söz konusu talebin işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkındaki kanaatine olan etkisini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin talebinin, herhangi bir muhtemel hile ve usulsüzlük veya hatanın mevcudiyetini gösterip göstermediğini dikkate alır. Bağımsız denetçi ayrıca diğer bağımsız denetim tekniklerinin bu konuda yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayıp sağlayamayacağı hususunu da dikkate alır.

Doğrulama talebine cevap verenlerin özellikleri

MADDE 9 - (1) Bir doğrulamayla elde edilen kanıtın güvenilirliği, cevap veren tarafın yeterliliğine, bağımsızlığına, cevap verme yetkisine, doğrulanan hususla ilgili bilgisine ve tarafsızlığına bağlıdır. Bu nedenle, bağımsız denetçinin, doğrulama talebinin uygun kişiye yönlendirildiğinden emin olması gerekir. Bu kapsamda, işletmenin uzun vadeli kredisiyle ilgili bir koşulun ertelendiğinin doğrulanmasında, bağımsız denetçinin doğrulama talebini, kredi veren kuruluşta bu konuda bilgi sahibi olan ve cevap vermeye yetkili bir görevliye yönlendirmesi şarttır.

(2) Bağımsız denetçi, bazı tarafların doğrulama talebine dürüst ve tarafsız bir yanıt verip vermeyeceği hususunu da değerlendirir. Cevap veren tarafın yeterliliği, bilgisi, motivasyonu, cevap verme kabiliyeti ve isteği bağımsız denetçinin dikkatini çekebilir. Bağımsız denetçi bu bilgilerin, doğrulama talebinin tasarlanması, sonuçlarının değerlendirilmesi ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekli olup olmadığına karar verilmesi üzerindeki etkilerini dikkate alır. Bağımsız denetçinin, doğrulama talebinin, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı içerebilecek bir cevap almayı beklediği bir tarafa gönderildiğinden de emin olması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan ve işletmeye ekonomik açıdan bağımlı üçüncü bir tarafla gerçekleştirilmiş olağandışı yıl sonu işlemlerine rastladığında, üçüncü tarafın doğru olmayan bir cevap göndermeye meyilli olabileceği hususunu ayrıca değerlendirmek zorundadır.

İKİNCİ BÖLÜM
Dış Kaynaklardan Doğrulama Süreci

Doğrulama sürecinin kontrolü

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulama tekniğini uygularken, doğrulama talep edilecek tarafların belirlenmesi ve doğrulama taleplerinin hazırlanıp gönderilmesi ile cevapların alınması süreçleri üzerinde kontrol sahibi olmak zorundadır. Doğrulama sürecinin, doğrulama taleplerinin veya verilen cevapların ele geçirilmesi ve değiştirilmesi sonucu tarafsız olmayan bir şekilde sonuçlanması olasılığını en aza indirmek amacıyla bağımsız denetçi ve cevap vermesi beklenen taraflar arasında sağlıklı bir iletişim kurulmak suretiyle kontrolün sağlanması gereklidir. Doğrulama taleplerini gönderen bağımsız denetçinin, bu taleplerin ilgili taraflara ulaştığından ve doğrulama taleplerinde cevapların doğrudan kendisine gönderileceğinden emin olması gerekir. Bağımsız denetçi, cevapların, doğrulamaların gönderildiği taraflardan gelip gelmediği hususuna da dikkat alır.

Olumlu doğrulama talebine cevap verilmemesi

MADDE 11 - (1) Dış kaynaktan olumlu doğrulama talebine cevap alamaması durumunda, bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır. Diğer bağımsız denetim tekniklerinin, cevaplanmayan doğrulama talebinin amaçladığı, finansal tablolarla ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlar nitelikte olması gerekir.

(2) Cevap alınamayan durumlarda, bağımsız denetçi öncelikle ilgili tarafla irtibata geçerek doğrulama cevabını almaya çalışır. Bağımsız denetçi cevap elde edememesi durumunda, niteliği doğrulanması istenilen

hesap ve işletme yönetiminin beyanına göre değişen diğer bağımsız denetim tekniklerini kullanır. Söz konusu tekniklerle; müteakip nakit tahsilâtları, sevk irsaliyeleri veya diğer müşteri belgeleri incelenerek ticari alacakların mevcudiyeti; dönem sonuna yakın satışların incelenmesiyle dönem sonu işlemlerine ilişkin işletme yönetiminin beyanlarının tamlığı ve doğruluğu; müteakip nakit ödemeleri veya üçüncü taraflardan gelen ve işletme yönetimi beyanlarının varlığına kanıt teşkil eden mutabakatlar vasıtasıyla ticari borçların mevcudiyeti; ambar giriş fişleri gibi diğer kayıtların incelenmesi ile işletme yönetimi beyanlarının tamlığı hususlarında bağımsız denetim kanıtları toplanır.

Alınan cevapların güvenilirliği

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, alınan doğrulama cevaplarının güvenilir olmayacağına dair bir belirtinin söz konusu olup olmadığını göz önünde bulundurarak, cevabın doğruluğunu değerlendirip, endişeleri giderecek bağımsız denetim tekniklerini uygular. Bağımsız denetçi gönderilen cevabın kaynağını ve içeriğini doğrulamak için ilgili tarafla telefon yoluyla iletişim de kurabilir. Buna ek olarak, bağımsız denetçi, doğrulamaya ilişkin asıl teyidin doğrudan kendisine posta aracılığıyla gönderilmesini de talep edebilir. Faks veya elektronik posta gibi elektronik ortamda alınan cevapların kaynağının doğrulanması, sözlü teyitlerin ise, çalışma kağıtlarında belgelenmesi gerekir. Sözlü teyitte belirtilen bilgiler önemliyse, bağımsız denetçi ilgili taraflardan söz konusu bilgileri yazılı olarak doğrudan kendisine verilmesini talep eder.

İstisnaların nedenleri ve sıklığı

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi, doğrulama işlemi ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin, finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını sağlamadığı sonucuna varırsa, bağımsız denetim kanıtını elde etmek için ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak zorundadır. Bağımsız denetçi, bu konuda karara varırken:

a) Doğrulama ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin güvenilirliğini,

b) Niteliksel ve niceliksel sonuçları da dahil olmak üzere, istisnaların içeriğini ve

c) Diğer bağımsız denetim tekniklerinden elde edilebilecek kanıtları

dikkate alır.

(2) Bağımsız denetçi, bu değerlendirmelere dayanarak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için ek bağımsız denetim tekniklerine gerek olup olmadığını belirler.

(3) Bağımsız denetçi, cevap veren taraflarca raporlanan istisnaların nedenleri ve sıklığını da dikkate alır. Bir istisna, işletmenin kayıtlarındaki bir hatayı işaret ediyor olabileceğinden, bağımsız denetçinin istisnanın nedenlerini belirleyerek, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Bu istisna bir hatayı belirtiyorsa, bağımsız denetçi gereken bağımsız denetim kanıtını sağlayacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını tekrar gözden geçirir.

Doğrulama tekniği sonuçlarının değerlendirilmesi

MADDE 14 - (1) Bağımsız denetçi, dış kaynaklardan doğrulama tekniği sonuçlarının uygulanan diğer bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarıyla birlikte, bağımsız denetime konu finansal tablolar ile ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığı hususunu değerlendirmek zorundadır. Bağımsız denetçi, bu değerlendirmeyi yaparken, bu Tebliğin "Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri" ve "Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri" başlıklı 12 ve 19 uncu Kısımlarındaki hükümleri dikkate alır.

Dönem sonundan önce dış kaynaklardan doğrulama

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili işletme yönetiminin herhangi bir beyanını desteklemek için bağımsız denetim kanıtı elde ederken, doğrulamaları bilanço tarihinden önceki bir tarih itibariyle yaptığında, bu hususla ilgili olarak o tarihten bilanço tarihine kadar geçen dönemde söz konusu işletme yönetiminin beyanı ile gerçekleşen işlemlerin önemli ölçüde hatalı olmadığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine bağlı olarak, bağımsız denetçi bakiyeleri dönem sonu yerine, başka bir tarih itibariyle doğrulamaya karar verebilir. Bağımsız denetçi, dönemin bitimi öncesindeki diğer çalışmalarda olduğu gibi, dönemin geri kalan kısmına ait bağımsız denetim kanıtı elde etme ihtiyacını dikkate alarak çalışmalarını tamamlar.

ONYEDİNCİ KISIM
İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tabloların ilk kez bağımsız denetime tabi tutulduğu veya önceki döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminin başka bir bağımsız denetçi tarafından yapıldığı durumlarda, açılış bakiyelerinin bağımsız denetimine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçinin dönem başında mevcut olan şarta bağlı riskler ve yükümlülüklerden haberdar olması durumu da dahil olmak üzere, finansal tabloların ilk kez bağımsız denetime tabi tutulduğu veya önceki döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminin başka bir bağımsız denetçi tarafından yapıldığı durumlarda, bir önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanan ve önceki dönemlerde yapılan

işlemler ile önceki dönemde uygulanmış muhasebe politikalarının etkilerini yansıtan dönem başında mevcut açılış bakiyelerinin bağımsız denetimine ve raporlanmasına ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Açılış Bakiyelerinin Bağımsız Denetimine İlişkin Hususlar

İlk bağımsız denetim çalışmasında bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 3 - (1) İlk defa gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır:

a) Açılış bakiyelerinin, cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyecek yanlışlıklar içermediği,

b) Önceki dönem kapanış bakiyelerinin cari döneme doğru olarak taşındığı ve gerektiğinde yeniden düzeltildiği ve

c) Uygun muhasebe politikalarının tutarlı bir biçimde uygulandığı veya muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ele alınarak yeterli şekilde açıklandığı.

(2) Dönem başındaki mevcudiyetini gösteren ve önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanan döneme ilişkin açılış bakiyeleri, önceki döneme ilişkin işlemlerin ve uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır.

(3) İlk bağımsız denetim çalışmasında, bağımsız denetçi açılış bakiyelerini destekleyen kanıtları daha önceden elde edemez.

Bağımsız denetim teknikleri

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçinin açılış bakiyeleri ile ilgili olarak elde etmesi gereken kanıtların yeterliliği ve uygunluğu aşağıda belirtilen hususlara bağlıdır:

a) İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları,

b) Önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulup tutulmadığı, bağımsız denetimi yapıldıysa bağımsız denetim raporunun değişikliğe uğrayıp uğramadığı,

c) Cari dönem finansal tablolarının içerdiği hesapların yapısı ve taşıdığı önemli yanlışlık riski ve

ç) Cari dönem finansal tabloları bakımından açılış bakiyelerinin önemlilik seviyesi.

(2) Bağımsız denetçi açılış bakiyelerinin, uygun muhasebe politikaları ile ilgili uygulamaları yansıtıp yansıtmadığı ve bu politikaların tutarlı bir şekilde cari dönemde uygulanıp uygulanmadığını dikkate almak zorundadır. Muhasebe politikalarında veya bu politikaların uygulanmasında değişiklikler olması durumunda, bağımsız denetçi bunların uygunluğunu, doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve finansal tablolarda uygun şekilde gösterilip yeterli derecede açıklanıp açıklanmadığını da gözden geçirir.

(3) Önceki dönem finansal tablolarının başka bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından bağımsız denetime tabi tutulması durumunda, görevi devralan bağımsız denetim kuruluşu açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını, önceki dönem bağımsız denetçisinin çalışma kağıtlarını inceleyerek elde edebilir. Bu durumda, cari dönem bağımsız denetçisi, önceki bağımsız denetçinin mesleki yeterliliğini ve bağımsızlığını göz önünde bulundurur. Önceki dönem bağımsız denetçisine ait rapor değişikliğe uğramışsa, bağımsız denetçi değişikliğe uğrayan kısma cari dönemde özellikle dikkat eder.

(4) Bağımsız denetçi kendisinden önceki bağımsız denetçiyle irtibata geçmeden önce, bu Tebliğde belirlenen etik ilkeleri dikkate almak zorundadır.

(5) Önceki döneme ait finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulduğu ya da bağımsız denetçinin yukarda belirtilen bağımsız denetim tekniklerini kullanarak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edemediği durumlarda, bağımsız denetçi, bu maddenin izleyen fıkralarında belirtilen diğer bağımsız denetim tekniklerini uygular.

(6) Dönen varlıklar ve kısa vadeli borçları ilgilendiren bazı bağımsız denetim kanıtları, cari döneme ilişkin bağımsız denetim tekniklerinin bir parçası olarak elde edilebilir. Bu kapsamda, açılıştaki ticari alacak ve ticari borç bakiyelerinin cari dönem içerisinde tahsil edilmesi ve ödenmesi, bu bakiyelerin dönem başındaki mevcudiyeti, haklar ve yükümlülükler, tam olma ve değerleme hususlarıyla ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlar. Ancak, stoklar söz konusu olduğunda, bağımsız denetçinin dönem başındaki stokların mevcudiyeti hususundan emin olması daha zordur. Bu nedenle cari dönemde yapılan stok sayımının gözlemlenmesi ve sonuçların açılış bakiyelerine kadar mutabakatının yapılması, stokların açılış kalemlerine ait değerlemenin test edilmesi, brüt kar marjının ve dönemselliğin test edilmesi gibi, ilave bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması gerekli olup, söz konusu tekniklerin bileşimi ile yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanabilir.

(7) Bağımsız denetçi, maddi duran varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borçlar gibi duran varlıklar ile uzun vadeli borçlar için genellikle açılış bakiyelerini oluşturan kayıtları incelemekle birlikte, bazı durumlarda da söz konusu hesaplarla ilgili açılış bakiyeleri için üçüncü taraflardan doğrulama da talep edebilir. Diğer bazı durumlarda ise, bağımsız denetçi, ilave bağımsız denetim tekniklerine gereksinim de duyabilir.

Bağımsız denetim sonuçları ve raporlama

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, yukarıda belirtilen bağımsız denetim tekniklerini uyguladıktan sonra, açılış bakiyelerine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edememişse, bağımsız denetim raporunu aşağıda belirtilen hususlardan birini içerecek şekilde düzenler.

a) Şartlı görüşe örnek:

"31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle XXX YTL tutarındaki stokların fiziki sayımının, bağımsız denetçi olarak atanmamızdan önce yapılmasından dolayı, sayımı gözlemleyememiş bulunmaktayız. Dolayısıyla, 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle mevcut stok miktarları üzerinde uygulanan diğer bağımsız denetim teknikleri yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı oluşturmamaktadır.

Görüşümüze göre, fiziki stok sayımına katılmış olsaydık ortaya çıkması muhtemel ve açılış bakiyeleri üzerinde düzeltme gerektirebilecek durumlar haricinde, söz konusu finansal tablolar, YYY A.Ş.'nin 31 Aralık 20X2 tarihindeki gerçek finansal durumunu, bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu ve dönem sonu nakit akışlarını, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır."

b) Görüş bildirmekten kaçınma durumuna örnek;

"31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle XXX YTL tutarındaki stokların fiziki sayımının bağımsız denetçi olarak atanmamızdan önce yapılmış olmasından dolayı, stok sayımına katılamamış bulunmaktayız. Dolayısıyla, 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle mevcut stok miktarları üzerinde uygulanan diğer bağımsız denetim teknikleri yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamamaktadır.

Yukarıda belirtilen hususun YYY A.Ş.'nin 31 Aralık 20X2 tarihi itibariyle finansal durumu ve bu tarihte sona eren yıla ait finansal performansı ve nakit akımları açısından önem arz etmesi nedeniyle, YYY A.Ş.'nin bu tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları hakkında görüş bildirememekteyiz."

(2) Açılış bakiyeleri cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıklar içeriyorsa, bağımsız denetçi işletme yönetimini, yönetimin iznini aldıktan sonra da, varsa önceki dönem bağımsız denetçisini bilgilendirir. Yanlışlığın etkisi finansal tablolarda gerektiği gibi dikkate alınmamış ve açıklanmamışsa, bağımsız denetçi, durumun gerektirdiği şekilde şartlı ya da olumsuz görüş bildirir.

(3) Cari dönemdeki muhasebe politikaları açılış bakiyelerinde tutarlı bir şekilde uygulanmamış ve değişiklikler finansal tablolarda gerektiği gibi dikkate alınarak yeterli şekilde açıklanmamışsa, bağımsız denetçi, durumun gerektirdiği şekilde şartlı ya da olumsuz görüş bildirmek zorundadır.

(4) İşletmenin bir önceki döneme ait bağımsız denetim raporu şartlı veya olumsuz görüş içeriyorsa ya da görüş bildirmekten kaçınılması durumu söz konusu ise, bağımsız denetçi bunun cari dönem finansal tabloları üzerindeki etkisini göz önünde bulundurur. Bu kapsamda, stoklara ilişkin açılış bakiyelerinin belirlenememesi gibi, çalışma alanı sınırlamasının mevcut olduğu her durumda, bağımsız denetçinin, cari dönemde şartlı ya da olumsuz görüş bildirmesi veya görüş bildirmekten kaçınması gerekmeyebilir. Bununla birlikte, önceki döneme ait finansal tablolar hakkında verilen şartlı ya da olumsuz görüşün veya görüş bildirmekten kaçınılması durumunun cari dönem finansal tablolarıyla ilişkili ve önemli olması halinde, bağımsız denetçi, cari dönem bağımsız denetim raporunda şartlı ya da olumsuz görüş vermek veya görüş bildirmekten kaçınmak zorundadır.

ONSEKİZİNCİ KISIM
Analitik İnceleme Teknikleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetim sırasında analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesinde kullanılan ve ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan sapmaların ve dalgalanmaların soruşturulmasını da içeren analitik inceleme teknikleri ile bu tekniklerin risk değerlendirme ve ek bağımsız denetim tekniği olarak kullanılmasına ilişkin hükümleri kapsar.

BİRİNCİ BÖLÜM
Analitik İnceleme Tekniklerinin Nitelik ve Amaçları

Analitik inceleme tekniklerine ilişkin genel esaslar

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirme aşamasında, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla analitik inceleme tekniklerini uygulamak zorundadır. Analitik inceleme teknikleri bağımsız denetimin diğer aşamalarında temel bağımsız denetim teknikleri olarak da uygulanabilir.

Analitik inceleme tekniklerinin içeriği

MADDE 4 - (1) Analitik inceleme teknikleri, işletmeye ait finansal bilgilerin;

a) Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler,

b) Bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar veya amortisman gideri tahmini gibi bağımsız denetçinin beklentileri ve

c) İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri

ile karşılaştırılmasını içerir.

(2) Analitik inceleme teknikleri aşağıda belirtilen ilişkilerin göz önünde bulundurulmasını da gerektirir:

a) Brüt karlılık yüzdesi gibi, işletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler arasındaki ilişkiler ve

b) Çalışan sayısı ile personel giderleri arasındaki ilişkide olduğu gibi finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

(3) Yukarıda belirtilen inceleme tekniklerini uygulamak için birçok değişik yöntem kullanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmalardan, ileri derecede istatistikî teknikler kullanılarak gerçekleştirilen karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterir. Analitik inceleme teknikleri konsolide finansal tablolara, bölümlere ait finansal tablolara ve finansal bilgilerin münferit unsurlarına da uygulanabilir. Kullanılacak inceleme tekniklerinin seçimi, bunların hangi yöntemle ne seviyede kullanılacağı bağımsız denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır.

Analitik inceleme tekniklerinin amacı

MADDE 5 - (1) Analitik inceleme teknikleri:

a) İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerleme yöntemi olarak,

b) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testler yerine daha etkili veya etkin olduğunda bağımsız denetim teknikleri olarak ve

c) Bağımsız denetimin son aşamasında finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılır.

İKİNCİ BÖLÜM
Analitik İnceleme Tekniklerinin Kullanımına İlişkin Esaslar

Risk değerlendirme yöntemi olarak analitik inceleme teknikleri

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için, risk değerlendirme yöntemi olarak analitik inceleme tekniklerini uygular. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanması bağımsız denetçinin işletmeyle ilgili farkında olmadığı hususları ortaya çıkararak, diğer bağımsız denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde bağımsız denetçiye yardımcı olur.

(2) Risk değerlendirme yöntemi olarak analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında, satış hacmi ile satış alanının metrekaresi veya satılan malların miktarı arasındaki ilişki gibi, finansal ve finansal olmayan bilgiler kullanılır.

Temel bağımsız denetim tekniği olarak analitik inceleme teknikleri

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili önemli yanlışlık riskini azaltmak amacıyla, temel bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygular. Bağımsız denetçinin uygulayacağı temel bağımsız denetim teknikleri; detaylı testlerden, analitik inceleme tekniklerinden veya bunların her ikisinin bileşiminden oluşabilir. Belirli bir bağımsız denetim amacına ulaşmak için hangi bağımsız denetim tekniklerinin uygulanacağına dair karar, bağımsız denetim tekniklerinin önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir en düşük seviyeye indirmek konusundaki etkinliği ve verimliliği dikkate alınarak, bağımsız denetçinin mesleki kanaatine dayanılarak verilir.

(2) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygulamak için ihtiyaç duyduğu bilginin güvenilirliği ve mevcudiyeti ile işletme tarafından gerçekleştirilen benzer tekniklerin sonuçları hakkında işletme yönetimiyle görüşür. Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından kendisine sunulan analitik verilerin gerektiği gibi hazırlandığına emin olduğunda, bu bilgilerin kullanılması daha etkili olur.

(3) Analitik inceleme tekniklerinin temel bağımsız denetim tekniği olarak tasarlandığı ve uygulandığı durumlarda, bağımsız denetçinin aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurması gerekir:

a) Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu,

b) Kayıtlara alınan tutarlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya rasyoların hesaplanmasında kullanılan ve işletme içinde üretilen veya dışardan sağlanan verilerin güvenilirliği,

c) İstenilen güvence seviyesinde önemli yanlışlıkların tespitinde yararlanılan tahminlerin yeteri kadar isabetli olup olmadığı ve

ç) Kabul edilebilir nitelikteki beklenen değerlerle kayıtlı değerler arasında var olan farklılıklar.

Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu

MADDE 8 - (1) Analitik inceleme teknikleri, zaman içinde tahmin edilebilen büyük hacimli işlemlere uygulanır. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, veriler arasındaki ilişkinin var olduğu ve öngörülenden farklı koşulların ortaya çıkmaması durumunda bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayanır. Bu ilişkinin varlığı, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kapsadığı işlemlerin tam ve doğru olarak gerçekleştiğine dair bağımsız denetim kanıtı sağlar. Bununla beraber, analitik inceleme tekniklerine güven

duyulması, bağımsız denetçinin analitik inceleme tekniklerinin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma olasılığına ilişkin değerlendirmesine bağlıdır

(2) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi; bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygun olup olmadığına karar verirken; işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik seviyesi ile işletme yönetiminin beyanların niteliğini göz önünde bulundurur. Bu kapsamda; satış siparişi aşamasındaki iç kontrol zayıfsa, ticari alacaklarla ilgili bir sonuca ulaşabilmek için analitik inceleme tekniklerinden ziyade detay testlerine güvenilmesi gerekir.

b) Bağımsız denetim amacına yönelik diğer detay testler; aynı konuyla ilgili olarak detay testlerin uygulandığı durumlarda, analitik inceleme tekniklerinin uygulanması uygundur. Bu kapsamda, bağımsız denetçi tarafından ticari alacakların tahsil edilebilirliği incelenirken, dönem sonunu takip eden nakit tahsilatlar konusunda yapılacak detay testlere ek olarak, müşterilere ilişkin alacakların vadeleri konusunda analitik inceleme teknikleri de uygulanabilir.

Verilerin güvenilirliği

MADDE 9 - (1) Verilerin güvenilirliği, kaynağına ve yapısına bağlı olup, verilerin alındığı koşullardan etkilenir. Veriler, analitik inceleme tekniklerinde kullanılırken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır:

a) Bilginin kaynağı: Bilgi işletme dışında bağımsız kaynaklardan toplandığında daha güvenilirdir.

b) Bilginin karşılaştırılabilirliği: Özellik arz eden ürün üreten ve satan bir işletmenin verileri ile sektör bilgilerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekir.

c) Bilginin yapısı ve ilgisi: Bütçe rakamlarının, amaçların gerçekleştirilmesinden çok beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmesinde fayda vardır.

ç) Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller: Bütçenin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması süreçlerinin kontrol edilmesi gerekir.

(2) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygulamasında kullandığı bilgilerin hazırlanmasına dair kontrolleri test eder. Bu kontrollerin etkin olduğu durumlarda, bağımsız denetçi, bilgiye, dolayısıyla analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarına daha fazla güvenir. Finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontroller, diğer kontrol testleri ile ilişkili olarak test edilebilir. Bu kapsamda; bir işletme satış faturalarıyla ilgili kontrolleri oluştururken, sürecin içerisine satış adetlerinin kaydedilmesiyle ilgili kontrolleri de ekleyebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi, birim satışlar üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği testini, satış faturalarıyla ilgili kontrollerin işleyiş etkinliği testi ile birlikte gerçekleştirebilir. Bağımsız denetçi, bilginin daha önce bağımsız denetim testine tabi tutulup tutulmadığı hususunu da göz önünde bulundurur.

Beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığı

MADDE 10 - (1) İstenen güvence seviyesinde önemli yanlışlık riskini belirleyebilmek için, beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi sürecinde, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) Temel bağımsız denetim teknikleri ile beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi: Dönemler arası brüt kar marjı karşılaştırmasının, araştırma ve reklâm giderleri gibi, ihtiyari giderlerin karşılaştırılmasından daha fazla tutarlılık göstermesi beklenir.

b) Bilginin kısımlara ayrılabilme düzeyi: Bağımsız denetim teknikleri, finansal tablolar veya finansal bilgiler ile ilgili münferit bölümlere veya aynı işletmenin bölümlerinin finansal tablolarına uygulandığında, işletmenin finansal tablolarının tamamına uygulandığından daha etkili sonuçlar verir.

c) Finansal olan ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti: Bütçe ve tahminler gibi finansal bilgiler ile üretilen veya satılan ürün miktarı gibi finansal olmayan bilgiler analitik inceleme teknikleri tasarlanmasında kullanılırken, bu bilgilerin güvenilirliği de dikkate alınır.

Kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki kabul edilebilir farklılıklar

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini tasarlayarak uygularken beklentilerden farklılıkların ilave bir soruşturmaya gerek olmayacak bir seviyede bulunup bulunmadığı hususunu göz önünde bulundurur. Bu kararda, istenilen güvence seviyesindeki tutarlılık ve önemlilik etkili olur. Miktarın belirlenmesinde, belirli hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlar ile işletme yönetimince yapılan açıklamalardaki yanlışlıkların tutarının kabul edilemez bir düzeye ulaşabileceği hususunun göz önünde bulundurulması gerekir. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riski arttıkça, kayıtlı miktarlarla beklenen değerler arasındaki farklılık tutarını, ilave bir soruşturma gerektirmeyecek kabul edilebilir seviyeye indirmek suretiyle, istenilen güvence seviyesini arttırır.

(2) Bağımsız denetçi, temel bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygularken, bu Kısmın "Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu", "Verilerin güvenilirliği", "Beklentilerin yeterince doğru olup olmadığı" başlıklı maddelerinde belirtilen hususlar ile bu maddede yer alan farklılıklara ilişkin yukarıdaki fıkra hükümlerini ara dönemde de dikkate alır.

Dönem sonundaki genel gözden geçirmede uygulanan analitik inceleme teknikleri

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, işletmeye ilişkin kavrayışının genel olarak finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını test etmek ve genel bir görüş oluşturabilmek için, bağımsız denetimin sonunda veya bağımsız denetimin sonuna yakın bir zamanda analitik inceleme teknikleri uygulamak zorundadır. Söz konusu bağımsız denetim tekniğinin uygulanması sonucunda varılan değerlendirmeler, bağımsız denetim sırasında finansal tabloların her bir unsurunun bağımsız denetimi ile varılan sonuçların doğrulanması ve finansal tabloların kabul edilebilirliği ile genel bir sonuca ulaşılmasına yardımcı olmak amacıyla yapılır. Buna ilaveten, daha önce belirlenememiş önemli yanlışlık riskinin tespiti de bu aşamada yapılabilir. Bu durumda, bağımsız denetçinin, planlama sürecini ve bir kısım ya da bütün işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalara ilişkin risk değerlendirmelerini yeniden gözden geçirmesi gereklidir.

Olağandışı işlem ve olayların araştırılması

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygulayarak, önemli sapmalar ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsız ilişkiler veya tahmin edilen tutarlarda sapmalar tespit ettiğinde, konuyu araştırmak ve yeterli açıklama ve uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

(2) Olağandışı sapma ve ilişkilerin araştırılmasında öncelikle işletme yönetimiyle gerçekleştirilen görüşmelerle ilgili olarak, sonrasında da aşağıda belirtilen hususlarda inceleme yapılır:

a) İşletme yönetimi cevaplarının doğrulanması, bu kapsamda cevapların bağımsız denetçinin işletme ile ilgili bilgisiyle veya bağımsız denetim sırasında elde edilen diğer kanıtlarla karşılaştırılması ve

b) İşletme yönetiminin açıklama yapamadığı ya da yapılan açıklamanın yeterli olmadığı durumlarda, yapılan araştırmaların sonuçlarına bağlı olarak diğer bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma ihtiyacının gözden geçirilmesi.

ONDOKUZUNCU KISIM
Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetim örneklemesi tekniklerinin kullanımı ve bağımsız denetim kanıtı elde etmek için test edilecek kalemlerin seçilmesinde kullanılacak diğer yöntemlerle ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetim örneklemesi tekniklerinin kullanımı ve bağımsız denetim kanıtı elde etmek için test edilecek kalemlerin seçilmesine ilişkin istatistiki veya istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımlarına, örneğin oluşturulmasına, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasına, hataların tespitine ve örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin hükümleri içerir.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu Kısımda geçen kavramlar aşağıda tanımlanmıştır;

a) Ana Kütle: Örneklerin seçildiği ve bağımsız denetçinin hakkında bir sonuca ulaşmak istediği veri setinin tamamını ifade eder. Bir hesap bakiyesindeki ya da işlem türündeki birimlerin hepsi bir ana kütleyi oluşturur. Ana kütle, her biri ayrı olarak incelenen sınıf ya da alt sınıflara da bölünebilir.

b) Bağımsız Denetim Örneklemesi (Örnekleme): Bağımsız denetim tekniklerinin, tüm kalemlerin seçilme şansı olacak şekilde bir hesabın bakiyesi ya da işlem türü içerisindeki örneklemin %100'ünden daha azına uygulanmasını ifade eder. Bağımsız denetim örneklemesi, bağımsız denetçiye örnekleme yaptığı toplam veri ana kütlesiyle ilgili kanaate varma ya da sonuca ulaşmada yardımcı olmak için seçilen birimlerin bazı özellikleriyle ilgili bağımsız denetim kanıtı toplayarak değerlendirme imkanı sağlar. Bağımsız denetim örneklemesinde, istatistikî ya da istatistikî olmayan yaklaşımlar kullanılabilir.

c) Hata: Bu Kısım amaçları doğrultusunda, kontrol testleri uygulanırken ortaya çıkan kontrol sapmalarını veya detay testleri yapılırken ortaya çıkan yanlışlıkları ifade eder.

ç) İstisnai Hata: Belirlenmiş durumlar haricinde ortaya çıkmayan, dolayısıyla ana kütledeki hataları temsil etmeyen, tecrit edilmiş bir olay sonucunda meydana gelen hatayı ifade eder.

d) İstatistiksel Örnekleme: Örnekleme ile ilgili olarak, örneklerin tesadüfi seçimi ve örnekleme riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanımını içeren her türlü yaklaşımı ifade eder. Bu özellikleri içermeyen örnekleme yaklaşımı, istatistiki olmayan örnekleme olarak kabul edilir.

e) Kabul Edilebilir Hata: Bağımsız denetçinin ana kütlede kabul edebileceği azami hatayı ifade eder.

f) Örnekleme Birimi: Ana kütleyi oluşturan birimlerin her birini temsil eder. Mevduata ilişkin hesap dökümlerindeki çek listesi, banka ekstrelerindeki alacak kayıtları, satış faturaları veya ticari alacak bakiyeleri bu kapsamda değerlendirilir.

g) Örnekleme Dışı Risk: Örnek hacmi ile ilişkili olmayan herhangi bir sebepten dolayı bağımsız denetçinin hatalı bir sonuca ulaşmasına neden olan faktörlerden meydana gelen riski ifade eder. Bağımsız denetçi, yönlendirici olmaktan çok ikna edici nitelikteki bağımsız denetim kanıtlarına güvenmeyi gerekli gördüğünde, uygun olmayan bağımsız denetim tekniklerini kullanmak ya da bağımsız denetim kanıtlarını yanlış değerlendirmek suretiyle bir hatayı fark etmemiş olabilir.

ğ) Örnekleme Riski: Bağımsız denetçinin bir örneğe dayanarak ulaştığı sonucun, ana kütleye aynı bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması durumunda elde edilecek sonuçtan farklı olması ihtimalinden kaynaklanan riski ifade eder. Örneklemeden kaynaklanan iki tür risk mevcuttur.

1) Kontrol testi sırasında bağımsız denetçinin kontrol riskinin gerçekte olduğundan daha düşük olduğuna, detay testlerin uygulanması sırasında ise önemli bir hata mevcut olmasına rağmen hatanın mevcut olmadığı sonucuna varması riski. Bu tür riskin, bağımsız denetimin etkinliğini etkileyerek doğru olmayan bir bağımsız denetim görüşüne sebep olma ihtimali daha yüksektir.

2) Kontrol testi sırasında bağımsız denetçinin kontrol riskinin gerçekte olduğundan daha yüksek olduğu, detay testlerin uygulanması sırasında ise önemli bir hata mevcut olmamasına rağmen hatanın mevcut olduğu sonucuna varması riskini ifade eder. Bu tür risk, bağımsız denetimin verimini etkiler ve ulaşılan ilk sonuçların hatalı olduğunu ortaya koymak için ilave çalışma gerektirir.

h) Sınıflandırma: Her bir ana kütlenin benzer özelliklerine (genelde parasal değere) sahip örnekleme birimlerini içerecek şekilde ana kütleden alt gruplar oluşturma sürecini ifade eder.

ı) Toplam Hata: Sapmanın oranı ya da toplam yanlışlığı ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kanıtı Elde Edilmesinde Kullanılan Testler ve Karşılaşılan Riskler

Bağımsız denetim kanıtı

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetim kanıtı, kontrol testleri ve temel bağımsız denetim tekniklerinin uygun bileşiminin uygulanması sonucu elde edilir. Gerçekleştirilecek bağımsız denetim tekniklerinin türü, bağımsız denetim kanıtı toplamada uygulanacak bağımsız denetim örneklemesinin anlaşılması açısından önemlidir.

Risk değerlendirme teknikleri

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, risk değerlendirme tekniklerini, iç kontrol sistemi dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için kullanır. Bu teknikler, genellikle bağımsız denetim örneklemesinin kullanılmasını içermez. Bununla birlikte, bağımsız denetçi, kontrol testlerinin planlanarak uygulanması ile işletmenin kontrol tasarımlarının anlaşılması ve uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesi süreçlerini eşzamanlı yürütür.

Kontrol testleri

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, risk değerlendirme sürecine kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin beklentileri de dahil ettiğinde, kontrollerin testini de yapmak zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi iç kontrol sistemleri üzerindeki bilgisine bağlı olarak, bir kontrolün gerçekleşme düzeyini gösteren özellikleri ve aynı şekilde kontrolün faaliyet etkinliğinde sapmalar olduğuna işaret eden durumları belirleyerek, kontrolün amaca uygun olup olmadığını tespit eder.

(3) Kontrol testleri için yapılan bağımsız denetim örneklemesi genellikle, kontrol uygulamasının kontrolün yapıldığına ilişkin bir bağımsız denetim kanıtı sağladığı durumlarda uygundur. Satış faturasındaki, alacak kaydı yapılabileceğinin onaylandığını gösteren satış müdürünün parafı veya bilgi işlem sistemine veri girişinin onaylandığına ilişkin bağımsız denetim kanıtı bu kapsamda değerlendirilir.

Temel bağımsız denetim teknikleri

MADDE 7 - (1) Temel bağımsız denetim teknikleri tutarlarla ilgili olup, analitik inceleme teknikleri ve işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotların detay testleri olmak üzere iki çeşittir. Temel bağımsız denetim tekniklerinin amacı, finansal tablolarda ve bunlara ilişkin işletme yönetimi beyanlarında bulunan önemli yanlışlıkları tespit etmek için bağımsız denetim kanıtı elde etmektir. Detay testler uygulanırken, ticari alacakların mevcudiyeti gibi finansal tablolar ile ilgili bir tutarı doğrulamak ya da kullanılmayan stokların değeri gibi bir tutarla ilgili bağımsız bir tahminde bulunmak için, gerekli testleri uygulayarak bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere, bağımsız denetim örneklemesi veya diğer örnek seçme yöntemleri kullanılabilir.

Bağımsız denetim kanıtının toplanması sırasında göz önünde bulundurulacak riskler

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kanıtının toplanması sırasında, önemli yanlışlık riskini değerlendirmek için mesleki kanaatini kullanır ve bu riskin kabul edilebilir seviyeye düştüğüne emin olmak için, uygun bağımsız denetim teknikleri tasarlar.

(2) Örnekleme riski ve örnekleme dışı riskler, önemli yanlışlık riskinin unsurlarını etkileyebilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi kontrol testlerini gerçekleştirirken, ana kütledeki hata oranı kabul edilemeyecek derecede yüksek olduğu halde (örnekleme riski), örnekte hata bulmayıp, kontrollerin etkin biçimde çalıştığı sonucuna varabilir veya örnek içerisinde bağımsız denetçinin tespit edemediği (örnekleme dışı risk) hatalar bulunabilir. Bağımsız denetçi, tespit edememe riskini kabul edilebilir seviyeye düşürmek için farklı bağımsız denetim teknikleri kullanabilir. Niteliklerine bağlı olarak bu teknikler örnekleme riski ve/veya örnekleme dışı riske konu olabileceğinden bağımsız denetçi, uygun olmayan bir analitik inceleme tekniği (örnekleme dışı risk) seçerek veya gerçekte ana kütledeki hata kabul edilebilir tutardan fazla olmasına rağmen (örnekleme riski) detay test uygulayarak, sadece önemli olmayan yanlışlıkları bulabilir. Kontrol testleri ve detay testlerin her ikisi için de

örnek hacmini arttırarak örnekleme riskini azaltmak mümkünken, örnekleme dışı riskler ancak bağımsız denetim çalışmanın uygun şekilde planlanması, nezaret edilmesi ve gözden geçirilmesi ile azaltılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Bağımsız denetim kanıtı toplama teknikleri

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetim kanıtı toplama teknikleri, inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerini içerir. Uygun tekniklerin seçimi, şartlara bağlı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir husustur. Bu tekniklerin uygulanması genellikle bir ana kütleden test edilmek üzere örneklerin seçilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bağımsız denetim kanıtı toplamak için test edilecek kalemlerin seçimi

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini tasarlarken, test için kalemlerin seçiminde uygun yöntemleri belirler. Söz konusu yöntemler, aşağıdaki gibidir:

a) Örnekleme için ana kütlenin seçilmesi (%100 inceleme),

b) Belirli kalemlerin seçilmesi ve

c) Bağımsız denetim örneklemesi.

(2) Hangi yaklaşımın kullanılacağı kararı şartlara bağlı olup, bazı koşullarda yukarıda belirtilen yöntemlerden birinin ya da birkaçının kullanılması uygun olabilir. Hangi yöntemin ya da yöntemlerin kullanılacağına, finansal tablolar ile ilgili işletme yönetiminin açıklamalarına ilişkin önemli yanlışlık riskini ve bağımsız denetimin etkinliğini dikkate alarak karar verirken, bağımsız denetçinin, kullanılan yöntemlerin testlerin amacına ulaşması için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmede etkin olacağı konusunda bir kanaate varması gerekir.

Örnekleme için ana kütlenin tamamının seçimi

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, bir hesap bakiyesi veya işlem türünün oluşturduğu ana kütlenin tamamının ya da ana kütleye ait bir bölümün incelenmesinin uygun olacağı doğrultusunda bir karar verebilir. Kontrol testi uygulamalarında, % 100 inceleme çoğunlukla söz konusu olmamakla birlikte, detay testleri için yaygın olarak uygulanır. Bu kapsamda, ana kütlenin büyük değerde ve az sayıda kalemden oluştuğu, önemli bir risk bulunduğu ve diğer araçlarla yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanamadığı veya bir hesaplamanın tekrar tekrar yapılması ya da bilgi işlem sisteminin gerçekleştirdiği benzer işlemler nedeniyle bilgisayar destekli bağımsız denetim tekniklerinin kullanımının uygun olduğu durumlarda, örnekleme için ana kütlenin tamamı seçilir.

Belirli kalemlerin seçilmesi

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, işletme hakkında edindiği bilgileri, değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskini ve test edilen ana kütlenin özellikleri gibi faktörleri dikkate alarak, ana kütleden belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Belirli kalemlerin kanaate dayalı olarak seçimi, örnekleme dışı riski ortaya çıkarır. Seçilen belirli kalemler aşağıda belirtilen unsurları ihtiva edebilir:

a) Yüksek tutarlı veya önemli kalemler: Bağımsız denetçi, ana kütleden belirli kalemleri, söz konusu kalemlerin yüksek tutarlı ya da şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya hata geçmişi olması gibi diğer bazı özellikler sergilemesinden dolayı seçmeye karar verebilir.

b) Belirli bir tutar üzerindeki tüm kalemler: Bağımsız denetçi bir hesap bakiyesi veya işlem türüne ilişkin toplam tutarların önemli bir oranını doğrulamak için, tutarları belli bir rakamın üzerinde olan birimleri incelemeye karar verebilir.

c) Bilgi temin edecek kalemler: Bağımsız denetçi, işletmenin faaliyetine, işlemlerin niteliğine veya iç kontrol sistemlerine dair bilgi temin etmek için belirli birimleri seçip inceleyebilir.

ç) Kontrol faaliyetlerini test edecek kalemler: Bağımsız denetçi belirli bir kontrol faaliyetinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için belirli kalemleri kanaatini kullanarak seçip inceleyebilir.

(2) Bir hesap bakiyesi ya da işlem türü için belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, genellikle bağımsız denetim kanıtı toplamak için etkili bir yol olsa da, bağımsız denetim örneklemesini oluşturmaz. Bu yolla seçilen kalemlere uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları ana kütlenin tamamı için genellenemez. Bağımsız denetçi, ana kütlenin geri kalanının önemli olduğu durumlarda, bu kısımla ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etme ihtiyacını da göz önünde bulundurur.

Bağımsız denetim örneklemesi

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi, bir hesap bakiyesine ya da işlem türüne bağımsız denetim örneklemesi uygulamaya karar verebilir. Bağımsız denetim örneklemesi istatistikî ya da istatistikî olmayan örnekleme yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilir.

İstatistikî ve istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımları

MADDE 14 - (1) İstatistikî ya da istatistikî olmayan örnekleme yaklaşımlarından hangisinin kullanılacağına dair verilecek karar, bağımsız denetçinin belirli bir durumda yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını en etkin şekilde nasıl elde edeceğine dair mesleki kanaatine bağlıdır. Bu kapsamda, kontrol testlerinde, bağımsız denetçinin hataların niteliği ve nedenleriyle ilgili analizi, hataların olması ya da olmamasıyla ilgili

istatistiki analizden (hata sayısından) daha önemlidir. Böyle bir durumda istatistikî olmayan örnekleme en uygun yöntem olabilir.

(2) İstatistiki örneklemedeki örnek hacmi, olasılık teorisi veya mesleki kanaat kullanılarak belirlenebilir. Ancak, örnek hacmi istatistiki ve istatistiki olmayan yöntemleri birbirinden ayırmak için geçerli bir kriter değildir. Örnek hacmi, ek-11'de belirlenen faktörler göz önüne alınarak belirlenir. Benzer koşullarda, söz konusu eklerde belirtilen faktörlerin örnek boyutu üzerindeki etkisi, istatistiki veya istatistiki olmayan yaklaşım seçiminden bağımsız olarak, benzer nitelikte olur.

(3) Uyarlanan yaklaşım istatistiki örnekleme tanımına uymasa da, çoğu zaman, istatistiki yaklaşımın unsurları kullanılır. Bilgisayar tarafından oluşturulan tesadüfi sayıların kullanılması suretiyle tesadüfi seçim yapılması bu kapsamda değerlendirilir. Ancak, örnekleme riskinin istatistiki ölçümleri, sadece uyarlanan yaklaşımın istatistiki örnekleme özelliklerini göstermesi durumunda geçerlidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Örneklemeye İlişkin Hususlar

Örneğin oluşturulması

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim örneğini oluştururken, bağımsız denetim tekniğinin amacını ve örneğin seçileceği ana kütlenin niteliklerini göz önünde bulundurmak zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi öncelikle ulaşılması gereken belirli amaçlarla, bu amaçlara en iyi şekilde ulaşılmasını sağlayacak bağımsız denetim tekniklerinin bileşimini göz önünde bulundurur. Elde edilmesi istenen bağımsız denetim kanıtının yapısı ile bu kanıta özgü diğer özellikler ve muhtemel hata hallerinin dikkate alınması, bağımsız denetçiye örnekleme için hangi ana kütlenin kullanılacağı ve hangi hususların hata olarak kabul edileceğinin belirlenmesinde yardımcı olur.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniğinin amaçlarını dikkate alarak, hangi durumların hata sayıldığını belirler. Hata olarak belirlenen hususların açıklıkla ortaya konulması, yalnızca bağımsız denetim tekniğinin amaçlarıyla ilgili tüm durumların hata öngörülerinde göz önüne alındığından emin olunması açısından önemlidir. Bu kapsamda ticari alacakların mevcudiyetine ilişkin doğrulamada uygulanacak detay testi, ödemenin müşteri tarafından doğrulama tarihinden önce yapılmasına karşın işletme tarafından tahsilat kaydının bu tarihten hemen sonra yapılması durumunu hata olarak tanımlamaz. Ayrıca, müşteri hesapları arasında yanlışlıkla yapılan geçişler, toplam ticari alacak bakiyesini etkilemez. Bu nedenle, şüpheli hesaplar için ayrılan karşılıkların yeterliliğinin tespiti ya da bir yolsuzluk olayının değerlendirilmesi bağımsız denetimin diğer alanlarında büyük önem taşısa bile, bu tekniğin sonuçlarının değerlendirilmesinde bir hata olarak değerlendirmek uygun olmaz.

(4) Bağımsız denetçi, kontrol testlerini gerçekleştirirken, genellikle test edilen ana kütlede bulmayı beklediği hata oranı ve kontrol riski seviyesi hakkında değerlendirme yapar. Bu değerlendirme, bağımsız denetçinin ilgili kontrollerin tasarımı hakkındaki bilgisine, bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına ya da ana kütle içerisindeki az sayıda kalemin incelenmesine dayanır. Bağımsız denetçi, detay testler için de buna benzer bir şekilde ana kütle içerisinde bulunması beklenen olası hata tutarı hakkında değerlendirme yapar. Bu değerlendirmeler, bağımsız denetim örneğini oluştururken ve örnek hacmini belirlerken faydalıdır. Bu kapsamda, beklenen hata oranının kabul edilemeyecek kadar yüksek olması durumunda, normal olarak kontrol testleri gerçekleştirilmez. Buna karşın, detay teknikleri uygulanırken eğer beklenen hata tutarı yüksekse, %100 inceleme ya da yüksek örnek hacmini kullanmak uygun olabilir.

Ana Kütle

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetçi, ana kütlenin aşağıdaki özelliklere sahip olduğunu belirlemek zorundadır:

a) Uygunluk: Ana kütlenin, yapılacak testin yönünün dikkate alınmasını içeren bağımsız denetim tekniklerinin amacına uygun olması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin amacı ticari borçların olduğundan fazla gösterilip gösterilmediğini test etmekse, ticari borçlar listesi ana kütle olarak tanımlanabilir. Benzer şekilde, ticari borçların olduğundan az gösterilmesiyle ilgili bir testte, ana kütle ticari borçlar listesinden ziyade dönem sonrasındaki ödemeler, ödenmeyen faturalar, tedarikçi ekstreleri, eşleştirilmemiş satın alma raporları ya da ticari borçların olması gerekenden az gösterildiğine dair bağımsız denetim kanıtı sağlayacak diğer ana kütlelerden oluşur.

b) Tam olma: Bağımsız denetçi bir dosyadan ödeme makbuzlarını seçmek niyetindeyse, döneme ait bütün makbuzların dosyalandığından emin olmadan makbuzların tamamına dair bir sonuca ulaşamaz. Benzer şekilde, bağımsız denetçi, finansal raporlama dönemi süresince herhangi bir kontrol faaliyetinin etkili bir şekilde yürütülüp yürütülmediğine dair örnekleme yoluyla bir sonuca ulaşmak istediğinde, ana kütlenin tüm dönem boyunca ilgili tüm kalemleri içerdiği kanaatine varmak zorundadır. Aynı konuda farklı bir yaklaşım; topluluğu alt gruplara ayırmak ve yılın ilk on ayındaki kontrollerle ilgili sonuca ulaşmak için örnekleme yapmak ve geri kalan iki ay için de alternatif yöntemleri kullanmak ya da ayrı bir örneklem oluşturmak şeklinde olabilir.

(2) Bağımsız denetçi, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgiyi bağımsız denetim tekniklerini uygularken kullanmak istediğinde, bu bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

Gruplandırma

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetçinin ana kütleyi aynı özelliklere sahip farklı alt gruplara bölmesi, bağımsız denetimin etkinliğini arttırabilir. Gruplandırmanın amacı, her gruptaki birimlerin çeşitliliğini azaltmak, dolayısıyla örnekleme riskinde aynı oranda bir artış sağlamadan, örnek hacminin düşürülmesini mümkün kılmaktır. Gruplar, her örnekleme kaleminin sadece bir gruba ait olmasını sağlayacak şekilde, dikkatlice tanımlanır.

(2) Detay testler uygulanırken, bir hesap bakiyesi ya da işlem türü, genellikle parasal değerler kullanılarak gruplandırılır. Bu durum, bağımsız denetimin daha fazla olası hata ihtiva edebilecek yüksek tutarlı parasal kalemlere yönlendirilmesini mümkün kılar. Benzer bir şekilde, ticari alacakların değerlemesi test edilirken bakiyelerin vadelerine göre gruplandırılması gibi, ana kütlenin daha yüksek hata riski işaret eden belirli bir özelliğe göre gruplandırılması da mümkündür.

(3) Bir gruptaki örnek kalemlere uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları sadece o grubu oluşturan kalemlerle ilgili olarak öngörülebilir. Ana kütlenin tümünü kapsayacak bir sonuca ulaşmak için, bağımsız denetçinin, o ana kütleyi oluşturan diğer gruplarla ilgili önemli yanlışlık riskini göz önünde bulundurması gerekir. Bu kapsamda, bir ana kütledeki kalemlerin %20'si bir hesap bakiyesinin % 90'ını oluşturduğunda ve bağımsız denetçi bu kalemlerden bir örnek incelemeye karar verdiğinde, bu örnek sonuçlarını değerlendirirken hesap bakiyesinin geri kalan %10'undan ayrı olarak, %90'ı ile ilgili bir sonuca ulaşır.

Tutar ağırlıklı seçim

MADDE 18 - (1) Özellikle fazla gösterilen tutarların test edilmesinde, örnekleme birimini, hesap bakiyesini ya da işlem türlerini oluşturan belli bir parasal tutar olarak tanımlamak, detay testlerde genellikle daha etkili bir yaklaşımdır. Ticari alacaklar gibi bir ana kütle içinden belli bir parasal tutarı belirledikten sonra bağımsız denetçi, bu parasal tutarı ihtiva eden belirli kalemleri inceler. Bu yaklaşım, bağımsız denetim çalışmasının seçilme şansı daha fazla olan yüksek tutarlı kalemlere yönlendirilmesine sebep olur. Böylece, bağımsız denetim daha küçük örnek hacmiyle sonuçlandırılır. Bu yaklaşım, genellikle örnek seçimindeki sistematik yöntemlerde ve bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri ile ilgili kalemlerin seçiminde etkilidir.

Örnek hacmi

MADDE 19 - (1) Bağımsız denetçi, örnek hacmini belirlerken, örnekleme riskinin kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye indirilip indirilmediğini dikkate almak zorundadır. Örnek hacmi, bağımsız denetçinin kabul edebileceği örnekleme riski seviyesinden etkilenir. Bağımsız denetçinin kabul edebileceği risk düştükçe, örnek hacminin de o oranda artması gerekir.

(2) Örnek hacmi istatistik bazlı bir formülün uygulanması veya mevcut koşullarda objektif bir şekilde mesleki kanaatin kullanılmasıyla belirlenebilir. Örnek hacminin belirlenmesinde etkili olan faktörler ve örnekleme riski düzeyine ek-11 ve ek-12'de yer verilmiştir.

Örnek seçimi

MADDE 20 - (1) Bağımsız denetçi, ana kütle içerisinde örneklenebilecek tüm örnekleme birimlerinin seçilme şansı olduğu beklentisiyle örnek seçimini yapar. İstatistiki örnekleme, örneklenecek her birimin bilinen bir seçilme şansı olması için, örneklerin tesadüfi olarak seçilmesini gerektirir. Örnekleme birimleri, faturalar gibi fiziksel birimler olabileceği gibi, parasal kalemler de olabilir. Bağımsız denetçi, istatistiki olmayan örneklemede, kalemleri seçerken mesleki kanaatini kullanır. Örneklemenin amacı ana kütlenin tümüne ilişkin sonuçlar ortaya çıkarmak olduğundan, bağımsız denetçi ana kütleyi temsil edecek özelliklere sahip ve önyargılardan uzak örnekler seçmeye gayret eder.

(2) Örnek seçimindeki temel yöntemler; tesadüfi sayılar tablosu kullanılarak örnek seçimi veya bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri aracılığıyla, sistematik seçim ve tesadüfi seçim olarak belirlenebilir. Bu yöntemlerin her birine, ek-13'de yer verilmiştir.

Bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması

MADDE 21 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini seçilen her bir kalemle ilgili olarak belirlenen bağımsız denetim amacına uygun biçimde gerçekleştirir.

(2) Seçilen kalem, tekniklerin uygulanması için uygun değilse, söz konusu teknik başka bir kalem kullanılmak suretiyle uygulanır. Bu kapsamda, ödeme yetkisi ile ilgili test yapılırken geçersiz bir çek seçildiğinde, bağımsız denetçi, çekin hata oluşturmayacak şekilde doğru olarak iptal edildiğine ikna olursa, uygun şekilde seçilen başka bir kalemi inceler.

(3) Ancak, bağımsız denetçi, planlanmış bağımsız denetim tekniklerini, seçilmiş kaleme ilişkin belgelerin bulunmadığı durumda uygulayamayabilir. Bu kalem üzerinde başka bağımsız denetim teknikleri uygulanamazsa, bağımsız denetçi, bu kalemin genellikle hatalı olduğunu göz önünde bulundurur. Bu kapsamda, olumlu doğrulama talebine cevap verilmediği takdirde, bunu izleyen tahsilatların incelenmesi, diğer uygun bağımsız denetim tekniklerine örnek teşkil eder.

Hataların niteliği ve nedenleri

MADDE 22 - (1) Bağımsız denetçi, örnek sonuçlarını, tespit edilen hataların niteliği ve nedenleri ile bunların belirli bağımsız denetim amaçları ve bağımsız denetimin diğer alanları üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.

(2) Bağımsız denetçinin kontrol testlerini gerçekleştirirken temel amacı, esas alınan dönem boyunca kontrollerin etkili bir şekilde işlediğine ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmektir. Kontrollerin testi, bağımsız denetim altındaki dönemde kontrolün nasıl uygulandığı, uygulamadaki tutarlılık, kim tarafından ve hangi araçlar kullanılarak uygulandığı konularını içerir. Kontrollerin işleyiş etkinliği kavramı, işletme tarafından uygulanan kontrollerde bazı hataların olabileceğini kabul eder. Bununla birlikte, bu tür hatalar belirlendiğinde, söz konusu hususları anlayabilmek için bağımsız denetçi, özel sorgulama yaparak aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur.

a) Belirlenen hataların finansal tablolar üzerindeki doğrudan etkileri ve

b) İç kontrol sisteminin etkinliği ve işletme yönetiminin kontrolleri aşması nedeniyle hata ortaya çıktığında bunların bağımsız denetim yaklaşımı üzerindeki etkisi.

(3) Bu tür durumlarda, bağımsız denetçi, kontrol testlerini kullanmanın bağımsız denetim kanıtı açısından uygun bir temel sağlayıp sağlamadığını, ilave kontrol testlerinin gerekip gerekmediğini veya muhtemel yanlışlık riski için temel bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasına ihtiyaç olup olmadığını belirler.

(4) Bağımsız denetçi, ortaya çıkarılan hataları analiz ederken, işlemin türü, yeri, ürün hattı veya dönemi gibi hataların ortak bir özelliğe sahip olduğunu gözlemleyebilir. Bu tarz hatalar, bilinçli yapılmış ve muhtemel bir yolsuzluğu işaret ediyor olabileceğinden bağımsız denetçi böyle durumlarda söz konusu ana kütle içerisinde aynı özelliği gösteren tüm kalemleri belirlemeye ve o gruptaki bağımsız denetim tekniklerini genişletmeye karar verebilir.

(5) Bağımsız denetçi, bazen hatanın belirli durumlar hariç, tekrar etmeyen, tecrit edilmiş bir olaydan kaynaklandığı, dolayısıyla ana kütledeki benzer hataları temsil edemeyeceği, istisnai nitelikte olduğu kanaatine varabilir. Bir hatanın istisnai hata olarak dikkate alınabilmesi için, bağımsız denetçinin bu hatanın ana kütlenin tümünü temsil etmediğinden emin olması gerekir. Bağımsız denetçi, bu konudaki kararını, ilave bağımsız denetim teknikleri uygulayarak verir. İlave bağımsız denetim tekniklerinin, bağımsız denetçiye hatanın ana kütlenin geri kalan kısmını etkilemediğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak nitelikte olması gerekir. Bu kapsamda, hata, dönem içerisinde sadece bir gün gerçekleştiği bilinen bir bilgisayar arızasından kaynaklanabilir. Bu durumda bağımsız denetçi arızanın etkisini, örneğin o gün gerçekleştirilen belirli işlemleri inceleyerek, değerlendirir ve arıza nedenlerinin bağımsız denetim teknikleri ve sonuçları üzerindeki etkisini dikkate alır. Benzer şekilde, işletmenin bir birimindeki stokların değeri hesaplanırken yanlış bir formül kullanılması ile ortaya çıkan hatanın istisnai bir hata olduğuna kanaat getirebilmek için, bağımsız denetçinin işletmenin diğer birimlerinde doğru formülün kullanıldığından emin olması gerekir.

Hataların öngörülmesi

MADDE 23 - (1) Bağımsız denetçi, detay testleri uygularken, örnekte bulunan parasal hatalara göre ana kütle için öngörüde bulunur ve öngörülen hatanın belirli bağımsız denetim amaçları ve bağımsız denetimin diğer alanları üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi, ana kütle için toplam hatayı öngörmekle, hataların genel boyutunu belirlemeyi ve bunu kabul edilebilir hata düzeyi ile karşılaştırmayı amaçlar. Detay testleri için kabul edilebilir hata, kabul edilebilir yanlışlık tutarı olup, bağımsız denetçinin denetlenen her hesap bakiyesi veya işlem türü için kullandığı önemliliğe dair tutara eşit ya da ondan daha az bir tutarı ifade eder.

(2) Bir hata, istisna hata olarak kabul edilmiş ise, örnekteki hataların ana kütle için öngörülmesi sırasında, bu hata değerlendirme dışında tutulabilir. Ancak bu tip bir hatanın etkisi eğer hata düzeltilmediyse, istisnai olmayan diğer hataların ana kütle için öngörülmesi ile birlikte dikkate alınması gerekir. Bir hesap bakiyesi ya da işlem türü, gruplara bölünmüşse, hata her grup için ayrı olarak öngörülür. Her bir grup için öngörülen hata ve istisnai hatalar, hataların hesap bakiyesi veya işlem türü üzerinde muhtemel toplam etkisinin belirlenmesi için kullanıldığında birleştirilir.

(3) Kontrol testleri açısından, örnekteki hata oranı aynı zamanda ana kütledeki hata oranını temsil ettiğinden, ayrıca bir öngörü yapılmasına gerek yoktur.

Örnek sonuçlarının değerlendirilmesi

MADDE 24 - (1) Bağımsız denetçi örnek sonuçlarını değerlendirerek, ana kütlenin ilgili özelliklerine dair yapılan değerlendirmenin teyit edilip edilmediği ya da yeniden gözden geçirilmesinin gerekli olup olmadığını belirler. Kontrol testlerinin söz konusu olduğu durumda, ilk değerlendirme ilave bağımsız denetim kanıtları ile doğrulanmadıkça beklenmeyen yükseklikteki örnek hata oranı, belirlenmiş önemli yanlışlık riskini artırır. Detay testleri söz konusu olduğunda ise, örnekte var olan beklenmedik büyüklükteki bir hata tutarı, önemli bir yanlışlığın var olmadığına ilişkin başkaca bir bağımsız denetim kanıtı elde edilememesi durumunda, bağımsız denetçinin, ilgili hesap bakiyesi veya işlem türü ile ilgili önemli bir yanlışlık bulunduğu kanaatine varmasını gerektirir.

(2) Öngörülen hata ile istisnai hatanın toplamı bağımsız denetçinin kabul edilebilir olarak nitelendirdiği tutarın altında olmakla birlikte söz konusu tutara yakınsa, bağımsız denetçi örnek sonuçlarının ikna ediciliğini diğer bağımsız denetim teknikleri ile gözden geçirerek, ilave bağımsız denetim kanıtları elde etmenin uygun olacağına karar verebilir. Öngörülen ve istisnai hatanın toplamı bağımsız denetçinin ana kütle ile ilgili en iyi hata tahminidir. Ancak örnekleme sonuçları örnekleme riskinden etkilenir. Bu nedenle, en iyi hata tahmininin kabul edilebilir hataya yakın olduğu durumlarda, bağımsız denetçi, farklı örneklerin kabul edilebilir hata düzeyini aşan

farklı en iyi hata tahminini ortaya çıkarabileceğini dikkate almak zorundadır. Riskin değerlendirilmesinde diğer bağımsız denetim tekniklerinin kullanılması sırasında, ilave bağımsız denetim kanıtı elde edilir ise, risk de azalır.

(3) Örnek sonuçlarının değerlendirilmesi ana kütlenin özelliklerine ilişkin değerlendirmenin tekrar gözden geçirilmesi gerektiriyorsa, bağımsız denetçi:

a) Tespit edilen hatalar ile muhtemel diğer hataların araştırılmasını ve gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmasını işletme yönetiminden talep edebilir ve/veya

b) Ek bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını değiştirebilir. Bu kapsamda, kontrollerin testi sırasında, bağımsız denetçi örnek hacmini genişletebilir, alternatif bir kontrolü test edebilir ya da ilgili temel bağımsız denetim tekniklerini değiştirebilir ve/veya

c) Bu durumun bağımsız denetim raporu üzerindeki etkisini dikkate alır.

YİRMİNCİ KISIM
Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin bağımsız denetimi ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu kısım, işletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin bağımsız denetimine, bu kapsamda; işletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesine, hesaplamaların test edilmesine, daha önce yapılan muhasebe tahminlerinin gerçekleşen sonuçlar ile karşılaştırılmasına ve bağımsız nitelikteki tahminler kullanılarak bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin hükümleri içerir.

(2) Bu kısım, gelecek dönemlere ait finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanmak üzere hazırlanmamış olmakla birlikte, bu kısımda belirtilen bağımsız denetim teknikleri bu amaç için de kullanılabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Muhasebe Tahminlerine İlişkin Hususlar

Genel esaslar

MADDE 3 - (1) Muhasebe tahmini, kesin ölçüm yapılamayan durumlarda bir kalemin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesini ifade eder.

(2) Bağımsız denetçi muhasebe tahminleriyle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

(3) İşletme yönetimi, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerini yapmakla sorumludur. Bu tahminler, genellikle meydana gelmiş ya da meydana gelmesi muhtemel olaylara dair sonuçların belirsizlik gösterdiği durumlarda yapılır ve kanaat kullanılmasını içerir. Muhasebe tahminlerinin mevcut bulunduğu durumlarda, önemli yanlışlık riski daha yüksek olup, bağımsız denetçi, bu tahminler nedeniyle bağımsız denetim çalışmasında özel bir dikkat gerektiren düzeyde önemli yanlışlık riski olduğunu belirleyebilir.

(4) Tahmin yapılması gereken muhasebe kalemlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir:

a) Stokları ve ticari alacakları tahmin edilen gerçekleşebilir değerlerine indirmek için ayrılan karşılıklar,

b) Sabit kıymetlerin maliyeti üzerinden tahmin edilen ekonomik ömürlere göre amortisman ayrılması nedeniyle ortaya çıkan karşılıklar,

c) Gelir tahakkukları,

ç) Ertelenmiş vergiler,

d) Açılan tazminat davalarına ilişkin karşılıklar,

e) Devam eden inşaat sözleşmeleri sebebiyle ortaya çıkan zararlar ve

f) Kefalet ve garantiler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlara ilişkin karşılıklar.

Muhasebe tahminlerinin nitelikleri

MADDE 4 - (1) Bir muhasebe tahmininin belirlenmesi, tahmin yapılacak hususun niteliğine bağlı olarak basit ya da karmaşık bir süreç olabilir. Bu kapsamda, kira gideri tahakkuku basit bir hesaplamadan ibaretken, az hareket gören ya da ihtiyaç fazlası stok için ayrılacak bir karşılık cari verilerin ve gelecek satışlarla ilgili tahminlerin detaylı bir şekilde analizini gerektirdiğinden, bu karmaşık analiz ve hesaplamalarda özel bilgi ve mesleki kanaate ihtiyaç duyulabilir.

(2) Muhasebe tahminleri, sürekli olarak faaliyet gösteren rutin ya da sadece dönem sonunda çalışan rutin olmayan muhasebe sisteminin bir parçası olarak belirlenebilirler. Muhasebe tahminleri, çoğu zaman maddi duran varlıkların her bir alt grubu için standart amortisman oranlarının kullanılması veya garanti karşılıklarının hesaplanmasında satış gelirlerinin standart bir yüzdesinin kullanılması gibi deneyime dayalı hesaplamaların kullanılmasıyla yapılır. Böyle durumlarda, hesaplamanın işletme yönetimi tarafından düzenli aralıklarla gözden geçirilmesi gerekir. Varlıkların kalan ömürlerinin yeniden değerlendirilmesi veya fiili sonuçların tahmini sonuçlar ile karşılaştırılması ve gerekli ise hesaplamalarda düzeltme yapılması gözden geçirmeyi gerektiren süreçlerdir.

(3) Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizliğin olması ya da tarafsız bilginin bulunmaması, makul bir tahmin yapılmasını engelleyebilir. Bu durumda bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda değişiklik gerekip gerekmediği hususunu değerlendirir.

İşletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerine ilişkin önemli yanlışlık riski ile ilgili olarak uygulanabilecek bağımsız denetim teknikleri

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, bir muhasebe tahmininin, bulunduğu şartlar altında makul olup olmadığına ve gerekli olduğunda uygun şekilde açıklanıp açıklanmadığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edecek şekilde bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulamak zorundadır. Muhasebe tahminlerindeki önemli yanlışlık riskini gösteren bağımsız denetim kanıtları, finansal tablolarda yer alan diğer kalemlerdeki önemli yanlışlık riskini göstere bağımsız denetim kanıtlarına göre daha zor elde edilir ve daha az ikna edicidir. Bağımsız denetçinin, iç kontrol sistemi de dahil işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavraması, işletmenin muhasebe tahminleri ile ilgili önemli yanlışlık riskinin tespit edilerek değerlendirilmesine imkan verir.

(2) İç kontrol sistemleri de dahil olmak üzere, işletme yönetimi tarafından muhasebe tahminlerinde bulunulurken uygulanan yöntemlerin kavranması, bağımsız denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının bağımsız denetçi tarafından planlanması açısından önemlidir.

(3) Bağımsız denetçinin, muhasebe tahminlerinin bağımsız denetimi sırasında aşağıda belirtilen yaklaşımlardan birini ya da bunlardan birkaçının birleşimini benimsemesi gerekir:

a) Tahmin oluşturulurken işletme yönetimi tarafından kullanılan sürecin gözden geçirilmesi ve test edilmesi,

b) İşletme yönetimi tarafından hazırlanan tahminin ayrı bir bağımsız tahmin ile karşılaştırılması ve

c) Yapılan tahmin sonrasında bu tahmini doğrulayan dönem sonrası olayların incelenmesi.

İşletme yönetiminin kullandığı süreçlerin gözden geçirilmesi ve test edilmesi

MADDE 6 - (1) İşletme yönetiminin kullandığı süreçlerin gözden geçirilmesi ve test edilmesini kapsayan işlemler aşağıdaki gibidir:

a) Tahminin dayandırıldığı verilerin değerlendirilmesi ve varsayımların gözden geçirilmesi,

b) Tahminde yer alan hesaplamaların test edilmesi,

c) Önceki dönemlerde yapılan tahminlerin, mümkünse, o dönemlere ait gerçek sonuçlarla karşılaştırılması ve

ç) İşletme yönetiminin onay süreçlerinin gözden geçirilmesi.

Verilerin değerlendirilmesi ve varsayımların gözden geçirilmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, muhasebe tahminine esas teşkil eden verilerin doğru, eksiksiz ve konuyla ilgili olup olmadığını değerlendirmek zorundadır. İşletme tarafından üretilen veriler kullanıldığında, finansal raporlamayla ilgili olarak bilgi sistemi tarafından üretilen verilerle bu verilerin tutarlı olması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, garanti karşılıkları ile ilgili olarak, dönem sonunda halen garanti kapsamında bulunan ürünlerle ilgili verilerin, muhasebe sisteminde mevcut olan satış bilgisiyle uyumunu gözlemlemek suretiyle bağımsız denetim kanıtı elde eder.

(2) Bağımsız denetçi, işletme dışındaki kaynaklardan da bağımsız denetim kanıtı toplayabilir. Bu kapsamda; bağımsız denetçi, gelecekte beklenen satışlar çerçevesinde güncelliğini kaybeden stoklar için ayrılan karşılıkları incelerken, geçmiş satış seviyeleri, eldeki siparişler, pazarlama trendleri gibi işletme içi verileri incelemenin yanında, sektörce oluşturulan satış öngörüleri ve piyasa analizlerinden de bağımsız denetim kanıtı elde etmeye çalışabilir. Benzer bir şekilde, bağımsız denetçi, dava ve ihtilafların finansal boyutuna dair işletme yönetimi tahminlerini incelerken, işletmenin avukatlarıyla doğrudan irtibata geçer.

(3) Bağımsız denetçi, muhasebe tahminleri belirlenirken makul bir dayanak oluşturmak üzere, verilerin uygun şekilde toplanarak analiz edilip edilmediği hususunu değerlendirir. Alacakların yaşlandırılması analizi ve bir stok kalemi ile ilgili olarak geçmişteki ve gelecekteki kullanımlar esas alınarak elde bulunan stokların aylar itibarıyla kullanımına ilişkin öngörüler bu kapsamda sayılabilir.

(4) Bağımsız denetçi, işletme tarafından muhasebe tahminlerinde kullanılan temel varsayımların uygun bir dayanağa sahip olup olmadığını değerlendirmek zorundadır. Varsayımlar bazı durumlarda, gelecekteki enflasyon oranları, faiz oranları, istihdam oranları ve beklenen piyasa büyümesi gibi, sektör ve devlet istatistiklerine dayanır. Diğer durumlarda varsayımlar işletmeye özgü olup, işletme içerisinde oluşturulmuş verilere dayanır.

(5) Bağımsız denetçi, muhasebe tahminlerinin dayandığı varsayımları değerlendirirken, diğer unsurlar yanında muhasebe tahminlerinin;

a) Önceki dönemlerde gerçekleşen sonuçlara göre makul olup olmadığı,

b) Diğer muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımlarla tutarlı olup olmadığı ve

c) İşletme yönetimi planlarıyla tutarlı olup olmadığı

hususlarını da göz önünde bulundurur.

(6) Bağımsız denetçinin, değişikliklere karşı duyarlı, önemli yanlışlıklara sebep olabilecek ve kişisel kanaate bağlı varsayımlarla oluşturulan muhasebe tahminlerinin bağımsız denetimine özel bir önem vermesi gerekir.

(7) Özel teknikler içeren karmaşık tahmin süreçlerinde, bağımsız denetçinin bir uzman çalışmasından faydalanması da gerekebilir.

(8) Bağımsız denetçi işletme yönetimi tarafından muhasebe tahminlerinde kullanılan hesaplamaların uygunluğunu sürekli gözden geçirmek zorundadır. Böyle bir gözden geçirme bağımsız denetçinin işletmenin önceki dönemlere ait finansal tablolarına ait bilgisini, sektördeki diğer işletmeler tarafından kullanılan uygulamaları ve bağımsız denetçiye verildiği şekliyle yönetimin gelecekle ilgili planlarını yansıtır.

Hesaplamaların test edilmesi

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından kullanılan hesaplama yöntemlerini test etmek zorundadır. Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskine bağlı olan testlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı; muhasebe tahmininin hesaplanmasındaki karmaşıklık, tahmini oluştururken ilgili kontrol faaliyetlerini de kapsayacak şekilde işletmenin kullandığı yöntemlerin bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesi ve tahminin finansal tablolar açısından önemliliği gibi faktörlerden etkilenir.

Daha önce yapılan tahminlerin gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılması

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirmek üzere, önceki dönemlerde yapılan tahminleri o dönemlere ait fiili sonuçlarla karşılaştırır. Bu kapsamda bağımsız denetçi:

a) İşletmenin ilgili kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere tahmin yöntemlerinin genel olarak güvenilirliği hakkında bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi,

b) Tahmin hesaplamalarında herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğinin dikkate alınması ve

c) Önceki tahminlerle fiili sonuçlar arasındaki farkların rakamsal boyutunun belirlenip belirlenmediği ve gerektiğinde uygun düzeltme ve açıklamaların yapılıp yapılmadığı hususunun değerlendirilmesi

suretiyle işletme tahminlerinin sağlıklı olup olmadığı konusunda bir kanaate ulaşır.

İşletme yönetiminin onay süreçlerinin gözden geçirilmesi

MADDE 10 - (1) Önemlilik arz eden muhasebe tahminleri genel olarak işletme yönetimi tarafından incelenir ve onaylanır. Bağımsız denetçi, bu inceleme ve onayın uygun yönetim kademesi tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve muhasebe tahmini oluşturulmasını destekleyen belgelerin bağımsız denetim kanıtı olarak yer alıp almadığını gözden geçirmek zorundadır.

Bağımsız bir tahminde bulunulması

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, tahminde bulunarak ya da bağımsız bir tahmin elde ederek, işletme yönetimi tarafından hazırlanan muhasebe tahminleriyle bulgularını karşılaştırır. Bağımsız tahmin kullanıldığında, veri değerlendirilirken tahminin oluşturulmasında kullanılan hesaplama yöntemleri test edilerek, varsayımlar gözden geçirilir. Bu kapsamda, önceki dönemler için yapılan muhasebe tahminleri, o dönemlere ait fiili sonuçlarla da karşılaştırılır.

Bilanço tarihinden sonraki olayların incelenmesi

MADDE 12 - (1) Bilanço tarihinden sonra ancak, bağımsız denetimin bitmesinde önce gerçekleşen işlem ve olaylar, işletme yönetimi tarafından yapılan bir muhasebe tahminine dair bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir. Bağımsız denetçinin bu tür işlemleri ve olayları incelemesi, işletme yönetiminin muhasebe tahminini oluşturma sürecinin test edilmesi ihtiyacını ya da muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirirken bağımsız bir tahmin kullanılması ihtiyacını azaltarak ortadan kaldırabilir.

Bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesi

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi, işletme faaliyetlerine dair bilgisine dayanarak, tahminin makul olup olmadığı ve bağımsız denetim sırasında elde ettiği diğer bağımsız denetim kanıtlarıyla tutarlı bulunup bulunmadığına dair nihai bir değerlendirme yapmak zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan veri ve varsayımları etkileyen ve sonradan meydana gelen herhangi bir olay ya da işlem olup olmadığını gözden geçirir.

(3) Muhasebe tahminlerinin doğasında bulunan belirsizlikten dolayı, farkların değerlendirilmesi, diğer bağımsız denetim alanlarıyla karşılaştırıldığında daha zor olabilir. Bağımsız denetçinin mevcut kanıtlarla en iyi destekleyebildiği tahmin tutarı ile finansal tablolarda yer alan tahmin tutarı arasında fark bulunduğunda, böyle bir farkın düzeltme gerektirip gerektirmediği hususunun gözden geçirilmesi gerekir. Fark makul ise, bu kapsamda finansal tablolarda yer alan tutarlar beklendiği gibiyse, düzeltme gerekmeyebilir. Ancak, bağımsız denetçi, farkın makul olmadığına inanıyorsa, işletme yönetiminin tahminini tekrar gözden geçirerek düzeltmesini ister. İşletme yönetimi tahminini tekrar gözden geçirip düzeltme yapmayı reddederse, bu fark önemli bir yanlışlık olarak nitelendirilir ve diğer tüm yanlışlıklarla birlikte finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde dikkate alınır.

(4) Bağımsız denetçi, makul olarak kabul edilen bireysel farkların manipüle edilip edilmediğini tespit ederken, bu farkların toplam olarak finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olduğunu saptarsa, muhasebe tahminlerini bir bütün olarak ele almak suretiyle değerlendirme yapmak zorundadır.

YİRMİBİRİNCİ KISIM
Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tablolardaki makul değer hesaplamaları ve bunlara ilişkin kamuya yapılan açıklamalarla ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük ve özsermayenin bazı kalemleri ile ilgili olarak işletme yönetimince yapılan makul değer hesaplamaları, bunların sunumu, kamuya açıklanması, tutarlılığı ve uygunluğunun bağımsız denetçi tarafından doğrulanması, söz konusu hususların kontrolü sürecinde bağımsız denetçinin sorumlulukları ve uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin değerlendirilmesine ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamaları

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının finansal raporlama standartlarına uygun olduğuna dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin etmek zorundadır.

İşletme yönetiminin sorumluluğu

MADDE 4 - (1) İşletme yönetimi, finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamalarının yapılmasından ve açıklanmasından sorumludur. İşletme yönetimi, sorumluluğunun bir parçası olarak, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarını belirlemek için muhasebe ve finansal raporlama süreci oluşturur, uygun değerleme yöntemlerini seçer, kullanılan önemli varsayımları yeterli derecede destekleyecek kanıt oluşturur, değerlemeyi hazırlar ve makul değer hesaplamasının finansal tablolardaki sunumu ve açıklamalarının finansal raporlama standartlarına uyguluğunu sağlar.

Makul değer hesaplamaları

MADDE 5 - (1) Makul değer hesaplamaları da dahil tahmine dayalı birçok hesaplama kesin değildir. Piyasa bilgisi olmadan veya sözleşmeye dayalı nakit akımları söz konusu değil iken, makul değer tahmini yapıldığında, hem zamanlama hem de miktar açısından belirsizlik söz konusudur. Makul değer hesaplamaları, sonucu kesin olmayan ve zaman içerisinde değişime maruz kalacak geleceğe yönelik durumlar, işlemler ya da olaylarla ilgili varsayımlara da dayanabilir. Bağımsız denetçinin bu varsayımlarla ilgili görüşü, bağımsız denetim sırasındaki mevcut bilgilere dayanır ve bağımsız denetçi bağımsız denetim sırasında bilgisi olması halinde işletme yönetiminin kararları ya da makul değer hesaplamaları ve açıklamalarına dair varsayımlar üzerinde önemli etkileri olabilecek geleceğe dair şartlar, işlemler ve olayları tahmin etmekle sorumlu değildir. Makul değer hesaplamalarında kullanılan varsayımlar, diğer muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımlara benzer niteliktedir.

İşletmenin sürekliliği varsayımı

MADDE 6 - (1) Makul değer hesaplamalarında, işletmenin sürekliliği, tasfiye ihtiyacı ya da tasfiyeye gerek olmadığı, faaliyetlerinin önemli biçimde azalmayacağı ya da olumsuz şartlarda bir işlemde bulunmadığı varsayılır. Bu kapsamda, istenilmeden yapılmış bir tasfiye ya da borca karşılık yapılan bir satışta ödenecek ya da tahsil edilecek tutar, makul değer olamaz. Ancak, finansal raporlama standartları çerçevesinde, işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin makul değerleri belirlenirken mevcut ekonomik koşullar ve işletmenin faaliyet durumunun göz önünde bulundurulması gerekir. Bu kapsamda, işletmenin belirli hedeflerine uygun olarak bir varlığın ivedilikle elden çıkarılması süreci, bu varlığın makul değerinin belirlenmesi ile yakından ilgili olabilir.

Varlık ve yükümlülüklerde makul değer hesaplanması

MADDE 7 - (1) Bazı varlık ve yükümlüklere ilişkin makul değer hesaplaması, nispeten kolay olabilir. Bu kapsamda, alım-satım fiyatları konusunda güvenilir bilgi sağlayan ve kolaylıkla ulaşılabilen aktif ve açık piyasalarda alım-satıma konu olan varlıklar, bu duruma örnek olarak verilebilir. Diğer bazı varlıkların aktif bir piyasası olmadığından veya makul değerinin türev araçlarda olduğu gibi işletme yönetimi tarafından tahmin edilmesi gerektiğinden, makul değerlerinin hesaplanması daha karmaşık olabilir. Makul değerin tahmini, öngörülere dayalı ve indirgenmiş nakit akımı üzerine kurulmuş bir model gibi değerleme modelleri kullanılmak veya bağımsız değerleme yapan bir uzmandan yardım alınmak suretiyle yapılabilir.

Makul değer hesaplamasının mümkün olmaması durumunda gözden geçirme

MADDE 8 - (1) Bir kalemle ilgili belirsizlik olması veya objektif verinin mevcut olmaması ya da makul bir tahmin yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda bu Tebliğde düzenlenen standartlara uygun olarak olumlu görüş dışında nasıl bir görüş açıklanması (olumsuz veya şartlı görüş açıklanması ya da görüş bildirmekten kaçınılması) gerektiği hususunu gözden geçirmek zorundadır.

İKİNCİ BÖLÜM
İşletmenin Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamalarını Oluşturma Süreci ve

İlgili Kontrol Yöntemlerinin Anlaşılması ve Riskin Değerlendirilmesi

Riskin belirlenmesi sürecinde göz önüne alınacak hususlar

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde ve yapılan açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin tespit etmek ve ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulamak amacıyla, işletmenin makul değer hesaplamaları ve açıklamalarını oluşturma sürecini ve ilgili kontrol faaliyetlerini kavramak zorundadır.

(2) İşletme yönetimi, makul değer hesaplamalarını belirlemek için bir muhasebe ve finansal raporlama süreci kurmakla yükümlüdür. Bazı durumlarda makul değerin hesaplanması süreci, işletme yönetimi tarafından işletmenin sahip olduğu menkul kıymetlerin makul değerini belirlemek için yayınlanmış fiyatların referans alınmasında olduğu gibi, basit ve güvenilir olabilir. Ancak, bazı makul değer hesaplamaları niteliği gereği diğerlerinden daha karmaşık olup, gelecekte meydana gelecek olaylar ve bunların sonuçları ile ilgili belirsizlikler içerebileceğinden, hesaplama sürecinin bir parçası olarak kanaat kullanımı gerektiren varsayımlarda bulunulabilir. Bağımsız denetçinin, sürecin karmaşıklığı da dahil olmak üzere değerleme sürecini kavraması, ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesinde yardımcı olur.

(3) Bağımsız denetçi, işletmenin makul değer hesaplamaları ve açıklamalarını oluşturma sürecini kavramak için örnek olarak aşağıda belirtilen hususları dikkate alır:

a) İşletmede işlemlerin yürütülmesinden sorumlu kişiler ile değerleme yapılmasından sorumlu kişilerin görevlerinin ayrılması ve işlemlerle ilgili verilerin kontrolünün sağlanması gibi, makul değer hesaplamalarını belirleme sürecinde kullanılan kontrol faaliyetleri,

b) Makul değer hesaplamalarını belirleyen kişilerin deneyim ve uzmanlığı,

c) Bilgi teknolojisinin süreçteki rolü,

ç) Makul değer hesaplaması ve açıklaması gerektiren hesap ve işlemlerin, rutin ve tekrarlayan veya rutin olmayan ya da alışılmamış işlemlerden meydana gelip gelmediği hususu,

d) İşletme sürecinin makul değer hesaplama hizmeti veren bir hizmet kuruluşuna ya da değerlemeyi destekleyen verilere ne ölçüde dayandırıldığı,

e) İşletmenin uzmanlara ait çalışmaları, makul değer hesaplamaları ve finansal tablolardaki açıklamalarında ne ölçüde kullandığı,

f) Makul değer belirlenirken kullanılan işletme yönetiminin önemli varsayımları,

g) İşletme yönetiminin varsayımlarını destekleyen belgeler,

ğ) İşletme yönetiminin varsayımlarını geliştirmek ve uygulamak ve bu varsayımlardaki değişimleri izlemek için kullanılan yöntemler,

h) Onay süreçleri dahil, değerleme modelleri ve ilgili bilgi sistemlerindeki değişim kontrolleri ve güvenlik yöntemlerinin bütünlüğü ve

ı) Değerleme modellerinde kullanılan verilerin tutarlılığı, zamanında oluşumu ve güvenilirliği üzerindeki kontroller.

(4) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskini tanımlayarak değerlendirmek ve bu kapsamda ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için, iç kontrol sistemini, işletmenin makul değer hesaplamaları ve açıklamaları ile ilgili iç kontrol sisteminin unsurlarını ve özellikle kontrol faaliyetlerini kavramak zorundadır.

(5) Bağımsız denetçi, işletmenin makul değer hesaplaması ve finansal tablolardaki açıklamalarını oluşturma sürecini kavradıktan sonra, ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için önemli yanlışlık riskinin değerlendirmesini yapar.

(6) Makul değer hesaplamalarının önemli yanlışlıklara neden olma olasılığı, doğal bir risktir. Bu kapsamda, ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı, makul değer hesaplamalarının yanlış olma olasılığına ve makul değer hesaplamalarına ilişkin sürecin göreli olarak basit ya da karmaşık olmasına bağlı olarak değişir.

(7) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamaları ile ilgili olarak tespit ettiği önemli yanlışlık riski yüksekse, bağımsız denetim çalışmasında daha dikkatli bir değerlendirme yapmak zorundadır.

(8) Makul değer hesaplamaları çoğu zaman işletme yönetiminin taraflı kanaatlerini içerdiğinden, uygulanabilir kontrol faaliyetlerinin niteliklerini de etkiler. Makul değerlere ilişkin muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçları arttıkça, makul değer hesaplamalarının önemli yanlışlıklara sebep olma riski de artar. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskini değerlendirirken, bu tür durumlarda ortaya çıkabilecek kontrollerin kendine özgü sınırlamalarını göz önünde bulundurur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Makul Değer Hesaplamaları ve İlgili Açıklamaların Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Makul değer hesaplamaları ve ilgili açıklamaların finansal raporlama standartlarına uygunluğu

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve finansal tablolardaki açıklamaların, finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçinin finansal raporlama standardının gereklilikleri, işletmenin faaliyetleri, sektör ve diğer bağımsız denetim sonuçlarına dair bilgisi, makul değer hesaplaması gerektiren varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesinin ve makul değer hesaplamaları ile önemli belirsizliklere ait açıklamaların finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadıklarının değerlendirilmesinde kullanılır.

(3) İşletmenin makul değer hesaplamalarının, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun ve bağımsız denetim kanıtlarının değerlendirilmesi, kısmen bağımsız denetçinin işletmenin faaliyetleri hakkındaki bilgisine dayanır. Bu durum, özellikle varlık ve yükümlülükler ya da değerleme yönteminin oldukça karmaşık olduğu hallerde geçerlidir. Devam eden araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ya da işletme birleşmelerinde edinilen maddi olmayan duran varlıkların makul değerinin hesaplanması, finansal raporlama standartlarına da uygun olmaları durumunda, işletmenin ve faaliyetlerinin niteliğinden etkilenen bazı özel hususların göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Ayrıca, bağımsız denetçinin işletme faaliyetleri hakkındaki bilgisi, diğer bağımsız denetim teknikleri ile birlikte, işletme yönetiminin finansal raporlama standartlarına uygun bir makul değer hesaplaması yaparak ortaya çıkarması gereken değer düşüklüğünün belirlenmesinde bağımsız denetçiye yardımcı olur.

Finansal raporlama standartlarında tanımlanmış makul değer hesaplama yönteminin bulunması

MADDE 11 - (1) Makul değer hesaplamasına ilişkin yöntemin finansal raporlama standartlarında tanımlandığı durumlarda; bir menkul kıymetin makul değerinin bir değerleme yöntemi yerine piyasa fiyatları kullanılarak hesaplanması gerektiğinde, bağımsız denetçinin makul değer hesaplamasının söz konusu yönteme uygun olup olmadığını göz önünde bulundurması gerekir.

(2) Finansal raporlama standartları, makul değerin varlık ve yükümlülükler için güvenilir şekilde ölçülebileceğini varsayar. Ancak, bir varlık ya da yükümlülüğün aktif bir piyasada kote edilmiş fiyatının bulunmadığı ve makul değerin tahmini için kullanılan diğer yöntemlerin uygun olmadığı ya da kullanılamaz olduğu durumlarda, bu varsayım geçersiz olabilir. İşletme yönetimi, makul değerin güvenilir şekilde hesaplanabildiği varsayımının geçersiz olduğunu belirlediği durumlarda, bağımsız denetçi, bu hususun finansal raporlama standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin etmek zorundadır.

Makul değer hesaplaması ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplanması

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartlarına uygun olarak makul değer hesaplama ve açıklamalarını ilgilendiren, işletmenin belirli amaçları doğrultusundaki planları ve bunları gerçekleştirebilme kabiliyeti ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak zorundadır.

(2) İşletme yönetimi bir varlık ya da yükümlülükle ilgili, makul değerdeki değişimlerin finansal tablolarda nasıl raporlanıp sunulacağı ve kamuya açıklanma şartlarının belirlenmesiyle ilgili kriterleri oluşturmak zorundadır. İşletme yönetiminin niyeti, işletmenin makul değer uygulamalarının belirlenmesi açısından önemlidir. İşletme yönetimi, belirli varlık ve yükümlülüklerle ilgili planlarını ve niyetlerini genellikle belgelendirir. İşletme yönetiminin niyetine dair edinilecek bağımsız denetim kanıtının kapsamı mesleki kanaati ilgilendiren bir husus olmakla birlikte, bağımsız denetim teknikleri genellikle işletme yönetimi ile yapılan görüşmelerde alınan cevapların uygun şekilde doğrulanmasını içerir. Doğrulama aşağıda belirtilen şekillerde yapılabilir:

a) İşletme yönetiminin varlık ve yükümlülüklerle ilgili geçmişte belirttiği niyetlerin gözden geçirilmesi,

b) Yazılı planların ve uygun olduğu durumlarda bütçe, gündeme ilişkin belgeler gibi diğer yazılı belgelerin incelenmesi,

c) İşletme yönetiminin belirli bir tavır izlemeyi seçtiği durumlarda belirtilen sebeplerin gözden geçirilmesi ve

ç) İşletmenin sözleşmeye bağlı taahhütlerinin sonuçları da dahil olmak üzere, ekonomik durumu göz önüne alınarak işletme yönetiminin belirli bir iş programını gerçekleştirme kabiliyetinin değerlendirilmesi.

(3) İşletme yönetiminin belirli işlemleri gerçekleştirebilmesi, finansal raporlama standartları çerçevesinde makul değerin kullanılıp kullanılmamasına bağlı olarak tanımlanmış ise, bağımsız denetçi bu hususu göz önünde bulundurur.

Makul değer hesaplamasında kullanılan alternatif yöntemlerin uygunluğu

MADDE 13 - (1) Finansal raporlama standartlarında makul değerin hesaplanması için alternatif yöntemlerin bulunduğu ya da bir hesaplama yönteminin tanımlanmadığı durumlarda, bağımsız denetçi, hesaplamanın mevcut şartlar altında finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) Hesaplama yönteminin mevcut şartlar altında uygun olup olmadığının değerlendirilmesi, mesleki kanaat kullanımını gerektirir. İşletme yönetimince finansal raporlama standartlarında bulunan alternatif değerleme yöntemlerinden birinin seçilmesi halinde, bağımsız denetçi işletme yönetiminin seçim mantığını, işletme yönetimi ile bu değerleme yöntemini seçme nedenlerini görüşerek kavrar. Bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır:

a) İşletme yönetiminin, finansal raporlama standartlarında belirtilmişse, seçilen yöntemi destekleyecek kriterleri yeterince değerlendirerek, doğru olarak uygulayıp uygulamadığı,

b) Değerleme yönteminin, değerleme yapılan varlık veya yükümlülüğün niteliği ile finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı ve

c) Değerleme yönteminin, işletmenin bulunduğu sektör ve ortama uygun olup olmadığını.

(3) İşletme yönetimi, farklı değerleme yöntemlerinin sonuçlarının birbirinden önemli ölçüde farklı olduğunu tespit ederse, bağımsız denetçi, işletmenin makul değer hesaplamalarını incelerken bu farklılıkların nedenlerinin işletme tarafından nasıl incelendiğini değerlendirir.

Makul değer hesaplama yöntemlerinin tutarlılığı

MADDE 14 - (1) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplama yöntemlerinin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) İşletme yönetimi, belirli bir değerleme yöntemini seçtikten sonra, bağımsız denetçi işletmenin bu yöntemi makul değer hesaplamasında tutarlı olarak kullanıp kullanmadığını, eğer tutarlı olarak kullandıysa bu tutarlılığın işletmeyi etkileyen ortam ya da durumlardaki muhtemel değişiklikler ya da finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda, uygun olup olmadığını değerlendirir. İşletme yönetimi değerleme yöntemini değiştirdiyse, bağımsız denetçi, işletme yönetiminin yeni yöntemin daha uygun bir hesaplama bazı sağladığını yeterli derecede izah edip edemediği ya da değişimin finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı hususlarını göz önünde bulundurur. Bu kapsamda, aktif piyasası bulunan varlık ve yükümlülükler için makul değer tahmininde indirgenmiş nakit akımları yönteminin uygulanması uygun değildir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Uzman Çalışmasının Kullanımı

Uzman çalışmasına ihtiyacın tespiti

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetçi, makul değere ilişkin bağımsız denetim tekniklerini planlayıp uygularken uzman çalışmasına ihtiyaç olup olmadığına, kendi yetenek ve bilgisini göz önünde bulundurmak suretiyle karar verir. Uzman görüşünden yararlanılmasına karar vermesi halinde, bağımsız denetçinin, böyle bir çalışmanın bağımsız denetimin amaçları ve bağımsız denetim kanıtları açısından yeterli olduğundan emin olması gerekir.

Uzman çalışması kullanımının planlanmasında dikkat edilecek hususlar

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetçi bir uzmanın çalışmasını kullanmayı planlarken, uzmanın makul değer tanımı ile makul değeri belirlerken kullanacağı yöntemin, işletme yönetimince kullanılan yöntemler ve finansal raporlama standartlarının gereklilikleriyle tutarlı olup olmadığını gözden geçirir. Bu kapsamda, bir uzmanın bir gayrimenkulün makul değerini tahmin etmek için kullandığı yöntem ya da sigorta yükümlülüklerinin, reasürans alacaklarının makul değer tahminlerini yapmak için geliştirilen aktüer metodolojilerin, finansal raporlama standartlarının değerleme ilkeleriyle tutarlı olmadığı durumlarda, bağımsız denetçi bu tip hususları uzman çalışmalarını inceleyip tartışarak karara varır.

(2) Bağımsız denetçi, uzman çalışmasının bağımsız denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirirken, varsayımların makul ve kullanılan yöntemlerin uygun ve uygulanması uzmanın sorumluluğu altında olan hususların, işletmenin faaliyetleri hakkındaki bilgisi ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları çerçevesinde uygun, eksiksiz ve makul olup olmadığını uzmanla da tartışarak gözden geçirir.

BEŞİNCİ BÖLÜM
İşletmenin Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamalarına İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Tespitinde Kullanılan Bağımsız Denetim Teknikleri

Makul değer hesaplamaları ve ilgili açıklamaların testi

MADDE 17 - (1) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarına ilişkin belirlenmiş önemli yanlışlık riskinin tespitine yönelik ilave bağımsız denetim teknikleri tasarlar ve uygular. Bu ilave bağımsız denetim teknikleri, uygun oldukça kontrollerin testi ve temel bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını gerektirir.

(2) Makul değer hesaplamaları basitten karmaşığa kadar farklı çeşitlerde olabileceğinden, bağımsız denetçinin planladığı teknikler yapı, zamanlama ve kapsam bakımından önemli farklılıklar gösterebilir. Bu kapsamda, makul değer hesaplamaları ile ilgili temel bağımsız denetim teknikleri:

a) İşletme yönetiminin önemli varsayımlarını, değerleme modellerini ve bunlara ilişkin verilerin testini,

b) Makul değer hesaplamasının uygunluğunun doğrulanmasını ya da

c) Sonradan meydana gelen olayların makul değer hesaplamaları ve finansal tablolar ile ilgili açıklamalar üzerindeki etkilerinin gözden geçirilmesini

kapsar.

Makul değer hesaplamasının belirsizliği

MADDE 18 - (1) Aktif bir piyasada ilan edilmiş fiyatların mevcudiyeti genellikle makul değerler için en iyi kanıttır. Ancak, bazı makul değer hesaplamaları, makul değer hesaplaması yapılan kalemin niteliği ya da

seçilen değerleme yöntemi sebebiyle diğerlerinden daha karmaşıktır. Bu kapsamda, aktif bir piyasada ilan edilmiş fiyatların olmadığı durumlarda, finansal raporlama standartları indirgenmiş nakit akımı analizi ya da karşılaştırmalı işlem modeli gibi alternatif bazlı yöntemler kullanılması suretiyle makul değer tahmini yapılmasına izin verebilir. Karmaşık makul değer hesaplamaları, normalde, hesaplama sürecinin güvenilirliğine ilişkin belirsizliğin yüksek olduğu hallerde söz konusu olur. Yüksek belirsizlik aşağıda belirtilen hususların bir sonucu olabilir:

a) Tahmin döneminin uzunluğu,

b) Süreçle bağlantılı önemli ve karmaşık tahminlerin sayısı,

c) Süreçte kullanılan nedenler ve varsayımlara ilişkin öznelliğin yüksek olması,

ç) Gelecekteki olayların yüksek dereceli belirsizlik taşıması veya varsayımlardaki öncelikli olayların sonuçları ve

d) Yüksek dereceli öznel nedenlerin kullanılması halinde objektif veri eksikliğinin olması.

Makul değer hesaplaması ile ilgili bağımsız denetim tekniklerinin geliştirilmesi

MADDE 19 - (1) Bağımsız denetçinin, sürecin karmaşıklığı da dahil olmak üzere, değerleme sürecini kavraması, uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olur. Aşağıda bağımsız denetim teknikleri geliştirilirken göz önünde bulundurulması gereken hususlara örnekler yer almaktadır:

a) Değerleme ile ilgili bağımsız denetim kanıtı elde etmek için borsa rayiçlerinin kullanımı, borsa rayicinin oluştuğu şartların anlaşılmasını gerektirir. Bu kapsamda, yatırım amacıyla elde tutulan menkul kıymet miktarının çok fazla olması ya da söz konusu menkul kıymetlerin pazarlaması ile ilgili kısıtlamaların bulunması durumunda, menkul kıymetlerin borsa rayici üzerinden finansal tablolarda gösterilen tutarının finansal raporlama standartları çerçevesinde düzeltilmesi gerekebilir.

b) Üçüncü taraflarca sağlanan bağımsız denetim kanıtları kullanılırken, bağımsız denetçi bunların güvenilirliğini gözden geçirerek, bağımsız denetim kanıtının güvenilirliğinden emin olmak için cevap veren tarafın yeterliliğini, bağımsızlığını, cevap verebilme yetkisini, doğrulanan konuyla ilgili bilgisini dikkate alır. Bu tür bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, makul değer hesaplaması ile bağlantılı belirlenmiş önemli yanlışlık riskine göre değişir.

c) Bağımsız bir uzman tarafından yapılan değerlemenin kullanıldığı durumlarda, işletmenin bilgiyi finansal tablolarında raporlaması gereken tarih ile uzman tarafından sunulan çalışmanın tarihi çok farklı ise, bağımsız denetçi, makul değer hesaplamalarını destekleyen bağımsız denetim kanıtlarını; raporlama tarihine kadar oluşan olayları, işlemleri ve şartlarda meydana gelen değişiklikleri dikkate almak suretiyle elde eder.

ç) Teminat bir yatırımın makul değerinin hesaplanmasında ya da rayiç bedelinin değerlendirilmesinde önemli bir faktörse, bağımsız denetçi, böyle bir teminatın mevcudiyeti, değeri, ilgili haklar, transfer edilebilirliği ile ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin ederek, finansal raporlama standartlarına uygun açıklamaların yapılıp yapılmadığını gözden geçirir.

d) Bazı durumlarda, makul değer hesaplamasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek için bir varlığın bağımsız denetçi tarafından teftişi gibi, ilave bağımsız denetim teknikleri kullanılarak, söz konusu varlığın makul değeriyle ilgili olarak fiziksel durumu hakkında bilgi edinmek gerekli olabilir.

İşletme yönetiminin makul değeri belirlerken kullandığı önemli varsayımların, değerleme modelinin ve verilerin test edilmesi

MADDE 20 - (1) İşletme yönetiminin makul değeri belirlemek için kullandığı sürecin güvenilirliğinin bağımsız denetçi tarafından kavranması, ortaya çıkan sonuçların desteklenmesi için önemli bir unsur olup, kullanılacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını etkiler. Makul değer hesaplamalarına ilişkin güvenilir süreç, makul değerin tutarlı bir biçimde hesaplanarak, finansal tablolarda sunumu ve kamuya açıklanması ile sonuçlanan bir süreci ifade eder. Bağımsız denetçi işletmenin makul değer hesaplamalarını ve açıklamalarını test ederken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) İşletme yönetimi tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığı,

b) Mümkünse, makul değer hesaplamasının uygun bir model kullanılarak belirlenip belirlenmediği ve

c) İşletme yönetiminin mevcut olan ilgili bilgileri kullanıp kullanmadığı.

(2) Tahmin teknikleri, varsayımlar ve bağımsız denetçinin geçmiş dönemlerde belirlenmiş makul değer hesaplamalarını gözden geçirmesi ve eğer varsa cari dönem sonuçlarıyla karşılaştırması, işletme yönetimi süreçlerinin güvenilirliğine dair bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir. Bağımsız denetçi, değişikliklerin, ekonomik koşullardaki değişikliklerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunu da göz önünde bulundurur.

Kullanılan önemli varsayımların değerlendirilmesi

MADDE 21 - (1) Bağımsız denetçi makul değerlerle ilgili önemli bir risk olduğunu tespit ederse, işletme yönetiminin makul değeri hesaplarken kullandığı önemli varsayımların, münferit ya da bir bütün olarak, makul değer hesaplamaları ve ilgili açıklamalara makul bir temel sağlayıp sağlamadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) Bir uzman çalışmasına güvenilerek elde edilenler dahil işletme yönetiminin makul değer hesaplamalarını oluşturabilmesi için varsayımlarda bulunması gerekir. İşletme yönetiminin varsayımları,

yönetimden sorumlu kişilerin öncülüğünde geliştirilen varsayımları da içerir. Varsayımlar, gelecekte beklenen nakit akımlarına ilişkin tahminler ile varlık ve yükümlülüklerin gelecekteki değerleri ile ilgili tahminlerin bileşiminden oluşan değerleme yöntemleri gibi daha karmaşık değerleme modellerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bağımsız denetçi, bir değerleme modelinin bazını oluşturan önemli varsayımlara özellikle dikkat ederek, bu varsayımların makul olup olmadığını değerlendirir. Makul değer hesaplamaları ve ilgili açıklamalara makul bir baz sağlamak için varsayımların ilişkili, güvenilir, tarafsız, anlaşılır ve eksiksiz olması gerekir.

(3) Belirli varsayımlar, değerlenen varlık veya yükümlülüğün niteliğine ve kullanılan değerleme yöntemine göre değişir. Bu kapsamda, indirgenmiş nakit akımları değerleme yöntemi gelir esaslı yaklaşım olarak kullanıldığında, nakit akışı seviyesi, analizde kullanılan zaman dilimi ve ıskonto oranı hakkında varsayımlar yapmak gerekir.

(4) Varsayımlar iç ve dış kaynaklardan elde edilen bağımsız denetim kanıtlarıyla desteklenir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin varsayımlarını destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının kaynağını ve güvenilebilirliğini değerlendirir. Bu değerlendirme, geçmişteki edinilen bilgiler çerçevesinde varsayımların gözden geçirilmesini ve bu varsayımların işletmenin gerçekleştirme kapasitesi içerisinde olan planlara dayanıp dayanmadığının gözden geçirilmesini de içerir.

(5) İşletme yönetiminin varsayımlarına yönelik bağımsız denetim teknikleri, işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimi kapsamında gerçekleştirilir. Dolayısıyla, bağımsız denetim tekniklerinin amacı, varsayımların kendileri hakkında bir görüş bildirmek için gerekli, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin etmek değil, makul değerin hesaplanmasına dair güvenilir bir baz sağlanıp sağlamadığına ilişkindir.

(6) Makul değer hesaplamasında önemli bulunan varsayımların belirlenmesi işletme yönetiminin kanaatini kullanmasını gerektirir. Bağımsız denetçi, aşağıda belirtilen makul değer hesaplamasını önemli ölçüde etkileyen hususları içeren önemli varsayımlar üzerine yoğunlaşır.

a) Önemli değişimlere gösterdikleri hassasiyet bakımından uzun vadeli faiz oranlarıyla ilgili varsayımların kısa vadelilere göre daha hassas olabilmesi gibi varsayımlarda nicelik ya da nitelik olarak belirsizlik bulunması ya da varsayımların sapmalara karşı çok duyarlı olması ve

b) Varsayımların hatalı uygulama ya da suiistimale olan hassasiyeti.

(7) Bağımsız denetçi, piyasa koşulları da dahil önemli değişimlere karşı değerlemeye esas olan varsayımlardaki hassasiyeti göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçi uygun olduğu durumlarda, işletme yönetiminin özellikle hassas olan varsayımları belirleyebilmesi için duyarlılık analizi gibi belirli yöntemler kullanmasını teşvik eder. Bağımsız denetçi ayrıca bir makul değer hesaplamasıyla bağlantılı bir belirsizliğin ya da objektif verilerin mevcut olmamasının, makul bir tahminde bulunulmasını finansal raporlama standartları çerçevesinde mümkün kılıp kılmadığını gözden geçirir.

(8) Varsayımların makul değer hesaplamalarına makul bir baz sağlayıp sağlayamadığına ilişkin değerlendirme, varsayımların her biriyle ilgili olduğu gibi bir bütün olarak varsayımların tamamıyla da ilgilidir. Varsayımlar çoğunlukla birbirlerine bağımlı olduğundan, kendi içlerinde tutarlı olmaları gerekir. Münferit olarak ele alındığında makul bulunabilen belirli bir varsayım, diğer varsayımlarla birlikte ele alındığında makul olmayabilir. Bağımsız denetçi, makul değer hesaplanmasını etkileyen önemli varsayımların ve unsurların işletme yönetimi tarafından belirlenip belirlenmediğini göz önünde bulundurur.

(9) Gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak ıskonto oranı gibi makul değer hesaplamalarının dayandığı varsayımlar, işletme yönetiminin belirli hedef ve stratejilerine dair sonuçların ne olacağına dair taşıdığı beklentiyi yansıtır. Bu varsayımların münferit ve bir bütün olarak ele alındıklarında makul olmaları için gerçekçi ve aşağıda belirtilen noktalarla tutarlı olmaları gerekir:

a) Genel ekonomik şartlar ve işletmenin ekonomik durumu,

b) İşletmenin planları,

c) Önceki dönemlerde yapılan varsayımlar,

ç) İşletmenin geçmiş dönem deneyimleri ya da önceki dönemlerdeki şartlar,

d) Makul değer hesaplamaları ve açıklamaları dışında finansal tablo hesap kalemleri ile ilgili olarak muhasebe tahmini yapılırken işletme yönetimi tarafında kullanılan varsayımlar gibi, finansal tablolarla ilgili diğer hususlar ve

e) Nakit akımlarındaki olası değişkenlik dahil nakit akımları ile ilgili risk ve bunun ıskonto oranı üzerindeki etkisi.

(10) Varsayımların işletme yönetiminin niyetini ve belirli bir hareket planını izleyebilme yeteneğini yansıttığı durumlarda, bağımsız denetçi bunların işletmenin planları ve geçmiş tecrübeleriyle uyumlu olup olmadığını göz önünde bulundurur.

(11) İşletme yönetimi, varsayımlarını geliştirmek için geçmişteki finansal bilgilere itimat ediyorsa, bağımsız denetçi, bu güvenin ne ölçüde yerinde olduğunu değerlendirir. İşletme yönetiminin yeni faaliyetlere veya değişik işlemlere girmeyi planlaması gibi durumlarda, geçmiş bilgiler gelecekteki koşulları ve olayları değerlendirmek için yeterli olmayabilir.

(12) İşletme yönetimi tarafından bir değerleme modeli kullanılarak değerlenen hesap kalemleri için, bağımsız denetçinin kendi kanaatini işletme yönetimininkiyle ikame etmesi beklenmez. Bağımsız denetçi, daha

çok modeli gözden geçirir ve modelin uygun, kullanılan varsayımların ise makul olup olmadığını değerlendirir. Bu kapsamda, faaliyete yeni başlayan bir işletmede, gelecekteki kazançlar ya da nakit akımlarının tahminine temel oluşturacak cari kazançlar söz konusu olmayabileceğinden, bir özkaynak yatırımının değerlemesinde indirgenmiş nakit akımı kullanılması uygun değildir.

(13) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarını oluşturmak için kullanılan verileri test eder ve makul değer hesaplamalarının bu veriler ve işletme yönetiminin varsayımları kullanılarak doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediğini değerlendirir.

(14) Bağımsız denetçi, bir uzmanın çalışmasında kullanılan veriler de dahil olmak üzere, makul değer hesaplamalarının dayandırıldığı verilerin doğru, eksiksiz ve ilgili olup olmadığını ve makul değer hesaplamalarının bu veriler ve işletme yönetiminin varsayımları kullanılarak doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız denetçin bu kapsamda uygulayacağı testler; veri kaynağının doğrulanması, matematiksel hesaplamalar ve bilginin içsel tutarlılığının incelenmesi gibi, hususları içerir.

İşletmenin makul değer hesaplamalarını doğrulamak amacıyla bağımsız bir makul değer tahmini yapılması

MADDE 22 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin makul değer hesaplamalarını doğrulamak amacıyla bağımsız bir makul değer tahmini yapabilir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin varsayımlarını kullanarak bağımsız bir tahmin geliştirirken, bu varsayımları Tebliğin bu Kısmında yer alan hükümler çerçevesinde değerlendirir. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin varsayımlarını kullanmak yerine, işletme yönetiminin makul değer hesaplamasıyla karşılaştırma yapmak üzere ayrı varsayımlar geliştirebilir, ancak yine de işletme yönetiminin varsayımlarını kavramak durumundadır. Bağımsız denetçi, kendi modeli ile işletme yönetiminin tahmini arasındaki önemli farkların değerlendirmesini yapmak suretiyle, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarına ilişkin verileri de test eder.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar

MADDE 23 - (1) Bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olayların makul değer hesaplamaları ve açıklamaları üzerindeki etkisini göz önünde bulundurmak zorundadır.

(2) Bilanço tarihinden sonra ancak bağımsız denetimin tamamlanmasından önce ortaya çıkan işlemler ve olaylar, işletme yönetimi tarafından yapılan makul değer hesaplamalarıyla ilgili uygun bağımsız denetim kanıtı temin edebilir. Bu kapsamda, bir yatırımın dönem sonundan çok kısa bir süre sonra satılması makul değer hesaplamasıyla ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir.

(3) Bilanço tarihinde mevcut olan koşullar, daha sonra değişebileceğinden, bilanço tarihinden sonraki makul değer bilgileri, bilanço döneminden sonra ortaya çıkan olayları yansıtıp, bilanço tarihinde mevcut olan durumları yansıtmaz. Bu kapsamda, aktif biçimde el değiştiren menkul kıymetlerin bilanço tarihinden sonra değişen fiyatları, dönem sonunda mevcut menkul kıymetlerin değeri ile ilgili uygun bağımsız denetim kanıtını sağlamaz.

ALTINCI BÖLÜM
Makul Değerlere İlişkin Açıklamalar

Makul değerlerle ilgili açıklamaların değerlendirilmesi ve bağımsız denetimi

MADDE 24 - (1) Bağımsız denetçi, işletme tarafından finansal tablolarda makul değerlere ilişkin yapılan açıklamaların, finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablo dipnotlarında yer alan makul değer hesaplamaları ile ilgili açıklamaların bağımsız denetimini yaparken, bu bilgilerin zorunlu veya gönüllü olarak açıklanmasından bağımsız olarak, finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamalarının bağımsız denetiminde kullandığı bağımsız denetim teknikleri ile aynı türde bağımsız denetim tekniklerini kullanır. Bağımsız denetçi, değerleme ilkelerinin finansal raporlama standartlarına uygun olduğuna, tutarlı bir şekilde uygulandığına, kullanılan tahmin yöntemi ile önemli varsayımların finansal raporlama standartlarına uygun şekilde açıklandığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde eder. Bağımsız denetçi ayrıca isteğe bağlı olarak verilen bilgilerin finansal tabloların içeriği açısından uygun olup olmadığını değerlendirir. Bu kapsamda, işletme yönetimi, bir varlığın yakın gelecekte satışını önleyen sözleşmeye dayalı kısıtlarından bahsetmeyerek, söz konusu varlığın cari satış değerini açıklayabilir.

Makul değerle ilgili belirsizliklere ilişkin açıklamaların değerlendirilmesi

MADDE 25 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin makul değer bilgilerini finansal raporlama standartlarında zorunlu kılınan şekilde yapıp yapmadığını değerlendirir. Bir kalemin değerlemesi konusunda önemli bir belirsizlik mevcutsa, bağımsız denetçi, yapılan açıklamaların bu tür belirsizlikler konusunda finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesini sağlayacak yeterlilikte olup olmadığını değerlendirmek zorundadır. Bu kapsamda bağımsız denetçinin, işletme yönetiminin tek bir tutarın açıklanmasını uygun bulmadığı durumlarda, tutar aralığına ilişkin açıklamaların ve bu aralığın belirlenmesinde kullanılan varsayımların finansal raporlama standartları açısından uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Bağımsız denetçi, ayrıca makul değer

belirlemesinde kullanılan değerleme yöntemindeki değişikliklere ilişkin muhasebe ve açıklama gerekliliklerine işletmenin uyup uymadığını da göz önünde bulundurur.

Makul değerin yeterli güvenilirlikte belirlenememesi

MADDE 26 - (1) Finansal raporlama standartlarının gerektirdiği makul değer hesaplamalarına yönelik açıklamaların makul değerin yeterli güvenilirlikte belirlenememesi nedeniyle yapılmaması halinde, bağımsız denetçi bu tür durumlarda yapılması gerekli açıklamaların yeterliliğini değerlendirmek zorundadır. İşletmenin finansal raporlama standartlarının gerektirdiği makul değere ilişkin açıklamaları doğru olarak yapmadığını saptaması halinde, bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğini değerlendirmesi gerekir.

YEDİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Tekniklerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Toplanan bağımsız denetim kanıtlarının değerlendirilmesi

MADDE 27 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığına dair nihai değerlendirmesini yaparken, elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun yanı sıra, bu kanıtların bağımsız denetim sırasında temin edilen ve değerlendirilen diğer bağımsız denetim kanıtları ile olan tutarlılığını da değerlendirmek zorundadır.

Toplanan bağımsız denetim kanıtlarının tutarlılığının değerlendirilmesi

MADDE 28 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını değerlendirirken, makul değer hesaplamaları sırasında elde edilen kanıt ve bilgilerin, finansal tabloların bir bütün olarak bağımsız denetime tabi tutulması sırasında temin edilen diğer bağımsız denetim kanıtlarıyla olan tutarlılığını değerlendirir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, bir yatırımın makul değerinin belirlenmesinde gelecekteki tahmini nakit akımlarını ıskonto etmek için kullanılan faiz oranları ile işletmenin bu yatırımı yapmak için aldığı krediye uygulanan cari faiz oranları arasında herhangi bir ilişki ya da korelasyon olup olmadığını ya da olup olmaması gerektiğini gözden geçirir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM
Diğer Hususlar

İşletme yönetiminin beyanlarının değerlendirilmesi

MADDE 29 - (1) Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamaları ile ilgili olarak, önemli varsayımların dayanakları ve bu varsayımların işletme adına belirli faaliyetleri yürütmek konusundaki işletme yönetiminin niyet ve kabiliyetini doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı hususunda işletme yönetiminden yazılı beyan almak zorundadır.

(2) Makul değer hesaplamalarının niteliğine, önemine ve karmaşıklığına bağlı olarak, işletme yönetiminin finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamaları ve açıklamalarına dair beyanları aşağıda belirtilen hususlarla ilgili beyanları da içerebilir:

a) Finansal raporlama standartları kapsamında makul değerin tespiti için işletme yönetimi tarafından kullanılan ilgili varsayımlar dahil, değerleme yöntemlerinin uygunluğu ve bu yöntemlerin uygulanmasındaki tutarlılık,

b) İşletme yönetiminin, makul değeri, finansal raporlama standartlarına göre belirlenen varsayımdan daha güvenilir bir şekilde belirlemesinde kullandığı esaslar,

c) Finansal raporlama standartları kapsamında makul değerlere ilişkin yapılacak açıklamaların yeterliliği ve uygunluğu ve

ç) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların finansal tablolarda yer alan makul değer hesaplamaları ve açıklamalarında herhangi bir düzeltme gerektirip gerektirmediği.

Yönetimden sorumlu kişilerle iletişim

MADDE 30 - (1) Bazı makul değer hesaplamalarının ihtiva ettiği belirsizlikten dolayı, önemli yanlışlık risklerinin finansal tablolar üzerindeki muhtemelen etkileri işletme yönetimini ilgilendirir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, makul değer hesaplamalarında kullanılan önemli varsayımların niteliği, bu varsayımların geliştirilmesindeki sübjektiflik derecesi ve makul değerle değerlenen kalemlerin finansal tabloların bütünü açısından görece önemi gibi, hususları yönetimden sorumlu kişilere iletilecek hususlar olarak dikkate alır.

YİRMİİKİNCİ KISIM
İlişkili Taraflar

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, ilişkili taraflar ve bu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerle ilgili, bağımsız denetçinin sorumlulukları ve uygulanacak bağımsız denetim teknikleri ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, ilişkili tarafların belirlenmesi, ilişkili taraflarla yapılan işlemler ve bunların kamuya açıklanması ve raporlanmasına dair hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
İlişkili Tarafların Varlığı, Kamuya Açıklanması ve İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler

Genel esaslar

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolarda önemlilik arz eden ilişkili taraf işlemleri ve işletme yönetimi tarafından yapılan ilişkili taraflarla ilgili açıklamalar hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplamak için, gerekli bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulamak zorundadır. Ancak, bir bağımsız denetimin ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin tamamını ortaya çıkarması beklenmez.

(2) Finansal tablolarla ilgili işletme yönetiminin belirli beyanlarına dair kanaate ulaşmak için kullanılan bağımsız denetim kanıtlarının ikna ediciliğini etkileyen sınırlamalar söz konusu olduğunda, bu Kısımda belirtilen bağımsız denetim teknikleri uygulanarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanır.

(3) İşletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde ve yapılan açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin bağımsız denetçi tarafından beklenilenden daha yüksek olması ve ilişkili taraflarla ilgili önemli bir yanlışlık olduğunun belirlenmesi durumlarında, bağımsız denetçi, duruma uygun olarak değiştirilmiş, genişletilmiş ya da ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İlişkili tarafların varlığının açıklanmasında sorumluluk

MADDE 4 - (1) İşletme yönetimi, ilişkili tarafların belirlenmesi ve bu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin açıklanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, işletme yönetiminin ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin işletmenin bilgi sisteminde uygun bir şekilde belirlenerek finansal tablolara doğru yansıtılmasını temin edecek iç kontrol sistemlerinin kurulmasını gerektirir.

Bağımsız denetçinin ilişkili taraflarla ilgili çalışmaları

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçinin, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek işlemleri, olayları ve uygulamaları belirleyebilmesi için işletmenin faaliyetleri ve ilişkili olduğu çevre hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir. İlişkili tarafların ve bu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin mevcudiyeti normal işletme faaliyetleri olarak görülseler de, aşağıda belirtilen hususların varlığı sebebiyle bağımsız denetçinin söz konusu işlemlere özel bir dikkat göstermesi gerekir.

a) Finansal raporlama standartları ilişkili taraflarla olan belirli ilişkilerin ve işlemlerin finansal tablolarda açıklanmasını gerekli kılabilir.

b) İlişkili tarafların ya da ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin varlığı finansal tabloları etkileyebilir. İlişkili tarafların mevcudiyeti durumunda işletmenin vergi yükümlülüğü, vergi yasalarının özel hükümlerinden etkilenebilir ve bu durumun bağımsız denetçi tarafından özellikle göz önünde bulundurulması gerekir.

c) Bağımsız denetim kanıtının kaynağı, bağımsız denetçinin denetim kanıtının güvenilirliğine dair değerlendirmesini etkiler. İlişkili olmayan üçüncü taraflardan elde edinilen ya da oluşturulan bağımsız denetim kanıtları daha fazla güvenilirdir.

ç) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin arkasında normal faaliyet kapsamında değerlendirilemeyecek karın paylaşımı ya da hileli olabilecek işlemler bulunabilir.

(2) İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler tarafından belirlenerek bağımsız denetçiye verilen ilişkili taraflara ait isim bilgileri bağımsız denetçi tarafından incelenir. Bağımsız denetçi, bu bilgilerin yeterliliği ile ilgili olarak aşağıda belirtilen bağımsız denetim tekniklerini uygular:

a) Bilinen ilişkili tarafların isimleri için önceki döneme ait çalışma kâğıtları incelenir,

b) İşletmenin ilişkili taraf belirleme yöntemleri incelenir,

c) Yönetimden sorumlu kişilerin ve çalışanların ilişkili taraflarla olan bağlantıları hakkında bilgi toplanır,

ç) Ana hissedarları belirlemek için işletmenin ortaklık yapısı ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeler incelenir ya da uygunsa ticaret sicilinden ana hissedar listesi temin edilir,

d) Genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları ve ilgili diğer yasal kayıtlar incelenir,

e) İşletmenin ilişkili tarafı niteliğinde olan veya olabilecek işletmelerin ortaya çıkarılması amacıyla, işletmenin geçmiş dönem bağımsız denetçilerinden ya da cari dönemde ilgili diğer bağımsız denetçilerinden ilişkili taraflara ait bilgiler edinilir ve

f) İşletmenin düzenleyici otoritelere sağladığı vergi beyanları ve diğer bilgiler incelenir.

(3) Bağımsız denetçi, ortaya çıkarılmamış önemli nitelikte ilişkili taraf bulunması riskinin düşük olduğu kanaatindeyse, bu bağımsız denetim tekniklerini uygun şekilde değiştirilebilir.

(4) Bağımsız denetçinin ilişkili taraflarla ilgili olarak kamuya yapılan açıklamaların uygun ve yeterli olduğundan emin olması gerekir.

İlişkili taraflarla yapılan işlemler

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, işletmenin ilişkili taraflarla gerçekleştirdiği işlemlere dair işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler tarafından temin edilen bilgileri incelemek ve ilişkili taraflarla olabilecek diğer işlemlere karşı dikkatli olmak zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemlerini kavrayarak, önemli yanlışlık riskine dair bir ön değerlendirme yaparken, ilişkili taraflarla olan işlemlerin kaydedilmesine ve bu işlemlerle ilgili yetkilendirmeye dair kontrol faaliyetlerinin yeterliliğini gözden geçirir.

(3) Bağımsız denetim sırasında bağımsız denetçinin daha önce belirlenmemiş bir ilişkili tarafın mevcudiyetini gösterebilecek ve mevcut şartlar altında olağandışı gözüken işlemlere karşı dikkatli olması gerekir. Olağandışı işlemlere aşağıdaki hususlar örnek verilebilir:

a) Olağandışı fiyatlar, faiz oranları, garantiler ya da geri ödeme şartları gibi normal olmayan şartları ihtiva eden işlemler,

b) Gerçekleşmesi için görünürde mantıklı bir ticari sebep olmayan işlemler,

c) Özün şekilden farklı olduğu işlemler,

ç) Olağandışı biçimde gerçekleştirilmiş işlemler,

d) Belirli müşteri ve tedarikçilerle gerçekleştirilen diğerlerine oranla daha yüksek hacimli veya daha önemli işlemler ve

e) Yönetim hizmetlerinin bedelsiz sağlanması gibi kaydedilmemiş işlemler.

(4) Bağımsız denetçi bağımsız denetim sırasında ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin mevcudiyetini ortaya çıkartmak üzere:

a) İşlem ve bakiyelere detaylı testlerin uygulanması,

b) Genel kurul ve yönetim kurulu tutanaklarının incelenmesi,

c) Dönem sonunda ya da dönem sonuna yakın zamanlarda gerçekleşen işlemlere özel dikkat gösterilerek muhasebe kayıtlarındaki yüksek tutarlı ya da olağandışı işlem ve bakiyelerin incelenmesi,

ç) Alacak ve borçlarla ilgili teyitler ile kredilere ilişkin banka mutabakatlarının incelenmesi (Bu tür bir inceleme, kefalet ilişkileri ile diğer ilişkili taraf işlemlerini ortaya çıkarır) ve

d) Müşterek yönetime tabi teşebbüsün hisselerinin alımı veya satımı ya da bir işletme ile gerçekleştirilen menkul kıymet alım-satımı gibi yatırım işlemlerinin incelenmesi

ve benzeri bağımsız denetim tekniklerini uygular.

İKİNCİ BÖLÜM
Belirlenmiş İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerin İncelenmesi, İşletme Yönetimi Beyanları, Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Belirlenmiş ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin incelenmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, ilişkili taraflarla yapılan işlemleri incelerken, bu işlemlerin doğru olarak kaydedildiği ve açıklandığına dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır.

(2) İlişkili tarafta konsinye olarak tutulan mallar veya ana işletmenin bağlı ortaklığına telif hakkı giderini kayıtlarına alması yönünde verdiği talimat örneklerinde olduğu gibi, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin niteliğinin açıklanmasında ilişkili taraf işlemlerinin kanıtları sınırlı olabilir. Bu tür işlemlere dair uygun bağımsız denetim kanıtının bulunmasındaki sınırlamalardan dolayı bağımsız denetçi:

a) İşlem tutarı ve şartlarının ilişkili tarafça teyit edilmesi,

b) İlişkili tarafa ait bilgilerin incelenmesi ve

c) İşlemlerle bağlantısı olan banka, avukat, garantör ve acente gibi kişiler ile görüşerek bilgileri doğrulanması

ve benzeri bağımsız denetim tekniklerini uygular.

İşletme yönetimi beyanı

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi:

a) İlişkili tarafların belirlenmesi için sağlanan bilginin tamlığı ve

b) Finansal tablolardaki ilişkili taraflara ilişkin açıklamaların yeterliliği

hususlarına ilişkin işletme yönetiminden yazılı beyan almak zorundadır.

Bağımsız denetim sonuçları ve raporlama

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, ilişkili taraflara ve bu taraflarla yapılan işlemlere dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemediyse ya da finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olmadığı kanaatine ulaşırsa, bağımsız denetim raporunda, duruma uygun olarak şartlı ya da olumsuz görüş vermek ya da görüş bildirmekten kaçınmak zorundadır.

YİRMİÜÇÜNCÜ KISIM
Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin ve işletmenin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin sorumluluklarıyla ile ilgili ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların bağımsız denetimine ve bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olaylara ilişkin bağımsız denetçinin ve işletme yönetiminin sorumluluklarına ilişkin hükümleri içerir.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu kısımda geçen;

a) Bağımsız denetim raporu tarihi: Bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarını elde ettiği tarihten önce olmamak koşuluyla, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu için belirleyerek verdiği tarihi,

b) Bilanço tarihi: Bağımsız denetime tabi finansal tabloların kapsadığı dönemin son gününü (bilançonun düzenlendiği tarihi),

c) Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Bilanço tarihi ve bağımsız denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan hususları,

ç) Finansal tabloların onaylandığı tarih: İşletmenin yetkili organlarının finansal tabloların dipnotlar da dahil olmak üzere tam set olarak hazırladığını ve bu finansal tablolara ilişkin sorumlulukları üstlendiğini beyan ettiği tarihi,

d) Finansal tabloların yayınlanma tarihi: Bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetime tabi tutulan finansal tabloların üçüncü kişilerin bilgisine sunulduğu tarihi

ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Raporu Tarihine Kadar Gerçekleşen Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki olayların bağımsız denetimi

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.

(2) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan ve finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme gerektirebilecek tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini uygular. Bu teknikler, bilanço tarihindeki hesap bakiyelerine dair bağımsız denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonra gerçekleşen belirli işlemlere uygulanabilen rutin bağımsız denetim tekniklerine ek olarak yapılır. Ancak, bağımsız denetçinin önceden uyguladığı bağımsız denetim tekniklerinin tatmin edici sonuçlar sağladığı tüm hususlarla ilgili olarak sürekli inceleme yapması gerekmeyebilir.

Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri

MADDE 5 - (1) Finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayların tespit edilmesine dair bağımsız denetim teknikleri, bağımsız denetim raporu tarihine mümkün olan en yakın tarihe kadar gerçekleştirilir ve genelde aşağıdaki hususları içerir:

a) Bilanço tarihinden sonraki olayların tespitini sağlamaya yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan yöntemlerin incelenmesi,

b) Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen genel kurul, yönetim kurulu, denetim komitesi ve icra komitesine ait toplantı tutanaklarının okunması, toplantılarda tartışılan ancak tutanağı henüz hazırlanmamış konuların soruşturulması,

c) İşletmeye ait en son ara dönem finansal tabloları ile gerekli ve uygun olduğu takdirde, bütçe, nakit akımları ve diğer ilgili işletme yönetiminin raporlarının okunması,

ç) İşletmenin avukatlarıyla dava ve iddialarla ilgili yapılan soruşturmalar ya da daha önce yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaların genişletilmesi,

d) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olay olup olmadığına dair işletme yönetiminden bilgi talep edilmesi. İşletme yönetiminden bilgi talep edilecek konulara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

1) İlk verilere veya nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilmiş kalemlerin cari durumu,

2) Yeni teminatların, kredilerin, garantilerin olup olmadığı,

3) Varlık satışları veya satış planları olup olmadığı,

4) Yeni hisse senedi veya borç senedi ihracı yapılıp yapılmadığı veya planlanıp planlamadığı ile birleşme ya da tasfiye ile sonuçlanacak bir anlaşma olup olmadığı veya planlanıp planlanmadığı,

5) Devlet tarafından el konulan ya da yangın ya da sel gibi nedenlerle yok olan herhangi bir varlık olup olmadığı,

6) Risk alanları ve şarta bağlı durumlarla ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı,

7) Olağandışı herhangi bir düzeltme kaydı verilip verilmediği,

8) İşletmenin sürekliliği kavramı gibi finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda bağımsız denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ya da gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı.

Diğer bağımsız denetçilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi

MADDE 6 - (1) Şube, ofis veya bağlı ortaklık gibi bir bölümün başka bir bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulması durumunda, bağımsız denetçi diğer bağımsız denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yöntemlerini göz önünde bulundurur ve bağımsız denetim raporunun planlanan tarihini diğer bağımsız denetçiye bildirir.

Finansal tabloları önemli derecede etkileyecek olayların farkına varılması

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi finansal tabloları önemli ölçüde etkileyecek olayların farkına vardığında, bu olayların finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılarak, açıklanıp açıklanmadığını göz önünde bulundurur.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ancak Finansal Tabloların Yayım Tarihinden Önce Ortaya Çıkan Olaylar

Rapor tarihinden sonra ortaya çıkan olayların açıklanmasında sorumluluk

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma veya bağımsız denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayınlanacağı zamana kadar geçen sürede finansal tabloları etkileyebilecek hususlardan bağımsız denetçinin haberdar edilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

Bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan olayların değerlendirilmesi

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ancak, finansal tabloların yayınlanmasından önce finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tablolarda herhangi bir değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını gözden geçirerek konuyu işletme yönetimiyle görüşür ve gerekli işlemleri yapar.

Finansal tablolarda gerekli düzeltmelerin yapılması durumunda bağımsız denetim

MADDE 10 - (1) İşletme yönetiminin finansal tabloları değiştirdiği durumlarda, bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim tekniklerini kullanarak işletme yönetimine değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir rapor sunar. Yeni bağımsız denetim raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih verilemez ve buna bağlı olarak, Tebliğin bu Kısmının "Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri" başlıklı maddesinde belirtilen bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır.

Finansal tablolarda gerekli düzeltmelerin yapılmaması

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmediği ve bağımsız denetim raporunun işletmeye henüz teslim edilmemiş olduğu durumlarda, bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirir.

(2) Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmediği ve bağımsız denetim raporunun işletmeye teslim edilmiş olduğu durumunda, bağımsız denetçi, finansal tabloların ve bağımsız denetim raporunun kamuya açıklanmaması için işletme yönetiminden en üst seviyede sorumlu kişiyi yazılı olarak uyarır. Finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu, bu uyarıya karşın açıklanırsa, bağımsız denetçi, Kurul ve ilgili borsaya konu hakkında ivedilikle bilgi vermek suretiyle gerekli önlemleri alır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Finansal Tablolar Yayınlandıktan Sonra Ortaya Çıkan Hususlar ve Sermaye Piyasası Araçlarının Halka Arzı

Finansal tablolar yayımlandıktan sonra bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 12 - (1) Finansal tablolar yayımlandıktan sonra, bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili herhangi bir soruşturma yapma yükümlülüğü yoktur.

(2) Bağımsız denetçi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra, bağımsız denetim raporu tarihinde mevcut olan ve o tarihte bilinseydi bağımsız denetçinin raporu gözden geçirip değiştirmesini gerektirebilecek bir hususu fark etmesi durumunda, finansal tabloların değiştirilmesi gerekip gerekmediğini gözden geçirir, konuyu işletme yönetimi ile tartışır ve duruma uygun önlemleri alır.

(3) İşletme yönetiminin finansal tabloları gözden geçirip değiştirmesi durumunda, bağımsız denetçi duruma uygun bağımsız denetim tekniklerini uygular, daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişilerin durumdan haberdar edilmesine yönelik işletme yönetiminin aldığı önlemleri inceler ve değiştirilmiş finansal tablolar üzerine yeni bir rapor hazırlar.

(4) Yeni bağımsız denetim raporu, ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlar paragrafını içerir, bu paragrafta daha önceden yayınlanmış finansal tablolar ve bağımsız denetim raporundaki değişikliklerin

nedenlerinin daha detaylı olarak anlatıldığı rapor notuna atıfta bulunulur. Yeni bağımsız denetim raporunun tarihi düzeltilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten daha önceki bir tarih olamaz ve buna bağlı olarak önceki maddelerde belirtilen bağımsız denetim teknikleri yeni bağımsız denetim raporu tarihine kadar uygulanır.

(5) İşletme yönetimi, daha önce yayınlanmış finansal tabloları ve bağımsız denetim raporunu alan kişileri konuyla ilgili bilgilendirmek için gerekli önlemleri almaz ve bağımsız denetçinin finansal tabloların değiştirilmesini gerekli görmesine karşın finansal tabloları değiştirmezse, bağımsız denetçi işletme yönetiminde en üst seviyede sorumlu kişiyi bağımsız denetim raporuna itimat edilmemesi için gerekli önlemleri alacağına dair uyarır.

Yeni bağımsız denetim raporu düzenlenmesini gerektirmeyen durumlar

MADDE 13 - (1) İzleyen döneme ait finansal tabloların yayımlanmasının çok yakın olduğu ve yeterli açıklamaların yeni finansal tablolarda yapılacağı durumda, finansal tabloları değiştirerek yeni bir bağımsız denetim raporu yayımlamak gerekli olmayabilir.

Sermaye piyasası araçlarının halka arzı

MADDE 14 - (1) Sermaye piyasası araçlarının halka arzında, bağımsız denetçinin halka arz tarihine kadar ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulaması gerekebilir. Bu teknikler, Tebliğin bu Kısmının "Bilanço tarihinden sonraki olaylara uygulanacak bağımsız denetim teknikleri" başlıklı maddesinde belirtilen bağımsız denetim tekniklerinin halka arz tarihine kadar uygulanmasını ve izahnamede yer alan bilgilerin bağımsız denetçi tarafından, bağımsız denetimi yapılan finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesini içerir.

YİRMİDÖRDÜNCÜ KISIM
İşletmenin Sürekliliği

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmesi de dahil olmak üzere, bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği varsayımı hakkındaki sorumluluklarına dair ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili değerlendirmelerine, buna ilişkin sorumluluklarına ve bağımsız denetim sırasında dikkate alınacak genel ve istisnai nitelikteki hususlar ile uygulanacak bağımsız denetim tekniklerine ve raporlamanın esaslarına ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
İşletme Yönetimi ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

İşletmenin sürekliliği varsayımı

MADDE 3 - (1) İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkelerden biridir. Bu varsayım altında, bir işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerinin devam ediyor olacağı, tasfiye, faaliyetlerin durdurulması ya da ilgili mevzuat çerçevesinde konkordatoya gitmesi gibi bir niyetinin ya da böyle bir ihtiyacının olmayacağı kabul edilir. Dolayısıyla, varlık ve yükümlülükler, işletmenin faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde, bu varlıklardan fayda elde edileceği ve yükümlülüklerinin yerine getirileceği esas alınarak kaydedilir.

İşletme yönetiminin sorumluluğu

MADDE 4 - (1) İşletmenin sürekliliği varsayımının finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkelerden biri olması nedeniyle, işletme yönetiminin, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirmeyi her durumda yapması zorunludur.

(2) Geçmişinde karlı faaliyetleri ve finansal kaynaklara kolay erişimi bulunan işletmelerde, işletme yönetimi, değerlendirmeyi ayrıntılı bir analiz yapmaksızın gerçekleştirebilir.

(3) İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliği varsayımını değerlendirmesi, nitelikleri gereği belirsiz olan olay ya da şartların gelecekteki sonuçlarına ilişkin olarak belli bir anda kanaate varılmasını gerektirir. Aşağıda belirtilen faktörler de bu değerlendirmede dikkate alınır:

a) Genel anlamda, bir olay ya da durumun sonucuyla ilgili olarak varılacak kanaat ne kadar ilerideki bir zamanı ilgilendiriyorsa, o olay ya da durumun sonucuyla ilgili belirsizliğin derecesi de o kadar artar. Bu nedenle, işletme yönetiminin açık bir değerlendirmesini zorunlu kılan finansal raporlama ilkelerinin birçoğu, işletme yönetiminin dikkate almak durumunda olduğu mevcut tüm bilgilere dair bir dönem belirlenmesini gerektirir.

b) Gelecekle ilgili herhangi bir kanaat, o kanaate varıldığı zamanda mevcut bulunan bilgiye dayanır. Bilânço tarihinden sonra meydana gelen olaylar, daha önce makul olarak yapılan değerlendirme sonucunda ulaşılan kanaat ile çelişebilir.

c) İşletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı, faaliyetlerinin nitelikleri, durumu ve dış faktörlerden etkilenme derecesi, olayların ya da durumların sonuçlarıyla ilgili kanaatleri etkiler.

(4) Münferit ya da toplu olarak işletmenin sürekliliği varsayımı üzerinde ciddi şüpheler uyandırabilecek olay ve durumlara örnekler aşağıda verilmiştir. Aşağıda belirtilen olay ve durumlar, işletmenin sürekliliği varsayımı üzerinde, ciddi şüpheler yaratabilecek her olay ve durumu içermemektedir. Ayrıca, bunlardan bir ya da birden fazlasının mevcudiyeti her zaman önemli bir belirsizlik olduğu anlamına gelmez.

(5) Finansal durumla ilgili:

a) Net borç veya kısa vadeli net borç pozisyonu,

b) Uzun vadeli aktifleri finanse etmek için kısa vadeli borçları gereğinden fazla kullanılması, sabit vadeli kredilerin vadelerinde geri ödeneceğine ya da yenileneceğine dair gerçekçi olmayan varsayımlar,

c) Alacaklılar ve diğer borç verenlerin sağladığı finansal desteğin çekileceğine dair belirtiler,

ç) Cari veya proforma finansal tablolarda gösterilen faaliyetle ilgili nakit çıkışları,

d) Önemli finansal oranlardaki olumsuzluk,

e) Önemli tutarlardaki faaliyet zararı ya da nakit girişi sağlayan varlıkların değerinde önemli derecedeki düşüş,

f) Kar paylarının zamanı gelmesine rağmen ödenememesi veya kar payı ödemelerinin kesilmesi,

g) Borçlulara zamanında ödeme yapılamaması,

ğ) Kredi anlaşmalarının şartlarına uyulamaması,

h) Satıcılarla yapılan işlemlerde, vadeli satıştan peşin ödemeli satışa geçilmesi ve

ı) Önemli yeni ürünlerin geliştirilmesi veya önemli faaliyet alanlarında gerekli yatırımların yapılabilmesi için gerekli finansmanın temin edilememesi.

(6) Faaliyetle ilgili:

a) Yönetim kadrolarındaki kilit pozisyonların boşalarak yerlerinin doldurulmaması,

b) Önemli bir pazarın, acentenin, lisansın veya ana tedarikçinin kaybedilmesi ve

c) İşgücü problemleri veya önemli hammadde darboğazı.

(7) Diğer konulara ilişkin olarak:

a) Sermaye yeterliliği ile ilgili düzenlemelere veya diğer yasal gerekliliklere uyulmaması,

b) İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve kaybedildiği takdirde karşılanamayacak tutarda tazminatlara neden olacak davalar ve

c) İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen yasa ve hükümet politikalarındaki değişiklikler

gibi hususlar işletmenin sürekliliği varsayımı üzerinde şüphe uyandırabilecek olay ve durumlar olarak değerlendirilir.

(8) Bu tür olay ya da durumların önemi çoğunlukla diğer faktörlerin yardımıyla azaltılabilir. Bu kapsamda, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapamayacak olmasının etkisi, işletme yönetiminin; varlıkların satılması, kredi geri ödemelerinin yeniden programlanması, ilave sermaye temin edilmesi gibi alternatif yöntemler ile yeterli nakit akışını temin etmek suretiyle işletmenin sürekliliğini sağlamaya yönelik uygulamalarla dengelenebilir. Benzer bir şekilde, ana tedarikçinin kaybı, uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla telafi edilebilir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanılıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkındaki önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurur.

(2) Bağımsız denetçinin sorumluluğu, işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımını kullanım şeklinin uygunluğunu ve işletmenin sürekliliği ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli belirsizlikler olup olmadığını gözden geçirmesini gerektirir.

(3) Bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliğini sona erdirecek gelecekteki olay ve durumları bütünüyle tahmin edemez. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine dair belirsizliklere atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğine dair bir güvence olarak kabul edilemez.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Yöntemlerinin Uygulanması

Planlama sırasında dikkat edilecek hususlar

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken, işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak işletmenin faaliyet riskiyle ilgili olay veya durumlar olup olmadığını gözden geçirir.

(2) Bağımsız denetçinin, işletmenin sürekliliği hakkında ciddi şüpheler uyandırabilecek olay veya durumların ya da işletmenin faaliyetiyle ilgili risklerin göstergesi olabilecek bağımsız denetim kanıtlarına karşı bağımsız denetim her aşamasında dikkatli olması gerekir. Bağımsız denetçi, bu tür olay ya da durumları belirlediğinde, belirlenen olay ve durumlar için kullanılacak bağımsız denetim tekniklerini uygular ayrıca, bu olay ya da durumların önemli yanlışlık riskinin belirlenmesine dair değerlendirmesini etkileyip etkilemediğini de gözden geçirir.

(3) Bağımsız denetçi, risk değerlendirme yöntemlerini uygularken; işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin olay ve durumları planlama sürecini de dikkate alarak, zamanında işletme yönetimiyle görüşür. Ayrıca, işletme yönetiminin planlarını inceleyebilir ve işletmenin sürekliliğine dair ortaya çıkarılmış sorunların çözümüne katkı sağlayabilir.

(4) Bazı durumlarda, bağımsız denetçinin risk değerlendirme yöntemlerini uygulaması esnasında, işletme yönetimi zaten bir ön değerlendirme yapmış olabilir. Bu durumda bağımsız denetçi, işletme yönetiminin bu Kısmın "İşletme yönetiminin sorumluluğu" başlıklı maddesinde belirtilen olay ve durumları belirleyip belirlemediğini ve bunlara karşı yapılacaklara dair planlarını anlamak üzere, bu değerlendirmeyi inceler.

(5) İşletme yönetimi henüz bir ön değerlendirme yapmadıysa, bağımsız denetçi, işletme yönetimiyle işletmenin sürekliliği varsayımının kullanım esaslarını görüşür ve bu Kısmın "İşletme yönetiminin sorumluluğu" başlıklı maddesinde belirtilen olay ve durumların mevcut olup olmadığını hakkında bilgi edinir. Bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımı ile ilişkili olay ve durumları zaten belirlemişse, işletme yönetiminin bu konuda kendi değerlendirmesini yapmaya başlamasını özellikle talep edebilir.

(6) Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskini değerlendirirken, belirlenmiş olay ve durumların etkilerini göz önünde bulundurarak, bu tür durumların belirlenen bu risklere karşı gelecekte uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini dikkate alır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İşletme Yönetiminin Değerlendirmesinin Gözden Geçirilmesi ve Değerlendirmeden Sonraki Dönem

İşetme yönetiminin değerlendirmesinin gözden geçirilmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine dair yaptığı değerlendirmeyi gözden geçirir.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin finansal raporlama standartları uyarınca yaptığı değerlendirmeyi gözden geçirirken, işletme yönetimi tarafından kullanılan dönemi esas alır. İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine dair yaptığı değerlendirme bilânço tarihinden itibaren 12 aydan daha kısa bir dönemi kapsıyorsa, bağımsız denetçi işletme yönetiminden değerlendirme dönemini bilânço tarihinden sonraki en az 12 aylık süre için yapmasını talep eder.

(3) İşletme yönetiminin, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi amacıyla mevcut tüm bilgilere ilişkin bir dönem belirleyerek yaptığı değerlendirme, bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği varsayımı hakkındaki incelemesinin önemli bir parçasıdır.

(4) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin değerlendirmesini gözden geçirirken, işletme yönetiminin değerlendirme yaparken izlediği süreci, değerlendirmeye esas varsayımları ve işletme yönetiminin geleceğe dair planlarını dikkate alır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılması sonucunda edindiği tüm bilgilerin bu değerlendirmede dikkate alınıp alınmadığını gözden geçirir.

(5) Geçmişinde karlı faaliyetleri ve finansal kaynaklara kolay erişimi olan işletmelerde işletme yönetimi, değerlendirmeyi detaylı analiz etmeden de yapabileceği gibi, bağımsız denetçi de değerlendirmenin uygunluğuna dair kanaate, detaylı bağımsız denetim teknikleri uygulamadan da ulaşabilir. Ancak, işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak olaylar veya durumlar belirlendiğinde, bağımsız denetçi, Tebliğin bu Kısmında belirtilen ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İşletme yönetiminin değerlendirmesinden sonraki dönem

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin değerlendirdiği dönem sonrasına ilişkin ve işletme yönetiminin haberdar olduğu, işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak olay ve durumlar ile işletmenin faaliyet riskleri olup olmadığını hakkında bilgi toplar.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesinden sonraki dönemde; gerçekleşebilecek planlanmış ya da planlanmamış ve işletme yönetiminin finansal tabloları hazırlarken kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu şüpheli hale getirebilecek tüm olay ve durumların gerçekleşme olasılığını dikkate alır. Bağımsız denetçi, bu gibi bilinen olay ve durumlardan, bilanço tarihinden sonraki işlemlere ilişkin yöntemler de dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi aşamalarında haberdar olabilir.

(3) Bir olay ya da durumun sonucuyla ilgili belirsizlik derecesi, olay ya da durum ne kadar uzak bir gelecek ile ilgiliyse o kadar artacağından, bu gibi durum ve olayları gözden geçirirken, bağımsız denetçinin herhangi bir işlem yapmadan önce işletmenin sürekliliğine dair muhtemel sorunların önemli olduğundan emin olması gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi, işletme yönetiminden olay ya da durumun işletmenin sürekliliğine dair yaptıkları değerlendirme üzerindeki muhtemel önemini belirlemelerini istemek durumunda kalabilir.

(4) Bağımsız denetçinin, işletme yönetimi tarafından değerlendirilen dönem sonrası için işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak olay ve durumlara ilişkin belirtileri test etmek amacıyla işletme yönetiminin konuya ilişkin değerlendirmesini soruşturmak dışında, başka bağımsız denetim teknikleri tasarlama sorumluluğu yoktur.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Olay ve Durumların Değerlendirilmesinde Uygulanacak Ek Bağımsız Denetim Teknikleri

Uygulanacak ek bağımsız denetim teknikleri

MADDE 9 - (1) İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandıracak olay ve durumlar belirlendiğinde bağımsız denetçi:

a) İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliği varsayımına dayalı gelecekle ilgili hareket planını inceler,

b) Gerekli görülen bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak işletme yönetiminin planlarının ve riski azaltan diğer faktörlerin etkisini de dikkate alarak, önemlilik arz eden bir belirsizlik olup olmadığını teyit etmek için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplar ve

c) İşletme yönetiminin gelecekle ilgili planlarına dair yazılı teyitler alır.

(2) İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandırabilecek olay veya durumlar, bağımsız denetim çalışması sürecinde risklerin belirlenmesi aşamasında ya da ek bağımsız denetim teknikleri uygulanırken belirlenebilir. Olay veya durumları gözden geçirme süreci bağımsız denetim ilerledikçe devam eder. Bağımsız denetçi olay veya durumların işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandırabileceğine inandığında, bazı bağımsız denetim teknikleri daha fazla önem kazanabilir. Bağımsız denetçi işletme yönetiminin ileriye yönelik planlarına dair bilgi edinir ve bu bilgileri değerlendirir. Bu kapsama işletme yönetiminin varlıkları tasfiye etme, kredi alma, giderleri azaltma veya erteleme ya da sermayeyi artırma planları da dahildir. Bağımsız denetçi, ayrıca işletme yönetiminin değerlendirmesini yaptığı tarihten beri herhangi bir ilave bilginin ortaya çıkıp çıkmadığını da dikkate alır. Bağımsız denetçi işletme yönetiminin planlarının uygulanabilir olduğuna ve sonuçlarının durumu iyileştireceğine dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı temin eder.

(3) Bu kapsamdaki bağımsız denetim teknikleri aşağıda belirtilen hususları içerir.

a) Nakit akımı, kar ve ilgili diğer tahminlerin işletme yönetimiyle birlikte analiz edilmesi ve tartışılması,

b) İşletmenin en son ara dönem finansal tablolarının işletme yönetimiyle birlikte analiz edilmesi ve tartışılması,

c) Borç senetleri ve kredi anlaşmalarının incelenerek, bunlara ilişkin şartların herhangi birinin ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi,

ç) Finansman zorluklarını tespit etmek için genel kurul, yönetim kurulu ve önemli komite toplantılarının tutanaklarının okunması,

d) İşletmenin avukatlarından dava ve iddiaların mevcudiyeti, işletme yönetiminin bunların sonuçlarına dair değerlendirmesinin makul olup olmadığı ve finansal etkilerinin tahmini hususlarında bilgi edinilmesi,

e) İşletmeye finansal destek veren ve devamlılığını sağlayan taraflar ve üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmelerin varlığının belirlenmesi, yasallığının ve uygulanabilirliliğinin teyit edilmesi ve ilgili taraflarca sağlanabilecek ek finansal kaynakların yeterliliğinin değerlendirilmesi,

f) İşletmenin karşılanmamış müşteri siparişlerine dair planlarının gözden geçirilmesi,

g) Bilânço tarihinden sonraki olayların, işletmenin sürekliliğini etkileyecek olanlarını belirlemek üzere, incelenmesi.

(4) Nakit akımı analizinin gelecekteki olay ve durum sonuçlarının gözden geçirilmesinde önemli bir faktör olduğu durumlarda, bağımsız denetçi aşağıda belirtilen unsurları göz önünde bulundurur.

a) İşletmenin bilgi sisteminin bu gibi bilgileri oluşturmadaki güvenilirliği ve

b) Tahminlerin dayandığı varsayımlar için yeterli kanıt olup olmadığı.

(5) Bunlara ek olarak, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları karşılaştırır:

a) Önceki dönemlere ilişkin gerçekleşen finansal sonuçlar ile geleceğe yönelik olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler ve

b) Cari döneme ilişkin, değerlendirme tarihine kadar gerçekleşen sonuçlarla ileriki dönemleri etkileyecek finansal bilgiler.

BEŞİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Bağımsız denetim sonuçlarının değerlendirilmesi

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, elde edilen bağımsız denetim kanıtlarına dayanarak, münferit olarak ya da toplamda işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi bir şüphe oluşturacak olay ya da durumlara dair önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını belirler.

(2) Bağımsız denetçi tarafından, belirsizlik ve etkileri hakkında finansal tabloların yanıltıcı olmamasını teminen kamuya tam açıklama yapılması gerekli görüldüğünde, muhtemel etki önemli bir seviyede olacağından, önemli belirsizlik söz konusudur.

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olduğu ancak önemli bir belirsizliğin bulunduğu durumlar

MADDE 11 - (1) İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmasına karşın, önemlilik arz eden bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, bağımsız denetçi finansal tablolarda:

a) İşletme faaliyetlerinin devam edebileceğine dair şüphe oluşturan temel olay ve durumların ve işletme yönetiminin bu olay ve durumlarla nasıl başa çıkacağına dair planların yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı ve

b) İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandırabilecek olay ve durumlarla bağlantılı önemli belirsizlikler mevcut olduğunu, dolayısıyla işletmenin varlıklarından fayda sağlayıp, yükümlülüklerini yerine getirmesinin, faaliyetlerin normal seyri altında mümkün olamayabileceğinin açık bir şekilde ifade edilip edilmediği

hususlarını göz önünde bulundurur.

(2) Finansal tablolarda yeterli açıklama yapıldıysa, bağımsız denetçi olumlu görüş bildirir. Ancak, bağımsız denetim raporuna işletmenin sürekliliği üzerinde şüphe uyandıracak olay ve durumlarla bağlantılı önemli belirsizlikler mevcut olduğuna dair ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususları içeren bir paragraf ekleyerek, bu maddenin önceki fıkrasında belirtilen hususları kapsayacak şekilde konuya ilişkin finansal tabloların ekindeki nota dikkat çeker. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliğini değerlendirirken, burada açıklanmış bilgilerin kullanıcılara işletmenin varlıklarından fayda sağlayamama ve yükümlülüklerini yerine getirememe ihtimali olduğuna dair açık ve net bir bilgi verip vermediğini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçinin, finansal tablo dipnotlarındaki açıklamayı yeterli gördüğü durumda kullanabileceği görüş paragrafına örnek aşağıda verilmiştir:

"Görüşümüzü etkilememekle birlikte, X numaralı finansal tablo dipnotunda açıklandığı üzere, İşletmenin 31 Aralık 200X tarihinde sona eren hesap döneminde YYY YTL tutarında zarar ettiği ve yine aynı tarihte kısa vadeli borçların toplam aktifleri ZZZ YTL tutarında geçtiği hususlarına dikkat çekmek isteriz. Bu durum, X numaralı finansal tablo dipnotunda belirtilen diğer hususlarla birlikte işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetini göstermektedir.''

(3) Finansal tablolar üzerinde birden çok önemli belirsizliğin olması gibi olağandışı durumlarda, bağımsız denetçi ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususları içeren bir paragraf eklemek yerine görüş bildirmekten kaçınabilir.

(4) Finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmadıysa, bağımsız denetçi, uygun olacak şekilde şartlı ya da olumsuz görüş bildirir. Bağımsız denetim raporunda, işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe uyandırabilecek önemli belirsizliklere özel bir atıfla değinilir.

(5) Bu kapsamda bağımsız denetim raporunda yer alabilecek şartlı görüş ile ilgili örnek bir paragrafa aşağıda yer verilmiştir:

"XXX A.Ş.'ye finansman sağlayan anlaşmalar sona ermiş olup, mevcut kredi yükümlülüklerinin geri ödeme tarihi 19 Mart 20X1'dir. XXX A.Ş., yeni anlaşmalar yapamamış ya da yeni bir finansman kaynağı bulamamıştır. Bu durum XXX A.Ş.'nin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandırabilecek önemli belirsizlikler olduğunu ve dolayısıyla, XXX A.Ş.'nin normal faaliyet süreci içerisinde varlıklarını nakde çeviremeyebileceğini ve borçlarını ödeyemeyebileceğini göstermektedir. Finansal tablolar ve dipnotlarında bu husus açıklanmamıştır.

Görüşümüze göre, yukarıdaki paragrafta belirtilen hususların etkileri dışında, söz konusu finansal tablolar, XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 tarihindeki gerçek finansal durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır."

(6) Bağımsız denetim raporunda yer alabilecek olumsuz görüş ile ilgili örnek bir paragraf ise aşağıda yer almaktadır:

"XXX A.Ş.'ye finansman sağlayan anlaşmalar sona ermiş olup, mevcut kredi yükümlülüklerinin 31 Aralık 20X0 tarihi itibariyle ödenmiş olması gerekmektedir. XXX A.Ş. finansman sağlayan anlaşmaları devam ettirememiş ve yeni bir finansman kaynağı bulamamış olduğundan, XXX A.Ş.'nin iflasının istenmesi söz konusu olabilir. Bu durum XXX A.Ş.'nin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandırabilecek önemli belirsizlikler olduğunu ve dolayısıyla XXX A.Ş.'nin normal faaliyet süreci içerisinde varlıklarını nakde çeviremeyebileceğini ve borçlarını ödeyemeyebileceğini göstermektedir. Finansal tablolar ve dipnotlarında bu hususlar açıklanmamıştır.

Görüşümüze göre, yukarıdaki paragrafta belirtilen hususların açıklanmamasından dolayı, söz konusu finansal tablolar, XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 tarihindeki gerçek finansal durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır."

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmama durumu

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçinin kanaatine göre, işletmenin sürekliliğini söz konusu olmadığı halde, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa, bağımsız denetçi olumsuz görüş bildirir. Gerçekleştirilen ek bağımsız denetim tekniklerine ve işletme yönetiminin planlarının etkisi de dahil olmak üzere,

elde edilen bilgilere dayanarak, bağımsız denetçinin kanaati işletmenin sürekliliğinin mümkün olmadığı şeklindeyse, ilgili dipnotlarda açıklama yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, bağımsız denetçi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna vararak, olumsuz görüş bildirir.

(2) İşletme yönetimi, finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna vardığında, finansal tabloların alternatif olarak geçerli bir esasa göre hazırlanması gerekir. Bağımsız denetçi ilave olarak gerçekleştirdiği bağımsız denetim teknikleri sonucunda elde edilen bilgiler çerçevesinde alternatif esasın uygun olduğunu belirlerse, finansal tabloların dipnotlarında yeterli açıklama olduğu takdirde olumlu görüş bildirebilir. Ancak, finansal bilgi kullanıcılarının dikkatini bu hususa çekmek üzere, ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususları içeren bir paragrafı bağımsız denetim raporuna ekler.

İşletme yönetiminin değerlendirme yapma ya da değerlendirmesini genişletme konusunda isteksiz olması

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetçi tarafından talep edilmesine rağmen işletme yönetimi değerlendirme yapmak ya da değerlendirmesini genişletmek istemediğinde, bağımsız denetçi, çalışma alanının sınırlanması sebebiyle bağımsız denetim raporundaki görüşünü değiştirme ihtiyacını gözden geçirmek zorundadır. Tebliğin bu Kısmında belirtilen koşullar gibi, belirli bazı durumların oluşması halinde, bağımsız denetçi işletme yönetiminden değerlendirme yapmasını ya da değerlendirmesini genişletmesini isteyebilir. İşletme yönetimi bunu yapmaya isteksizse, işletme yönetiminin analiz eksikliğini düzeltmek bağımsız denetçinin sorumluluğunda değildir. Bu durumda, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabileceğinden, bağımsız denetçinin olumlu görüş içeren bir bağımsız denetim raporu vermemesi gerekir.

(2) Bazı durumlarda, işletme yönetimi tarafından yapılan analizin eksikliği, bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği konusunda kanaate varmasını engellemez. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin kullandığı diğer teknikler, işletmenin geçmişindeki karlı faaliyetler ve finansal kaynaklara kolay erişiminden dolayı finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetimi tarafından kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu değerlendirmek için yeterli olabilir. Ancak, diğer durumlarda işletme yönetiminin bir değerlendirmesi olmadığında, bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliği hakkında ciddi şüphe uyandıracak olay ya da durumların ya da işletme yönetiminin bu olay ya da durumlara karşılık olmak üzere uygulamaya aldığı planların mevcut olup olmadığını teyit edemeyebilir.

Finansal tabloların imzalanması veya onaylanması ile ilgili önemli gecikmeler

MADDE 14 - (1) Finansal tabloların işletme yönetimi tarafından bilanço tarihinden sonra imzalanmasında ya da onaylanmasında önemli bir süre gecikme olduğunda, bağımsız denetçi, gecikme sebebini gözden geçirir. Gecikme işletmenin sürekliliği varsayımı ile bağlantılı olay ve durumlardan kaynaklandığında, bağımsız denetçi, ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulama gereğini ve önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine dair vardığı kanaatin, görüşünü etkileyip etkilemediğini dikkate alır.

YİRMİBEŞİNCİ KISIM
İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, teyit mektuplarının bağımsız denetim kanıtı olarak kullanımı, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi sırasında uygulanan yöntemler ve işletme yönetiminin söz konusu mektupları sağlamayı reddetmesi durumunda yapılacak işlemlerin belirlenmesi ile ilgili ilke, esas ve kuralları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, teyit mektuplarının bağımsız denetim kanıtı olarak kullanımı ve yazılı hale getirilmesi ile söz konusu mektuplarda yer alacak hususlara ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
İşletme Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğunun Kabulü ile Bağımsız Denetim Kanıtı Olarak Teyit Mektupları

İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğunun kabulü

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğuna ve finansal tabloları onayladığına dair kanıt oluşturacak teyit mektubu temin eder. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin bu sorumluluğu kabul ettiğine dair kanıtı ilgili işletme yönetim kurulunun tutanaklarından ya da işletme yönetim kurulunun yazılı beyanından sağlayabilir.

Bağımsız denetim kanıtı olarak teyit mektupları

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, yeterli ve uygun diğer bağımsız denetim kanıtlarının varlığının söz konusu olmadığı durumlarda, finansal tablolar açısından önemlilik arz eden hususlara ilişkin olarak işletme

yönetiminden yazılı teyit mektubu temin eder. Bağımsız denetçi ve işletme yönetimi arasındaki muhtemel yanlış anlaşılmalar, sözlü beyanların işletme yönetimi tarafından yazılı olarak teyit edilmesi suretiyle en aza indirilir. İşletme yönetimi tarafından verilecek bir teyit mektubunda bulunabilecek hususlar, ek-14'de verilen teyit mektubu örneğinde belirtilmiştir.

(2) İşletme yönetiminden talep edilen teyit mektubu, finansal tablolar üzerinde münferit ya da toplu olarak önemlilik arz eden hususlarla sınırlı olabilir. Bağımsız denetçinin belirli kalemlerle ilgili olarak önemlilik kavramı anlayışı hakkında, işletme yönetimini bilgilendirmesi gerekebilir.

(3) Bağımsız denetçi işletme yönetiminden:

a) Hataların tespit edilerek önlenmesi amacıyla, iç kontrol sisteminin tasarlanarak uygulanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunun bilincinde olduklarını ve

b) Finansal tablolara ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların (söz konusu düzeltilmemiş kalemlere ilişkin döküm teyit mektubuna eklenir) münferit veya toplu olarak önemli olmadığına dair işletme yönetiminin görüşünü

içeren yazılı teyit mektubu alır.

(4) İşletme yönetimi, bağımsız denetim sırasında bağımsız denetçinin belirli sorularına cevap vermek ya da talep edilmese bile kendiliğinden açıklama yapmak şeklinde beyanlarda bulunabilir. Bu beyanların finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi halinde, bağımsız denetçi;

a) İşletme içi ya da dışı kaynaklardan doğrulayıcı bağımsız denetim kanıtı elde edilmesine,

b) İşletme yönetimi tarafından verilen teyit mektuplarının makul olup olmadığı ve elde edilen diğer bağımsız denetim kanıtlarıyla ve diğer beyanlarla tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesine ve

c) Teyit mektuplarını sunan kişilerin belirli konularda yeterli bilgisi olup olmadığının gözden geçirilmesine

ihtiyaç duyar.

(5) Teyit mektupları, bağımsız denetçinin mevcut olmasını makul bir şekilde beklediği diğer bağımsız denetim kanıtlarının yerine geçemez. Bu kapsamda, bir varlığın maliyetine dair teyit mektubunda yer alan ifade bu malın maliyetine ilişkin bağımsız denetçinin normal olarak elde edeceği bağımsız denetim kanıtının yerini tutmaz. Bağımsız denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan ya da olabilecek bir hususa ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemezse ve normalde bu bağımsız denetim kanıtının mevcut olması bekleniyorsa, bu konuda teyit mektubu alınmış olsa dahi çalışma alanının sınırlandırılması anlamına gelir.

(6) Bazı durumlarda, teyit mektubunda yer alan bir husus mevcut olması makul olarak beklenen tek bağımsız denetim kanıtı olabilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi işletme yönetiminin belirli bir yatırımı uzun dönemde elde tutma niyetini doğrulamak için başka bir bağımsız denetim kanıtını bulamadığı durumlarda teyit mektubundaki konuya ilişkin işletme yönetimi beyanını bağımsız denetim kanıtı olarak kabul eder.

(7) İşletme yönetimince sunulan teyit mektupları diğer bağımsız denetim kanıtlarıyla çeliştiğinde, bağımsız denetçi, durumu araştırarak işletme yönetimince teyit mektubunda sunulan diğer hususlara ilişkin bilgilerin de güvenilirliğini tekrar gözden geçirir.

İKİNCİ BÖLÜM
Teyit Bilgilerinin Yazılı Hale Getirilmesi, Teyit Mektuplarının Temel Unsurları ile İşletme Yönetiminin Teyit Mektubu Sunmayı Reddetmesi Halinde Yapılacak İşlemler

İşletme yönetimince sunulan teyit bilgilerinin yazılı hale getirilmesi

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetimince sunulan teyit niteliğindeki sözlü bilgileri özet halinde ya da işletme yönetiminden alınan yazılı teyit mektubu şeklinde çalışma kağıtları arasında bağımsız denetim kanıtı olarak saklar.

(2) Yazılı teyit mektubu, sözlü açıklamalardan daha güvenilir bir bağımsız denetim kanıtıdır ve aşağıdaki şekillerde oluşturulabilir:

a) Yönetim tarafından sunulan bir teyit mektubu,

b) Bağımsız denetçinin teyit mektubundan ne anladığını ana hatlarıyla belirten ve işletme yönetimi tarafından onaylanarak teyit edilen bir bağımsız denetçi mektubu ve

c) İşletme yönetim kurulu ya da benzer organların ilgili toplantı tutanakları ya da finansal tabloların imzalanmış bir kopyası.

Teyit mektubunun temel unsurları

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, teyit mektubu talep ederken, mektubun bağımsız denetçiye hitaben yazılmasını, belirlenmiş bilgileri ihtiva etmesini ve uygun şekilde tarih atılarak imzalanmasını ister.

(2) Teyit mektubu genellikle bağımsız denetim raporuyla aynı tarihi taşır. Ancak, bazı durumlarda belirli işlemler ya da diğer olaylarla ilgili ayrı bir teyit mektubu, bağımsız denetim sırasında ya da bağımsız denetim raporunda belirtilen tarihten daha sonraki bir tarihte, örneğin halka arz tarihinde, temin edilebilir.

(3) Teyit mektubu genellikle işletmenin finansal konularda birinci derecede sorumluluk sahibi olan yöneticileri, bu kapsamda icra komitesi başkanı ve finansal işler müdürü tarafından imzalanır. Bazı durumlarda,

bağımsız denetçi diğer yöneticilerden de beyan mektubu talep edebilir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi genel kurul, yönetim kurulu ve önemli komite toplantılarına ait tutanakların tam olduğuna ilişkin olarak, bu tutanakları tutma sorumluluğu olan kişilerden de yazılı beyan temin edebilir.

İşletme yönetiminin teyit mektubu sunmayı reddetmesi durumunda yapılacak işlemler

MADDE 7 - (1) İşletme yönetimi bağımsız denetçi tarafından gerekli olarak görülen bir teyidi vermeyi ret ettiğinde, bağımsız denetçi, bu durumu çalışma alanının sınırlandırılması olarak değerlendirerek, ya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınır. Bu gibi durumlarda, bağımsız denetçi, bağımsız denetim sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan diğer teyitlere ne kadar güvenilebileceğini değerlendirir ve reddetmenin diğer sonuçlarının bağımsız denetim raporu üzerinde ilave bir etkisi olup olmayacağını gözden geçirir.

YİRMİALTINCI KISIM
Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yapmakla görevli ana bağımsız denetçinin, söz konusu işletmenin finansal tablolarında yer alan bölüm, şube, iştirak, bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi teşebbüs gibi bir veya birden fazla ilişkili şirket veya bölümle ilgili bağımsız denetim çalışması yapan diğer bir bağımsız denetçinin çalışmalarından yararlanması halinde izlenecek ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yapmakla görevli ana bağımsız denetçi ile söz konusu işletmenin bir veya birden fazla ilişkili şirket veya bölümüyle ilgili bağımsız denetim çalışması yapan diğer bir bağımsız denetçi arasında yapılacak işbirliği, izlenecek prosedürler ve raporlamaya ilişkin hükümleri içerir.

(2) Bu Kısım, bir işletmenin bağımsız denetiminde birden fazla bağımsız denetçinin müştereken görevlendirildiği durumlar ile bağımsız denetçinin önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetimini yapan başka bir bağımsız denetçi ile ilişkisini kapsamamaktadır.

Tanımlar

MADDE 3 - (1) Bu Kısımda geçen:

a) Ana bağımsız denetçi: Diğer bir bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan finansal bilginin dahil edildiği işletmenin finansal tablolarına ilişkin raporlama yapma sorumluluğu bulunan bağımsız denetçiyi,

b) Diğer bağımsız denetçi: Ana bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolara dahil edilen işletme ile ilişkili şirket veya bölümlerin finansal bilgilerine ilişkin raporlama yapma sorumluluğu bulunan ana bağımsız denetçi dışındaki başka bir bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçiyi,

c) İlişkili şirket veya bölümler: Finansal bilgileri ana bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolara dahil edilen bölüm, şube, bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs, iştirak veya diğer bir gerçek veya tüzel kişiliği,

ifade eder.

BİRİNCİ BÖLÜM
Ana Bağımsız Denetçi ile Diğer Bağımsız Denetçinin Görevleri ve İzlenecek Prosedürler

Ana bağımsız denetçi sıfatını haiz olma şartları

MADDE 4 - (1) Ana bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından yararlanması halinde, söz konusu çalışmaların bağımsız denetimi nasıl etkileyeceğini belirleyerek, kendi katılımının ana bağımsız denetçi gibi hareket edecek düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

(2) Bu kapsamda ana bağımsız denetçi;

a) Kendisinin denetlediği finansal tablonun ilgili kısmının önemliliğini,

b) İşletme ile ilişkili şirket veya bölümlere ilişkin faaliyetlere vakıf olma seviyesini,

c) Diğer bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini,

ç) Diğer bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan ilişkili şirket veya bölümlere ilişkin olarak, ana bağımsız denetçinin önemli ölçüde katılımıyla sonuçlanan ek bağımsız denetim tekniklerinin bu Kısımda düzenlendiği şekliyle uygulanıp uygulanmadığını,

değerlendirir.

Ana bağımsız denetçinin izleyeceği prosedürler

MADDE 5 - (1) Ana bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından yararlanmayı planlaması halinde, söz konusu bağımsız denetçinin meslekî yeterliliğini verilen görev kapsamında değerlendirir.

(2) Ana bağımsız denetçi, kendi amacına uygunluğunu sağlamak üzere, diğer bağımsız denetçinin çalışmalarının üstlenilen görev kapsamında yeterli olduğuna ilişkin gerekli yöntemleri uygulayarak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde eder.

(3) Ana bağımsız denetçi;

a) İşletme ve ilişkili şirket veya bölümlerine ilişkin bağımsızlık şartlarına uyulması ve bu şartlara uyulduğuna ilişkin yazılı teyit mektubu alınması,

b) Diğer bağımsız denetçinin çalışmaları ile raporundan sağlanacak faydaların belirlenmesi ve bağımsız denetimin planlama aşamasında gerekli koordinasyonun sağlanmasına yönelik önlemlerin alınması,

c) Muhasebe, bağımsız denetim ve raporlama şartlarına uyulması ve bunlara uyulduğuna dair yazılı teyit mektubu alınması,

hususlarında diğer bağımsız denetçiye tavsiyelerde bulunur.

(4) Ana bağımsız denetçi ayrıca, diğer bağımsız denetçi ile uygulanan bağımsız denetim prosedürlerini müzakere edebilir, diğer bağımsız denetçinin prosedürlerinin (kontrol listesi veya anket şeklinde olabilir) yazılı özetini gözden geçirebilir veya çalışma kağıtlarını inceleyebilir. Ana bağımsız denetçi bu işlemleri diğer bağımsız denetçiyle toplantı yapmak suretiyle de gerçekleştirmek isteyebilir. Prosedürlerin içeriği, zamanlaması ve kapsamı sözleşmenin şartlarına ve ana bağımsız denetçinin, diğer bağımsız denetçinin meslekî yeterliği konusundaki bilgisine bağlıdır. Bu bilgi, diğer bağımsız denetçinin önceki bağımsız denetim çalışmalarının incelenmesiyle pekiştirilebilir.

(5) Ana bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçinin uygulamalarının kabul edilebilir kalite kontrol politikaları ve yöntemler içerdiği, dolayısıyla yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının önceden toplanmış olduğu kanaatine ulaşırsa, önceki fıkrada açıklanan yöntemlerin uygulanmasına gerek görmeyebilir.

(6) Ana bağımsız denetçi diğer bağımsız denetçinin önemli bulgularını dikkate alarak, bağımsız denetim bulgularını veya ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal bilgileri etkileyen konuların diğer bağımsız denetçiyle tartışılmasının uygun olduğuna veya ilave testlerin yapılmasının gerekli olduğuna karar verebilir. Bu testler mevcut koşullara bağlı olarak ana bağımsız denetçi veya diğer bağımsız denetçi tarafından uygulanabilir.

(7) Ana bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan ilişkili şirket veya bölümlerin, bunların münferit veya bir bütün olarak işletmenin finansal tabloları üzerindeki önemini ve bu konuda varılan kararları, diğer bağımsız denetçilerin unvanlarını ve ilişkili şirket veya bölümlerin münferit olarak önemsiz olduğuna dair ulaşılan sonuçları çalışma kağıtlarıyla belgeler. Bu kapsamda; diğer bağımsız denetçiye ait incelenmiş çalışma kağıtları belirlenir ve diğer bağımsız denetçiyle yapılan müzakerelerin sonuçları kaydedilir. Ancak, ana bağımsız denetçi, prosedürlerin bu maddenin beşinci fıkrasında belirtilen şartlara bağlı olarak sınırlandırılmasının sebeplerini, bir başka şekilde belgelendirilmesi koşuluyla, çalışma kağıtlarında belgelemek zorunda değildir.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetçiler Arasında İşbirliği ve Raporlama

Bağımsız denetçiler arasında işbirliği

MADDE 6 - (1) Diğer bağımsız denetçinin, ana bağımsız denetçi tarafından yararlanılacak çalışmaları kapsamında ana bağımsız denetçiyle işbirliği içerisinde olması gerekir. Bu kapsamda; diğer bağımsız denetçi, bağımsız denetimin herhangi bir unsurunun kendisinden istenildiği şekilde yürütülemeyeceği hususunu ana bağımsız denetçinin dikkatine sunar. Benzer bir şekilde diğer bağımsız denetçi, çalışmalarına önemli etkisi olabilecek hukukî ve mesleki konularda, ana bağımsız denetçinin tavsiyelerine ihtiyaç duyabilir.

Raporlama

MADDE 7 - (1) Ana bağımsız denetçi raporunda, diğer bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetime tabi tutulan ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal bilgilerin kapsamına açıkça yer vererek, finansal tabloların diğer bağımsız denetçi tarafından denetlenen kısmının önemine işaret eder.

(2) Ana bağımsız denetçi, diğer bağımsız denetçinin çalışmalarından yararlanılamayacağı kanaatine ulaşması ve diğer bağımsız denetçi tarafından denetlenen ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal bilgilere ilişkin yeterli ek bağımsız denetim tekniklerini uygulayamaması halinde ise, şartlı görüş bildirir veya bağımsız denetim kapsamının kısıtlanması nedeniyle görüş bildirmekten kaçınır.

(3) Diğer bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş bildirmesi ya da görüş bildirmekten kaçınması veya böyle bir hazırlık içinde olması halinde, ana bağımsız denetçi, söz konusu durumun bağımsız denetimini yaptığı finansal tablolara etki edecek önemde ve içerikte olup olmadığını değerlendirir.

YİRMİYEDİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçiler tarafından işletmenin iç denetçilerinin çalışmalarından yararlanılmasında uyulacak ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, işletmenin iç denetim çalışmalarının kavranmasına, değerlendirilmesine ve bağımsız denetçinin bağımsız denetim görüşü ve bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi hususlarındaki sorumluluğu saklı kalmak kaydıyla, bu çalışmalardan bağımsız denetim sürecinde yararlanmasına ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması Sürecinde Uyulacak Esaslar

İç denetimin kapsamı ve amaçları

MADDE 3 - (1) İç denetim, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup, diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir.

(2) İç denetimin kapsamı ve amaçları işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile işletme yönetiminin isteklerine göre değişiklik gösterir. Genelde iç denetim faaliyetleri;

a) Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi: Yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, sürekli özen ve dikkat gerektiren bir faaliyettir. Bu çerçevede söz konusu sistemlerin gözden geçirilmesi, işlerliklerinin kontrol edilmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması da iç denetimin görev tanımı içinde yer alır.

b) Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi: Bu süreç, finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan prosedürler ile işlemlere, kayıtlara ve prosedürlere ilişkin detay testleri de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar.

c) İşletmenin finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve

ç) Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi,

faaliyetlerinden birini veya bir kaçını kapsar.

İç denetim ile bağımsız denetçi arasındaki ilişki

MADDE 4 - (1) İç denetimin rolü işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları bağımsız denetimden farklıdır. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin isteklerine göre değişmekle birlikte, bağımsız denetçinin öncelikli işi finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespitidir.

(2) Diğer taraftan, her iki denetim faaliyetinde de amaca ulaşmak için benzer yöntemler kullanılması nedeniyle, iç denetimin belirli özellikleri bağımsız denetim prosedürlerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabilir.

(3) İç denetim işletmenin bir parçasıdır. Dolayısıyla, özerklik ve tarafsızlık seviyesi ne kadar yüksek olursa olsun, bir bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında sağlıklı görüş verebilmesi için sahip olması gereken bağımsızlık seviyesine ulaşması mümkün değildir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim çalışması ile ilgili görüşünden tek başına sorumludur ve bu sorumluluk iç denetim çalışmalarından yararlanılmak suretiyle azaltılamaz. Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında yapılan değerlendirmelerin tümü bağımsız denetçiye aittir.

İç denetimin anlaşılması ve ön değerlendirme

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmek için, iç denetim faaliyetlerini yeterince kavrayarak, bağımsız denetim planı ve prosedürlerini sağlıklı bir şekilde belirler.

(2) Etkili bir iç denetim bağımsız denetim prosedürlerinin içeriğine ve zamanlamasına etkinlik kazandırır, ancak söz konusu prosedürleri tamamen ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan bazı durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirmesi sonucunda bunların bağımsız denetim prosedürlerine etkisi olmayacağı kanaatine ulaşabilir.

(3) Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin planlanması sürecinde iç denetimin belirli denetim alanları itibariyle finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilişkisinin bulunduğu kanaatine ulaşması halinde, iç denetim fonksiyonlarını ön değerlendirmeye alır.

(4) İç denetim fonksiyonlarının ön değerlendirmesi, bağımsız denetçinin iç denetimin bağımsız denetim prosedürünün yapısı, zamanlaması ve kapsamı açısından yaratacağı değişikliklerin faydalarını belirlemesine etki eder.

(5) İç denetim fonksiyonlarının anlaşılmasında ve ön değerlendirmesinde iç denetimin aşağıda belirtilen özellikleri esas alınır:

a) Örgüt Yapısındaki Konumu: İç denetimin işletme içindeki özel konumu ve bunun tarafsızlığa etkisidir. Normal koşullarda, iç denetim çalışmalarını işletmenin en üst yönetim kademesine rapor eder ve işletme faaliyetlerine ilişkin olarak başka bir sorumluluk üstlenmez. İşletme yönetimi tarafından iç denetime getirilen her bir kısıtlama titizlikle irdelenir. Özellikle, iç denetçilerin her durumda bağımsız denetçilerle iletişim kurabiliyor olması gerekir.

b) İç Denetim Fonksiyonunun Kapsamı: İşetme içinde uygulanan iç denetim fonksiyonunu içeriği ve kapsamıdır. Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin iç denetimin önerilerini dikkate alıp almadığını, kanıtlayıcı bilgi ve belgeler üzerinden değerlendirir.

c) Teknik Yeterlilik: İç denetimin teknik bakımdan yeterli, eğitimli ve uzman kişiler tarafından yapılıp yapılmadığı hususunun tespitidir. Bağımsız denetçi iç denetim elemanlarının işe alınış ve eğitim prosedürleri ile tecrübe ve mesleki ehliyetlerini inceleyebilir.

ç) Mesleki Özen ve Titizlik: İç denetimin planlama, denetleme, gözden geçirme ve belgeleme faaliyetlerinin uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunun tespitidir. Denetim el kitapları, çalışma programları ve çalışma kağıtlarının yeterliliği dikkate alınır.

İKİNCİ BÖLÜM
Kullanılacak İç Denetim Çalışmalarının Zamanlaması ve Değerlendirilmesi

İç denetçilerle işbirliğinin zamanlaması

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarından yararlanmayı planlarken, iç denetimin ilgili döneme ilişkin taslak planını göz önünde bulundurur ve söz konusu planı denetimin mümkün olan en erken aşamasında tartışmaya sunar. İç denetim çalışmalarının bağımsız denetimin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belirleyen bir faktör olarak mütalaa edilmesi halinde, söz konusu çalışmanın zamanlaması, denetim kapsamının genişliği, test düzeyi ve kullanılacak örnek seçme yöntemi, yapılan işin dokümantasyonu, inceleme ve raporlama yöntemi üzerinde mutabakata varılır.

(2) İç denetçilerle belirli aralıklarla toplantı yapılması, bağımsız denetçilerle iç denetçilerin işbirliğini daha etkin kılar. Bağımsız denetçi, iç denetim raporlarından haberdar olmak, onlara erişebilmek ve iç denetçilerin dikkatini çeken bağımsız denetim çalışmasını etkileyebilecek önemli olaylar hakkında bilgi edinmek ister. Aynı şekilde, bağımsız denetçi de karşılaştığı iç denetim çalışmalarını etkileyebilecek önemli hususları iç denetçilerle paylaşır.

İç denetim çalışmalarının değerlendirilmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, bu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygunluğunu değerlendirir ve bu çalışma hakkında çeşitli bağımsız denetim tekniklerini uygular.

(2) Belirli bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesi, bu çalışmanın ve bunlara esas teşkil eden programların kapsamının, yeterliliğinin ve iç denetim için yapılan ön değerlendirmenin uygunluğunu koruyup korumadığının değerlendirilmesini kapsar. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların mevcut olup olmadığı dikkate alınarak yapılır:

a) İç denetim çalışmasının yeterli teknik eğitimi ve ehliyeti olanlar tarafından yapılması ve çalışmada görev alan yardımcıların doğru bir şekilde yönlendirilip bu yardımcıların çalışmalarının uygun şekilde gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi.

b) Ulaşılan sonuçların makul temellere dayanmasını teminen yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması.

c) Ulaşılan sonuçların şartlara uygunluğunun ve hazırlanan raporun, yapılan çalışmanın sonuçlarıyla tutarlılığının sağlanması.

ç) İç denetim tarafından açıklanan istisnaî hususların uygun şekilde çözüme kavuşturulması.

(3) Belirli bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesinde kullanılan bağımsız denetim tekniğinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı, bağımsız denetçinin ilgili denetim alanına atfettiği önemli yanlışlık riski seviyesine, iç denetim için yapılan ön değerlendirmeye ve iç denetim tarafından yapılan çalışmanın değerlendirilmesine göre değişir. Bu bağımsız denetim teknikleri, iç denetim tarafından halihazırda incelenmiş bulunan bazı kalemlerin yeniden incelenmesini, diğer benzer kalemlerin incelenmesini ve iç denetim prosedürlerinin gözlemlenmesini içerebilir.

(4) Bağımsız denetçi değerlendirilen iç denetim çalışmasının sonuçlarını ve bu çalışma üzerinde uygulanan bağımsız denetim tekniklerini belgelendirmek zorundadır.

YİRMİSEKİZİNCİ KISIM
Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin uzman çalışmalarından yararlanarak bağımsız denetim kanıtı elde etmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, muhasebe ve bağımsız denetim dışında bir alanda özel yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip kişi veya kurumlarca sunulan hizmetleri ifade eden uzman çalışmasına olan ihtiyacı, söz konusu çalışmanın yeterliliği ve kapsamı ile uzman çalışmalarının değerlendirilmesini ve bağımsız denetim raporunda söz konusu çalışmalara atıfta bulunulmasını içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Uzman Çalışmalarının Kullanımında İzlenecek Esaslar

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, uzman çalışmalarının kullanılması sırasında, söz konusu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygun olduğunu gösterir yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplar.

(2) Bağımsız denetçinin tecrübesi ve eğitiminin işiyle ilgili konularda genel olarak bilgi sahibi olmasına imkan vermesine karşın, özel uzmanlık gerektiren başka bir meslek dalında (aktüerlik, mühendislik vb.) uzmanlaşmış kişilerin deneyimine ve bilgisine sahip olması kendisinden beklenmez.

(3) İşletme veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından sözleşme ile özel olarak uzman görevlendirilebileceği gibi, işletme veya bağımsız denetim kuruluşunun personeli de uzman olarak seçilebilir.

(4) Bağımsız denetçi, bağlı bulunduğu bağımsız denetim kuruluşu tarafından istihdam edilen uzmanın çalışmasından yararlanıyorsa, her bir bağımsız denetim çalışmasında bu uzmanların mesleki yeterliliğini ayrıca sorgulama ihtiyacı duymayabilir, ancak söz konusu uzmanların çalışmalarını ayrı bir uzman çalışması olarak değerlendirir.

Uzman çalışması için ihtiyacın belirlenmesi

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sürecinde, işletme yetkilileriyle beraber veya bağımsız olarak, bir uzmanın raporlarını, görüşlerini, değerleme çalışmalarını veya beyanlarını bağımsız denetim kanıtı olarak kullanmak durumunda kalabilir. Uzman çalışmalarından yararlanılabilecek durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir.

a) Arsa, bina, makine, tesis ve teçhizatlar, sanat eserleri ve değerli taşlar vb. belirli varlıkların değerleme çalışmaları,

b) Mineral stokları, yeraltı madenleri ve petrol rezervleri ile fabrika ve makinelerin kalan faydalı ömürlerinin tespiti gibi belirli varlıkların adetleri ve fizikî durumlarının belirlenmesi,

c) Aktüerya gibi özel değerleme yöntem ve teknikleri kullanılmak suretiyle tutar tespiti yapılması,

ç) Devam eden sözleşmeler kapsamında tamamlanan veya tamamlanacak iş seviyesinin ölçülmesi,

d) Anlaşmaların, kanun hükümlerinin ve düzenlemelerin yorumlanmasına ilişkin yasal görüş alınması.

(2) Uzman çalışmasına ihtiyaç olup olmadığı hususunun belirlenmesinde; bağımsız denetim ekibinin bilgi düzeyi ile önceki bağımsız denetim deneyimleri, değerlendirilen konunun yapısı ve karmaşıklığı sebebiyle finansal tablolarda önemli yanlışlık riski olasılığı ve diğer bağımsız denetim kanıtlarının niceliği ve niteliği dikkate alınır.

Uzmanın meslekî yeterliliği ve tarafsızlığı

MADDE 5 - (1) Uzman çalışmasının kullanılmasının planlanması aşamasında, bağımsız denetçi, uzmanın meslekî yeterliliğini değerlendirir. Bu kapsamda, uygun bir meslek örgütünden alınmış bir sertifika, lisans belgesi veya uzmanın söz konusu örgüte üyeliğini gösterir bilgi ile uzmanın denetim kanıtı aranan alandaki tecrübesi ve itibarı göz önüne alınır.

(2) Bağımsız denetçi uzmanın tarafsızlığını ölçmek zorundadır. Uzmanın bağımsız denetimi yapılan işletmenin personeli olması veya bir şekilde bağımsız denetimi yapılan işletmeye finansal bağımlılığının olması veya işletmede yatırımının bulunması veya finansal açıdan işletmeye bağımlı olması durumlarında tarafsızlığın kaybedilmesi riski artar.

(3) Bağımsız denetçinin uzmanın yeterliliği veya tarafsızlığı hakkında endişelerinin bulunması halinde, konuya ilişkin tereddütlerini işletme yönetimiyle tartışması ve uzman çalışmasından yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilip edilemeyeceğini değerlendirmesi gereklidir. Bağımsız denetçi önceki maddenin son fıkrasında belirtilen faktörleri göz önüne almak suretiyle, ek bağımsız denetim prosedürleri uygulamak veya başka bir uzmandan bağımsız denetim kanıtı elde etmek ihtiyacı duyabilir.

Uzman çalışmasının kapsamı

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi uzman çalışmasının kapsamının bağımsız denetimin amacı açısından yeterli olduğunu gösteren yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde eder. Söz konusu bağımsız denetim kanıtı, işletme ile uzman arasındaki genellikle yazılı olan sözleşme hükümleri incelenerek elde edilebilir. Bu talimatlar aşağıdaki hususları içerebilir:

a) Uzman çalışmasının amaçları ve kapsamı,

b) Bağımsız denetçinin uzmanın raporunda belirtmesini beklediği özel hususların ana hatları,

c) Bağımsız denetçinin, uzmanın kimliğinin ve denetime katılım derecesinin üçüncü kişilerle paylaşılması olasılığı da dahil olmak üzere, uzman raporunu kullanma amacı,

ç) Uzmanın gerekli kayıt ve dosyalara ulaşma derecesi,

d) Varsa uzmanın bağımsız denetimi yapılan işletme ile olan ilişkisinin açıklığa kavuşturulması,

e) İşletme bilgilerinin gizliliği,

f) Uzman tarafından kullanılacak olan yöntem ve varsayımlarla, bunların daha önceki dönemlerde kullanılanlarla tutarlılığı.

(2) Bağımsız denetçi, yukarıda yer verilen hususların sözleşmede açıkça belirlenmemiş olması durumunda, konuya ilişkin bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla uzmanla doğrudan temasa geçme ihtiyacı duyabilir.

İKİNCİ BÖLÜM
Uzman Çalışmasının Değerlendirilmesi ve Raporlama

Uzmanın çalışmasının değerlendirilmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetimince finansal tablolara ilişkin olarak sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar hakkında bağımsız denetim kanıtı olarak sunulan uzman raporunun uygunluğunu değerlendirir. Bu değerlendirme, uzman raporunda belirtilen hususların finansal tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı veya finansal tablolara ilişkin işletme yönetimi beyanlarını destekleyip desteklemediği hususlarının değerlendirilmesini ve ayrıca; kullanılan kaynak verinin, yapılan varsayım ve yararlanılan yöntemler ile bunların önceki dönemlerle tutarlılığının ve bağımsız denetçinin genel işletme bilgisi ve uyguladığı diğer bağımsız denetim teknikleri çerçevesinde uzman çalışmasının sonuçlarının gözden geçirilmesini içerir.

(2) Bağımsız denetçi, uzmanın koşullara uygun kaynak verileri kullanıp kullanmadığını göz önüne alırken, aşağıdaki yöntemleri uygular:

a) Uzmanın kullandığı verinin yeterli, uygun ve güvenilir olup olmadığına ilişkin yöntemler hakkında araştırma yapılması,

b) Uzman tarafından kullanılan verilerin kontrol veya testinin yapılması.

(3) Kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygun ve makul olması uzmanın sorumluluğundadır. Bağımsız denetçi aynı derecede uzmanlık sahibi olmaması nedeniyle, uzmanın yöntem ve varsayımlarını her zaman sorgulayamaz. Diğer taraftan, bağımsız denetçinin, işletme hakkındaki bilgisi ve uyguladığı diğer bağımsız denetim teknikleri sonucunda, uzman tarafından kullanılan varsayım ve yöntemleri kavraması ve bunların uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

(4) Uzman çalışmasının sonuçlarının yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlamaması veya diğer bağımsız denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması halinde, bağımsız denetçinin konuyu çözüme kavuşturması gerekir. Bu amaçla, işletme yönetimi ve uzmanla görüşmeler yapılması, başka uzmanların görevlendirilmesi de dahil olmak üzere, ek bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması veya bağımsız denetim raporunun değiştirilmesi mümkündür.

Bağımsız denetim raporunda uzman raporuna atıfta bulunulması

MADDE 8 - (1) Olumlu görüş içeren bağımsız denetim raporu düzenlenmesi durumunda, bağımsız denetçi raporunda uzman çalışmasına atıfta bulunmaz. Atıfta bulunulması, böyle bir niyet olmasa bile şartlı görüş belirtilmesi veya sorumluluğun bölünmesi şeklinde algılanabilir.

(2) Bağımsız denetçi, uzman çalışması sonucuna bağlı olarak, şartlı veya olumsuz görüş içeren bağımsız denetim raporu düzenlemeye veya görüş bildirmekten kaçınmaya karar verdiğinde, bağımsız denetim raporunda bu durumu açıklamak üzere uzman çalışmasına atıfta bulunur ve raporda uzmanın çalışmasına, kimliğine ve bağımsız denetime katılma derecesine yer verir. Bu gibi durumlarda, bağımsız denetim raporunda uzman çalışmasına atıfta bulunulmadan önce ilgili uzmandan izin alınması gerekir. Bağımsız denetim raporunda uzman çalışmasına atıfta bulunulmasına gerek görülmesine rağmen ilgili uzmandan izin alınamaması halinde, bağımsız denetçi Kurula başvurur.

YİRMİDOKUZUNCU KISIM
Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tabloların bağımsız denetimi sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporları ile söz konusu finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşü oluşturulmasında dikkate alınacak ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçinin görüşünü oluşturması ile finansal tablo kullanıcılarının ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenlenen genel amaçlı tam set finansal tablolarla ilgili olarak hazırlanacak bağımsız denetim raporunun içeriğine, temel unsurlarına ve finansal raporlama dahil bağımsız denetim sürecinde işletme yönetimi ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin hükümleri içerir.

(2) Bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesinin mümkün olduğu, dolayısıyla şartlı veya olumsuz görüş vermesine ya da görüş bildirmekten kaçınmasına gerek bulunmadığı hallerde, bu Kısım hükümleri uygulanır. Bağımsız denetim raporu metnine finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülen hususları

içeren paragrafların eklenmesi, şartlı veya olumsuz görüş verilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması durumlarında ise, bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları" başlıklı 30 uncu Kısım hükümleri uygulanır.

BİRİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Raporu

Bağımsız denetim raporunun içeriği

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir.

(2) Bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır.

(3) Finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşünde *"finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı/yansıtmadığı"* hususuna açıkça yer verilir. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulmasına ilişkin olarak bağımsız denetçinin bu Kısımda düzenlenen sorumlulukları saklıdır.

Finansal raporlama standartları

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususundaki kanaatini Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde oluşturur.

(2) İşletme bünyesinde genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması açısından finansal raporlama standartlarına uygun olduğu tespit edilen bir finansal raporlama sisteminin uygulanıyor olması, bu Kısımda yer verilen istisnai durumlar saklı olmak üzere, söz konusu finansal tabloların kural olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını gösterir. İşletmenin finansal raporlama sisteminin, her bir işlem ve olayın muhasebeleştirme veya açıklama esaslarını detaylı olarak belirlemesi zorunlu olmamakla birlikte, finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulanmasına olanak vermesi gereklidir. Finansal raporlama standartları, finansal tabloların işletmenin ekonomik gerçeğini dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı veya belirli işlem, hesap veya açıklamalara ilişkin özel hükümler uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hususlarının tespitinde bağımsız denetçiye ölçüt oluşturur.

Bağımsız denetim görüşünün oluşturulması

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir. Toplanan bağımsız denetim kanıtlarının önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirebilmesindeki yeterliliği ve düzeltilmeyen yanlışlıkların olası etkileri bu kapsamda değerlendirilir.

(2) Finansal tabloların finansal raporlama standartları uyarınca gerçeği tüm önemli yönleriyle doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına ilişkin görüş oluşturulması süreci, finansal tabloların anılan ilkelerin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlara ilişkin özel hükümleri uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hususunun değerlendirilmesini de içerir. Bu değerlendirmede;

a) Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının finansal raporlama standartlarına ve mevcut koşullara uygunluğu,

b) Mevcut koşullar çerçevesinde işletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin makul olması,

c) Muhasebe politikaları dahil finansal tablolarda sunulan tüm bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması,

ç) Finansal tablo bilgilerinin, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akımı gibi, finansal tablo kullanıcılarının önemli işlem ve olayların etkilerini anlayabilmelerini sağlamadaki yeterliliği

dikkate alınır.

(3) Bağımsız denetim görüşü oluşturulması sürecinde, finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına ilişkin bir değerlendirme de ayrıca yapılır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sonucuna bağlı olarak işletme yönetimi tarafından yapılan düzeltmeleri içeren nihai finansal tabloların, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında kendi bilgi ve deneyimleri ile tutarlı olup olmadığını gözetir. Bağımsız denetçinin finansal tabloların genel sunumunu, yapısını ve içeriğini de dikkate alması gerekir. Bağımsız denetçi ayrıca, finansal tablo ve dipnotlara yansıtılan işlem ve olaylara ilişkin tüm bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim çalışmasının sonlandırılmasına yakın bir tarihte kullanılan bağımsız denetim teknikleri, bağımsız denetim süresinde ulaşılan bulguların yeni kanıtlarla desteklenmesini ve bağımsız denetçinin finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususundaki nihai kanaatine ulaşmasını sağlar.

(4) İşletme bünyesinde finansal raporlama standartlarına uygun olduğu tespit edilen bir finansal raporlama sisteminin uygulanıyor olması, söz konusu finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığını gösterir. Ancak, istisnai durumlarda, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtma amacından uzaklaşılmamasına ve gerekli açıklamaların yapılmasına rağmen, finansal raporlama standartları çerçevesinde belirli bir hükmün uygulanmasına bağlı olarak, bilginin finansal tablolara yanlış yansıtılması söz konusu olabilir. Finansal

raporlama standartlarındaki belirli bir hükme uyulması finansal tabloların yanıltıcı olmasına yol açıyorsa, bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışındaki; şartlı, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma şeklindeki diğer görüş türlerinden birini benimser. Benimsenecek görüş türü ve kapsamı, işletme yönetiminin bu istisnai durumu finansal tablolara yansıtma politikasına ve finansal raporlama standartlarının konuya ilişkin düzenlemelerine bağlıdır.

İKİNCİ BÖLÜM
Bağımsız Denetim Raporunun Temel Unsurları

Bağımsız denetim raporlarının temel unsurları

MADDE 6 - (1) Bu Tebliğ uyarınca yürütülen bir bağımsız denetim çalışması sonucunda düzenlenen ve ek-15/A.1'de örneğine yer verilen standart bir bağımsız denetim raporunun aşağıdaki temel unsurları içermesi gereklidir:

a) Başlık,
b) Muhatap,
c) Giriş paragrafı,
ç) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
d) Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
e) Bağımsız denetçi görüşü,
f) Diğer raporlama yükümlülükleri,
g) Bağımsız denetçinin imzası,
ğ) Bağımsız denetim raporunun tarihi ve
h) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi.

(2) Yazılı olarak hazırlanması ve yazılı dökümünün yanı sıra elektronik şekliyle de saklanması gereken, bağımsız denetim raporlarının şekil ve içeriğinde yeknesaklığın sağlanması, kullanıcıların daha iyi bilgilendirilmesi ve olağandışı durumların oluştukları anda tespit edilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

(3) Bu Tebliğ hükümlerine göre bağımsız denetime tabi olan emeklilik yatırım fonları dahil yatırım fonları için örnek rapor formuna ek-15/A.2'de yer verilmiştir.

Başlık

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetim raporunun, bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını gösterir açık bir başlık taşıması zorunludur.

(2) Bu başlık, bağımsız denetçi bağımsızlığına ilişkin etik ilke ve kurallara uyulduğuna ve raporun diğer kişiler tarafından hazırlanan raporlardan farklı bir nitelik taşıdığına karine teşkil eder.

Muhatap

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetim raporunun sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenmesi gereklidir. Bu kapsamda, bağımsız denetim raporu, işletmenin genel kuruluna ve/veya işletme yönetimine ve/veya yönetimden sorumlu kişilere hitaben düzenlenir.

Giriş paragrafı

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetim raporunun giriş paragrafında bağımsız denetimi yapılan işletme ile söz konusu işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulduğu hususu belirtilir. Bunun yanında;

a) Tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun başlığına,
b) Önemli muhasebe politikaları ve dipnotlara yapılan atıflara ve
c) Finansal tablo tarihi ile dönemine

bu paragrafta yer verilir.

(2) Bağımsız denetim raporuna veya denetlenen finansal tablolara yıllık faaliyet raporunda veya diğer metinlerde yer verilmesi halinde, bağımsız denetçi bunların uygun olarak sunulup sunulmadığını gözetir.

(3) Bağımsız denetim görüşünün kapsaması gereken, finansal raporlama standartlarında düzenlenen tam set finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlardan oluşmaktadır.

(4) Finansal raporlama standartlarında öngörülmemekle birlikte, kanunlar ve diğer düzenlemelerle getirilen bir zorunluluk nedeniyle veya işletme tarafından gönüllü olarak verilen ek bilgilerin bağımsız denetçinin görüşünde dikkate alınıp alınmadığı hususu açıkça belirtilir. Söz konusu ek bilgiler finansal tablolara ilişkin atıflar içeriyorsa, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, giriş paragrafında ayrıca yer verilmesi gerekmez.

İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumuna ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanır. Bu sorumluluk aşağıda belirtilen hususları kapsar:

a) Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın önemli nitelikte yanıltıcı bir bilgi içermeyen finansal tabloların hazırlanması, iç kontrolün finansal tabloların dürüst bir şekilde sunumu amacına uygun bir şekilde tasarlanarak, uygulamaya geçirilmesi ve devam ettirilmesi,

b) Uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ve

c) Durumun gerektirdiği koşullara uygun muhasebe tahminlerinin yapılması.

(2) Finansal tablolar işletme yönetimini temsil eder. İşletme yönetimi, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanarak dürüst bir biçimde sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluk, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan raporlarda, finansal tabloların finansal durum ve performans ile işletmenin nakit akımlarının gerçeği yansıtacak şekilde sunumunu kapsar. İşletme yönetimi bu sorumluluğu yerine getirirken her türlü hata ve hileli işlemleri önleyecek veya tespit ederek düzeltecek bir iç kontrol sisteminin tasarlanarak uygulanmasından da sorumludur.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan bağımsız denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilir.

(2) Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan işletme yönetiminin sorumlu olduğu hususu yanında bağımsız denetçinin sorumluluğunun, açıkladığı görüşle ilgili olduğu belirtilir. Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yapıldığı hususu yer alır. Bu standartlar uyarınca bağımsız denetçinin etik koşullara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu çerçevede finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususlarına da bağımsız denetim raporunda yer verilir.

(3) Bağımsız denetim standartlarına yapılan referanslar, finansal tablo kullanıcılarına bağımsız denetimin bu standartlara uygun olarak gerçekleştirildiği hususunda bilgi verir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim standartlarına uymadığında, bağımsız denetim raporunda bu standartların tümüne uyulduğu ifadesine yer vermez.

(4) Bağımsız denetim raporu, aşağıda yer alan bilgileri vermek suretiyle bağımsız denetim çalışmasını tanımlar:

a) Bağımsız denetimde finansal tablolardaki tutarlar ve kamuya açıklanan bilgilere ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı.

b) Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da dahil, finansal tabloların önemli yanlışlık riskini değerlendirmek üzere, bağımsız denetçi tarafından mesleki kanaati kullanılmak suretiyle seçilerek uygulanan bağımsız denetim teknikleri. Bu tür risk değerlendirmelerinde bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine görüş vermek için değil, kendi bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletmenin hazırladığı ve sunduğu finansal tablolar ile iç kontrolün sisteminin ilişkisini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçinin iç kontrolün etkinliği konusunda da görüş bildirme sorumluluğu olduğu durumlarda, bağımsız denetim görüşünde, bağımsız denetimin iç kontrolün etkinliğini kapsamadığına ilişkin paragrafa yer verilmez.

c) Bağımsız denetimde finansal tabloların genel sunumu kadar, işletme yönetimince uygun muhasebe politikalarının ve kabul edilebilir muhasebe tahminlerinin uygunluğunun değerlendirildiği.

(5) Bağımsız denetim raporunda görüşe temel oluşturan bağımsız denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olduğu hususu da belirtilir.

Bağımsız denetçi görüşü

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş ifade eder.

(2) Kanun ve diğer düzenlemelerin bağımsız denetçiye ilave açıklama yapma sorumluluğu getirdiği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra gelmek üzere söz konusu hususlardaki açıklamalara ayrı bir paragrafta yer verir.

Bağımsız denetçinin imzası

MADDE 13 - (1) Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanır.

Raporun tarihi

MADDE 14 - (1) Bağımsız denetçi, rapor tarihi olarak, finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplandığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez. Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, tam set finansal tabloların hazırlanması ve işletme yönetimi tarafından bu finansal tablolar ile ilgili sorumluluğun üstlenildiğinin beyan edilmesini de içerir.

(2) Rapor tarihi, bağımsız denetçinin bu tarihe kadar olan olay ve işlemlerin finansal tablolar ve bağımsız denetçi görüşüne olan etkilerini değerlendirdiğini finansal tablo kullanıcılarına gösterir.

(3) Bağımsız denetçinin sorumluluğu işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu için bağımsız denetim raporunun tarihi, finansal tabloların işletme yönetimi tarafından imzalandığı ya da onaylandığı tarihten önceki bir tarih olamaz.

Bağımsız denetim kuruluşunun adresi

MADDE 15 - (1) Bağımsız denetim raporu bağımsız denetim kuruluşunun adresini içerir.

Bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolar ile birlikte sunulan denetlenmemiş ilave bilgiler

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetçinin, görüşü kapsamında yer almayan ancak finansal tablolarla birlikte sunulan ilave bilgilerin, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolardan açıkça ayırt edilebildiğinden emin olması gerekir.

(2) Bağımsız denetçi, görüşünde yer almayan ve bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolardan açıkça ayırt edilemeyen ek bilgilerin, Tebliğin bu Kısmının "Giriş Paragrafı" başlıklı maddesinin son fıkrası hükmü saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablo kalemlerinde, bağımsız denetimi yapılmamış bir bilgiye ya da dipnot açıklamasına atıfta bulunulmamasını işletme yönetiminden talep eder.

(3) Ek bilgilerin bağımsız denetime tabi tutulmamış olması bağımsız denetçinin söz konusu bilgiler ile finansal tablolar arasındaki önemli tutarsızlıkları ortaya koyma sorumluluğunu azaltmaz.

OTUZUNCU KISIM
Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetim raporunda şartlı veya olumsuz görüş verilmesi ya da görüş bildirmekten kaçınılması durumlarında raporlamaya ilişkin olarak izlenecek usul ve esaslar ile bu durumlarda düzenlenecek bağımsız denetim raporlarının şekil ve içeriğine dair ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gereken hususlara bağımsız denetim raporunda yer verilmesi ile şartlı veya olumsuz görüş verilmesi ya da görüş bildirmekten kaçınılması durumlarında uygulanacak hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Raporlarda Yapılan Çeşitli Değişiklikler

Bağımsız denetim rapor türleri

MADDE 3 - (1) Aşağıdaki durumların ortaya çıkması halinde bağımsız denetim raporunda gerekli değişikliklerin yapılması zorunludur.

a) Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülmekle birlikte, bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususların varlığı halinde, bu hususların vurgulanması

b) Bağımsız denetim görüşünü etkileyen hususların varlığı durumunda ise,

1) Şartlı görüş verilmesi,

2) Görüş bildirmekten kaçınılması veya

3) Olumsuz görüş verilmesi.

(2) Raporda yapılan değişikliklerin şekil ve içeriğinde yeknesaklık sağlanması, finansal tablo kullanıcılarının bu raporları daha sağlıklı yorumlamayabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Dolayısıyla, söz konusu değişiklikler türleri itibariyle standart ifadeleri içerir.

Bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususlar

MADDE 4 - (1) Finansal tabloları etkileyen ve dipnotlarda daha kapsamlı olarak ele alınan özellik arz eden bir hususun, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulmasını teminen, rapora ilave edilmesi gereklidir. Raporda yapılan söz konusu değişiklik bağımsız denetim görüşünü etkilemez. Görüş paragrafından sonra, ancak finansal tablo ve raporlara ilişkin diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülükler paragraflarından önce gelmesi gereken söz konusu paragrafta, özellik arz eden hususun bağımsız denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilir.

(2) İşletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir sorun bulunması halinde, söz konusu hususa dikkati çeken bir paragraf eklemek suretiyle bağımsız denetim raporunun değiştirilmesi zorunludur. Bağımsız denetçi, finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte ve çözümü şarta bağlı olan diğer önemli belirsizliklerin varlığı halinde de bir paragraf eklemek suretiyle raporunu değiştirir. Belirsizlik kavramı, sonuçları işletmenin finansal tablolarını etkileyen bir olay veya işlemin işletmenin doğrudan kontrolü dışında gerçekleşecek olmasını ifade eder.

(3) Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli hususları içeren paragraf örneğine aşağıda yer verilmiştir.

"Görüşümüzü etkilememekle birlikte, finansal tablolara ilişkin "..." numaralı dipnot(lar)a dikkat çekmek isteriz. İşletme, belirli patent haklarının ihlaline ilişkin telif hakkı ve zararların tazmininin talep edildiği bir davada davalı konumundadır. İşletme, bu konuda karşı dava açmıştır ve her iki dava da ilk ifadeler ve

incelemelere ilişkin yapılan işlemler aşamasındadır. Bu hususa ilişkin nihai sonuç şu aşamada belirlenememekte olup, oluşabilecek yükümlülüklere ilişkin olarak finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayrılmamıştır."

(4) Bağımsız denetim raporuna işletmenin sürekliliğiyle ilgili sorunları veya önemli bir belirsizliği vurgulayan bir paragrafın eklenmesi bağımsız denetçinin bu tip hususlara ilişkin raporlama sorumluluğunu yerine getirmesi için yeterlidir. Bununla birlikte, finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte bir çok önemli belirsizliğin bulunması halinde bağımsız denetçi paragraf eklemek yerine görüş bildirmekten kaçınabilir.

(5) Bağımsız denetçi, yukarıda yer verilen sunum esaslarına bağlı kalmak kaydıyla, finansal tabloları etkilemeyen hususlar için de raporuna paragraf ekleyebilir. Bu kapsamda, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo içeren bir metinde verilen diğer ilgili bilgilerde değişiklik yapılması gerekmekle birlikte işletme bu değişikliği yapmayı reddediyorsa, bağımsız denetçi bu önemli tutarsızlığa dikkati çeken bir paragrafı raporuna ilave eder.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Düzenlenecek Raporlar

Bağımsız denetçi görüşünü etkileyen sorunlar

MADDE 5 - (1) Aşağıdaki şartlardan birinin oluşması durumunda, bağımsız denetçinin kanaatine göre sorunun etkisi finansal tablolar için önemliyse veya önemli olabilecekse, bağımsız denetçi olumlu görüş beyan edemeyebilir:

a) Bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlama olması veya

b) Yönetimle, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin bir anlaşmazlık bulunması.

(2) (a) bendinde belirtilen husus şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma sonuçlarını, (b) bendinde belirtilen hususlar ise, şartlı görüş veya olumsuz görüş sonuçlarını doğurabilir.

(3) Bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş verilemeyeceği, fakat yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı kanaatine varıldığı durumlarda *şartlı görüş* verilir. Şartlı görüş, şarta ilişkin sorunların etkisini ortaya koymak için "… hususları dışında" ifadesi ile verilir.

(4) Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda, *görüş bildirmekten kaçınır*.

(5) Yönetimle olan anlaşmazlığın finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumda, bağımsız denetçinin şartlı görüş vermeyi tabloların yanıltıcı ve eksik yapısını açıklamak için yeterli bulmadığı durumlarda *olumsuz görüş* verilir.

(6) Bağımsız denetçinin olumlu görüş haricinde bir görüş verdiği tüm durumlarda, bunun nedenlerine ilişkin açık ve net açıklamalara raporda yer verilir ve bu durumun, hesaplanabiliyorsa finansal tablolar üzerindeki olası etkileri belirtilir. Genellikle bu bilgi görüş veya görüş bildirmekten kaçınma paragraflarından önce ayrı bir paragrafta verilebilir ve varsa finansal tablolara ilişkin bir dipnotta daha detaylı tartışıldığına ilişkin bir bilgiye de yer verilebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Doğuran Durumlar

Çalışma alanının sınırlanması

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetim sözleşmesine, bağımsız denetçinin gerekli görebileceği bazı bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmayacağına dair hüküm konulması gibi, bağımsız denetçinin çalışma alanına işletme tarafından sınırlama konulmuş olabilir. Bu tür çalışma alanını sınırlayan sözleşme hükümleri, yasal bir zorunluluk olmadıkça bağımsız denetçi tarafından kabul edilmez. Bağımsız denetim sözleşmeleri, bağımsız denetçinin yasal sorumluluklarını ihlal eden sınırlamalar içermez.

(2) Çalışma alanı sınırlamasına, bağımsız denetçinin atanma zamanı nedeniyle fiziki stok sayımını gözlemleyememesi gibi koşullar yol açabilir. Bağımsız denetçiye göre işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olduğu veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamadığı durumlarda da çalışma alanı sınırlanmış olabilir. Bu durumda, bağımsız denetçi olumlu görüşü desteklemek için kabul edilebilir alternatif bağımsız denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmeye çalışır.

(3) Bağımsız denetçinin çalışma alanında şartlı görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek bir sınırlama olduğu zaman, bağımsız denetim raporunda sınırlamaya ilişkin bilgi verilir ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeler belirtilir.

(4) Bu konulara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.

a) Çalışma Alanının Sınırlanması – Şartlı Görüş

Bu format esas olarak ek-15'de yer verilen olumlu görüş örneğine dayanmakta olup, sırasıyla giriş, işletmenin sorumluluklarına ilişkin paragraflar korunmak suretiyle, bağımsız denetçinin sorumluluğu, şart oluşturan hususlara ilişkin açıklamalar ve görüş paragrafındaki değişikliğe aşağıda yer verilmiştir.

"… denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi … sorumludur.

Sorumluluğumuz yaptığımız bağımsız denetimlere dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Aşağıdaki paragrafta tartışılan durumlar dışında, … .

İşletmenin bağımsız denetçisi olarak atanmamız 31 Aralık 200X tarihinden sonra gerçekleştiğinden 31 Aralık 200X tarihinde gerçekleştirilen stok sayımına tarafımızca iştirak edilememiştir. Stok miktarlarının kontrolü amacıyla uygulanan diğer bağımsız denetim teknikleri, işletme kayıtlarının niteliği nedeniyle yeterli olmamıştır.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda belirtilen stok miktarlarına ilişkin husus nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletmenin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu,…" .

b) Çalışma Alanının Sınırlanması – Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bu format esas olarak ek-15'de yer verilen olumlu görüş örneğine dayanmakta olup, işletmenin sorumluluğuna ilişkin paragraf korunmak suretiyle, sırasıyla giriş, bağımsız denetçinin sorumluluğu ve ilgili paragrafların oluşturulmasında aşağıdaki açıklamalara uyulması gerekir.

"… dipnotları denetlemek üzere İşletme tarafından görevlendirilmiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi … sorumludur.

(Bağımsız denetçinin sorumluluğunu belirten cümle verilmez.)

(Kapsam paragrafı ya tamamen çıkarılır, ya da şartlara göre değiştirilir.)

(Kapsam sınırlamasını açıklayan aşağıdaki gibi bir paragraf eklenir:)

İşletme tarafından çalışma alanımızın sınırlandırılması sonucunda, tüm stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyidi tarafımızdan gerçekleştirilememiştir.

Yukarıdaki paragraf(lar)da belirtilen hususların ilişikteki finansal tablolar üzerindeki önemli etkisi nedeniyle, söz konusu finansal tablolar üzerinde görüş bildiremiyoruz."

İşletme yönetimiyle görüş ayrılığı

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda, işletme yönetimi ile aynı görüşleri paylaşmayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi durumunda, bağımsız denetçi raporunda, şartlı veya olumsuz görüş belirtir.

(2) Bu konulara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

a) Muhasebe Politikaları Konusunda Görüş Ayrılığı – Uygun Olmayan Muhasebe İlkeleri –Şartlı Görüş

Bu format esas olarak ek-15'de yer verilen olumlu görüş örneğine dayanmakta olup, sırasıyla giriş, işletmenin ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin paragraflar korunmak suretiyle, anlaşmazlık konusu olan hususlara ilişkin açıklamalar ve görüş paragrafındaki değişikliğe aşağıda yer verilmiştir.

"… denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi … sorumludur.

Sorumluluğumuz … görüş bildirmektir.

Dipnot X'te belirtildiği gibi, İşletme, ilişikteki finansal tablolarında, amortisman ayırmamıştır. Bu uygulama finansal raporlama standartlarına uygun değildir. 31 Aralık 200X tarihi itibariyle, amortisman gideri, normal amortisman yöntemine göre, binalar için %5, demirbaşlar için %20 oranları baz alınarak, XXX YTL olarak hesaplanmaktadır. Buna paralel olarak, sabit kıymetler net tutarının, birikmiş amortismanlarki artış tutarı kadar XXX YTL tutarında azaltılması, dönem net karının XXX YTL ve birikmiş karların da XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda … paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu … ."

b) Muhasebe Politikaları Konusunda Görüş Ayrılığı – Yetersiz Dipnot – Şartlı Görüş

Bu format esas olarak ek-15'de yer verilen olumlu görüş örneğine dayanmakta olup, sırasıyla giriş, işletmenin ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin paragraflar korunmak suretiyle, anlaşmazlık konusu olan hususlara ilişkin açıklamalar ve görüş paragrafındaki değişikliğe aşağıda yer verilmiştir.

"… denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi … sorumludur.

Sorumluluğumuz … görüş bildirmektir.

15 Ocak 200X tarihinde, İşletme, fabrika alanının genişletilmesinin finansmanı çerçevesinde, XXX Milyon TL tutarında tahvil ihraç etmiştir. Söz konusu ihraç sözleşmesi gereği, İşletme 31 Aralık 19X1 tarihinden itibaren nakit temettü dağıtımı yapamayacaktır. Bu hususa ilişkin açıklamaların, …. numaralı dipnotta belirtilmesi gerekir.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... paragrafta belirtilen hususun belirtilmemesi dışında İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu ... ."

c) Muhasebe Politikaları Konusunda Görüş Ayrılığı – Yetersiz Dipnot – Olumsuz Görüş

Bu format esas olarak ek-15'de yer verilen olumlu görüş örneğine dayanmakta olup, sırasıyla giriş, işletmenin ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin paragraflar korunmak suretiyle, anlaşmazlık konusu olan hususlara ilişkin açıklamalar ve görüş paragrafındaki değişikliğe aşağıda yer verilmiştir.

"... denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi ... sorumludur.

Sorumluluğumuz ... görüş bildirmektir.

(Görüş ayrılığına ilişkin paragraf(lar))

Görüşümüze göre, yukarıdaki ... paragraf(lar)da bahsedilen hususların önemli etkileri nedeniyle ekli finansal tablolar, İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır."

OTUZBİRİNCİ KISIM
Karşılaştırmalı Bilgiler

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetçinin karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili sorumlulukları ve buna ilişkin raporlama hakkındaki ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetçinin, özet finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarla birlikte sunulduğu durumlar hariç olmak üzere; karşılaştırmalı finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığının belirlemesine yönelik sorumluluklarına ve raporlamaya ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Bağımsız denetçinin sorumlulukları

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, karşılaştırmalı finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğuna dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarını elde etmek zorundadır. Bu durum, bağımsız denetçinin aşağıdaki hususları değerlendirmesini gerektirir:

a) Önceki dönem muhasebe politikalarının cari dönem politikalarıyla tutarlı olup olmadığı veya uygun düzeltme ve/veya açıklamaların yapılıp yapılmadığı ve

b) Önceki dönem kalemlerinin, önceki dönemde sunulmuş tutar ve açıklamalarla uyumlu olup olmadığı veya uygun düzeltme ve açıklamaların yapılıp yapılmadığı.

(2) Önceki dönem finansal tablolarının bir başka bağımsız denetçi tarafından denetlendiği durumlarda, yeni bağımsız denetçi karşılaştırmalı finansal tabloların bu maddenin birinci fıkrasında açıklanan şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir. Önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmemiş olduğu durumlarda, yeni bağımsız denetçi yine de karşılaştırmalı finansal tabloların bu maddenin birinci fıkrasında belirlenmiş şartları sağlayıp sağlamadığını dikkate alır.

(3) Bağımsız denetçi, cari dönem bağımsız denetimini gerçekleştirirken, önceki dönem finansal tablolarında önemli yanlışlık olasılığını fark ettiğinde, duruma uygun ek bağımsız denetim tekniklerini uygular.

Raporlama

MADDE 4 - (1) Bağımsız denetçi, ek-15/B veya ek-15/C'deki rapor örneklerini göz önünde bulundurmak ve bu Tebliğin "Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları" başlıklı 30 uncu Kısım hükümlerini dikkate almak suretiyle, karşılaştırmalı finansal tablolar hakkındaki görüşünü şartlı veya olumsuz olarak oluşturur veya görüş bildirmekten kaçınır.

(2) Karşılaştırmalı finansal tablolar hakkındaki bağımsız denetim raporu, ayrı ayrı finansal tablolarla ilgili olduğundan; bağımsız denetçi, farklı bir veya daha fazla döneme ait bir ya da daha fazla finansal tablo için şartlı ya da olumsuz görüş bildirebilir, görüş bildirmekten kaçınabilir veya raporuna ilgililerin dikkatine sunulması gereken hususlar paragrafı ekleyebilir ya da diğer finansal tablolar hakkında ek-15/B'deki örneğe uygun olarak farklı bir rapor yayınlayabilir.

(3) Cari dönem bağımsız denetimiyle bağlantılı olarak, önceki dönem finansal tablolarını raporlarken, önceki dönem finansal tabloları hakkında oluşan görüş daha önce bu finansal tablolar için verilmiş olan bağımsız denetim görüşünden farklı ise, bağımsız denetçi, farklı görüşün dayanaklarını ilgililerin dikkatine sunulması gereken hususlar paragrafında açıklar. Bu durum, bağımsız denetçinin, cari dönem bağımsız denetimi sırasında geçmiş dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyen koşulların veya olayların farkına varması ile ortaya çıkabilir.

Yeni bağımsız denetçi – ek şartlar:

Başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş önceki dönem finansal tabloları

MADDE 5 - (1) Önceki döneme ait finansal tabloların bir başka bağımsız denetçi tarafından denetlendiği durumlarda,

a) Önceki bağımsız denetçi, önceki döneme ait bağımsız denetim raporunu tekrar yayınlayabilir ve böylece yeni bağımsız denetçi sadece cari döneme ait bağımsız denetim raporu hazırlar ya da

b) Yeni bağımsız denetçi, raporunda önceki döneme ilişkin bağımsız denetimin başka bir bağımsız denetçi tarafından yapıldığını ve aşağıda yer alan hususları belirtir:

1) Önceki dönem finansal tablolarının başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlendiği;

2) Önceki bağımsız denetçinin hazırladığı bağımsız denetim raporunun türü ve eğer rapor değiştirildiyse bunun sebebi ve

3) Önceki bağımsız denetim raporunun tarihi.

(2) Yeni bağımsız denetçi, cari dönem finansal tablolarının bağımsız denetimini gerçekleştirirken, ender rastlanan belirli durumlarda, hakkında olumlu görüş içeren bağımsız denetim raporu yayınlanmış olan önceki dönem finansal tablolarında gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtıldığının farkına varabilir.

(3) Bu gibi durumlarda, yeni bağımsız denetçi konuyu işletme yönetimiyle görüşür ve işletme yönetiminin onayını aldıktan sonra önceki bağımsız denetçi ile irtibata geçer ve önceki bağımsız denetçiye söz konusu finansal tabloların düzeltilmesini önerir. Önceki bağımsız denetçi bir önceki dönemin düzeltilmiş finansal tabloları hakkındaki bağımsız denetim raporunu tekrar yayınlamayı kabul ederse, bağımsız denetçi bu maddenin birinci fıkrasında gösterilen yolu izler.

(4) Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen durum ortaya çıkar ve bunun sonucunda önceki bağımsız denetçi yeni bağımsız denetçi tarafından yapılan düzeltme önerisini kabul etmez ya da bir önceki dönem finansal tabloları ile ilgili bağımsız denetim raporunu yeniden yayınlamak istemezse; bağımsız denetim raporunun giriş paragrafı, önceki bağımsız denetim raporunun önceki dönem finansal tablolarının düzeltilmeden önceki hali üzerinden hazırlanmış olduğuna işaret eder. Buna ek olarak, yeni bağımsız denetçi bağımsız denetimle görevlendirilirse ve önceki bağımsız denetçi tarafından yeniden yapılan düzeltmelerin uygunluğu konusunda yeterli ve uygun bağımsız denetim tekniklerini uygularsa, aşağıdaki paragrafı da raporuna ekler:

"20X1 yılı finansal tablolarını yeniden düzenlemek için yapılan ve ... numaralı dipnotta açıklanan düzeltmeleri de ayrıca denetledik. Görüşümüze göre, bu düzeltmeler uygundur ve gerektiği gibi uygulanmıştır."

Yeni bağımsız denetçi – ek şartlar:

Bağımsız denetimden geçmemiş önceki dönem finansal tabloları

MADDE 6 - (1) Önceki dönem finansal tabloları bağımsız denetimden geçmemişse, yeni bağımsız denetçi, raporunda karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmemiş olduğunu belirtir. Bununla birlikte, böyle bir açıklama, bağımsız denetçinin cari dönem açılış bakiyeleri için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerini uygulama yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Finansal tablolara ilişkin açıklamalarda karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmediği açıkça belirtir.

(2) Bağımsız denetçi, önceki dönemde bağımsız denetimi yapılmamış kalemlerde önemli yanlışlıklar olduğunu tespit ettiğinde, işletme yönetiminden bu kalemlerin revize edilmesini talep eder, işletme yönetimi bu talebi kabul etmezse, bağımsız denetim raporunu uygun bir şekilde değiştirir.

OTUZİKİNCİ KISIM
Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloları içeren belgelerde yer alan ancak, bağımsız denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı diğer bilgilerin kontrolüne ve bu bilgilerin bağımsız denetimde dikkate alınmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloların yer aldığı yıllık faaliyet raporları, halka arza esas izahname ve sirkülerlerde bulunan finansal tablolar dışındaki diğer bilgiler ile finansal tablolar arasındaki tutarlılığın incelenmesine ve önemli yanlışlıkların kontrolüne ilişkin hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Diğer Bilgiler

Diğer bilgiler ve bunlara erişim

MADDE 3 - (1) Yıllık faaliyet raporu, izahname ve sirküler gibi belgelerde yer alan finansal tablolar dışındaki diğer finansal ve finansal olmayan bilgiler, "diğer bilgiler" olarak kabul edilir. İşletme yönetimi ya da yönetimden sorumlu kişiler tarafından hazırlanarak kamuya açıklanan ve/veya Kurula ve ilgili diğer mercilere iletilen faaliyetler, finansal durumla ilgili özet veya dikkat çekici bilgiler, personele ilişkin bilgiler, planlanan yatırım harcamaları, finansal oranlar, orta ve üst düzey yöneticilerin isimleri gibi bilgiler bu kapsamda ele alınır.

(2) Bağımsız denetçinin işletmenin yıllık faaliyet raporunda veya bu maddenin ilk fıkrasında belirtilen belgelerde yer alacak diğer bilgileri dikkate alabilmesi için bu bilgilere zamanında ulaşabilmesi gerekir. Bu çerçevede, bağımsız denetçi, söz konusu bilgileri bağımsız denetim raporunun yayımlanmasından önce edinmek üzere işletme yönetimi ile gerekli görüşmeleri yapar.

(3) Belirli bazı durumlarda, diğer bilgilerin tamamına bağımsız denetim raporu yayınlanmadan önce ulaşılamayabilinir. Bu koşullarda, bağımsız denetçi bu Kısmın "Diğer bilgilere bağımsız denetim raporunun yayınlanmasından sonra ulaşılması" başlıklı maddesinde belirtilen esasları uygular.

Diğer bilgilerin dikkate alınması

MADDE 4 - (1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve kapsamı, bağımsız denetçinin sorumluluğunun bağımsız denetim raporunda yer alan bilgilerle sınırlı olmasına dayanarak şekillendirilmiştir. Bu çerçevede, bağımsız denetçinin diğer bilgilerin uygun şekilde verildiğinin belirlenmesine yönelik ek bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak; diğer bilgilerle ilgili özel olarak rapor hazırlanması gerektiğinde, bağımsız denetçinin sorumlulukları sözleşmenin içeriği, ilgili mevzuat ve mesleki standartlarla belirlenir.

(2) Bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolar ile diğer bilgiler arasında tutarsızlıkların mevcut olması halinde, bu tutarsızlıklar bağımsız denetim raporunun güvenilirliğini zedeleyebileceği için, finansal tablolarla ilgili bağımsız denetim raporunda diğer bilgilerin doğruluğunu kontrol edecek belirli yöntemlerin de göz önünde bulundurulur.

İKİNCİ BÖLÜM
Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi

Önemli tutarsızlıklar

MADDE 5 - (1) Diğer bilgiler, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolarda yer alan bilgilerle çelişiyorsa "önemli tutarsızlıklar" mevcuttur. Önemli tutarsızlıklar, önceden edinilen bağımsız denetim kanıtları esas alınarak ulaşılan bağımsız denetim sonuçları ve finansal tablolarla ilgili bağımsız denetçi görüşünün dayanakları hakkında şüphe oluşmasına sebep olabilir.

(2) Bağımsız denetçi diğer bilgileri değerlendirirken, önemli bir tutarsızlıkla karşılaştığında, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloların veya diğer bilgilerin değiştirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.

(3) Bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolarda değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme yönetimi değişiklik yapmayı reddediyorsa bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirir.

(4) Diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekiyorsa ve işletme yönetimi değişiklik yapmayı reddediyorsa, bağımsız denetçi, raporuna önemli tutarsızlığı açıklayan "ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlar" paragrafı ekler veya özel koşulların ve tutarsızlığın önemine bağlı olarak bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde gerekli tedbirleri alır.

Önemli yanlışlıklar

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla diğer bilgileri değerlendirirken önemli yanlışlık içerdiğini tespit edebilir.

(2) Diğer bilgilerle ilgili olarak önemli yanlışlık durumundan söz edilebilmesi için, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda yer almayan hususlarla ilgili diğer bilgilerin yanlış ifade edilmiş veya sunulmuş olması gerekir.

(3) Bağımsız denetçi, diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini tespit ederse, bu hususu işletme yönetimiyle görüşmesi gerekmekte olup, bu görüşmede işletme yönetiminin karar, kanaat ve görüşlerinde olabilecek muhtemel farklılıkları da dikkate alarak, işletme yönetiminin cevaplarını değerlendirir.

(4) Bağımsız denetçi, bu görüşmeye rağmen önemli yanlışlığın varolduğu görüşünde ısrarlı ise, işletme yönetiminin uzmanlık sahibi olan işletme avukatı gibi üçüncü şahıslardan, tavsiye almasını talep ederek, bu tavsiyeyi dikkate alır.

(5) Bağımsız denetçi, diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varır ve işletme yönetimi düzeltme yapmayı reddederse gerekli önlemleri alır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi öncelikle gerekli tedbirleri almak üzere işletme yönetiminden sorumlu kişilere yazılı bildirimde bulunur ve gerekli tedbirlerin alınmaması halinde konuyu Kurul'a iletir.

Diğer bilgilere bağımsız denetim raporunun yayınlanmasından sonra ulaşılması

MADDE 7 - (1) Diğer bilgilerin tamamına bağımsız denetim raporu yayınlanmadan önce ulaşılamamışsa, bağımsız denetçi mümkün olan en kısa zamanda, önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla diğer bilgilere ulaşarak değerlendirir.

(2) Bağımsız denetçi diğer bilgileri değerlendirirken önemli tutarsızlıklarla karşılaşırsa veya önemli yanlışlık tespit ederse, bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloların veya diğer bilgilerin düzeltilmesi gerekip gerekmediğine karar verir.

(3) Bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tabloların düzeltilmesi uygunsa, bu Tebliğin "Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar" başlıklı Kısmında yer alan hükümlere uyulur.

(4) Diğer bilgilerin düzeltilmesi gerekiyorsa ve işletme yönetimi düzeltmeyi kabul ediyorsa, bağımsız denetçi duruma uygun yeterli ve uygun bağımsız denetim tekniklerini uygular. Uygulanacak bağımsız denetim teknikleri, daha önce yayımlanmış finansal tabloların ve bağımsız denetim raporlarından faydalanacak kişilerin değişikliklerle ilgili olarak bilgilendirilmesi amacıyla işletme yönetimi tarafından yapılan işlemlerin incelenmesini içerir.

(5) Diğer bilgilerde değişiklik yapılması gerekliyse ve işletme yönetimi değişiklik yapmayı reddediyorsa bağımsız denetçi gerekli diğer önlemleri alır. Bu kapsamda, bağımsız denetçi öncelikle gerekli tedbirleri almak üzere işletme yönetiminden sorumlu kişilere yazılı bildirimde bulunur ve gerekli tedbirlerin alınmaması halinde konuyu Kurul'a iletir.

OTUZÜÇÜNCÜ KISIM
Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, özel amaçlı bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (2) Bu Kısım;

a) Finansal tabloların unsurlarına, bu kapsamda; genel amaçlı tam set finansal tablolardan herhangi birine veya finansal tablolarda yer alan belirli hesap gruplarına veya herhangi bir hesap kalemine ya da alt hesaplara,

b) Sözleşmelere uygunluğun tespitine ve

c) Özet yıllık finansal tablolara ve

ç) Kurulca gerekli görülecek diğer hususlara

ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporları hakkındaki hükümleri içerir.

BİRİNCİ BÖLÜM
Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporunun Hazırlanmasına İlişkin Esaslar

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

MADDE 3 - (1) Bağımsız denetçi, özel amaçlı bağımsız denetimin yürütülmesi sürecinde elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarını görüşüne dayanak oluşturmak üzere inceler, değerlendirir ve açık görüşünü içeren rapor hazırlar.

Genel hususlar

MADDE 4 - (1) Özel amaçlı bağımsız denetim çalışmasının yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirli şartlara göre farklılaşır. Bir özel amaçlı bağımsız denetim sözleşmesi imzalanmadan önce, bağımsız denetçinin, müşterisiyle işin mahiyeti ile hazırlanacak raporun şekli ve içeriği üzerinde mutabakata varması gerekir.

(2) Bağımsız denetimin planlanması esnasında, bağımsız denetçi, üzerinde raporlama yapılacak bilginin hangi amaçlar doğrultusunda ve kimler tarafından kullanılacağını dikkate alır. Bağımsız denetçi, raporunun başka bir niyetle kullanılmasını önlemek amacıyla, raporun hazırlanma amacı ile dağıtımında ve kullanımındaki sınırlamaları raporunda belirtebilir.

(3) Bir özel amaçlı bağımsız denetim raporu, özet finansal tablolara ilişkin olanlar hariç, aşağıda sayılan temel hususları sırasıyla içerir:

a) Başlık

Bu bölümde, bağımsız denetim raporunun, işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişiler tarafından hazırlanacak diğer raporlardan veya bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu kurallara bağlı olmayan başka bağımsız denetim raporlarından ayırt edilebilmesini teminen "Bağımsız Denetim" ibaresi kullanılır.

b) Muhatap

c) Açılış veya giriş paragrafı;

1) Denetlenen finansal bilgilerin kapsamı,

2) İşletme yönetimi ile bağımsız denetim kuruluşunun sorumlulukları.

ç) Bağımsız denetimin kapsamına ilişkin açıklama paragrafı;

1) Kurulca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına veya Tebliğin bu Kısmındaki özel amaçlı bağımsız denetime ilişkin hükümlerine yapılan atıflar,

2) Bağımsız denetçinin çalışmalarına yönelik açıklamalar,

d) Özel amaçlı bağımsız denetime konu finansal bilgiler ya da sözleşmelere uygunluk hakkında ulaşılan görüşü içeren görüş paragrafı,

e) Rapor tarihi,

f) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi ve

g) Bağımsız denetim kuruluşunun kaşesi ve sorumlu ortak baş denetçinin imzası.

(4) Bilgilerin işletme tarafından bir kamu kuruluşuna, yeddi emine, sigortacılara veya diğer kurum ve kuruluşlara verilmesi durumunda, bağımsız denetim raporunun bu Tebliğ hükümleri ile uyumlu olmayan başka

bir formatta hazırlanması gerekebilir. Bu kapsamda hazırlanan bağımsız denetim raporunda açıklanan görüşün belgelerle kanıtlanması, bağımsız denetimin kapsamı dışındaki hususlar hakkında görüş verilmesi veya bağımsız denetim için zorunlu olan bazı ifadelere raporda yer verilmemesi söz konusu olabilir. Önceden belirlenmiş bir formatta rapor verilmesi halinde, bağımsız denetçi rapor formatının içeriğini ve metnini dikkate alır ve gerekli hallerde, metin üzerinde değişiklikler yapmak veya ayrı bir rapor ilave etmek suretiyle, bu Kısma uyum amacıyla gerekli değişiklikleri yapar.

(5) Bağımsız denetçinin üzerinde raporlama yapması istenilen bilgilerin, bir sözleşmenin maddelerine dayanması halinde, bağımsız denetçi, söz konusu bilgilerin hazırlanması esnasında işletme yönetimi tarafından herhangi bir yorumlamaya gidilip gidilmediği hususunu dikkate alır. İşletme yönetiminin yorumu, özellikle bir başka makul yorumun finansal bilgi üzerinde önemli farklılıklar yaratacak olması durumunda önem arz eder.

(6) Bağımsız denetçi, finansal bilgilere esas teşkil eden, sözleşme maddelerine ilişkin önemli yorumların söz konusu finansal bilgiler içerisinde açıkça gösterilmesine dikkat eder. Bağımsız denetçi, özel amaçlı bağımsız denetim raporunda, finansal bilgiler içerisinde yer alan söz konusu yorumlara ilişkin nota atıfta bulunur.

Finansal tabloların unsurlarına ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporları

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçiden; genel amaçlı tam set finansal tablolardan herhangi biri veya alacaklar, stoklar, çalışanlara ödenecek ikramiyeler, vergi karşılıkları gibi belirli finansal tablo kalemleri hakkında görüş bildirmesi talep edilebilir. Finansal tabloların unsurlarına ilişkin bağımsız denetim raporu sınırlı sayıda kullanıcıya yönelik özel amaçlı olabileceği gibi, finansal raporlama standartlarına uyulmasını gerektiren çok sayıda kullanıcıya yönelik genel amaçlı da olabilir. Böyle bir çalışma, münferit bir sözleşme çerçevesinde veya bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yürütülebilir. Ancak, bu çalışma sonucunda, bir bütün olarak finansal tabloların değil, yalnızca bağımsız denetimi yapılan finansal tablo unsurunun, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş belirtilir.

(2) Satışlar ile alıcılar hesabı veya stoklar ile satıcılar hesabında olduğu gibi, finansal tablolardaki kalemlerin büyük bir kısmının birbiri ile bağlantısı bulunmaktadır. Bu nedenle, bağımsız denetçi, finansal tablo kalemlerine yönelik raporlama yaparken, bazı durumlarda bağımsız denetim konusunu tek başına değerlendiremeyebilir ve bunları ilgili diğer bilgilerle birlikte inceleme ihtiyacı duyabilir. Bağımsız denetçi, işin kapsamını belirlerken, birbiri ile bağlantılı olan ve hakkında bağımsız denetçi görüşü verilecek olan bilgiyi önemli düzeyde etkileyebilecek finansal tablo kalemlerini de dikkate alır.

(3) Bağımsız denetçi, hakkında raporlama yapılan finansal tablo unsurlarının incelenmesinde önemlilik kavramını göz önünde bulundurur.

(4) Finansal tablo unsurlarına yönelik bağımsız denetim raporları, ilgili kalemin gösteriminde esas alınan finansal raporlama standartlarını açıklayan ifadeler içerir. Bağımsız denetçi görüşü ise, söz konusu kalemin, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığını belirtir. Bu Tebliğin;

a) ek-16/A.1'de, finansal tablo kalemlerine ve

b) ek-16/A.2'de, aracı kurumlarca Kurul'un ilgili düzenlemeleri uyarınca hazırlanan sermaye yeterliliği tablolarına,

ilişkin özel amaçlı bağımsız denetim raporu örneklerine yer verilmiştir.

(5) Finansal tabloların bütünü hakkında olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, finansal tablo unsurları ancak finansal tabloların büyük bir kısmını oluşturmamaları şartıyla özel amaçlı bağımsız denetime konu edilebilir.

Sözleşmelere uygunluk raporları

MADDE 6 - (1) Bir işletmenin tahvil ihracı veya kredi sözleşmeleri gibi belirli sözleşme hükümlerine uyup uymadığı konusunda bağımsız denetçiden özel amaçlı bağımsız denetim raporu hazırlanması talep edilebilir. Söz konusu sözleşmeler, genellikle, işletmelerin, faiz ödemeleri, önceden belirlenmiş finansal oranların tutturulması, temettü ödemelerinin sınırlandırılması ve gayrimenkul satış gelirlerinin kullanımı gibi hususlarda, sözleşme hükümlerine uygun hareket etmelerini gerekli kılar.

(2) Bir işletmenin bir sözleşmenin hükümlerine uyup uymadığına dair bağımsız denetçi görüşü ancak, söz konusu uyum şartları genel anlamda muhasebeye ve bağımsız denetçinin uzmanlık alanına giren finansal konulara yönelikse düzenler. Ancak, işin kapsamında, bağımsız denetçinin uzmanlık alanı dışında kalan hususlar olması durumunda, bağımsız denetçi uzman desteği talep edebilir.

(3) Bağımsız denetçi görüşünde, işletmenin, sözleşmenin belirli hükümlerine uyup uymadığı hususu açık olarak ifade edilir. Ek-16/B'de, sözleşmeye uygunluk hakkında düzenlenecek bağımsız denetim raporu örneklerine yer verilmiştir.

Özet yıllık finansal tablolar hakkında bağımsız denetim raporları

MADDE 7 - (1) İşletmeler, sadece işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının önemli noktaları ile ilgilenen kesimlere bilgi sunabilmek amacıyla, yıllık denetlenmiş finansal tablolarını özetleyen finansal tablolar hazırlayabilirler. Özet yıllık finansal tabloların dayandığı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşü hazırlanmamış ise, özet yıllık finansal tablolara yönelik bir raporlama yapılamaz.

(2) Özet yıllık finansal tablolar, bağımsız denetime tabi tutulmuş yıllık finansal tablolar ile kıyaslandığında, çok daha az detay içerir. İşletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarının daha iyi anlaşılabilmesi için, söz konusu özet finansal tabloların, işletmenin bağımsız denetime tabi tutulmuş en son yıllık finansal tabloları ile birlikte değerlendirilmesi gerektiğine dair finansal tablo kullanıcılarını aydınlatması gerekir.

(3) Özel amaçlı bağımsız denetime konu özet finansal tablolara, dayandıkları denetlenmiş finansal tabloların belirlenebilmesi amacıyla, "31 Aralık 20XX tarihi itibariyle denetlenmiş finansal tablolardan hazırlanmış özet yıllık finansal tablolar" şeklinde uygun bir başlık ilave edilmesi gerekir.

(4) Özet yıllık finansal tablolar, yıllık denetlenmiş finansal tablolarda kullanılan finansal raporlama standartlarının gerektirdiği bütün bilgiyi içermezler. Bunun sonucu olarak, özet yıllık finansal tablolar hakkında görüş bildirilirken, "tüm önemli yönleriyle, gerçeği dürüst bir biçimde" ifadesine yer verilmez.

(5) Özet yıllık finansal tablolara yönelik bağımsız denetim raporu, sırasıyla aşağıdakileri içerir:

a) Başlık

Bu bölümde, bağımsız denetim raporunun, işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişiler tarafından hazırlanacak diğer raporlardan veya bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu kurallara bağlı olmayan başka bağımsız denetim raporlarından ayırdedilebilmesini teminen "Bağımsız Denetim" ibaresi kullanılır.

b) Muhatap

c) Özet yıllık finansal tabloların dayandığı denetlenmiş finansal tablolar.

ç) Özet yıllık finansal tabloların dayandığı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi görüşünün tarihi ve söz konusu bağımsız denetim raporunda verilen görüşün türü.

d) Özet yıllık finansal tablolardaki bilgilerin kaynağını oluşturan denetlenmiş finansal tablo bilgileri ile tutarlılık gösterip göstermediği. Bağımsız denetçinin, ayrıntılı finansal tablolar hakkında olumlu görüş dışında bir görüş vermesi veya görüş bildirmekten kaçınması ancak özet yıllık finansal tabloların sunumu konusunda herhangi bir çekincesi bulunmaması durumunda, bağımsız denetçi görüşünde, ayrıntılı finansal tablolar hakkındaki görüşüyle tutarlılık göstermemekle birlikte, özet yıllık finansal tabloların, "değişik görüş içeren finansal tablolara dayandığı" hususunu beyan eder.

e) İşletmenin finansal durumunun ve yapılan bağımsız denetim çalışmasının kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi için; özet yıllık finansal tabloların ayrıntılı finansal tablolar ve bu tablolar hakkında verilmiş bağımsız denetçi görüşü ile birlikte ele alınması gerektiğine dair bir açıklama yapılır ya da böyle bir açıklamanın bulunduğu dipnota atıfta bulunulur.

f) Rapor tarihi.

g) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi.

ğ) Bağımsız denetim kuruluşunun kaşesi ve sorumlu ortak baş denetçinin imzası.

(6) Özet yıllık finansal tablolar hakkında düzenlenecek bağımsız denetim raporu örneklerine, ek-16/C'de yer verilmiştir.

Kurulca gerekli görülen diğer hususlar hakkında bağımsız denetim raporları

MADDE 8 - (1) Kurul, sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde gerekli gördüğünde işletmelerden, Kurula ve ilgililere raporlanmak ve gerektiğinde kamuya açıklanmak üzere, "fon varlıklarının saklanması", "iç kontrol sisteminin durumu" ve "yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler" gibi hususlar hakkında özel amaçlı bağımsız denetim talep edebilir.

(2) Bu kapsamda, emeklilik yatırım fonları ile ilgili "yatırım performansı konusunda kamuya açıklanacak bilgiler", "fon varlıklarının saklanması" ve "iç kontrol sisteminin durumu" hakkında düzenlenecek rapor örneklerine ek-16.D/1, ek-16.D/2 ve ek-16.D/3'de yer verilmiştir.

OTUZDÖRDÜNCÜ KISIM
Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi

Amaç

MADDE 1 - (1) Bu Kısmın amacı, bir işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini üstlenen bağımsız denetim kuruluşu tarafından aynı işletmenin ara dönem finansal tablolarının incelenmesine (sınırlı bağımsız denetimine) ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 - (1) Bu Kısım, ara dönem finansal tablolarının incelenmesine (sınırlı bağımsız denetime) ilişkin ilkeler ile incelemenin raporlanmasına dair hükümleri içerir.

(2) Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin "finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur.

BİRİNCİ BÖLÜM
Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesine İlişkin Genel İlkeler ve

İnceleme Sözleşmesinin Esasları

Genel ilkeler

MADDE 3 - (1) Ara dönem finansal tablolarını inceleyen bağımsız denetçi, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimini de gerçekleştirdiğinden, işletme, faaliyet koşulları, çevresiyle olan ilişkileri ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibidir. Bu bilgiler, inceleme sırasında güncellenerek, gerek bilgi toplama gerekse analitik inceleme tekniğinin uygulanmasında kullanılır.

(2) İnceleme, bağımsız denetimden farklı olarak, ara dönem finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. İnceleme, esas itibariyle işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere bilgi toplanmasını, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını içerir. İnceleme, ara dönem finansal tablolarını etkileyen önemli konuları bağımsız denetçinin dikkatine getirebilir, ancak bir bağımsız denetim için gerekli olan kanıtların tamamını sağlamaz.

(3) Bağımsız denetçi incelemeyi, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi çalışmasında uyulması gereken tüm etik ilkelere uymak suretiyle gerçekleştirir. Bu etik ilkeler incelemenin, mesleki sorumluluk anlayışı içerisinde; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, güvenilirlik ve mesleki davranış ilkeleri ile teknik standartlara uygun olarak yürütülmesini gerektirir.

(4) Bağımsız denetçi, inceleme sırasında, her bir bağımsız denetim çalışmasında uyulması gereken; sorumlu ortak baş denetçinin müşterinin kabulü ve müşteri ile olan ilişkinin sürekliliği ve özellik arz eden denetimlerle ilgili sorumlulukları, etik ilkeler, bağımsız denetim ekibi arasındaki görev tahsisi, ekip çalışmasının performansı ve gözetimi unsurlarından oluşan kalite kontrol prosedürlerini uygular.

(5) Bağımsız denetçi, mesleki şüphecilik anlayışı içerisinde incelemeyi planlayarak yürütür. Bu kapsamda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak hazırlanabilmesi için önemli düzeltmeler gerektirebilecek ölçüde önemli yanlışlıklar içerebileceğini göz önünde bulundurur. Mesleki şüphecilik anlayışı, bağımsız denetçinin sorgulayıcı yaklaşımla elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliği hakkında kritik değerlendirmeler yapmasını ve bağımsız denetim kanıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin ve/veya işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve yaptığı açıklamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini sorgulamasını gerektirir.

İnceleme sözleşmesi

MADDE 4 - (1) İnceleme, ayrı bir sözleşmeye dayalı olarak yapılabileceği gibi, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir.

(2) İnceleme sözleşmesinde;

a) İncelemenin amacı,

b) İncelemenin kapsamı,

c) İşletme yönetiminin ara dönem finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,

ç) İşletme yönetiminin ara dönem finansal tabloların hazırlanması ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarındaki sorumluluğu,

d) İşletme yönetiminin tüm finansal kayıtların ve ilgili bilgilerin bağımsız denetçiye sağlanması hususundaki sorumluluğu,

e) İşletmenin kayıtlarından açık olarak anlaşılamayan hususları ve/veya inceleme sırasındaki işletme yönetiminin sözlü açıklamalarını teyit eden yazılı bir beyanın bağımsız denetçiye sunulacağı,

f) İşletmeye hitaben düzenlenecek raporun öngörülen şekli ve içeriği ve

g) Ara dönem finansal tabloları içeren her belgenin "ara dönem finansal bilgilerin bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelendiği" kaydını taşıması ve inceleme raporunun ayrıca bu belgeye dahil edilmesi hususundaki işletme yönetiminin kabulü,

hakkındaki hükümlere yer verilir.

(3) İncelemenin genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak yapılması durumunda, bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesi ve asgari unsurlar" başlıklı maddesinin son fıkrası çerçevesinde, ek-2'de yer alan genel bağımsız denetim sözleşmesine bu maddede belirtilen gerekli eklemeler yapılır. İnceleme için ayrı bir sözleşme yapılması durumunda ise, ek-2'deki örnek ve bu maddede belirtilen hususlar dikkate alınır.

İKİNCİ BÖLÜM

İnceleme Teknikleri ve Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemi dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması

MADDE 5 - (1) Bağımsız denetçi, gerek yıllık finansal tabloların bağımsız denetimini ve gerekse ara dönem finansal tabloların incelemesini yeterli ve uygun bir şekilde planlayarak yürütebilmek için, iç kontrol sistemi dahil işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak zorundadır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesinde, bu Tebliğin "İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi" başlıklı 10 uncu Kısmında belirtilen hükümlere uyulur.

(2) Bağımsız denetçi inceleme sırasında, işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimi sürecinde bu konuya ilişkin edindiği bilgileri ve yaptığı değerlendirmeyi, geçen süre içindeki yeni gelişmeler çerçevesinde günceller.

(3) Bağımsız denetçi, bu kapsamda edindiği bilgileri, inceleme sürecinde hangi soruşturmaların yapılacağı, uygulanacak analitik ve diğer inceleme tekniklerinin belirlenmesinde ve özel olayların, işlemlerin ve soruşturmaların yöneldiği veya analitik ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanacağı işletme yönetimi beyanlarının tespitinde kullanır.

(4) İç kontrol sistemi dahil işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkındaki güncel bilgilerin anlaşılması için uygulanabilecek teknikler genellikle;

a) Mevcut ara dönem finansal tablolarını etkileyebilecek hususların belirlenebilmesi için geçmiş yılın bağımsız denetim raporunu ve cari yılın varsa önceki ara dönemine ilişkin inceleme raporu ile önceki yılın aynı ara dönemine ilişkin sınırlı bağımsız denetim raporunun incelenmesi,

b) Önceki yılın finansal tablolarının bağımsız denetimi çalışmasında tespit edilen işletme yönetiminin kontrolleri aşması ile ilgili olanlar dahil tüm önemli risklerin dikkate alınması,

c) En yakın tarihli yıllık ve karşılaştırılabilir önceki ara dönem finansal tablolarının incelenmesi,

ç) Uygulanacak inceleme tekniklerinin yapısı ve kapsamının belirlenmesine ve yanlışlıkların etkilerinin değerlendirilmesine yardımcı olmak üzere, finansal raporlama standartları çerçevesinde önemlilik kavramının dikkate alınması,

d) Önceki yılın finansal tablolarında yer alan, düzeltilmiş önemli yanlışlıkların ve düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların göz önünde bulundurulması,

e) İç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar gibi önemini koruyarak devam eden, muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili konuların dikkate alınması,

f) Cari yılın finansal tablolarının bağımsız denetiminde uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının dikkate alınması,

g) İşletmenin iç denetim faaliyetinin sonuçları ile bu sonuçlar çerçevesinde işletme yönetimince yapılan işlemlerin dikkate alınması,

ğ) Ara dönem finansal tablolarına ilişkin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riski hakkında işletme yönetimince yapılan değerlendirme sonuçları ile ilgili bilgi toplanması,

h) İşletme faaliyetlerindeki değişikliklerin etkisi hakkında işletme yönetiminin değerlendirmesinin alınması,

ı) İşletmenin iç kontrol sisteminde meydana gelen önemli değişiklikler ile bu değişikliklerin ara dönem finansal tablolarının hazırlanmasına olan etkilerinin analiz edilmesi,

i) Ara dönem finansal tabloların hazırlanması sürecinin ve bu tabloların dayandığı muhasebe kayıtlarının güvenilirliliğinin analiz edilmesi.

hususlarını içerir.

(5) Bağımsız denetçi, işletmenin bölümleri için bu inceleme tekniklerini ayrı ayrı uygulayacaksa, bu bölümler için uygulanacak inceleme tekniklerini ayrı ayrı belirler ve bu hususları, bölümlerle ile ilgili incelemeleri yapan diğer bağımsız denetçilere bildirir. Bu kapsamda; bölümlerle ilgili ara dönem finansal tablolardaki bilgilerle ilgili önemlilik derecesi, yanlışlık riski ile bu bilgilerin hazırlanması sürecinde iç kontrol yetkisinin bölümler arasında nasıl kullanıldığına dair bağımsız denetçinin sahip olduğu bilgiler göz önünde bulundurulur.

(6) Daha önce işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetiminde bulunmamış bir bağımsız denetçi, ara dönem finansal tabloların incelemesini planlamak ve yürütmek için, işletmenin yıllık ve ara dönem finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili, iç kontrol sistemi dahil işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında bilgi edinir.

(7) Bu bilgiler, bağımsız denetçinin, bu Kısma uygun olarak yapılacak ara dönem finansal tablolarının incelenmesinde uygulanacak bilgi toplama ile analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerine odaklanmasını sağlar. Bu bilgilerin edinilmesi sürecinde bağımsız denetçi öncelikle, önceki bağımsız denetçi hakkında bilgi toplar ve önceki bağımsız denetçinin yıllık bağımsız denetim çalışmasına ve cari yılda önceki ara dönemde yaptığı incelemeye ilişkin belgeleri inceler. Bağımsız denetçi bunu yaparken, önceki bağımsız denetçinin düzelttiği ve düzeltmeye konu etmediği yanlışlıkları, işletme yönetimince aşılanlar dahil önemli riskleri, iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar gibi devam eden muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin önemli hususları dikkate alır.

Bilgi toplama, analitik inceleme ve diğer inceleme teknikleri

MADDE 6 - (1) Bağımsız denetçi, inceleme sonucunda ara dönem finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda, karar verebilmek için esas itibariyle işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerini uygular.

(2) İnceleme, genellikle muhasebe kayıtlarının teftiş, gözlem ve mutabakat yoluyla test edilmesini gerektirmez. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi tekniği, genellikle, ara dönem finansal tablolarıyla ilgili

önemli muhasebe hususlarının doğrulanmasından ziyade, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanması ile sınırlıdır. Bilgi toplama, analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin yapısı ve kapsamı; bağımsız denetçinin iç kontrol sistemi dahil işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkındaki bilgileri, ara dönem finansal tablolar hakkında benimsediği önemlilik sınırı ve önceki bağımsız denetçinin risk değerlendirmelerinin sonuçlarına göre belirlenir.

(3) Bağımsız denetçi, bu kapsamda aşağıdaki teknikleri uygular:

a) Ara dönem finansal tablolarını etkileyebilecek hususların tespiti için genel kurul ve yönetim kurulu toplantıları ile yönetimden sorumlu kişiler ve ara dönem finansal tablolarıyla ilgili konuları belirleyen diğer ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması ve ara dönem finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte olan, toplantılarda görüşülmekle birlikte tutanağa bağlanmayan hususlarda bilgi toplanması,

b) Önceki bağımsız denetim veya incelemelere ilişkin olarak ve cari dönem bağımsız denetim veya inceleme raporunun değiştirilmesine sebep olabilecek muhasebe düzeltmeleri ve düzeltmeye konu edilmeyen yanlışlıkları dikkate alınması,

c) Gerekli görülen hallerde, işletmenin önemli bölümlerinin ara dönem finansal tablolarının incelemesini yapan diğer bağımsız denetçilerle iletişim kurulması,

ç) Finansal raporlama sürecinden sorumlu kişiler ile diğer ilgili kişilerden aşağıdaki hususlarda bilgi toplanması:

1) Ara dönem finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı,

2) Muhasebe ilkelerinde veya bunları uygulama yöntemlerinde değişiklik yapılıp yapılmadığı,

3) Yeni işlemlerin yeni muhasebe ilkelerinin uygulanmasını gerektirip gerektirmediği,

4) Ara dönem finansal tablolarının bilinen düzeltilmemiş yanlışlıklar içerip içermediği,

5) Şirket birleşmeleri veya işletmenin bir bölümünün elden çıkarılması gibi ara dönem finansal tabloları etkileyebilecek olağan dışı veya karmaşık durumlar,

6) Makul değer hesaplaması ile ilgili önemli varsayımlar ve bununla ilgili açıklamalar ile işletme yönetiminin işletme adına özellik arz eden konularda harekete geçme niyet ve yeterliliği,

7) İlişkili işletmelerle yapılan işlemlerin ara dönem finansal tablolarda doğru olarak gösterilip gösterilmediği ve dipnotlarda açıklanıp açıklanmadığı,

8) İşletmenin taahhüt ve yükümlülüklerinde meydana gelen önemli değişiklikler,

9) Hukuki ihtilaf ve tazminat dahil şarta bağlı yükümlülüklerdeki önemli değişiklikler,

10) Teminatların sözleşme koşullarına uygunluğu,

11) İnceleme teknikleri uygulanırken tespit edilen şüpheli konular,

12) Ara dönemin son birkaç gününde veya bir sonraki ara dönemin ilk birkaç gününde meydana gelen önemli işlemler,

13) Ara dönem finansal tablolarını etkileyebilecek nitelikteki bilinen veya şüphe edilen hile ve usulsüzlüklere dahil olduğu düşünülen;

- İşletme yönetimi,
- İç kontrolde önemli rolü olan çalışanlar,
- Diğer kişiler.

hakkında bilgi.

14) Ara dönem finansal tablolarını etkileyebilecek nitelikteki; çalışanların, işletmede daha önce çalışanların, analistlerin, düzenleyici otoritelerin ve diğer kişilerin hile ve usulsüzlük olduğuna dair iddialarına ilişkin bilgi,

15) Ara dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyebilecek, mevcut veya olası, kanuna ve diğer yasal düzenlemelere aykırılıklara ilişkin bilgi,

d) Analitik inceleme teknikleri, ara dönem finansal tablolarını münferit ve bir bütün olarak etkileyen önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmak üzere tasarlanır. Analitik inceleme teknikleri, manuel veya bilgisayar destekli rasyo analizi, trend analizi veya regresyon analizi gibi istatiksel teknikleri içerebilir. Ek-17/A'da, bağımsız denetçinin ara dönem finansal tablolarını incelerken dikkate alabileceği analitik inceleme tekniklerine örnekler verilmiştir.

e) Ara dönem finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda karar verilebilmesi için söz konusu tabloların incelenmesi.

(4) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin ara dönem finansal tabloları hazırlaması aşamasında veya bundan önce inceleme tekniklerinin büyük bir çoğunluğunu uygulayabilir. Bu kapsamda; iç kontrol sistemi dahil, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkındaki bilgilerin güncellenmesi ve daha sonra ilgili ara dönem sonundan önceki tutanakların okunmaya başlanması uygun inceleme tekniklerini oluşturur. Ara dönemin başlarında inceleme tekniklerinden bazılarının uygulanması, ara dönem finansal tablolarını etkileyen önemli muhasebe konularının erken tespit edilebilmesini sağlar.

(5) Ara dönem finansal tablolarının incelemesini yürüten bağımsız denetçi aynı zamanda işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini de yürüttüğünden, belli bağımsız denetim tekniklerini uygun ve etkin

olduğu için ara dönem finansal tabloların incelemesi ile aynı anda uygulamayı tercih edebilir. Bu kapsamda; ara dönem finansal tabloların incelenmesi sürecinde yönetim kurulu toplantı tutanağının incelenmesiyle elde edilen bilgiler yıllık bağımsız denetim için de kullanılabilir. Ayrıca, bağımsız denetçi, ara dönem incelemesiyle aynı anda, yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi için gerekli olan bağımsız denetim tekniklerini uygulayabilir. Dönem içinde gerçekleşen, işletme birleşmeleri, yeniden yapılanma veya gelir sağlayıcı işlemler gibi önemli veya olağandışı işlemler hakkında bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması buna örnek olarak verilebilir.

(6) Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi genellikle hukuki ihtilaflara ve tazminatlara ilişkin bilgilerin doğrulanmasını gerektirmez. Ancak, hukuki ihtilaf ve tazminat ile ilgili bir hususun bağımsız denetçinin dikkatini çekmesi ve ara dönem finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda tereddüde düşmesi halinde, bağımsız denetçi konu hakkında işletme avukatıyla görüşebilir.

(7) Bağımsız denetçi ara dönem finansal tablolarının, dayanağı olan muhasebe kayıtları ile uyumlu olduğuna dair kanıt toplamak zorundadır. Bağımsız denetçi, bu amaçla ara dönem finansal tabloları ile büyük defter gibi muhasebe kayıtları veya muhasebe kayıtlarını doğrulayan veya bunlarla ilgili dökümleri ve gerek görülen hallerde işletme kayıtlarında bulunan diğer destekleyici verileri karşılaştırır.

(8) Bağımsız denetçi, inceleme raporu tarihine kadar olan dönemde ara dönem finansal tablolarında düzeltme veya açıklama gerektirebilecek tüm durumların işletme yönetimince tespit edilip edilmediği hakkında bilgi toplar.

(9) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin, işletmenin sürekliliği ile ilgili değerlendirmesinde bir değişiklik olup olmadığı hakkında bilgi edinir. Bu bilgi toplama tekniği ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanması sonucunda, bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliği hakkında ciddi bir şüphe olduğunu fark ederse;

a) İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerine yönelik olarak, geleceğe ilişkin eylem planlarına, bu planların uygulanabilirliğine ve işletme yönetiminin bu planların durumu iyileştireceğine inanıp inanmadıklarına ilişkin bilgi toplar.

b) Ara dönem finansal tablolarıyla ilgili olarak buna benzer konular hakkında yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirir.

(10) İşletmenin sürekliliğine yönelik ciddi şüphe uyandıran durum veya olaylar yıllık finansal tablo tarihinde mevcut olabilir veya işletme yönetiminden bilgi toplama ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanması sırasında tespit edilmiş olabilir. Böyle durum veya olayların varlığı halinde, bağımsız denetçi varlıkların satışı, borçlanma veya borçların yeniden yapılandırılması, giderlerin azaltılması veya ertelenmesi veya sermaye artırımı gibi işletme yönetiminin geleceğe ilişkin planları hakkında bilgi toplar. Ayrıca, bağımsız denetçi söz konusu planların uygulanabilirliği ve planların uygulanması sonucunda durumun iyileşip iyileşmeyeceğine dair işletme yönetiminin kanaati hakkında bilgi edinir.

(11) Ara dönem finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasını teminen önemli bir değişiklik yapılması gerektiği kanaatine varması halinde bağımsız denetçinin, inceleme raporunda bir sonuç açıklayabilmek üzere ilave bilgi toplama ve diğer inceleme tekniklerini uygulaması gerekir. Bu kapsamda; bağımsız denetçi uyguladığı inceleme teknikleri sonucunda önemli bir satış işleminin finansal raporlama standartlarına uygun olarak kaydedilip kaydedilmediği hususunda şüpheye düşmesi halinde, işlemin şartlarını pazarlama ve muhasebe departmanlarındaki üst düzey personel ile görüşerek veya satış sözleşmesini inceleyerek bu konudaki endişesini giderecek ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

Yanlışlıkların değerlendirilmesi

MADDE 7 - (1) Bağımsız denetçi, inceleme sırasında dikkatini çeken düzeltilmemiş yanlışlıkların, münferit ve bir bütün olarak, ara dönem finansal tablolara etkisinin önemli olup olmadığını değerlendirmek zorundadır.

(2) İnceleme, bağımsız denetimden farklı olarak, ara dönem finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. Ancak, bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili açıklamaların yetersiz olduğu durumlar dahil, bağımsız denetim sırasında dikkatini çeken yanlışlıkların, münferit ve bir bütün olarak, ara dönem finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasını teminen önemli bir düzeltme gerektirip gerektirmediğini değerlendirir.

(3) Bağımsız denetçi, işletmenin düzeltmediği yanlışlıkların önemlilik derecesini değerlendirirken mesleki kanaatini kullanır ve bu değerlendirmeyi yaparken; yanlışlıkların yapısı, nedeni ve tutarı, yanlışlıkların bir önceki yılda ya da cari yılın ara döneminde mi meydana geldiği, yanlışlıkların gelecekteki ara dönemlere veya yıllık dönemlere olası etkileri gibi hususları göz önünde bulundurur.

(4) Bağımsız denetçi, yanlışlıkların bir bütün olarak değerlendirilmesi sırasında, küçük tutardaki yanlışlıkların toplamının ara dönem finansal tablolarında önemli bir etki yaratmayacağı kanaatindeyse, toplama dahil edilecek yanlışlıkların tutarı konusunda alt bir limit belirleyebilir. Ancak, bağımsız denetçi bunu yaparken, önemlilik derecesini belirlemede nitelik ve niceliğe ilişkin faktörlerin göz önünde bulundurulması gerektiğini ve

küçük tutarlardaki yanlışlıkların ara dönem finansal tablolarında önemli etkileri olabileceğini dikkate almak zorundadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İncelemede Tarafların Sorumlulukları ve İletişim

İşletme yönetiminin sorumluluklarını içeren teyit mektupları

MADDE 8 - (1) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden aşağıdaki hususları içeren yazılı bir teyit mektubu almak zorundadır.

a) Hile ve usulsüzlükler ile yanlışlıkları önleme ve ortaya çıkarmaya yönelik iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanmasından sorumlu oldukları.

b) Ara dönem finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığını ve sunulduğu.

c) İnceleme sırasında bağımsız denetçi tarafından bir araya getirilmiş düzeltilmemiş yanlışlıkların, münferit ve bir bütün olarak, ara dönem finansal tablolarına etkisinin önemsiz olduğuna inanıldığı, bu kapsamdaki düzeltilmemiş yanlışlıklara teyit mektubu içinde veya ekinde yer verildiği.

ç) İşletmeyi etkileyebilecek işletme yönetimi tarafından bilinen veya şüphe edilen hile ve usulsüzlüklere ilişkin tüm önemli bilgilerin bağımsız denetçiye açıklandığı.

d) Ara dönem finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermesi riskine ilişkin değerlendirme sonuçlarının bağımsız denetçiye açıklandığı.

e) Ara dönem finansal tablolar hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken, tüm bilinen veya olası kanun ve diğer yasal düzenlemelere aykırılıkların bağımsız denetçiye açıklandığı.

f) Bilânço tarihi ile inceleme raporu tarihi arasında gerçekleşen ve ara dönem finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek tüm önemli olayların bağımsız denetçiye açıklandığı.

(2) Bağımsız denetçi, işletmenin faaliyetleri veya bulunduğu sektör ile ilgili konularda ilave teyit mektupları almaya gerek görebilir. Bu duruma ilişkin teyit mektubu örneğine, ek-17/B'de yer verilmiştir.

Bağımsız denetçinin ara dönem finansal tabloları ekinde yer alan diğer bilgilere ilişkin sorumluluğu

MADDE 9 - (1) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tabloların ekinde yer alan diğer bilgileri, ara dönem finansal tablolarıyla tutarlı olup olmadığını tespit etmek üzere incelemek zorundadır. Bağımsız denetçi, tutarsızlık olduğunu tespit ettiğinde, ara dönem finansal tablolarının veya ekindeki diğer bilgilerin değiştirilmesine gerek olup olmadığını değerlendirir. Ara dönem finansal tablolarında değişiklik yapılması gerekliyse ve işletme yönetimi değişiklik yapmayı kabul etmezse, bağımsız denetçi bu durumun inceleme raporuna etkilerini değerlendirerek, inceleme raporuna söz konusu tutarsızlığı belirten bir paragraf dahil edebilir veya bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur.

(2) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarının ekinde yer alan diğer bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine ulaşırsa, konuyu işletme yönetimiyle görüşmek zorundadır. Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tabloları ile ekindeki diğer finansal bilgiler arasında tutarsızlık yaratan bu durumu işletme yönetimiyle görüşürken, diğer finansal bilgilerin geçerliliğini, bağımsız denetçinin bu konuya ilişkin sorularına işletme yönetiminin verdiği cevapları, bu cevapların önemli yanlışlık ile ilgili kanaat veya görüşünde bir değişiklik yaratıp yaratmadığı ve yanlışlığın düzeltilmesi için işletme yönetiminin uzman üçüncü kişilere danışmasına gerek olup olmadığı hususlarını göz önünde bulundurur. Söz konusu önemli yanlışlığın düzeltilmesi için değişiklik yapılması gerekliyse ve işletme yönetimi bu değişikliği yapmayı kabul etmiyorsa, bağımsız denetçi yönetimden sorumlu kişileri bilgilendirir ve gerekli görürse bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur.

İletişim

MADDE 10 - (1) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarına ilişkin inceleme sırasında dikkatini çeken bir konu nedeniyle, ara dönem finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için önemli bir düzeltme yapılması gerektiği kanaatine ulaşırsa, bu durumu en kısa sürede işletme yönetiminde uygun kademedeki kişiye/kişilere bildirmek zorundadır.

(2) Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin makul bir sürede gerekli önlemi almadığına karar verdiğinde, bu durumu yönetimden sorumlu kişilere bildirir. Bildirim, en kısa sürede sözlü veya yazılı olarak yapılır. Bağımsız denetçi, bildirimin sözlü veya yazılı yapılmasına ilişkin kararını verirken, bildirilecek konunun mahiyetini, hassasiyetini, önemini ve de zamanlamasını dikkate alır. Bildirimin sözlü olarak yapılması durumunda, bağımsız denetçi bildirimi belgelendirir.

(3) Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu kişilerin makul bir sürede gerekli önlemi almadığına karar verirse, raporu değiştirir veya gerekli görürse bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur.

(4) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarına ilişkin inceleme sırasında dikkatini çeken bir konu nedeniyle, hile ve usulsüzlük veya kanun ve ilgili diğer yasal düzenlemelere aykırılığın mevcut olduğu kanaatine ulaşırsa, bunu en kısa sürede işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi/kişilere bildirmek zorundadır. İşletme yönetiminde uygun kademedeki kişi/kişiler tespit edilirken, hile ve usulsüzlük olasılığı veya işletme yönetiminde olan bir kimsenin bu hile ve usulsüzlüğe dahil olup olmadığı hususu göz önünde bulundurulur. Bağımsız denetçi ayrıca bu konuları yönetimden sorumlu kişilere rapor etmeye gerek olup olmadığını ve inceleme raporuna etkilerini değerlendirir.

(5) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tabloların incelenmesi sırasında, finansal raporlama ve kamuya açıklama sürecinin gözetimini yapan yönetimden sorumlu kişileri ilgilendiren önemli konuların farkında olmak ve bu konuları yönetimden sorumlu kişilere bildirmek zorundadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
İncelemenin Raporlanması ve Belgelendirme

Genel İlkeler

MADDE 11 - (1) Bağımsız denetçi, aşağıdaki hususları içeren yazılı bir rapor hazırlar:

a) Başlık,

b) Muhatap,

c) Genel amaçlı tam set veya özet ara dönem finansal tablolar kapsamındaki her bir tablonun başlığı, ilgili olduğu dönem ve/veya tarih,

ç) Ara dönem finansal tablolarının, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolardan oluşması durumunda, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve doğru ve dürüst bir biçimde sunulmasından işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair açıklama,

d) Özet ara dönem finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından ve sunulmasından işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair açıklama,

e) Bağımsız denetçinin, incelemeye dayalı olarak ara dönem finansal tablolarına ilişkin bir sonuç açıklamakla sorumlu olduğuna dair açıklama,

f) Ara dönem finansal tablolarına ilişkin incelemenin Kurulun bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapıldığına dair bir açıklama ile bu tür bir incelemenin ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerini içerdiğine dair açıklama,

g) İncelemenin, bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bir bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar kapsamlı olduğuna ve bağımsız denetçiye tüm önemli hususların tespitine ilişkin makul güvence sağlamadığına, dolayısıyla da bağımsız denetim görüşü belirtilmediğine dair açıklama,

ğ) Ara dönem finansal tablolarının, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan genel amaçlı tam set finansal tablolardan oluşması durumunda, ara dönem finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı veya tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulmadığına dair bağımsız denetçinin dikkatini çeken bir hususun olup olmadığına ilişkin sonuç veya

h) Özet ara dönem finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmadığına dair bağımsız denetçinin dikkatini çeken bir hususun olup olmadığına ilişkin sonuç,

ı) Rapor tarihi,

i) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi ve sorumlu ortak baş denetçinin adı ve soyadı ve,

j) Sorumlu ortak baş denetçinin imzası.

(2) İnceleme raporu örnekleri, ek-17/C'de yer almaktadır.

Finansal raporlama standartlarına aykırı durumlar

MADDE 12 - (1) Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için söz konusu tablolarda önemli değişiklik yapılması gerektiği kanaatine ulaşırsa, şartlı veya olumsuz sonuç açıklayabilir.

(2) Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartlarına aykırılığın ara dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkilediği veya etkileyebileceği kanaatine ulaşırsa ve işletme yönetimi ara dönem finansal tablolarını düzeltmiyorsa, inceleme raporunda şartlı veya olumsuz sonuç açıklar. Şartlı veya olumsuz sonuç açıklanan inceleme raporunda, aykırılığın mahiyeti açıklanır ve hesaplanabiliyorsa ara dönem finansal tablolarına etkisi belirtilir. Bağımsız denetçi tarafından kamunun yeterli ve doğru bir biçimde bilgilendirilmesini amacıyla açıklanmasına gerek görülen bilgilerin ara dönem finansal tablolarında yer almaması durumunda, bağımsız denetçi söz konusu bilgileri açıklayıcı bir paragraf eklemek ve şartlı sonuç açıklamak suretiyle inceleme raporuna dahil eder. Şartlı sonuç açıklanan inceleme raporu örneklerine ek-17/D'de yer verilmiştir.

(3) Finansal raporlama standartlarına aykırılığın ara dönem finansal tablolarına etkisinin çok önemli ve kapsamlı olması nedeniyle bağımsız denetçinin şartlı sonuç açıklaması ara dönem finansal tablolarının eksik ve yanıltıcı olması sonucunu doğuruyorsa, bağımsız denetçi inceleme raporunda olumsuz sonuç açıklar. Olumsuz sonuç açıklanan inceleme raporu örneklerine ek-17/F'de yer verilmiştir.

İnceleme kapsamının sınırlandırılması

MADDE 13 - (1) İnceleme kapsamının sınırlandırılması, bağımsız denetçinin incelemeyi sonuçlandırmasını engeller.

(2) Bağımsız denetçi incelemeyi sonuçlandıramıyorsa, işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi veya kişilere ve yönetimden sorumlu kişilere incelemenin sonuçlandırılamama nedenini yazılı olarak bildirir.

(3) Bağımsız denetçi, inceleme sözleşmesinin düzenlenmesi aşamasında, işletme yönetimi tarafından incelemenin kapsamına getirilecek sınırlamalar nedeniyle incelemenin sonuçlandırılamayacağı kanaatine varırsa, ara dönem finansal tablolara ilişkin inceleme sözleşmesini kabul etmez.

(4) İşletme yönetimi sözleşmenin imzalanmasından sonra incelemenin kapsamına sınırlamalar getirirse, bağımsız denetçi sınırlamaların kaldırılmasını talep eder. İşletme yönetimi talebi kabul etmezse, bağımsız denetçi incelemeyi sonuçlandıramaz ve sonuç açıklayamaz. Bu gibi durumlarda, bağımsız denetçi, işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi veya kişilere ve yönetimden sorumlu kişilere incelemenin sonuçlandırılamama nedenini yazılı olarak bildirir. Bağımsız denetçi, bu girişimlerinden sonuç alamazsa, bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur.

(5) İşletme yönetiminden kaynaklanmayan nedenlerle inceleme alanının sınırlanması durumunda da, bağımsız denetçi incelemeyi sonuçlandıramaz ve sonuç açıklayamaz, işletme yönetiminde uygun kademedeki kişi veya kişilere ve yönetimden sorumlu kişilere incelemenin sonuçlandırılamama nedenini yazılı olarak bildirir ve gerekli görürse bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi çerçevesinde sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurur. İşletme yönetiminden kaynaklanmayan nedenlerle inceleme alanının sınırlanması ancak, bu durumun önemli olmakla birlikte bağımsız denetçinin ara dönem finansal tablolara ilişkin genel kanaatini etkilememesi halinde; bağımsız denetçi, inceleme raporunda "açıklama paragrafında belirtilen konu hariç, inceleme Kurulca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır" şeklinde şartlı sonuç açıklar. Şartlı sonuç açıklanan inceleme raporu örneğine ek-17/E'de yer verilmiştir.

(6) Bağımsız denetçi, inceleme kapsamına ilişkin sınırlandırmalar sebebiyle, son yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi neticesinde şartlı görüş vermiş ise, kapsamdaki sınırlamaların ilgili ara dönemlerde devam edip etmediğini ve devam ediyorsa inceleme raporuna etkilerini değerlendirmek zorundadır.

İşletmenin sürekliliği ve önemli belirsizlikler

MADDE 14 - (1) Bazı durumlarda, ara dönem finansal tablolarda vurgulanan bir konu, bağımsız denetçinin ulaştığı sonucu etkilemeksizin, konunun daha detaylı irdelendiği ve vurgulandığı bir paragraf halinde inceleme raporuna eklenebilir. Söz konusu paragraf sonuç paragrafından sonra yer alır ve sonuca bir şart oluşturmadığı hususu belirtilir.

(2) İşletmenin sürekliliği konusunda büyük ölçüde şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik içeren durum ve olaylara ilişkin olarak, ara dönem finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmışsa, bağımsız denetçi, önemli bir belirsizlik içeren durum veya olayları vurgulayan bir paragrafı inceleme raporuna ekler.

(3) Bağımsız denetçi, önceki bağımsız denetim raporu veya inceleme raporunda işletmenin sürekliliği konusunda büyük ölçüde şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik içeren durum ve olaylara ilişkin, konuyu vurgulayan bir paragrafı inceleme raporuna eklemiş olabilir. Önemli belirsizlik cari dönemde de devam ediyorsa ve cari dönem ara dönem finansal tablolarında yeterli açıklama yapılmışsa, bağımsız denetçi, konuyu vurgulayan bir paragrafı cari dönem inceleme raporuna ekler.

(4) Bilgi toplama, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanması sonucunda işletmenin sürekliliği konusunda büyük ölçüde şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik içeren durum ve olaylara ilişkin bir husus bağımsız denetçinin dikkatini çekmiş ve bu husus hakkında ara dönem finansal tablolarında yeterli açıklama yapılmış ise, bağımsız denetçi, konuyu vurgulayan bir paragrafı inceleme raporuna ekler.

(5) İşletmenin sürekliliği konusunda büyük ölçüde şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik içeren durum ve olaylara ilişkin ara dönem finansal tablolarında yeterli açıklama yapılmamışsa, bağımsız denetçi şartlı veya olumsuz sonuca ulaşır. Raporda bu önemli belirsizliğe ilişkin dayanağa yer verilir.

(6) Bağımsız denetçi, inceleme raporunda vurguladığı işletmenin sürekliliği ile ilgili problemlerden başka önemli bir belirsizlik içeren ve çözümü gelecekte ara dönem finansal tabloları etkileyebilecek olayları da göz önünde bulundurur.

Diğer hususlar

MADDE 15 - (1) Ara dönem finansal tabloların bulunduğu bütün belgelerde, söz konusu tabloların işletmenin bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelendiği ifadesi ile inceleme raporunun bulunacağı hususlarının işletme yönetimi tarafından kabulüne ilişkin hükme sözleşme şartları arasında yer verilmesi gerekir. İşletme yönetimi söz konusu belgelere inceleme raporuna eklemezse, bağımsız denetçi gerekli işlemlerin yapılması için hukuki yollara başvurur.

(2) Bağımsız denetçi inceleme raporunu tespit ettiği durum ve olaylara göre günceller ve işletme yönetimi ara dönem finansal tabloları içeren belgelere güncellenmiş inceleme raporunu eklemezse, bağımsız denetçi gerekli işlemlerin yapılması için yine hukuki yollara başvurur. Ayrıca, bağımsız denetçi, bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi" başlıklı maddesi

çerçevesinde yıllık finansal tabloların bağımsız denetimi ile ilgili sözleşmenin sona erdirilmesi talebiyle Kurul'a başvurulması konusunu değerlendirir.

(3) Özet finansal tablolardan oluşan ara dönem finansal tablolar, ayrıntılı finansal tablolarda bulunan tüm bilgileri içermez. Ancak, ara dönem finansal tabloların kullanıcılarının bağımsız denetimden geçmiş son yıllık finansal tablolara ulaşabilecekleri varsayımı altında, özet finansal tablolardan oluşan ara dönem finansal tablolar, yıllık raporlama tarihinden itibaren işletmede gerçekleşen önemli olayların açıklamasını ve işletmenin finansal pozisyonundaki ve performansındaki önemli değişiklikleri sunar. .Kullanıcıların bağımsız denetimden geçmiş son yıllık finansal tablolara ulaşamadığı diğer durumlarda, bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarda bağımsız denetimden geçmiş son finansal tablolarla birlikte okunmasını vurgulayan bir açıklamaya yer verilmesi hususunu işletme yönetimiyle tartışır. Böyle bir açıklamanın olmadığı durumlarda, bağımsız denetçi, bağımsız denetimden geçmiş son finansal tablolara atıfta bulunulmayan ara dönem finansal tabloların yanıltıcı olup olmayacağı hususunu ve bunun inceleme raporuna etkilerini değerlendirir.

Belgelendirme

MADDE 16 - (1) Bağımsız denetçi, ulaştığı sonuca dayanak sağlamak için önemli ve gerekli inceleme belgelerini hazırlayarak, incelemenin Tebliğin bu Kısmına ve kanun ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak yapıldığının kanıtını sağlar. Belgelendirme, daha önce işletmeyle ilgisi olmayan deneyimli bir bağımsız denetçinin, bilgi toplama tekniğinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulamasına ilişkin hususlar ile diğer önemli konuları anlamasını sağlar.

OTUZBEŞİNCİ KISIM
SON HÜKÜMLER

Yürürlükten Kaldırılan Tebliğler

MADDE 1- (1) 20/7/1988 tarihli ve 19878 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ", 18/2/1992 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:12 sayılı " 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik' Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ", 7/6/1994 tarihli ve 21953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:15 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" yürürlükten kaldırılmıştır.

(2) 4/3/1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"in 20-28, 29-43 üncü maddeleri ile 46 ncı maddesi hükümleri 15/12/2006 tarihinde, söz konusu hükümler dışındaki diğer hükümleri bu Tebliğin yayımı tarihinde yürürlükten kalkar.

İstisna hükmü

MADDE 2 – (Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

GEÇİCİ MADDE 1 - (1) Bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları, bu Tebliğin 2 nci Kısmının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Kuruluş şartları" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren 3 ay içinde uyum sağlamak zorundadırlar.

GEÇİCİ MADDE 2 - (1) Bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları ile bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle Kurula başvurmuş olup yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları, bu Tebliğin 2 nci Kısmının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Kuruluş şartları" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren 1 yıl içinde uyum sağlamak zorundadırlar.

GEÇİCİ MADDE 3 - (1) **(Değişik birinci fıkra: Seri: X, No: 25 sayılı Tebliğ ile)** Bu Tebliğin yayımı öncesinde sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşlarında sorumlu ortak başdenetçi unvanını almış olanlar ve başdenetçi unvanı ile çalışanlardan sorumlu ortak başdenetçi olma şartlarını haiz olanlar ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenlerin, bu Tebliğin 2 nci Kısmının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Yönetici ve bağımsız denetçiler" başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan koşulu sağladığı kabul edilir.

(2) Bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere Kurula başvuruda bulunan kuruluşların sorumlu ortak başdenetçileri ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenler hakkında da bu maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanır.

(3) Bu maddenin birinci ve ikinci fıkrasındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları ile bu Tebliğin yayımı tarihi itibariyle Kurula başvurmuş olup yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri ve bağımsız denetçileri, bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren 3 yıl içinde Tebliğin 2 nci Kısmının (Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları) "Yönetici ve bağımsız denetçiler" başlıklı 4 üncü maddesinin

birinci fıkrasının (d) bendinde sayılan koşulu yerine getirmek zorundadırlar. 3 yıllık sürenin sonunda, sermaye piyasasına bağımsız denetim lisans belgesi almamış olanlar, bağımsız denetim kuruluşlarında yönetici ve bağımsız denetçi olarak görev alamazlar.

GEÇİCİ MADDE 4 - (1) Bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü" başlıklı 6 ncı maddesinde en çok 7 yıl olarak belirlenen bağımsız denetim sözleşme süresinin belirlenmesinde, bu Tebliğin yayımı tarihinden önce yürürlüğe girmiş bulunan bağımsız denetim sözleşmelerinin süresi dikkate alınır.

GEÇİCİ MADDE 5 – (Ek: Seri: X, No: 23 sayılı Tebliğ ile) (1) Bu Tebliğin yayımı tarihinden önce, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere başvuru tarihinde sorumlu ortak başdenetçiler için geçerli olan bir yıllık süre şartını sağlayarak Kurula başvurmuş olup da Tebliğin yayımı tarihi itibariyle başvuruları değerlendirme aşamasında olan bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu ortak başdenetçileri, bu Tebliğin İkinci Kısmının 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde sorumlu ortak başdenetçiler için öngörülen "en az iki yıl" olan süre şartına 31/12/2007 tarihine kadar uyum sağlamak zorundadırlar.

GEÇİCİ MADDE 6 – (Ek: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) (1) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Kuruluşlar" listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşları, İkinci Kısmın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (e) bentlerinde yer alan şartları 31/12/2013 tarihine kadar sağlamakla yükümlüdür.

(2) 11/4/2013 tarihinden önce kesintisiz olarak beş yıl sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmayan bağımsız denetim kuruluşları, bu maddede tanınan süreden faydalanmazlar."

GEÇİCİ MADDE 7- (Ek: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile)(*) (*1****) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisansına sahip olan ancak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetki belgesini almamış yönetici ve bağımsız denetçiler, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanun uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir Belgesi'ne sahip olmak şartıyla 31/12/2014 tarihine kadar bağımsız denetim çalışmalarında yer alabilirler. Bu madde hükmünden faydalanan bağımsız denetçilerin, en geç 31/12/2014 tarihine kadar, İkinci Kısmın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan şartı sağlamaları gerekmektedir.*

GEÇİCİ MADDE 8 - (1) (Ek: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) Bu maddenin yürürlük tarihi itibariyle, sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş olan kuruluşlarda çalışan veya daha önce iki yıl süreyle çalışıp ayrılmış olan denetçiler ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisansı almaya hak kazananlar için İkinci Kısmın 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uygulanmaz.

Yürürlük

MADDE 3 - (1) Bu Tebliğin,

a) Başlangıç hükümleri, 1 inci Kısım, 2 nci Kısım (2 nci Kısmın bu Tebliğin 3-34 üncü Kısımlarındaki düzenlemelere atıfta bulunan madde hükümleri ile 30 uncu maddesi hükmü hariç) ve 35 inci Kısım hükümleri yayımı tarihinde,

b) 3-34 üncü Kısım hükümleri ile 2 nci Kısmının bu Tebliğin 3-34 üncü Kısımlarındaki düzenlemelere atıfta bulunan madde hükümleri ve 30 uncu maddesi hükmü, 31/12/2006 tarihli yıllık finansal tabloların (özel hesap dönemine sahip işletmeler için 2007 yılı içinde sona eren yıllık finansal tabloların) bağımsız denetiminde uygulanmaya başlanmak üzere, yayımı tarihinde

yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 4 - (1) Bu Tebliğ hükümlerini Sermaye Piyasası Kurulu yürütür.

(*)Danıştay 13. Dairesi'nin 8.11.2016 tarih ve E.2013/2666, K.2016/3643 sayılı kararı ile Tebliğ'in ikinci kısmının 3. maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentleri ile Geçici 7. maddesi iptal edilmiştir

EK DİZİNİ

EK NO	İLGİLİ KISIM	BAŞLIK ve AÇIKLAMA
EK.1	Başlangıç Hükümleri	Tebliğ kısımları ve karşılık gelen uluslar arası bağımsız denetim standartları
EK.2	Kısım 3	Genel bağımsız denetim sözleşmesi örneği
EK.3	Kısım 6	Hile ve usulsüzlük risk faktörlerine örnekler
EK.4	Kısım 6	Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskine karşı uygulanabilecek bağımsız denetim tekniklerine örnekler
EK.5	Kısım 6	Hile ve usulsüzlük belirtisi olabilecek durumlara ilişkin örnekler
EK.6	Kısım 7	Mevzuata aykırılığın oluştuğu durumlara örnekler
EK.7	Kısım 9	Bağımsız denetçinin genel bağımsız denetim stratejisi oluştururken göz önünde bulundurabileceği hususlara ilişkin örnekler
EK.8	Kısım 10	İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması
EK.9	Kısım 10	İç kontrol sisteminin unsurları
EK.10	Kısım 10	Önemli yanlışlık risklerinin varlığını gösteren olaylar ve durumlar
EK.11	Kısım 19	Kontrol testlerinde örnek hacmini etkileyen faktörlere ilişkin örnekler
EK.12	Kısım 19	Detay testlerinde örnek hacmini etkileyen faktörlere ilişkin örnekler
EK.13	Kısım 19	Örnek seçim yöntemleri
EK.14	Kısım 25	İşletme yönetimi teyit mektubu örneği
EK.15/A.1	Kısım 29	Bağımsız denetim raporu örneği (olumlu)
EK.15/A.2	Kısım 29	Bağımsız denetim raporu örneği (emeklilik yatırım fonları dahil yatırım fonları için-olumlu)
EK.15/B	Kısım 29, 31	Bağımsız denetim raporu örneği (karşılaştırmalı-bağımsız denetimin iki yılda da bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılması hali-şartlı)
EK.15/C	Kısım 29, 31	Bağımsız denetim raporu örneği (karşılaştırmalı-bağımsız denetimin iki farklı bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılması hali-şartlı)
EK.16/A.1	Kısım 33	Finansal tablo kalemlerine ilişkin bağımsız denetim raporu örneği (alıcılar hesabı tablosu hakkında)
EK.16/A.2	Kısım 33	Finansal tablo kalemlerine ilişkin bağımsız denetim raporu örneği (sermaye yeterliliği tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporu örneği)
EK.16/B.1	Kısım 33	Sözleşmeye uygunluğa ilişkin bağımsız denetim raporu örneği-ayrı rapor
EK.16/B.2	Kısım 33	Sözleşmeye uygunluğa ilişkin bağımsız denetim raporu örneği – finansal tabloları tamamlayıcı rapor
EK.16/C.1	Kısım 33	Özet finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporu örneği (bağımsız denetime tabi tutulmuş yıllık finansal tablolar hakkında olumlu görüş verilmesi durumunda)
EK.16/C.2	Kısım 33	Özet finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporu örneği (bağımsız denetime tabi tutulmuş yıllık finansal tablolar hakkında şartlı görüş verilmesi durumunda)
EK.16/D.1	Kısım 33	Emeklilik yatırım fonunun yatırım performansı konusunda kamuya açıklanan bilgilere ilişkin rapor örneği
EK.16/D.2	Kısım 33	Emeklilik yatırım fonunun varlıklarının saklanmasına ilişkin olumlu görüş içeren rapor örneği
EK.16/D.3	Kısım 33	Emeklilik yatırım fonunun iç kontrol sisteminin durumuna ilişkin olumlu görüş içeren rapor örneği
EK.17/A	Kısım 34	Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi çalışmasında (sınırlı bağımsız denetiminde) göz önünde bulundurulabilecek analitik inceleme teknikleri
EK.17/B	Kısım 34	İşletme yönetimi teyit mektubu örneği (ara dönem)
EK.17/C.1	Kısım 34	Ara dönem finansal tabloları hakkında inceleme raporu örnekleri (genel amaçlı tam set finansal tablolar)
EK.17/C.2	Kısım 34	Ara dönem finansal tabloları hakkında inceleme raporu örnekleri (özet finansal tablolar)

EK.17/D.1	Kısım 34	Finansal raporlama standartlarına aykırı durumların varlığı halinde düzenlenecek şartlı sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (genel amaçlı tam set finansal tablolar)
EK.17/D.2	Kısım 34	Finansal raporlama standartlarına aykırı durumların varlığı halinde düzenlenecek şartlı sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (özet finansal tablolar)
EK.17/E.1	Kısım 34	İşletme yönetiminden kaynaklanmayan sınırlamaların varlığı halinde düzenlenecek şartlı sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (genel amaçlı tam set finansal tablolar)
EK.17/E.2	Kısım 34	İşletme yönetiminden kaynaklanmayan sınırlamaların varlığı halinde düzenlenecek şartlı sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (özet finansal tablolar)
EK.17/F.1	Kısım 34	Finansal raporlama standartlarına aykırı durumların varlığı halinde düzenlenecek olumsuz sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (genel amaçlı tam set finansal tablolar)
EK.17/F.2	Kısım 34	Finansal raporlama standartlarına aykırı durumların varlığı halinde düzenlenecek olumsuz sonuç içeren inceleme raporu örnekleri (özet finansal tablolar)

EK.1

Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular:			Uluslar arası Bağımsız Denetim Standartları (ISA)	
Kısım Numarası	**Başlık**	**MADDE Sayısı**	**ISA Numarası**	**Başlık**
	Başlangıç hükümleri	1-7		
Kısım 1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	1-7	ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
Kısım 2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları	1-30		
Kısım 3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	1-8	ISA 210	Terms of Audit Engagements
Kısım 4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	1-14	ISA 220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
Kısım 5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	1-12	ISA 230	Audit Documentation
Kısım 6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	1-29	ISA 240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
Kısım 7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	1-10	ISA 250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
Kısım 8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	1-9	ISA 260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
Kısım 9	Bağımsız Denetimin Planlanması	1-11	ISA 300	Planning and Audit of Financial Statements
Kısım 10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	1-26	ISA 315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
Kısım 11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	1-6	ISA 320	Audit Materiality
Kısım 12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	1-18	ISA 330	The Auditor’s Procedures In Response to Assessed Risks
Kısım 13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	1-8	ISA 402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
Kısım 14	Bağımsız Denetim Kanıtı	1-14	ISA 500	Audit Evidence
Kısım 15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	1-6	ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
Kısım 16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	1-15	ISA 505	External Confirmations
Kısım 17	İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri	1-5	ISA 510	Initial Engagements - Opening Balances
Kısım 18	Analitik İnceleme Teknikleri	1-13	ISA 520	Analytical Procedures

Kısım 19	Bağımsız Denetim Örneklemesi ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	**1-24**	**ISA 530**	Audit Sampling and Other Means of Testing
Kısım 20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	**1-13**	**ISA 540**	Audit of Accounting Estimates
Kısım 21	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	**1-30**	**ISA 545**	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
Kısım 22	İlişkili Taraflar	**1-9**	**ISA 550**	Related Parties
Kısım 23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	**1-14**	**ISA 560**	Subsequent Events
Kısım 24	İşletmenin Sürekliliği	**1-14**	**ISA 570**	Going Concern
Kısım 25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	**1-7**	**ISA 580**	Management Representations
Kısım 26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	**1-7**	**ISA 600**	Using the Work of Another Auditor
Kısım 27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	**1-7**	**ISA 610**	Considering the Work of Internal Audit
Kısım 28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	**1-8**	**ISA 620**	Using the Work of an Expert
Kısım 29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	**1-16**	**ISA 700**	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
Kısım 30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	**1-7**	**ISA 701**	Modifications to the Independent Auditor’s Report
Kısım 31	Karşılaştırmalı Bilgiler	**1-6**	**ISA 710**	Comparatives
Kısım 32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	**1-7**	**ISA 720**	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
Kısım 33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	**1-8**	**ISA 800**	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
Kısım 34	Ara Dönem Finansal Tablolarının İncelenmesi	**1-16**	**ISRE 2410**	Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity
Kısım 35	Son Hükümler	**1-4**		
Kısım 35	Son Hükümler (Geçici maddeler)	**1-4**		
	Toplam MADDE Sayısı:	**449**		

EK.2

GENEL BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ

Sözleşmenin birinci tarafı olan, ... **(Müşteri adı)** (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan ..... **(Kuruluş adı)** (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Kuruluş" olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmaya varmışlardır.

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşme, müşterinin....., tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Kuruluş'un finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi amacı ile yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin incelenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunuluş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Bağımsız denetim çalışmasının örnekleme metoduna dayanması, ayrıca muhasebe ve iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalardan dolayı, bazı önemli hataların tespit edilememesi de dahil bağımsız denetimde kaçınılmaz bazı riskler söz konusu olabilir.

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun Kuruluşa verilmesinden de müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim faaliyetlerini desteklemesi ve bağımsız denetime esas teşkil edecek her türlü kaydın, belgenin ve diğer bilgilerin Kuruluşa verilmesinin sağlanması için gerekli önlemlerin müşteri yönetimince alınması gerekmektedir. Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb) esas alınarak hesaplanacak ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır. Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız denetim Ekibi:

Bağımsız denetim ekibi (Unvanlar İtibariyla)	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
-		
	Toplam:	Toplam:

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız denetim ekibi (Unvanlar İtibariyla)	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
-		
	Toplam:	Toplam:

Bu sözleşme sona erdirilmedikçe, düzeltilmedikçe veya yenilenmedikçe izleyen yıllar için de geçerli olacaktır (*).

Bağımsız Denetim Kuruluşu Unvanı — Müşteri İşletme Unvanı

İmza — **İmza**
İsim-Unvan — **İsim-Unvan**
Tarih — Tarih

(*) Bu Tebliğin 3 üncü Kısmının (Bağımsız Denetim Sözleşmesi) "Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü" başlıklı maddesinde belirlenen maksimum sürelere uyulur ve yenileme halinde sözleşme usulüne uygun olarak değiştirilir.

EK.3

Hile ve Usulsüzlük Risk Faktörlerine Örnekler

*Bağımsız denetçilerin karşı karşıya kalabilecekleri ve Tebliğin 6'ncı Kısmında tanımlanan hile ve usulsüzlükle ilgili risk faktörlerine aşağıda yer verilmiştir. Bunlar, varlıkların kötüye kullanımı ve usulsüz finansal raporlama olmak üzere ikiye ayrılır. Bu iki türe giren risk faktörleri, ayrıca hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşabileceği durumlar bakımından üç alt gruba ayrılmıştır. Bunlar; (*a) teşvikler/baskılar, (b) fırsatlar ve (c) yaklaşımlardır.

Risk faktörleri çok farklı durumlarda ortaya çıkabileceğinden bağımsız denetçi bunlara ilave ve daha farklı risk faktörlerinin de farkında olmak zorundadır. Söz konusu risk faktörlerinin sunuluş sırası, önem derecelerini ya da ortaya çıkma sıklıklarını ortaya koymayı amaçlamamaktadır.

1. Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Yanlışlıklarla İlgili Risk Faktörleri

1.A. Teşvikler / Baskılar

1. İşletmenin finansal istikrar veya karlılığı; genel ekonomik durum, sektörün durumu veya işletmenin faaliyet koşulları gibi aşağıda belirtilen nedenlerle zarar görmüş olabilir:

a) Yüksek derecede rekabet veya pazar doygunluğu ile azalan kar marjları.

b) Teknoloji, ürün modasının geçmesi ya da faiz oranları gibi hızlı değişimlere karşı hassasiyet.

c) Müşteri talebinin önemli derecede azalması ve endüstride ya da genel ekonomide şirket başarısızlıklarının artması.

ç) İflas, icra, devralınma gibi sonuçlara yol açabilecek faaliyet zararları.

d) Kardaki artışa rağmen, faaliyetlerden devamlı nakit çıkışı olması veya faaliyetlerden nakit girişi elde edilememesi.

e) Özellikle aynı sektördeki işletmelerle karşılaştırıldığında hızlı büyüme veya normal olmayan karlılık.

f) Muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler ile yasa veya düzenleme zorunlulukları.

şeklinde teşvik/baskılar oluşabilir.

2. Aşağıdaki belirtilen nedenler, işletme yönetimi üzerinde kendi ihtiyaçları ya da üçüncü şahısların beklentilerini karşılamak amacıyla aşırı baskı oluşturabilir:

a) Karlılıkla ilgili yatırım uzmanlarının, yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer üçüncü şahısların beklentileri (özellikle aşırı derecede agresif veya gerçek dışı beklentiler), ayrıca işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş beklentiler, örnek olarak abartılı nitelikteki olumlu basın açıklamaları veya yıllık faaliyet raporlarında yer alan diğer açıklamalar.

b) Rekabet edebilmek, temel araştırma ve geliştirme ile yatırım harcamalarını karşılayabilmek için yüksek borç ya da özkaynak finansmanına olan ihtiyaç.

c) Kotasyon koşullarına, borç geri ödemelerine veya diğer borç sözleşmelerindeki özel şartlara ancak zorlamalarla uyulması durumu.

ç) Beklentileri karşılamayan finansal sonuçların, birleşme veya sözleşme koşulları gibi, durum ve işlemler üzerinde olumsuz etkilerinin olması veya olacağı beklentisinin bulunması.

3. Mevcut bilgiler, işletmenin finansal performansı nedeniyle işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişilerin finansal durumlarının aşağıda sayılan hususlardan etkilendiğini ortaya koyabilir:

a) İşletmede önemli derecede finansal menfaatlerinin bulunması,

b) Kazançlarının önemli bir kısmının (primler, hisse opsiyonları ve hisse fiyatları gibi nedenlerle) faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki keskin hedeflere bağlı olması ve

c) İşletmenin borçları ile ilgili olarak kişisel teminatların verilmiş olması.

4. Satışlar ve karlılık hedefleri de dahil olmak üzere, işletme yönetimi tarafından belirlenen finansal hedeflere ulaşılması için, işletme yönetimi veya diğer personel tarafından aşırı baskı yapılabilir.

1.B. Fırsatlar

1. Sektörün ya da işletmenin faaliyetlerinin niteliği aşağıda sayılan hususlar nedeniyle hileli finansal raporlama için elverişli bir ortam yaratabilir:

a) Normal akışında olmayan, denetlenmeyen veya farklı kuruluşlarca denetlenen ilişkili şirketler ile yapılan önemli işlemler.

b) Tedarikçilere ve müşterilere farklı şartları kabul ettirebilecek bir konumda sektöre hakim durumda olunması nedeniyle, normal şartlarda kabul edilemeyecek işlemlere giriliyor olunması.

c) Kanıtlanması zor kişisel kararlar veya belirsizlikler içeren önemli tahminlere bağlı varlıklar, yükümlülükler, gelirler veya giderlerin mevcudiyeti.

ç) Özellikle dönem sonuna yakın gerçekleşen ve "özün önceliği" ilkesi çerçevesinde sorgulanması gereken önemli, olağandışı veya karmaşık işlemlerin varlığı.

d) Farklı iş ortamlarının ve kültürlerinin olduğu uluslararası alanda yerleşik olunması veya önemli faaliyetlerde bulunulması.

e) Faydası açıkça görülmeyen iş araçlarının kullanılması.

f) Esnek vergi düzenlemelerine sahip ülkelerde işletmenin faaliyetleri ile ilişkilendirilemeyecek şekilde, yüksek tutarda banka hesapları veya iştirak ve şube işlemlerinin bulunması.

2. Aşağıdaki nedenlerden dolayı işletme yönetimi etkin bir şekilde kontrol altında olmayabilir:

a) İşletme yönetiminin telafi edici kontroller olmaksızın tek kişi veya küçük grupların hakimiyetinde bulunması.

b) İşletme yönetimiyle ilgili olan kişilerin finansal raporlama süreci ve iç denetim üzerinde etkin olmayan gözetimi.

3. Aşağıda belirtilen koşullar sebebiyle karmaşık veya istikrarsız bir yönetim yapısı mevcut olabilir:

a) İşletmeyi yöneten organizasyonun veya kişilerin belirlenmesinin güç olması.

b) Olağandışı tüzel kişilikleri veya yönetim kademelerini içeren karmaşık organizasyonel yapının mevcut olması.

c) İşletme üst yönetiminin, hukuk danışmanlarının veya işletme yönetimiyle ilgili kişilerin işten ayrılma oranının yüksek olması.

4. İç kontrol sistemi bileşenleri, aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle yetersiz olabilir:

a) Ara dönem finansal raporlama süreci kontrollerini ve otomasyona dayalı kontrolleri de (dış raporlamanın zorunlu olduğu yerlerde) içerecek şekilde kontrollerin yetersiz gözetimi.

b) Etkin olarak çalışmayan muhasebe, iç denetim veya bilgi teknolojisi personelinin istihdam edilmesi veya bu personeldeki yüksek işten ayrılma oranı.

c) İç denetimdeki önemli zayıflıkları da barındıran etkin olmayan muhasebe ve bilgi sistemleri.

1.C. Yaklaşımlar

a) İşletmenin değer ve ahlaki standartlarının işletme yönetimi tarafından etkin olmayan bir şekilde iletişimi, uygulaması, desteği veya zorlaması ya da uygun olmayan değer ve ahlaki standartların mevcudiyeti.

b) Muhasebe politikalarının seçiminde veya önemli tahminlerde bulunulması sürecinde, finansal işlerden sorumlu olmayan işletme yöneticilerinin süreçte aşırı derecede rol alması.

c) Hukuki düzenleme ve yönetmeliklerin geçmişte aşılmış olması veya işletme üst yönetimi ya da yönetimle ilgili kişiler aleyhine usulsüzlükle ya da yasa ve yönetmeliklerin aşılmasıyla ilgili olarak iddiada bulunulması.

ç) Hisse senedi fiyatının artırılması veya fiyat artış trendinin devam ettirilmesi yönünde işletme yönetiminin aşırı çaba göstermesi.

d) İşletme yönetiminin keskin olarak nitelendirilebilecek veya açıkça gerçekçi olmayan tahminleri başarmak konusunda analistlere, kredi sağlayan kuruluşlara ve diğer üçüncü kişi ya da kurumlara taahhütte bulunması.

e) İşletme yönetiminin iç kontrolde bilinen önemli zayıflıkları zamanında düzeltmemesi.

f) İşletme yönetiminin vergisel amaçlarla uygun olmayan araçlar kullanarak finansal tablo ve raporlardaki kazançları asgariye indirmesi.

g) İşletme üst yönetimindeki motivasyon eksikliği.

ğ) İşletme yöneticilerinin kişisel ve işletme ile ilgili işlemler arasında ayırım yapmamaları.

h) Halka kapalı bir işletmede hissedarlar arasındaki anlaşmazlık.

ı) İşletme yönetiminin önemlilik kavramına dayanarak marjinal veya uygunsuz muhasebe kayıtlarını desteklemesi.

i) İşletme yönetimi ile mevcut veya daha önceki bağımsız denetçi arasında aşağıda belirtilen uyuşmazlıklar mevcut olabilir:

1) Mevcut veya önceki bağımsız denetçilerle muhasebe, bağımsız denetim veya raporlamaya ilişkin konularda sıkça yaşanan anlaşmazlıklar.

2) Bağımsız denetçiye bağımsız denetimin tamamlanması veya bağımsız denetim raporunun tamamlanmasıyla ilgili olarak zaman kısıtlaması getirmek de dahil olmak üzere uygun olmayan taleplerde bulunulması.

3) Özellikle bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını daraltmak amacıyla bağımsız denetçiye karşı baskıcı bir tutum izlenmesi.

4) Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim çalışmaları nedeniyle görüşmek zorunda olduğu taraflara, yönetimden sorumlu kişilere veya gerekli bilgilere ulaşmasına uygun olmayan bir biçimde resmi veya gayri resmi sınırlamalar getirilmesi.

2. Varlıkların kötüye kullanımı sonucu oluşan hile ve usulsüzlüğe ilişkin risk faktörleri

Varlıkların kötüye kullanımı sonucunda oluşan hile ve usulsüzlüğe ilişkin risk faktörleri, hile ve usulsüzlüğün ortaya çıktığı durumdaki koşullar açısından üç grupta ele alınabilir. Bunlar; *(a) teşvikler/baskılar, (b) fırsatlar ve (c) yaklaşımlardır.*

Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlık riski faktörlerinin bir kısmı varlıkların kötüye kullanımından kaynaklanan yanlışlık durumlarında da var olabilir. Bu kapsamda, varlıkların kötüye kullanımı ya da hileli finansal raporlama sonucunda oluşan yanlışlıklar, işletme yönetiminin etkisiz bir şekilde denetlenmesi

ya da iç kontrol sisteminde zayıflıklardan kaynaklanabilir. Aşağıda varlıkların kötüye kullanımı sonucu ortaya çıkan yanlışlıklara örnek verilmiştir.

2.A. Teşvikler / Baskılar

1. Nakit ya da çalınabilecek varlıkları kullanma hakkı olan işletme yönetimi ya da çalışanlar üzerindeki kişisel finansal yükümlüklerden doğan baskılar.

2. Nakit ya da çalınabilecek varlıkları kullanma hakkı olan çalışanlar ile işletme arasındaki anlaşmazlıklar sebebiyle, çalışanların varlıkları kötü kullanma eğilimindeki artış. Anlaşmazlıklar aşağıdaki sonuçları ortaya çıkarabilir:

a) Bilinen ya da muhtemel personel işten çıkarmaları.

b) Çalışanların ücret ya da emeklilik katkı planlarında yakın tarihte yapılan ya da yapılacak muhtemel değişiklikler.

c) Beklentilerle tutarlı olmayan terfiler, ödemeler ya da diğer ödüller.

2.B. Fırsatlar

1. Bazı özellikler veya koşullar varlıkların kötüye kullanılma olasılığını artırabilirler. Varlıkların kötüye kullanım fırsatları aşağıdaki durumlarda daha da artabilir:

a) Kasada yüksek tutarlarda nakdin bulundurulması.

b) Küçük boyutlarda ama değerli ve talebi çok olan varlıklara sahip olmak.

c) Nakde kolay çevrilebilen varlıkların olması (kıymetli maden, bilgisayar çipleri ve menkul kıymet vb.).

ç) Küçük ama kolay pazarlanabilen ve sahipliğin zor kanıtlandığı sabit kıymetlere sahip olmak.

2. Varlıklar üzerindeki yetersiz iç denetim, varlıkların kötüye kullanım olasılığını artırabilir. Aşağıdaki durumlarda varlıkların kötüye kullanımı söz konusu olabilir:

a) Görev ayrılığı ile ilgili belirlemelerin yetersizliği ya da birbirinden bağımsız kontroller.

b) İşletme üst yönetiminin seyahat ve diğer masraflarının yetersiz gözetimi.

c) Varlıklardan sorumlu çalışanların yetersiz gözetimi (işletmenin uzak mekanlarının etkili bir şekilde denetlenmemesi).

ç) Varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yapılan araştırmaların yetersiz olması.

d) Varlıklara ilişkin kayıtlarının yetersiz olması.

e) Satın alma vb. işlemler üzerindeki onay ve yetki sisteminin yetersiz olması.

f) Kasa, menkul kıymetler, stoklar veya sabit kıymetlerin fiziksel korumasının yetersiz olması.

g) Varlıklara ilişkin mutabakatların tam ve zamanında yapılmaması.

ğ) Emtia iadesi vb. işlemlerin belgelendirmesinin düzgün ve zamanında yapılamaması.

h) Önemli kontrol görevi olan çalışanların zorunlu yıllık izinlerinin olmaması.

ı) İşletme yönetiminin, bilişim teknolojisi çalışanlarının kötüye kullanımını kolaylaştıracak şekilde bilişim teknolojisi alanında yeterli bilgisinin olmaması.

i) Sistem kontrollerine yetersiz ulaşım.

2.C. Yaklaşımlar

a) Varlıkların kötüye kullanımının engellenmesine ilişkin kontrollerin ya da risk azaltıcı faktörleri göz ardı edilmesi.

b) Var olan kontroller dikkate alınmadan ya da bilinen kontrol eksikliklerini düzeltilmeden varlıkların kötüye kullanımına ilişkin iç kontrolün göz ardı edilmesi.

c) İşletmeyle ya da işletmenin çalışanlarının davranışlarıyla ilgili memnuniyetsizlik ya da tatminsizlik ifade edecek davranışlar.

ç) Varlıkların kötüye kullanımını çağrıştıracak şekilde hayat tarzında ya da davranışlarda değişiklikler.

d) Önemsiz hırsızlık vakalarına gösterilen tolerans.

EK.4

Hile ve Usulsüzlükten Kaynaklanan Önemli Yanlışlık Riskine Karşı Uygulanabilecek Bağımsız Denetim Tekniklerine Örnekler

Hileli finansal raporlama ve varlıkların usulsüz kullanımından kaynaklanan hile ve usulsüzlükler nedeniyle ortaya çıkan önemli yanlışlık riskine karşı uygulanabilecek bağımsız denetim tekniklerine örnekler aşağıda verilmektedir. Söz konusu örneklerin her koşulda uygulanması gerekli olmayabilir. Bu teknikler, önem derecelerine göre de sıralanmamaktadır.

1. İşletme Yönetimi Beyanı Seviyesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirmek amacıyla uygulayacağı bağımsız denetim teknikleri, hile ve usulsüzlük risk faktörlerinin türlerine veya bileşimine göre veya tanımlanan koşullara, hesap bakiyelerine, işlemlerin sınıflandırılmasına ve etkiledikleri işletme yönetimi beyanlarına göre farklılık gösterir:

a) Haber vermeksizin bazı mekanları ziyaret etmek veya belli testleri gerçekleştirmek. Bu kapsamda, daha önceden bağımsız denetçinin katılımı bildirilmemiş yerlerde envanter sayımına katılmak ya da haber vermeksizin belli bir tarihte kasa sayımı yapmak.

b) Envanter sayımının raporlama tarihi itibariyle ya da bu tarihe yakın bir zamanda yapılmasını istemek, bu sayede envanter sayımının bitiş tarihiyle raporlama tarihi arasındaki sürede rakamların manipüle edilmesi riskini azaltmak.

c) Bağımsız denetim yaklaşımını cari yılda değiştirmek. Bu kapsamda, önemli müşteriler ve satıcılarla yazılı doğrulamaya ek olarak, sözlü iletişime geçmek; doğrulama isteğini işletmenin içinden önceden belirlenmemiş bir kişiye iletmek veya daha fazla ya da farklı bilgi talep etmek.

ç) İşletmenin dönem sonu veya yılsonu düzeltme kayıtlarını detaylı bir şekilde incelemek ve içerik ya da miktar itibariyle farklı olan hususları araştırmak.

d) Özellikle yılsonunda veya yılsonuna yakın dönemlerde gerçekleşen önemli tutar ya da miktardaki olağandışı işlemler için, ilişkili şirket olasılığını ve bu işlemleri destekleyen finansal kaynakları araştırmak.

e) Toplulaştırılmamış veriler kullanarak detaylı analitik inceleme teknikleri uygulamak. Bu kapsamda, bağımsız denetçinin satış ve maliyetleri mekan bazında, iş kolu bazında ya da ay bazında beklentilerle karşılaştırması.

f) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskinin oluşabileceği yerlerdeki çalışanlarla görüşmeler yapmak, bu suretle onların olası riskler ve mümkünse bu risklerin nasıl kontrol edilebileceği hususundaki görüşlerini almak.

g) Başka bağımsız denetçiler bir veya daha fazla bağlı ortaklığın, bölümün veya şubenin finansal tablolarının bağımsız denetimin yapıyorsa, hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları belirlemek için yaptıkları çalışmaların detaylarını tartışmak.

ğ) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskinin bulunduğu önemli bir finansal tablo kalemi için uzman görüşü önemliyse, uzmanın dayandığı varsayımlar veya metotlar üzerinde ek bağımsız denetim teknikleri uygulamak veya bu amaç için başka bir uzmanı konuya dahil etmek.

h) Muhasebe tahminlerini içeren önemli konuları değerlendirirken, bu kapsamda satış iadeleri karşılığı ayırırken, daha önce bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolardan seçilmiş açılış bilanço kalemlerinin bağımsız denetimini gerçekleştirmek.

ı) Hesap bazında veya işletme tarafından hazırlanmış diğer doğrulamalar üzerinde, ara dönemleri de kapsayacak şekilde, bağımsız denetim teknikleri uygulamak.

i) Bilgisayar destekli teknikler uygulamak, bu kapsamda ana kütle içindeki sapmaları belirlemek için veriler üzerinde detaylı incelemeler yapmak.

j) Bilgisayar sistemleri aracılığıyla oluşturulan kayıt ve işlemlerin doğruluğunu test etmek.

k) Bağımsız denetimi yapılan işletmenin dışındaki kaynaklardan ek bağımsız denetim bilgileri toplamak.

2. Spesifik Teknikler-Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanabilecek Önemli Yanlışlıklar

Bağımsız denetçinin, hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirirken uygulayabileceği bağımsız denetim tekniklerine örnekler aşağıda verilmektedir:

2.1. Gelirin Kaydedilmesi

a) Gelirle ilgili ayrıştırılmış veriler üzerinde analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, bu kapsamda cari dönemde raporlanan gelirin ay bazında, ürün bazında veya iş kolu bazında karşılaştırılabilir önceki dönem verileri ile karşılaştırılması. Bilgisayar bazlı bağımsız denetim teknikleri, beklenmeyen veya olağandışı gelir veya işlemleri tanımlamada yardımcı olabilir.

b) Müşterilerle yapılan belirli anlaşma koşullarının ve/veya ek anlaşmaların olup olmadığını teyit edilmesi. Muhasebeleştirme yöntemi bu tip anlaşma ve sözleşme koşullarına bağlı olduğundan, bunların bilinmesi bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi açısından önemlidir. Bu kapsamda, kabul kriterleri, gönderim ve ödeme koşulları, gelecek veya devam eden satıcı yükümlülükleri, ürünü iade etme hakkı, garantili yeniden satış miktarları, iptaller ve geri ödeme karşılıkları konuyla ilgili teyit edilmesi gereken hususlardır.

c) Dönem sonuna doğru yapılan satışlar ya da sevkıyatlarla ilgili, satış ve pazarlama personelinin veya işletmenin istihdam ettiği hukuk danışmanlarının sorgulanması ve bu işlemlerde herhangi bir olağandışı durum olup olmadığının araştırılması gerekir.

ç) Dönem sonunda bir ya da birden fazla yerde bulunmak suretiyle sevk edilen ya da sevkıyata hazır hale getirilen malların (ya da işleme alınmayı bekleyen iadelerin) gözlenmesi suretiyle, dönem sonu satış ve envanter işlemleri için uygun prosedürler uygulanır.

d) Gelir işlemlerinin elektronik olarak başlatıldığı, işlendiği, kayıt edildiği durumlarda kaydedilen işlemin gerçekleştiğini ve gerçeğe uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğini tespit eden kontroller test edilir.

2.2. Stok Miktarları

a) İşletmenin envanter kayıtlarının incelenerek stok sayımı sırasında veya sonrasında özel dikkat gerektiren bölüm veya parçaların belirlenmesi.

b) Önceden bildirilmeksizin belli bölgelerdeki envanter sayımlarının incelenmesi veya aynı tarihte bütün mekanlarda envanter sayımlarının gerçekleştirilmesi.

c) Envanter sayımının raporlama tarihi itibariyle ya da bu tarihe yakın bir zamanda yapılması, bu sayede envanter sayımının bitiş tarihiyle raporlama tarihi arasındaki sürede rakamları manipüle etme riskinin azaltılması.

ç) Sayım incelemeleri sırasında ek metotların uygulanması, bu kapsamda; ambalajlanmış ürünlerin içeriğinin daha özenli bir şekilde incelenmesi, ambalajların nasıl dizildiğinin veya etiketlendiğinin gözlenmesi, parfüm veya özel kimyasal sıvı maddelerin saflık, cins ve yoğunluk bakımından kalitelerinin kontrolü. Bu gibi durumlarda bir uzman yardımına başvurmak faydalı olabilir.

d) Cari dönemdeki stok miktarının önceki dönemlerle tür, kategori, mekan veya başka kriterlere göre karşılaştırılması ya da sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok miktarıyla karşılaştırılması.

e) Bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak fiziksel envanter sayımlarında elde edilen bilgilerin ileri seviyede test edilmesi, bu kapsamda, etiket numaralarını sıralayarak etiket kontrollerini test etmek veya ürün seri numarasına göre sıralayarak atlama ya da tekrarlama olup olmadığını test etmek.

2.3. İşletme Yönetiminin Tahminleri

a) Bir uzman yardımıyla bağımsız bir tahmin oluşturup, bunu işletme yönetiminin tahminiyle karşılaştırmak.

b) Araştırmayı, işletme yönetimi ya da muhasebe departmanı dışındaki çalışanlarla genişleterek işletme yönetiminin doğru bir tahmine ulaşmak için yaptığı planların gerçekleştirebilme kabiliyetini ve niyetini kanıtlarla doğrulamak.

3. Spesifik Teknikler-Varlıkların Uygunsuz Bir Şekilde Zimmete Geçirilmesinden Kaynaklanan Önemli Yanlışlıklar

Farklı koşullar farklı tekniklerin uygulanmasını gerektirebilir. Genellikle, varlıkların uygunsuz bir şekilde zimmete geçirilmesinden kaynaklanan önemli yanlışlık riski bulunması durumunda bağımsız denetim, belirli hesap bakiyeleri ve işlem grupları üzerine yoğunlaştırılır. Yukarıdaki iki kategoride belirtilen bazı bağımsız denetim teknikleri bu gibi durumlarda uygulanabiliyor olsa da, yapılan işin kapsamı belirlenen zimmete geçirme riski hakkındaki detaylı bilgiye bağlanır.

Varlıkların uygunsuz bir şekilde zimmete geçirilmesinden kaynaklanan önemli yanlışlıklara karşı bağımsız denetçinin uygulayabileceği tekniklere örnekler aşağıda verilmektedir:

a) Yılsonunda veya yılsonuna yakın bir zamanda kasa ve menkul değerler sayımı yapılması.

b) Bağımsız denetimi yapılan dönem için, doğrudan müşterilerle muhasebe işlemlerinin; alacak kayıtları, satış iadeleri ve ödemelerin yapıldığı günler de dahil olmak üzere, teyit edilmesi.

c) Kayıtlardan silinen alacak hesaplarıyla ilgili sonradan yapılan tahsilatların incelenmesi.

ç) Envanter sayım eksiklerinin mekan veya ürün bazında incelenmesi.

d) Önemli stok oranlarının sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması.

e) Sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok kayıtlarındaki azalmalarla ilgili destekleyici dokümanın incelenmesi.

f) Satıcıların listesiyle çalışanların listesini bilgisayar ortamında eşleştirmek suretiyle aynı olan adres veya telefon numaralarının belirlenmesi.

g) Bordro kayıtlarının bilgisayar ortamında incelenerek aynı olan adreslerin, çalışan kimlik kayıtlarının, vergi numaralarının veya banka hesaplarının belirlenmesi.

ğ) Personel dosyalarının incelenerek, hakkında işletmedeki göreviyle ilgili az bilgi bulunan veya hiç bilgi bulunmayan kişilerin, bu kapsamda performans değerlendirmeleri bulunmayan çalışanların belirlenmesi.

h) Olağandışı seyir ve eğilimleri ortaya çıkarmak için satış ıskontoların ve satış iadelerinin incelenmesi.

ı) Özel anlaşma koşullarının üçüncü şahıslarla teyit edilmesi.

i) Yapılan anlaşmaların koşullarına uygun olarak yürütüldüğüne dair bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi.

j) Büyük tutarlı ve olağandışı harcamaların uygunluğunun gözden geçirilmesi.

k) İşletme üst yönetimi ve ilişkili şirketlerle yapılan kredi anlaşmalarının ve ilgili kredi onaylarının incelenmesi.

l) İşletme üst yönetimi tarafından sunulan harcama raporlarının düzeyi ve uygunluğunun incelenmesi.

EK.5

Hile ve Usulsüzlük Belirtisi Olabilecek Durumlara İlişkin Örnekler

Aşağıdaki örnekler, finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların göstergeleri olabilir:

1. Muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklara ilişkin örnekler:

a) İşlemlerin tam ve zamanında kayıtlara alınmaması veya miktar olarak, muhasebe dönemi ve sınıflandırma itibariyle ya da işletme politikasına göre kayıtlara yanlış alınması.

b) Belgelerle desteklenemeyen ya da onaylanmamış bakiye veya işlemler.

c) Finansal tablolara önemli ölçüde etkisi olan düzeltmeler.

ç) İşletme çalışanlarının, kendi yetki alanlarından ayrı olarak, sisteme ya da kayıtlara giriş yetkileri olduğuna dair delillerin olması.

d) İddia edilen usulsüzlüklerle ilgili ipuçları ve şikâyetler.

2. Çelişkili ve eksik kanıtlara ilişkin örnekler:

a) Eksik belgeler.

b) Değişikliğe uğramış belgeler.

c) Orijinal olması gereken belgeler yerine fotokopi veya elektronik ortamdan çıktısı alınan doküman.

ç) Doğrulamalarda yer alan önemli ölçüdeki farklar.

d) Bilanço kalemlerinde veya bunlara ilişkin rasyolardaki, alacakların gelirlerden daha hızlı büyümesi gibi, olağandışı değişimler.

e) İşletme yönetimi ve çalışanlarla yapılan soruşturma ve analitik inceleme teknikleri uygulanması sonucunda edinilen tutarsız, belirsiz ya da inandırıcı olmayan bilgi veya veriler.

f) Doğrulama sonucu edinilen bilgiler ile işletme kayıtları arasındaki olağandışı tutarsızlıklar.

g) Alıcılar hesabına kaydedilen yüksek tutarlardaki işlemler ve düzeltme kayıtları.

ğ) Alıcılar hesabı yardımcı kayıtları ve kontrol hesabıyla ya da müşteri ekstresi ve alıcılar hesabı yardımcı kayıtları arasındaki açıklanamayan ya da yetersiz açıklanan farklar.

h) Normal şartlar altında banka dökümleriyle birlikte işletmeye gönderilmesi gereken geçersiz çeklerin var olmaması ya da eksik olması.

ı) Stoklarda veya fiziki duran varlıklardaki önemli ölçüde kayıplar.

i) İşletmenin kayıt tutma uygulamaları ve politikalarıyla tutarsız, mevcut olmayan ya da eksik elektronik kanıtlar.

j) Doğrulamalara beklenenden daha az cevap gelmesi veya beklenenden çok daha fazla cevap gelmesi.

k) Önemli sistemlerin geliştirilmesi ve program değişikliği testine, cari yıl sistem değişikliği uygulama faaliyetlerine ve yürütülmesine ait bağımsız denetim kanıtı elde etme imkânsızlığı.

3. Bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasındaki sorunlu veya olağandışı olay ya da durumlara örnekler:

a) Bağımsız denetçinin işletmenin kayıtlarına, işletme birimlerine, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya bağımsız denetim kanıtı elde edilebilecek diğer kişilere erişiminin kısıtlanması.

b) İşletme yönetimi tarafından karmaşık veya ihtilaflı sorunların çözümü için getirilen yersiz zaman baskıları.

c) Bağımsız denetçinin bağımsız denetim kanıtını değerlendirmesi veya işletme yönetimiyle olası anlaşmazlıkların çözümü ile bağlantılı konularda ya da bağımsız denetimin gidişatı veya bağımsız denetim ekibi hakkında işletme yönetiminin şikâyetleri.

ç) İşletmenin istenen bilgiyi vermede olağandışı gecikmesi.

d) Bilgisayar destekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması için bağımsız denetçinin önemli elektronik dosyalara erişimini kolaylaştırmada işletmenin gösterdiği isteksizlik.

e) Güvenlik, operasyon ve sistem geliştirme personelini de içeren önemli bilişim teknolojilerini kullanan personele ve tesislere erişimin kısıtlanması.

f) Finansal tabloları eksiksiz ve daha anlaşılır kılmak için ilgili dipnotlarda değişiklik veya ilave yapmada gösterilen isteksizlik.

g) İç kontrol sisteminde tespit edilen eksiklerin zamanında düzeltilmesi konusunda gösterilen isteksizlik.

ğ) İşletme yönetimince, bağımsız denetçinin yönetimden sorumlu kişilerle özel görüşme yapmasına izin verilmesi hususunda gösterilen isteksizlik.

h) Sektör ortalamalarıyla uyumlu olmadığı izlenimi veren muhasebe politikaları.

ı) Muhasebe tahminlerinde, şartlardaki değişimlerden kaynaklandığı izlenimini vermeyen sıkça yapılan değişiklikler.

i) İşletmenin etik kurallarının ihlâline müsamaha gösterilmesi.

EK.6

Mevzuata Aykırılığın Oluştuğu Durumlara Örnekler

Bağımsız denetçinin kanun ve düzenlemelere aykırı olduğunu tespit ettiği hususlara ilişkin örneklere, bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıda yer verilmiştir:

a) Kamu kuruluşlarınca yapılan soruşturmalar ile işletme hakkında uygulanan para cezaları ve diğer yaptırımlar,

b) Danışmanlara, ilgili taraflara, çalışanlara ve kamu çalışanlarına ne sebeple yapıldığı belli olmayan ödemelerde bulunulması veya alacak-borç ilişkisine girilmesi,

c) Alınan hizmetle orantısız veya sektör içinde ya da işletme tarafından genellikle ödenen tutarların çok üstünde, emsallerine göre bariz şekilde farklı olan satış komisyonu veya acente payları,

ç) Piyasa fiyatından bariz şekilde yüksek ya da düşük fiyatlardan gerçekleştirilen alım-satım işlemleri,

d) Olağan olmayan nakit ödemeler, hamiline yazılı kasa fişleri ile yapılan alımlar, çok sayıda banka hesabına yapılan virmanlar,

e) Vergi yükümlülüğü konusunda esnek düzenlemeleri bulunan bölgelerdeki işletmelerle gerçekleştirilen olağandışı işlemler,

f) Mal ve hizmet alımlarıyla ilgili ödemelerin, kaynağı oluşturan ülke dışında başka bir ülkeye yapılması,

g) Gümrük kontrollerine ilişkin yeterince belge olmaksızın ödeme yapılması,

ğ) Tasarım hatası veya kazaen çöken bir bilgi sisteminin varlığı nedeniyle, yetersiz bağımsız denetim kanıtı toplanması ve uygun olmayan bağımsız denetim tekniği izlenmesi,

h) Yetkisiz işlemler ve uygunsuz yapılan kayıtlar ve

ı) Basında işletme hakkında yer alan yorumlar.

EK.7

Bağımsız Denetçinin Genel Bağımsız Denetim Stratejisi Oluştururken Göz Önünde Bulundurabileceği Hususlara İlişkin Örnekler

Bu ekte, bağımsız denetçinin genel bağımsız denetim stratejisi oluştururken göz önünde bulundurabileceği hususlara ilişkin örnekler yer almaktadır. Bu hususlardan çoğu aynı zamanda bağımsız denetçinin ayrıntılı bağımsız denetim planını da etkileyerek, birçok bağımsız denetim çalışmasına uygulanabilecek çok çeşitli hususları kapsar. Aşağıda yer verilen hususlardan bir kısmının uygulanması bu Tebliğin diğer Kısımları uyarınca zorunlu olabilecekken; bazıları ise her bağımsız denetim çalışmasında göz önünde bulundurulmak zorunda değildir. Ayrıca, bağımsız denetçi, aşağıda yer alan sıralamadan farklı bir şekilde genel bağımsız denetim stratejisini belirleyebilir.

1. Bağımsız Denetim Çalışmasının Kapsamı

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının kapsamını oluştururken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

a) Finansal raporlamaya ilişkin yasal çerçeve,

b) Piyasa düzenleyicileri tarafından istenen raporlar gibi, sektöre özgü raporlama gereklilikleri,

c) İşletmenin bağlı birimlerine ait bağımsız denetimi yapılacak yer sayısını da kapsayacak şekilde bağımsız denetimin muhtemel kapsamı,

ç) Grubun nasıl konsolide edileceğini belirlemek için ana ortaklıkla, bağlı birimler arasındaki kontrol ilişkisinin yapısı,

d) İşletmenin bağlı birimlerinin diğer bağımsız denetçiler tarafından ne ölçüde denetleneceği,

e) Uzman görüşüne duyulacak ihtiyaç da dahil olmak üzere, bağımsız denetimi yapılacak alanların niteliği,

f) Raporlamada kullanılacak para birimi ve diğer para birimlerinden yapılması gereken dönüşümler,

g) Konsolidasyon amacıyla gerçekleştirilen bağımsız denetimlerde, konsolide olmayan finansal tabloların da bağımsız denetimi için yasal bir gerekliliğin var olup olmadığı,

ğ) İç denetçilere ait çalışmaların varlığı ve muhtemel olarak bağımsız denetçinin söz konusu çalışmalara ne ölçüde dayanabileceği,

h) İşletmenin dışarıdan hizmet alımları ve bağımsız denetçinin hizmet sağlayıcıları tarafından gerçekleştirilmiş olan kontrollerin tasarım ve işleyişiyle ilgili kanıtların nasıl elde edilebileceği,

ı) Önceki bağımsız denetimlerde elde edilmiş olan bağımsız denetim kanıtlarının cari bağımsız denetimde kullanılıp kullanılamayacağı ya da ne ölçüde kullanılabileceği,

i) Bilgisayar destekli bağımsız denetim tekniklerinin beklenen kullanım alanları ve veri elverişliliği de dahil olmak üzere, bilgi teknolojilerinin bağımsız denetim teknikleri üzerindeki etkisi,

j) Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi ve bu inceleme süresi boyunca elde edilen bilgilerin bağımsız denetime etkisi dahil, bağımsız denetim çalışmasının kapsamının ve zamanlamasının koordine edilmesi,

k) Bağımsız denetimi etkileyebilecek hususların, işletmeye diğer hizmetleri sağlamaktan sorumlu işletme personeli ile tartışılması ve

l) Müşteri personeline ulaşılması ve verilerin elde edilebilirliği.

2. Raporlama Amaçları, Bağımsız Denetimin Zamanlaması ve Gerekli Olan İletişim

Bağımsız denetçi, sözleşmenin raporlamaya ilişkin amaçlarını, bağımsız denetimin zamanlamasını ve gerek görülen iletişimin yapısını belirlerken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur;

a) Raporlamaya yönelik işletmenin zaman çizelgesi,

b) Bağımsız denetim çalışmasının niteliği, kapsamı ve zamanlamasının işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle görüşüleceği toplantının organize edilmesi,

c) Düzenlenecek raporun türü ve zamanlaması ile yazılı ve sözlü olarak gerçekleştirilecek diğer iletişim şekillerinin (bağımsız denetim raporu, işletme yönetiminin beyanı ve yönetimden sorumlu kişilere iletilecek hususlar) niteliği ve zamanlamasının işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle tartışılması,

ç) Bağımsız denetim sözleşmesi ve bağımsız denetim teknikleri çerçevesinde bağımsız denetim çalışması ile ilgili olarak gerçekleşmesi beklenen iletişim konularının işletme yönetimi ile tartışılması,

d) Düzenlenecek rapor türü ve zamanlaması ile işletmenin alt bölümleri ile ilgili iletişim konularının ilgili bölümlerin denetçileri ile görüşülmesi,

e) Ekip üyeleri arasındaki, ekip toplantılarının yapısı ve zamanlaması ile yapılan çalışmanın gözden geçirilme zamanı gibi hususlar dahil, iletişimin beklenen şekli ve zamanlaması ve

f) Bağımsız denetim sözleşmesi hükümleri çerçevesinde veya yasal nedenlerle, bağımsız denetim kapsamında üçüncü taraflarla iletişim kurulmasına gerek olup olmadığı.

3. Bağımsız Denetimin Yönlendirilmesi

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışmasının yönünü belirlerken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur;

a) Önemlilik kavramı ile ilgili olarak;

1) Planlama amaçları açısından önemlilik seviyesinin tespit edilmesi,

2) İşletmenin alt birimlerinin bağımsız denetçileri için geçerli olan önemlilik sınırının tespiti ve iletişimi,

3) Önemlilik kavramının, bağımsız denetim süresince uygulanacak bağımsız denetim teknikleri açısından değerlendirilmesi,

4) Önemli birimlerin ve hesap bakiyelerinin tespit edilmesi,

b) Önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu bağımsız denetim alanları,

c) Finansal tabloların geneli için belirlenen önemli yanlışlık riskinin, bağımsız denetimin yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi süreçlerine olan etkisi,

ç) Bağımsız denetim ekibinin, gerek görüldüğünde bağımsız denetimin kalite kontrolünü yapacak denetçi dahil seçimi ve bağımsız denetim ekibi içinde görev dağılımının yapılması, bu kapsamda önemli yanlışlık riskinin yüksek olabileceği alanlarda denetim ekibinin kıdemli üyelerinin görevlendirilmesi,

d) Önemli yanlışlık riskinin yüksek olabileceği alanlara ayrılacak zaman belirlenerek, bağımsız denetim bütçesinin belirlenmesi,

e) Bağımsız denetim kanıtı toplarken ve değerlendirirken sorgulayıcı olunması ve bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim ekibi üyelerine mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesi gerektiğinin vurgulanması,

f) Belirlenen zayıflıklar ve alınan önlemler dahil işletmenin iç kontrol sisteminin işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesini içeren önceki bağımsız denetim çalışmalarının sonuçları ve

g) İç kontrol sisteminin tasarımı ve iyi işlediğine ilişkin işletme yönetiminin taahhüdüne ilişkin bağımsız denetim kanıtı (bu tür iç kontrol sistemin uygun belgelerle kanıtlanması dahil),

ğ) İç kontrol sistemine bağımsız denetçinin güvenmesine imkan sağlayabilecek işlem miktarları,

h) Faaliyetlerin başarılı bir biçimde yürütülmesi için işletme tarafından iç kontrol sistemine verilen önem,

ı) Bilgi teknolojisi ve iş süreçlerindeki değişiklikler, işletme yönetimindeki önemli değişiklikler, ele geçirme, birleşme ve bölünme gibi işletmeyi etkileyen önemli gelişmeler,

i) Sektör düzenlemeleri ve yeni raporlama gerekliliklerindeki değişiklikler gibi, sektöre ilişkin önemli gelişmeler,

j) Finansal raporlama standartlarındaki değişiklikler gibi, finansal raporlama düzenlemelerindeki değişiklikler ve

k) İşletmeyi etkileyen yasal ortamdaki değişiklik gibi diğer önemli ilgili gelişmeler.

EK.8

İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması

Bu ek, bağımsız denetçiye işletmeyi etkileyen sektörel, yasal ve diğer dış faktörleri kavrarken, dikkat edeceği hususlar hakkında yol gösterici olabilecek bilgiler sağlamaktadır. İşletmeyi; uygulanan finansal raporlama sistemine ilişkin düzenlemeler, işletmenin yapısı, amaçları, stratejileri ve ilgili iş riskleri ve işletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi etkiler. Ekte sunulan örnekler, bütün bağımsız denetim çalışmaları için geçerli birçok hususu içermekle beraber, bu hususların tamamı her bir bağımsız denetimde kullanılmayabilir ve söz konusu hususlar, bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin hususların tamamını da kapsamamaktadır. İç kontrole ilişkin ilave bilgilere Ek.9'da yer verilmiştir.

1. Uygulanan finansal raporlama düzenlemelerini de içeren sektörel, yasal ve diğer dış faktörler:

Bağımsız denetçinin dikkate alması gereken hususlara aşağıda yer verilmiştir.

1.A. Sektörel şartlar:

a) Talep, kapasite ve fiyat rekabetini içeren pazar ve rekabet şartları,

b) Dönemsel faaliyetler,

c) İşletmenin ürünleri ile ilgili üretim teknolojisi ve

ç) Enerji arzı ve maliyeti.

1.B. Yasal çevre:

a) Muhasebe ilkeleri ve sektöre özel uygulamalar,

b) Düzenlenmiş sektörler için yasal alt yapı,

c) İşletmenin faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen yasal düzenlemeler,

1) Yasal gereklilikler,

2) Doğrudan denetim faaliyetleri,

ç) Vergilendirme (kurumlar ve diğer),

d) İşletmenin faaliyetlerini etkileyen hükümet politikaları,

1) Kur kontrolünü içeren para politikaları,

2) Maliye politikaları,

3) Teşvikler (devlet yardımları gibi),

4) Gümrük vergileri ve kısıtlamaları,

e) İşletmenin bulunduğu sektörü ve faaliyetlerini etkileyen çevresel gereklilikler.

I.C. İşletmenin faaliyetlerini etkileyen diğer dış faktörler:

a) Genel ekonomik durum (ekonominin küçülmesi, büyümesi gibi),

b) Faizler ve finansman kolaylığı ve

c) Enflasyon ve döviz kurları.

2. İşletmenin yapısı:

Bağımsız denetçinin dikkate alması gereken hususlar:

2.A. İşletmenin faaliyetleri:

a) Gelir kaynaklarının yapısı (imalat, toptan satış, banka, sigorta veya diğer finansal hizmetler, ihracat/ithalat, kamu hizmeti, ulaşım ve teknolojik ürünler ve hizmetler gibi),

b) Ürün, hizmetler ve pazarlar (önemli müşteriler ve bunlarla iletişim, ödeme dönemleri, kar marjı, pazar payı, rakipler, ihracatçılar, fiyat politikaları, ürünlerin bilinirliği, garantiler, sipariş defteri, trendler, pazarlama strateji ve amaçları ve üretim süreçleri gibi),

c) Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi (üretimin aşama ve metotları, iş bölümleri, dağıtım veya ürün ve hizmetler, faaliyetlerin azaltılması veya genişletilmesi hakkında detay bilgiler gibi),

ç) Pazarda oluşturulan ittifaklar, ortak teşebbüsler ve dış kaynak teminine yönelik faaliyetler,

d) İnternet üzerinden satış ve pazarlama faaliyetlerini içeren elektronik ticaret,

e) Coğrafi yayılım ve sektörel bölümler,

f) Üretim fabrikaları, satış mağazaları ve ofislerin bulunduğu yerler,

g) Önemli müşteriler,

ğ) Önemli mal ve hizmet tedarikçileri (uzun vadeli sözleşmeler, mal ve hizmet arzının istikrarı, ödeme dönemleri, ithalat, anında dağıtım gibi dağıtım yöntemleri),

h) İstihdam (istihdam yerleri, emek arzı, ücret düzeyleri, sendika anlaşmaları, emeklilikte sağlanan ücret ve diğer faydalar, hisse opsiyonlu veya primli teşvik anlaşmaları ve hükümetin istihdama ilişkin düzenlemeleri gibi)

ı) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve harcamaları ve

i) İlişkili taraflarla yapılan işlemler.

2.B. Yatırımlar:

a) Birleşme, ele geçirme veya bölünme işlemleri (planlanan veya mevcut durum itibarıyla yürütülenler dahil),

b) Menkul kıymetlere yatırım ve borç kullanımı,

c) Doğrudan sermaye yatırımları ve

ç) Ortaklık, ortak teşebbüs ve özel amaçlı varlıkları da içeren konsolidasyon kapsamında bulunmayan finansal varlıklara yapılan yatırımlar.

2.C. Finansman:

a) Grup yapısı (konsolide ve konsolide olmayanları da içeren önemli bağlı ortaklık ve iştirakler),

b) Teminatlar, kısıtlamalar, garantiler ve bilanço dışı finansman anlaşmalarını da içeren borçlanma yapısı,

c) Finansal kiralama faaliyetleri,

ç) Hissedarlara sağlanan faydalar (yerel, yabancı, piyasada tanınma/bilinme ve deneyim gibi),

d) İlişkili taraflar ve

e) Türev araçların kullanımı.

2.D. Finansal raporlama:

a) Finansal raporlama standartları ve sektöre özel uygulamalar,

b) Gelir tahakkukuna ilişkin uygulamalar,

c) Makul değer muhasebesi,

ç) Stoklar (yer ve miktar itibariyle),

d) Yabancı para varlık, yükümlülük ve işlemleri,

e) Bankaların kredi ve yatırımları, imalatçı işletmelerin alacakları ve stokları ve ilaç üreten işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetleri gibi, sektöre özgü önemli koşullar,

f) Tartışmalı veya yeni oluşan durumları da içeren olağanüstü veya karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesi (hisseye dayalı ödemeler gibi) ve

g) Finansal tabloların sunumu ve kamuyu aydınlatma.

3. Amaçlar, stratejiler ve ilgili faaliyet riskleri:

Bağımsız denetçinin dikkate alması gereken hususlar:

a) Potansiyel iş riskini artırabilecek aşağıdaki hususlarla ilgili amaçların mevcudiyeti:

1) Sektördeki gelişmeler (endüstrideki değişikliklerle başa çıkmak için gerekli personel veya deneyimin bulunmaması gibi),

2) Yeni ürün ve hizmetler (ürün bağımlılığının artması gibi),

3) Faaliyet alanının genişlemesi (talebin doğru tahmin edilememesi gibi),

4) Yeni muhasebe düzenlemeleri (tam ve doğru olmayan uygulamalar veya maliyetlerin artması gibi),

5) Yasal düzenlemeler (yasal düzenlemelerin artması gibi),

6) Mevcut ve öngörülen finansman ihtiyaçları (yükümlülüklerin karşılanamaması nedeniyle finansman kaybı gibi),

7) Bilişim teknolojilerinin kullanımı (sistemler ve süreçlerin uyumsuzluğu gibi),

b) Yeni muhasebe gereksinimlerine yol açan stratejilerin uygulanmasının etkileri (tam veya uygun olmayan uygulamalar gibi).

4. İşletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi:

Bağımsız denetçinin dikkate alması gereken hususlar:

a) Önemli oranlar ve faaliyet istatistikleri,

b) Önemli performans göstergeleri,

c) Çalışanların performansına ilişkin önemli göstergeler ve ödüllendirme politikaları,

ç) Trendler,

d) Tahminlerin, bütçelerin ve sapma analizlerinin kullanımı,

e) Analiz raporları ve kredi derecelendirme raporları,

f) Rakiplere ilişkin analizler ve

g) Hasılatın büyüme oranı, karlılık oranları ve borcun sermayeye oranı gibi performans ölçülerine göre dönemler arası finansal performansın karşılaştırılması.

İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İç kontrol sistemi aşağıdaki ana unsurlardan oluşur.

1) Kontrol ortamı,
2) İşletmenin risk değerlendirme süreci
3) Faaliyet süreçleri ile ilgili olanlar dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim
4) Kontrol faaliyetleri ve
5) Kontrol faaliyetlerinin gözetimi

1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı; işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin, işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün öneminin farkında olup olmadıkları hususunu ve bu konudaki davranışlarını içerir. Kontrol ortamı ayrıca yönetim fonksiyonlarını kapsar ve işletmedeki kontrol bilincini etkilemek suretiyle organizasyon yapısını belirler. Disiplinli bir yapı sağlayarak, etkin bir iç kontrol sisteminin temelini oluşturur.

Kontrol ortamı aşağıdaki bileşenlerden oluşur:

a) Ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerlerin iletişimi ve uygulanması; Kontrollerin etkinliği, ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerleri oluşturan, yöneten ve gözetimini yapan kişilerin kendi ahlaki ve dürüstlük değerlerinin üstüne çıkamaz. Ahlaki ve dürüstlük ile ilgili değerler, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarıdır. İşletme içinde gözlemlenen ahlaki ve dürüstlük ile ilgili davranışlar, işletmenin belirlediği ahlaki ve dürüstlükle ilgili değerlerin, bu değerlerin çalışanlarla paylaşılma ve uygulanma şeklinin bir sonucudur. İşletme yönetiminin, bu kurallara uyumu sağlamak üzere, işletme çalışanlarını ahlaki ve dürüst olmayan ya da yasa dışı faaliyetlere yönlendirebilecek nitelikteki teşvikleri kaldırması ya da azaltması gerekir. Bu amaçla işletmenin ilke ve politikaları uygun bir şekilde işletme içinde duyurulur.

b) Yeterlilik konusunda kararlılık; Yeterlilik bir işi yapabilmek için gereken bilgi ve yeteneği ifade eder. Belirli bir işin gerektirdiği yeterlilik düzeyini ve bu düzeylerin ne tür yetenek ve bilgi gerektirdiğini belirlemek işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

c) Yönetimden sorumlu yöneticilerin katılımı; İşletmenin kontrol bilinci, büyük ölçüde yönetimden sorumlu kişilerden etkilenir. Bu kişilerin yaklaşımları; işletme yönetiminden bağımsızlık, deneyimleri, işin ve faaliyetlerin ayrıntılarına girebilme özellikleri, davranışlarının uygunluğu, elde ettikleri bilgiler, yönetime sordukları soruların zorluğu, iç ve dış denetçilerle iletişimleri gibi kavramları kapsar. Yönetimden sorumlu kişilerin üstlendikleri sorumlulukların önemi, gerek davranış kuralları ile ilgili düzenlemede ve gerekse diğer işletme düzenlemelerinde, yetkilerin kullanımında rahat olmalarını teminen belirtilir. Yönetimden sorumlu kişilerin diğer sorumlulukları, yönetici usulsüzlüklerinin çalışanlar tarafından ihbar edilmesi mekanizmasının etkili işleyişi ve iç kontrol etkinliğinin gözden geçirilmesine ilişkin süreci de kapsar.

ç) İşletme yönetiminin felsefesi ve faaliyet şekli; İşletme yönetiminin felsefesi ve faaliyet şekli; işletme risklerinin göz önüne alınarak incelenmesine ilişkin işletme yönetiminin yaklaşımını, muhasebe uygulamalarının seçimindeki ılımlı ya da agresif yaklaşımlarda dahil olmak üzere finansal raporlama ile ilgili işletme yönetiminin muhasebe fonksiyonlarına, çalışanlara ve bilgi işleme sürecine olan tavrı gibi unsurları içerir.

d) Organizasyon yapısı; İşletmenin organizasyon yapısı, işletme genelindeki amaçların gerçekleştirilmesi için faaliyetlerin planlanma, yürütülme, kontrol edilme ve diği bir çerçeveyi belirler. Organizasyon yapısının belirlenmesi yetkilerle ilgili kilit alanların ve sorumlulukların belirlenmesini içerir. İşletme organizasyon yapısını kendi ihtiyaçlarına uygun olarak belirler ve bir ölçüde işletmenin faaliyetleri ile büyüklüğü bu yapıyı etkileyecektir.

e) Yetkilerin ve sorumlulukların belirlenmesi; Bu husus faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili yetki ve sorumlulukların ve yönetim hiyerarşisinin belirlenmesi sürecini içerir. Kilit görevler üstlenen personelin deneyim ve bilgi düzeyi ile görevlerin sürdürülebilmesi için gereken kaynak miktarı ve iş deneyimlerine ilişkin politikalar da bu kapsamda ele alınır. Personelin tamamının işletme amaçlarını ve bu amacı gerçekleştirmek için gerekli olan bireysel katkı ve sorumluluklarının kapsamının farkında olmasını sağlayacak bir iletişim sisteminin kurulması gerekir.

f) İnsan kaynakları politika ve uygulamaları; İşe yerleştirme, işe uyum, eğitim, değerleme, danışma, ilerleme, tazminat işlemleri ve diğer hususları ilgilendiren insan kaynakları yönetimi bu kapsamda ele alınır. Deneyim ve aldığı eğitime uygun olarak personelin işe yerleştirilmesi süreci, işletmenin çalıştırdığı personelin yeterli ve güvenilir olması konusunda gösterdiği özeni belirtmesi bakımından önem arz etmektedir. Çalışanların eğitimine ilişkin politikalar ve eğitim okulları, verimlilik ve iş tanımları bakımından önem arz etmektedir. Personelin işte ilerlemesinin sağlanması, işletmenin nitelikli personele daha büyük sorumluluklar verdiğini göstermesi bakımından önemlidir.

2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci

Bu süreci, faaliyet riskinin tespit edilmesi ve bu riskle ilgili yapılacaklar oluşturur. Finansal raporlamanın amaçları bakımından işletmenin risk değerlendirme süreci; işletmenin tabi olduğu finansal raporlama standartları

çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtacak şekilde hazırlanmasına ilişkin risklerin belirlenmesini, önem derecelerinin tahmin edilmesini, gerçekleşme ihtimalinin değerlendirilmesini ve söz konusu risklerin yönetilmesi için işletme yönetimince yapılacak işlemleri içerir. Bu kapsamda, işletmenin kayda geçmemiş işlemleri ile finansal tablolardaki önemli tahminlere ilişkin analizleri bu süreç içinde değerlendirilir.

Finansal raporlama ile ilgili riskler, gerçekleşmesi halinde işletmenin yönetim beyanları ile ilgili finansal verileri kaydetme, işleme tabi tutma ve raporlaması faaliyetini olumsuz yönde etkileyecek iç ve dış olayları ve durumları içerir. Risk belirlendiğinde, işletme yönetimi, bu riskin önemini ve gerçekleşme sıklığını göz önüne alarak nasıl yönetileceğini belirler. İşletme yönetimi bu riski önlemek üzere plan, program yapabileceği gibi bu işlemlerin maliyetli olduğunu düşünüyorsa riski kabul eder ya da başka yaklaşımlar geliştirir.

Riskler aşağıda belirtilen nedenlerle ortaya çıkabilir veya değişikliğe uğrar:

a) Faaliyette bulunulan ortamın değişmesi; Faaliyette bulunulan ortamın ve yasal düzenlemelerin değişmesi rekabetçi baskıları ve riskleri de değiştirir.

b) İşletmeye yeni personel katılımı; Yeni katılan personelin iç kontrol konusunda farklı bir anlayışı olabilir.

c) Yeni veya değiştirilmiş bilgi sistemi; Bilgi sistemindeki önemli ve hızlı değişiklikler iç kontrol ile ilgili riskleri etkileyecektir.

ç) Hızlı büyüme; Faaliyetlerdeki önemli ve hızlı büyüme, kontrolü sınırlayarak kontrolde çöküş riskini ortaya çıkaracaktır.

d) Yeni teknoloji; Üretim sistemine veya bilgi sistemine yeni teknolojilerin katılımı iç kontrol ile ilgili riskleri değiştirecektir.

e) Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler; Yeni iş alanlarına girme ya da işletmenin çok az deneyimli olduğu alanlarda işlemlerde bulunması nedeniyle iç kontrol ile ilgili yeni riskler ortaya çıkacaktır.

f) Yeniden yapılanma; İşletmenin yeniden yapılanarak personelini azaltması, gözetimde ve görevlerde değişime neden olabileceğinden iç kontrolle ilgili riski etkileyecektir.

g) Genişleyen yabancı faaliyetler; Yabancı faaliyetlere başlanması veya bu faaliyetlerin artırılması, döviz riski gibi yeni ve farklı riskler getirerek iç kontrolü etkileyecektir.

h) Yeni muhasebe uygulamaları; Muhasebe ilkelerinin değiştirilmesi veya yeni ilkeler kabul edilmesi finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri etkileyecektir.

3. Faaliyet süreçleri ile ilgili olanlar dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim

Bir bilgi sistemi; altyapıyı (fiziksel ve donanımsal unsurlar), yazılımı, kişileri, yöntemleri ve verileri içerir. Altyapı ve yazılım, manüel olarak çalışılan sistemlerde olmayacak veya daha az öneme sahip olacaktır. Bir çok bilgi sistemi, bilişim teknolojilerini kapsamlı olarak kullanmaktadır.

Finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi; işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işleme tabi tutulması ve raporlanması ile varlık, yükümlülük ve özsermayenin korunması için oluşturulan yöntemleri ve kayıtları içerir. İşlemler, programlanmış yöntemler vasıtasıyla manüel olarak veya otomasyonla başlatılabilir. Kaydetme; işlemler ve olaylarla ilgili bilginin belirlenmesi ve işleme tabi tutulmasını içerir. İşleme tabi tutma; düzenleme ve geçerli kılma, hesaplama yapma, değerleme, özetleme ve hesap mutabakatı gibi fonksiyonları içerir. Bu fonksiyonların, manüel olarak veya otomasyona dayalı yöntemlerle yapılıp yapılmadığı önemli değildir. Raporlama; işletmenin finansal performansının değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesi ile diğer amaçlarla kullanılan finansal raporlarla ilgili bilgilerin elektronik formda veya yazılı doküman olarak hazırlanması ile ilgilidir. Sistem tarafından üretilen bilginin kalitesi, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve kontrol edilmesine ilişkin uygun kararların alınması ve güvenilir finansal raporlar hazırlanması konularında işletme yönetiminin başarısını etkiler.

Buna göre, bir bilgi sistemi;

a) tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden,

b) finansal raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih esasına göre tanımlayan,

c) işlemlerin değerini, finansal tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen,

ç) işlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen,

d) işlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan

yöntemleri ve kayıtları kapsar.

İletişim, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemine dair bireylerin rollerinin ve sorumluluklarının kavranmasını sağlar. İletişim, çalışanların finansal raporlamayla ilgili bilgi sisteminde yaptıkları çalışmaların diğerlerinin çalışmaları ile ilişkisini ve işletme içindeki istisnaların üst yönetime raporlama yollarını anlamalarını kapsar. İletişim kanallarının açık olması, istisnaların raporlanması ve önlem alınması için harekete geçilmesine yarar sağlar.

İletişim; politika rehberi, muhasebe ve finansal raporlama rehberi ve notlar gibi çeşitli şekiller alır. İletişim, elektronik olarak, sözlü olarak ve işletme yönetiminin faaliyetleri aracılığıyla da yapılabilir.

4. Kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletme hedeflerinin başarılmasını tehdit eden riskleri çözmek üzere yapılan işlemler gibi işletme yönetiminin talimatlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik politika ve yöntemlerdir. Bilişim sistemi içinde veya manüel sistemde, kontrol faaliyetlerinin farklı hedefleri mevcut olup, çeşitli organizasyonel ve fonksiyonel düzeylerde uygulanır.

Bağımsız denetim ile ilgili kontrol faaliyetleri, genel olarak aşağıdaki hususlara ilişkin politikalar ve yöntemler olarak sınıflandırılabilir.

a) Performans incelemeleri; Bu kontrol faaliyetleri; gerçek performansın, bütçeler, tahminler ve önceki dönem performansı ile karşılaştırılarak incelenmesini ve analizini; ilişkiler ile inceleme ve düzeltme işlemlerinin analiz edilmesi dahil farklı veri setlerinin -faaliyetle ilgili veya finansal- birbiri ile ilişkilendirilmesini; işletme içinden elde edilen bilgilerin işletme dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerle karşılaştırılmasını ve fonksiyonel veya faaliyet performansının gözden geçirilmesini içerir.

b) Bilgilerin işleme tabi tutulması; İşlemlerin doğruluğunu, tamlığını ve yetkili kişilerce yapılıp yapılmadığını kontrol amacıyla muhtelif kontroller uygulanır. Bilgi sistemlerinde kontrol faaliyetleri, uygulama kontrolleri ve genel bilişim teknolojisi kontrolleri şeklinde iki ana gruba ayrılır. Uygulama kontrolleri, münferit uygulamaların işleme tabi tutulması konusunda kullanılır. Bu kontroller, işlemlerin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesini ve tamamen doğru olarak kayıtlara alınması ve işleme tabi tutulmasını sağlamaya yardımcı olur. Uygulama kontrollerine örnek olarak; kayıtların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi, hesapların ve mizanın temini ve gözden geçirilmesi, girdilerin kontrolü ile seri numaralarının kontrolü gibi otomatik kontroller ve istisna raporlarının manüel olarak izlenmesi hususları verilebilir. Genel bilişim teknolojisi kontrolleri; bir çok uygulamayla ilgili olan ve bilgi sistemlerinin uygun işlemesini sağlayarak uygulama kontrollerinin etkin çalışmasını destekleyen politika ve yöntemlerdir. Genel bilişim teknolojisi kontrolleri; genel olarak, veri merkezi ve ağ operasyonları üzerindeki kontrolleri; sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve muhafazasını; giriş güvenliğini; uygulama sisteminin temini, geliştirilmesi ve muhafazasını kapsar. Bu kontroller; anabilgisayar, kişisel kullanım ve nihai kullanıcı ortamlarına uygulanır. Bu tür genel bilişim teknolojisi kontrollerine örnek olarak; program değişikliği kontrolleri, programlara veya veriye ulaşımı sınırlayan kontroller, yazılım uygulamalarının yeni versiyonlarının uygulamasına ilişkin kontroller ve bağımsız denetim kanıtı bırakmaksızın finansal verileri veya kayıtları değiştirebilecek sistem elemanlarına girişi kısıtlayan veya söz konusu sistem elemanlarının kullanımını gözeten sistem yazılımları üzerindeki kontroller verilebilir.

c) Fiziksel kontroller; Bu faaliyetler, varlıklara ve kayıtlara erişim konusundaki güvenlik tedbirleri gibi yeterli güvenlik uygulamaları dahil varlıkların fiziksel güvenliğini; bilgisayar programlarına ve veri dosyalarına erişim konusundaki yetkilendirmeleri; nakit, menkul kıymet ve stok sayım sonuçları gibi periyodik sayımların sonuçlarının muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması gibi kontrol sonuçlarının karşılaştırılmasını içerir. Varlıkların hırsızlığa karşı korunmasını önlemeyi amaçlayan fiziksel kontrollerin finansal tabloların hazırlanma sürecinin güvenilirliği ve bağımsız denetimle olan ilgisinin kapsamı, varlıkların zimmete geçirilmesi şüphesinin yüksek olmasına bağlıdır. Örneğin; stok kayıplarının periyodik fiziksel inceleme ile kontrol edildiği ve finansal tablolara yansıtıldığı durumlarda, bu kontrollerin konusu kalmamaktadır. Bununla birlikte, finansal raporlama açısından, işletme yönetimi tek başına sürekli envanter kayıtlarına güveniyorsa, fiziksel güvenlik kontrolleri bağımsız denetimle ilgili hale gelecektir.

ç) Görev ayrılığı; İşlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve varlıkların muhafaza edilmesi sorumluluklarının farklı kişilere verilmesinde amaç, herhangi bir personelin günlük olağan işlerin yürütülmesi sırasında hata veya hile yapan ve gizleyen pozisyonunda kalmasına imkan sağlayacak olasılıkları azaltmaktır. Görev ayrılığına örnek olarak; raporlama, hesap mutabakatlarının gözden geçirilmesi ve onaylanması ile belgelerin onayı ve kontrolü hususları verilebilir.

Belirli kontrol faaliyetleri, işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişilerce belirlenen kurallara bağlı olabilir. Örneğin; yönetimden sorumlu kişilerce belirlenen yatırım kriterlerinde olduğu gibi yetki kontrolleri, işletme yönetimince belirlenen kurallara göre delege edilmiş olabilir; benzer şekilde, önemli ele geçirme ve elden çıkarma operasyonları gibi rutin olmayan işlemler de, belirli bir üst düzey onayı gerektirebilir.

5. Kontrol faaliyetlerinin gözetimi

İşletme yönetiminin önemli bir sorumluluğu, iç kontrol sistemini kurmak ve muhafaza etmektir. İşletme yönetimince yapılan kontrollerin gözetimi faaliyeti, kontrollerin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığı ve koşullara göre gerekli değişikliklerin yapılıp yapılmadığı hususlarının incelenmesini içerir. Banka mutabakatlarının düzenli aralıklarla yapılıp yapılmadığı hususunun işletme yönetimince gözden geçirilmesi, satış personelinin satış sözleşmesi koşullarına ilişkin işletme politikasına uyumunun iç denetçi tarafından değerlendirilmesi ve işletmenin ahlaki veya iş disiplini politikalarına uyumun hukuk işleri bölümü tarafından gözetimi gibi faaliyetler, kontrollerin gözetimi kapsamında değerlendirilebilir.

Kontrollerin gözetimi, iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansının kalitesinin değerlendirilmesi sürecidir. Kontrollerin gözetimi, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin düzenli aralıklarla değerlendirilmesini ve

gerekli düzeltici tedbirlerin alınmasını içerir. Gözetim, kontrollerin etkin olarak çalışmasını sürekli kılmak amacıyla yapılır. Örneğin; banka mutabakatlarının zamanlaması ve doğruluğunun gözetimi yapılmaz ise, personel bunları düzenleme faaliyetine son verebilir. Kontrollerin gözetimi, sürekli yapılan gözetim faaliyetleri, ayrı yapılan değerlendirmeler veya bunların birlikte kullanımı suretiyle gerçekleştirilir.

Sürekli yapılan gözetim faaliyetleri, bir işletmenin tekrar eden rutin faaliyetleri için kullanılır ve düzenli yönetim ve gözetim faaliyetlerini içerir. İşletme veya bölüm düzeyindeki satın alma, satış ve üretimden sorumlu yöneticiler, operasyon bölümü ile sürekli bağlantı halinde olurlar ve sahip oldukları bilgilerden önemli farklılık gösteren raporları sorgulayabilirler.

Bir çok işletmede, iç denetçiler veya benzer fonksiyonu üstlenen personel, ayrı olarak yaptıkları değerlendirmeler vasıtasıyla, işletmenin kontrollerinin gözetimine katkı sağlarlar. Bu kişiler, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin değerlendirilmesine özel bir önem vererek, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında düzenli bilgi sağlarlar. Bu kişiler, iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yanları hakkında bilgi ile iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik önerilerini ilgililere iletirler.

Gözetim faaliyetleri, iyileştirme ihtiyacı içinde olan alanlar veya sorunlar konusunda üçüncü kişilerden gelen bilgilerin kullanılmasını da içerebilir. Müşteriler, faturalarını ödeyerek veya ödemeler hakkındaki şikayetlerini bildirerek zımni bir biçimde hesap bilgilerini teyit edebilirler. Düzenleyici otoriteler de, iç kontrol sisteminin işleyişini etkileyen konularla ilgili işletmeyle iletişime geçebilirler. Ayrıca, işletme yönetimi, gözetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında dış denetçilerden iç kontrol ile ilgili gelen bilgileri dikkate alabilirler.

EK.10

Önemli Yanlışlık Risklerinin Varlığını Gösteren Olaylar ve Durumlar

Önemli yanlışlık riskinin mevcut olduğunu gösterecek olaylara ve durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir. Bu örnekler; geniş yelpazedeki olay ve durumları genel olarak ifade eder; ancak bütün olay ve durumlar, her bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili olmayabileceği gibi, bu örnekler listesi sınırlayıcı da değildir.

a) Önemli büyüklükte devalüasyonun veya yüksek enflasyonun yaşandığı ülkeler gibi, ekonomik olarak istikrarsız olan bölgelerdeki işlemler,

b) Vadeli işlemler gibi volatilitesi yüksek piyasalardan etkilenen işlemler,

c) Düzenlemelerin büyük ölçüde karmaşık olması,

ç) Önemli müşterilerin kaybı dahil, süreklilik ve likidite ile ilgili hususlar,

d) Sermaye ve yabancı kaynak teminine ilişkin kısıtlar,

e) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki değişiklikler,

f) Arzdaki değişiklikler,

g) Yeni ürünler veya hizmetler geliştirmek veya sunmak ya da yeni faaliyet alanlarına kaymak,

ğ) Yeni bölgelere doğru genişlemek (yayılmak),

h) Büyük hacimli ele geçirme işlemleri veya yeniden yapılanma veya diğer olağandışı olaylar gibi işletmeye ilişkin değişiklikler,

ı) Satılması olası işletmeler veya faaliyet alanları,

i) Karmaşık iştirak ilişkileri ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler,

j) Bilanço dışı kaynak kullanımı, özel amaçlı işletmeler ve diğer karmaşık finansal anlaşmalar,

k) İlişkili taraflarla önemli işlemler,

l) Muhasebe ve finansal raporlama konusunda yeterli donanıma sahip personelin eksikliği

m) Yöneticiler dahil kilit personeldeki değişiklikler,

n) İç kontrol sistemindeki zayıflıklar (özellikle işletme yönetimince tespit edilemeyenler),

o) İşletmenin bilişim teknolojisi stratejisi ile faaliyet stratejileri arasındaki tutarsızlık,

ö) Bilişim teknolojisi ortamındaki değişiklikler,

p) Finansal raporlamayla ilgili yeni bilişim teknolojisi sistemlerinin kullanıma geçirilmesi,

r) Düzenleyici otorite veya kamu otoriteleri tarafından işletmenin işlemleri veya finansal sonuçları hakkında bilgi istenmesi,

s) Geçmişteki yanlışlıklar, hataların tarihçesi veya son dönemde yapılan önemli düzeltmelerin tutarı,

ş) İşletme içi işlemler ve son dönemde yapılan yüksek tutarlı gelir işlemleri dahil rutin olmayan veya sistematik olmayan önemli tutardaki işlemler,

t) Borcun yeniden yapılandırılması, satışa konu varlıklar ve pazarlanabilir menkul kıymetlerin sınıflandırılması gibi işletme yönetiminin niyetine dayalı olarak kayıtlara alınan işlemler,

u) Yeni muhasebe duyurularının uygulanması,

ü) Karmaşık süreçleri içeren muhasebe değerleme işlemleri,

v) Muhasebe tahminleri gibi değerlendirilmesinde önemli belirsizlikler bulunan olaylar ve işlemler,

y) Satış garantileri, finansal garantiler ve çevrenin temizlenmesi gibi konularda devam eden davalar ve şarta bağlı yükümlülükler.

EK.11

Kontrol Testlerinde Örnek Hacmini Etkileyen Faktörlere İlişkin Örnekler

Bağımsız denetçi, kontrol testlerinin örnek hacmini belirlerken, aşağıdaki faktörleri dikkate alır. Birlikte dikkate alınacak bu faktörler, bağımsız denetçinin kontrol testlerinin yapısı veya zamanlamasını değiştirmeyeceğini varsayar, aksi takdirde, bu faktörler belirlenmiş risklere karşı temel bağımsız denetim tekniklerinin değiştirilmesini gerektirir.

Faktör	Örnek Hacmine Etkisi
Önemli yanlışlık riskinin kontrollerin işleyiş etkinliği ile azaltılmasının kapsamında artış	Artırır
Bağımsız denetçinin kabul edebileceği öngörülmüş kontrol faaliyetinden sapma oranında artış	Azaltır
Bağımsız denetçinin ana kütle içinde bulmayı beklediği öngörülmüş kontrol faaliyetinden sapma oranında artış	Artırır
Bağımsız denetçinin gerekli gördüğü güven seviyesindeki artış (veya tam tersine, bağımsız denetçinin ana kütledeki önemli yanlışlık riskini, gerçek önemli yanlışlık riskinden daha düşük hesaplaması ihtimalinden kaynaklanan riskteki azalma)	Artırır
Ana kütledeki örnek birimlerinin sayısında artış	Etkisi ihmal edilebilir

1) *Önemli yanlışlık riskinin, kontrollerin işleyiş etkinliği ile azaltılmasının kapsamı:* Bağımsız denetçinin, kontrollerin işleyiş etkinliğinden daha fazla güvence elde etmek ve önemli yanlışlık riskine ilişkin değerlendirmesini daha düşük düzeyde tutabilmek için daha büyük örnek hacmi seçmesi gerekir. Bağımsız denetçinin, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ve yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirmesi kontrol faaliyetlerinin etkin olduğu beklentisi içeriyorsa, kontrol testlerinin yapılması gereklidir. Diğer şartlar aynı iken, bağımsız denetçinin risk değerlendirmede kontrollerin işleyiş etkinliğine bağlılığının artması, kontrol testlerinin kapsamının ve böylece örnek hacminin artırılmasını gerektirir.

2) *Bağımsız denetçinin kabul edebileceği öngörülmüş kontrol faaliyetinden sapma oranı (kabul edilebilir hata):* Kabul edilebilecek sapma oranı azaldıkça, bağımsız denetçinin hata toleransı azalacağından, örnek hacmi genişletilir.

3) *Bağımsız denetçinin ana kütle içinde bulabileceğini beklediği öngörülmüş kontrol faaliyetinden sapma oranı (beklenen hata):* Bağımsız denetçi, beklenen sapmalar artıkça, sapmanın gerçek oranını hesaplamak için daha büyük örnek hacmine ihtiyaç duyar. Bağımsız denetçinin, beklenen hata oranını belirlerken kullandığı faktörler, işletme hakkındaki bilgisi (özellikle iç kontrol sisteminin anlamak için uyguladığı risk değerleme yöntemleri), personel veya iç kontrol sistemindeki değişiklikler, önceki dönemlerde uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarından oluşur. Beklenen yüksek hata oranları genellikle küçük miktarda önemli yanlışlık riskini azaltır, bundan dolayı böyle durumlarda kontrollerin testleri genellikle yapılmaz.

4) *Bağımsız denetçinin gerekli gördüğü güven seviyesi:* Güven seviyesi arttıkça, daha büyük bir örnek hacmine ihtiyaç duyulur.

5) *Ana kütledeki örnek birimlerinin sayısı:* Büyük ana kütlelerde, ana kütlenin gerçek büyüklüğü, örnek hacmini çok az miktarda etkiler. Buna karşın, küçük ana kütlelerde, bağımsız denetimde örnekleme, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplamaya ilişkin alternatif yöntemler kadar etkin değildir.

EK.12

Detay Testlerinde Örnek Hacmini Etkileyen Faktörlere İlişkin Örnekler

Bağımsız denetçi detay testlerinin örnek hacmini belirlerken aşağıdaki faktörleri dikkate alır. Birlikte dikkate alınacak bu faktörler, bağımsız denetçinin kontrol testlerini değiştirmeyeceğini varsayar, aksi taktirde, bu faktörler belirlenmiş risklere karşı temel bağımsız denetim tekniklerinin yapısı veya zamanlamasının değiştirilmesini gerektirir.

Faktör	**Örnek Hacmine Etkisi**
Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık risk değerlendirmesinde artış	Artırır
Aynı beyana yönelik diğer temel bağımsız denetim tekniklerinin kullanımında artış	Azaltır
Bağımsız denetçi tarafından gerekli görülen güven seviyesinde artış (veya tam tersine, var olmasına karşın bağımsız denetçinin önemli yanlışlık olmadığı sonucuna varmasına ilişkin riskte azalma)	Artırır
Bağımsız denetçinin kabul edebileceği toplam hatada artma (kabul edilebilir hata)	Azaltır
Bağımsız denetçinin ana kütlede bulmayı beklediği hata miktarında artış	Artırır
Uygun olması halinde ana kütleyi gruplara ayırma	Azaltır
Ana kütledeki örnek birimlerinin sayısı	Etkisi ihmal edilebilir

1) *Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini değerlendirmesi:* Bağımsız denetçinin değerlendirdiği önemli yanlışlık riski arttıkça, daha büyük örnek hacmine ihtiyaç duyulur. Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini değerlendirmesi, yapısal ve kontrol riskinden etkilenir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, kontrollerin testini yapmaz ise, işletme yönetiminin bazı beyanlarına karşı iç kontrollerin etkinliğine ilişkin risk değerlendirmesini azaltamaz. Bundan dolayı, bağımsız denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için, bağımsız denetçi daha düşük tespit edememe riskine ihtiyaç duyar ve temel bağımsız denetim tekniklerine daha bağımlı olur. Detay testlerden elde edilen bağımsız denetim kanıtı miktarı arttıkça (tespit edememe riski azaldıkça), ihtiyaç duyulacak örnek hacmi artar.

2) *Aynı beyana ilişkin diğer temel bağımsız denetim tekniklerinin kullanımı:* Bazı işlem türleri veya hesap bakiyelerine ilişkin tespit edememe riskini kabul edilebilir düzeye düşürmede bağımsız denetçinin diğer temel bağımsız denetim tekniklerine (detay testler veya analitik inceleme teknikleri) bağımlılığı artıkça, örneklemeden sağlanacak güvence azalır ve bundan dolayı örnek hacmi küçük olabilir.

3) *Bağımsız denetçinin gerekli gördüğü güven seviyesi:* Güven seviyesi arttıkça, daha büyük bir örnek hacmine ihtiyaç duyulur.

4) *Bağımsız denetçinin kabul edebileceği toplam hata (kabul edilebilir hata):* Bağımsız denetçinin kabul edebileceği toplam hata azaldıkça, ihtiyaç duyulan örnek hacmi artar.

5) *Bağımsız denetçinin ana kütlede bulmayı beklediği hata miktarı (beklenen hata):* Bağımsız denetçinin ana kütlede bulmayı beklediği hata miktarı arttıkça, ana kütledeki gerçek hata miktarını makul bir şekilde tahmin etmek için örnek hacminin arttırılması gerekir. Bağımsız denetçinin beklenen hata miktarını tespit ederken dikkate aldığı faktörler, sübjektif olarak belirlenen hususlar/kalemler, risk değerlendirme tekniklerinin sonuçları, kontrol testlerinin sonuçları, önceki dönemlerde uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçları ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarından oluşur.

6) *Gruplandırma:* Ana kütlede bulunan kalemlerin parasal büyüklükleri büyük bir aralıkta değişkenlik gösteriyorsa, kalemleri benzer büyüklükte ayrı gruplara veya alt gruplara ayırmak faydalı olabilir. Ana kütle uygun olarak gruplara ayrılabiliyorsa, gruplardan elde edilecek toplam örnek hacimleri, belirlenen örneklem riskine ulaşmak için gerekli olan ve tüm ana kütleden elde edilen örnek hacminden daha az olacaktır.

7) *Ana kütledeki örnek birimlerinin sayısı:* Büyük ana kütlelerde, ana kütlenin gerçek büyüklüğünün örnek hacmi üzerinde çok az etkisi vardır. Bundan dolayı, küçük ana kütleler için bağımsız denetim örneklemesi, genellikle yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmeye yönelik alternatif yöntemler kadar etkin değildir (buna karşın, parasal örnekleme birimi kullanıldığında, önemlilikteki oransal artış tarafından dengelenmez ise, ana kütlede var olan parasal değerlerdeki artışlar örnek hacmini artırır).

EK.13

Örnek Seçim Yöntemleri

Örnek seçimine ilişkin temel yöntemlere aşağıda yer verilmiştir:

a) Bilgisayara dayalı tesadüfi rakam oluşturulması veya tesadüfi rakam tablosunun kullanımı.

b) Sistematik seçim; Bu yöntemde, ana kütledeki örnek birimi sayısı, örnek hacmine bölünmek suretiyle örnek aralığı oluşturularak başlama noktası belirlenir ve her bir örnek aralığı için örnek birimi seçilir. Bilgisayara dayalı tesadüfi rakam oluşturulması veya tesadüfi rakam tablosu kullanılması suretiyle örnek belirlenmişse, örneğin tesadüfi olması daha olasıdır. Sistematik seçim kullanıldığında bağımsız denetçi, örnek birimlerinin, örnek aralıklarının ana kütledeki belirli kalıplarla örtüşmeyecek şekilde belirlendiğini tespit eder.

c) Tesadüfi seçim; Tesadüfi seçimde bağımsız denetçi yapılandırılmış bir yöntem takip etmeden örnekleri seçer. Yapılandırılmış yöntemler kullanılmamasına karşın, bağımsız denetçi, ulaşılması zor kalemleri seçmekten kaçınma, her zaman ilk veya son girişleri seçme veya bunlardan kaçınma gibi bilinçli hata ve tahminlerden kaçınır. Böylece ana kütledeki her kalemin tesadüfi seçilmesini sağlar. Ancak, istatistiksel örneklemenin kullanılması durumunda, tesadüfi seçim uygun değildir.

ç) Blok seçim; Blok seçim, ana kütleden birbirine yakın kalemlerin blok halinde seçilmesini içerir. Ana kütledeki sıralı kalemlerin bir şekilde birbirleri ile benzer özellikleri ve ana kütlenin diğer kalemlerinden farklı özellikleri taşıyabilmeleri nedeniyle, bağımsız denetim örneklemesinde genellikle blok seçim yöntemi kullanılmaz. Bazı durumlarda blok kalemlerin incelenmesine ilişkin uygun bağımsız denetim teknikleri bulunmasına karşın, bağımsız denetçinin örneğe dayanarak tüm ana kütle hakkında geçerli çıkarım yapmaya niyetlenmesi halinde, blok seçim uygun örnek seçim yöntemi olabilir.

EK.14

İşletme Yönetimi Teyit Mektubu Örneği

Aşağıdaki mektup standart bir mektup niteliğinde değildir. İşletme yönetimi teyit mektupları bir işletmeden diğerine, bir dönemden diğerine değişiklik gösterebilir.

İşletme yönetiminden çeşitli hususlara ilişkin teyit almaya çalışmak, işletme yönetiminin dikkatini bu hususlara yoğunlaştırmasına katkı sağlar. Bununla birlikte bağımsız denetçinin bu Tebliğin 25'inci kısmında belirtildiği gibi işletme yönetimi teyitlerinin bağımsız denetim kanıtı olmasıyla ilgili sınırlamaların bilincinde olması gerekir.

(İşletmenin antetli kağıdı)

(Bağımsız denetçiye)
(Tarih)

Bu teyit mektubu, ABC A.Ş'.nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarına ilişkin olarak, söz konusu finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde 31 Aralık 20X1 itibariyle gerçek finansal durumunu ve aynı tarih itibariyle sona eren hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını, doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı hakkında bağımsız denetim görüşü oluşturulması amacıyla yapılan bağımsız denetim çalışması ile ilgili olarak sunulmaktadır.

Finansal tabloların gerçek finansal durumumuzu ve faaliyet sonuçlarımızı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmak üzere düzenlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ederiz.

Aşağıdaki hususların, mevcut kanaat ve bilgilerimiz doğrultusunda doğruluğunu teyit ederiz.

Bu doğrulamalar işletmemizle ilgili olup, aşağıdaki hususları içerebilmektedir:

a) Yönetim ve iç kontrol sisteminde önemli rolü olan veya finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek çalışanlarla veya yönetimle ilgili hiçbir usulsüzlük olmamıştır.

b) Bağımsız denetim raporu tarihi itibariyle tüm muhasebe kayıtları, destekleyici belgeler ve genel kurul ve yönetim kurulu (sırasıyla 15 Mart 20…., ve 30 Eylül 20… tarihli) kararları size açık tutulacaktır.

c) İlişkili tarafların belirlenmesine ilişkin sağlanan bilgilerin eksiksiz olduğunu teyit ederiz.

ç) Finansal tablolar ihmal dahil önemli yanlışlıklar içermemektedir.

d) İşletme, uyulmaması durumunda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabilecek sözleşmelerin tüm şartlarına uymuştur. Kurallarına uyulmaması halinde finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek düzenleyici kurumların yaptırımına konu olabilecek herhangi bir işlemde bulunulmamıştır.

e) Aşağıda belirtilen hususlar usulüne uygun bir şekilde kaydedilmiştir ve/veya finansal tablolarda bunlar hakkında yeterli açıklamalarda bulunulmuştur:

1) İlişkili taraflara ilişkin bakiye ve işlemler ile tanımlamalar,
2) Satım ve alım taahhütlerinden kaynaklanan zararlar,
3) Önceden satılmış olan varlıkların geri alımını öngören opsiyon ve anlaşmalar,
4) Teminat olarak verilen varlıklar.

f) Finansal tablolara yansıtılmış varlık ve yükümlülüklerin taşıdığı değerleri veya sınıflandırılmalarını önemli ölçüde etkileyecek niyet ve planlarımız yoktur.

g) Üretimin durdurulması sonucu atıl ya da değersiz stok oluşumuna neden olacak niyet ve planımız yoktur ve hiçbir stok net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek bir değer ile gösterilmemiştir.

ğ) İşletme kendine ait varlıkların tamamında mülkiyet hakkına sahiptir ve varlıklar üzerinde finansal tabloların … numaralı dipnotlarında açıklanmış olanlar dışında herhangi haciz veya ipotek yoktur.

h) Fiili ve şarta bağlı olan tüm yükümlülükler doğru olarak kaydedilmiştir veya açıklanmıştır ve üçüncü şahıslara verilen tüm teminatlar finansal tabloların … numaralı dipnotlarında açıklanmıştır.

ı) Finansal tabloların … numaralı dipnotunda tanımlanan …..'ın dışında; bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda veya dipnotlarda düzeltme veya açıklama gerektirecek herhangi bir olay meydana gelmemiştir.

i) XYZ A.Ş. tarafından … talep edilen XXX tutarı için finansal tablolarda karşılık ayrılmıştır. Bunun dışında hukuki bir sonuç doğuracak herhangi bir iddia yoktur ve olması beklenmemektedir.

j) Nakit ve yatırım hesaplarımız ile ilgili resmi ya da gayri resmi herhangi bir hesap takas anlaşması yoktur. Finansal tabloların, … numaralı dipnotunda yer alan açıklamalar dışında herhangi bir kredi anlaşmamız yoktur.

k) Hisse senetlerinin tekrar alım opsiyonları ve anlaşmaları, opsiyonlar, garantiler, takas ve diğer gereklilikler için karşılık ayrılan hisse senetleri finansal tablolara gerektiği şekilde kaydedilmiştir ve dipnotlarda açıklanmıştır.

(Finansal İşler Direktörü) **(İcra Kurulu Başkanı)**

EK.15/A.1

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

(Muhatap)

Finansal Tablolarla İlgili Bağımsız Denetim Raporu

(Raporun izleyen kısımlarında "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne yer verilecekse bu başlık kullanılır, aksi durumda başlığın kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.)

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

(İç kontrolün etkinliği konusunda görüş bildirilecek durumlarda, görüş bildirmenin iç kontrolün etkinliğinin bağımsız denetimini kapsamadığına ilişkin yukarıdaki paragrafta belirtilen "iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil" ifadesine yer verilmez.)

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor

(Sermaye piyasası mevzuatı dışında diğer mevzuatın gerektirmesi halinde, "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne de yer verilir. Bu durumda söz konusu Raporun şekli ve içeriği ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumluluklarına göre belirlenir.)

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.15/A.2

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ
(EMEKLİLİK YATIRIM FONLARI DAHİL YATIRIM FONLARI İÇİN)

(Muhatap)

Finansal Tablolarla İlgili Bağımsız Denetim Raporu

(Raporun izleyen kısımlarında "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne yer verilecekse bu başlık kullanılır, aksi durumda başlığın kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.)

ABC Fonu'nun 31 Aralık 200X tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançosu, gelir tablosu, fon toplam değeri ve fon portföy değeri tablolarını, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak Kurucunun Sorumluluğu

Kurucu, finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan yatırım fonları hakkındaki muhasebe ve değerleme düzenlemelerine göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetimlere dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, fonun iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, fon yetkilileri tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca fon yetkilileri tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

(İç kontrolün etkinliği konusunda görüş bildirilecek durumlarda, görüş bildirmenin iç kontrolün etkinliğinin bağımsız denetimini kapsamadığına ilişkin yukarıdaki paragrafta belirtilen "iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil" ifadesine yer verilmez.)

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, fon portföyünün değerlenmesi, fon toplam değeri ve birim pay değerinin hesaplanması işlemleri, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yatırım fonlarına ilişkin düzenlemeleri ve ABC Fonu'nun iç tüzük hükümlerine uygunluk arzetmekte; ilişikteki finansal tablolar, Fonun 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan yatırım fonları hakkındaki muhasebe ve değerleme düzenlemeleri çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor

(Sermaye piyasası mevzuatı dışında diğer mevzuatın gerektirmesi halinde, "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne de yer verilir. Bu durumda söz konusu Raporun şekli ve içeriği ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumluluklarına göre belirlenir.)

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.15/B

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

(Muhatap)

Finansal Tablolarla İlgili Bağımsız Denetim Raporu

(Raporun izleyen kısımlarında "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne yer verilecekse bu başlık kullanılır, aksi durumda başlığın kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.)

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 ve 20X1 tarihleri itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançolarını, aynı tarihlerde sona eren yıllara ait gelir tablolarını, öz sermaye değişim tablolarını ve nakit akım tablolarını, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

(İç kontrolun etkinliği konusunda görüş bildirilecek durumlarda, görüş bildirmenin iç kontrolün etkinliğinin bağımsız denetimini kapsamadığına ilişkin yukarıdaki paragrafta belirtilen "iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil" ifadesine yer verilmez.)

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Dipnot X'te belirtildiği gibi, ABC A.Ş.*, ilişikteki finansal tablolarında, amortisman ayırmamıştır. Bu uygulama Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun değildir. 31 Aralık 20X0 ve 20X1 tarihleri itibariyle, amortisman gideri, normal amortisman yöntemine göre, binalar için %..., demirbaşlar için %... oranları baz alınarak, sırasıyla ZZZ ve XXX YTL olarak hesaplanmaktadır. Buna paralel olarak, sabit kıymetler net tutarının, birikmiş amortismanlardaki artış tutarı kadar, 20X0 ve 20X1 itibariyle, sırasıyla ZZZ ve XXX YTL tutarında azaltılması, dönem net karlarının sırasıyla ZZZ ve XXX YTL ve birikmiş karların da sırasıyla ZZZ ve XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.*

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... numaralı paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 ve 20X1 tarihleri itibariyle gerçek finansal durumunu, aynı tarihlerde sona eren yıllara ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor

(Sermaye piyasası mevzuatı dışında diğer mevzuatın gerektirmesi halinde, "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne de yer verilir. Bu durumda söz konusu Raporun şekli ve içeriği ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumluluklarına göre belirlenir.)

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.15/C

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

(Muhatap)

Finansal Tablolarla İlgili Bağımsız Denetim Raporu

(Raporun izleyen kısımlarında "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne yer verilecekse bu başlık kullanılır, aksi durumda başlığın kullanılmasına gerek bulunmamaktadır.)

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

(İç kontrolun etkinliği konusunda görüş bildirilecek durumlarda, görüş bildirmenin iç kontrolün etkinliğinin bağımsız denetimini kapsamadığına ilişkin yukarıdaki paragrafta belirtilen "iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil" ifadesine yer verilmez.)

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 tarihli finansal tablolarına ilişkin 26 Şubat 20X1 tarihli XYZ Bağımsız Denetim Kuruluşu Raporunda, şüpheli alacak karşılığının eksik ayrılması nedeniyle şartlı görüş verilmiştir.

31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle, önceki dönem şüpheli alacak tutarı halen mevcut olup, karşılık ayrılmamıştır. Bu nedenle, 31 Aralık 20X0 ve 20X1'deki şüpheli alacaklar için karşılıkların XXX YTL artırılması, 20X0 için net karın XXX YTL tutarında azaltılması, 31 Aralık 20X0 ve 20X1'de birikmiş karların XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... numaralı paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle gerçek finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor

(Sermaye piyasası mevzuatı dışında diğer mevzuatın gerektirmesi halinde, "İlgili Diğer Mevzuattan Kaynaklanan Yükümlülükler Hakkında Rapor" bölümüne de yer verilir. Bu durumda söz konusu Raporun şekli ve içeriği ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetçinin sorumluluklarına göre belirlenir.)

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/A.1

FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

ABC A.Ş.'nin Alıcılar Hesabı Tablosuna İlişkin Bağımsız Denetim Raporu Örneği

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle düzenlenmiş alıcılar hesabı tablosunu denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu tablodan ABC A.Ş. yönetimi sorumlu olup, bizim sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu tablo hakkında görüş bildirmektir.

Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, söz konusu tablonun önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, bu tablodaki tutar ve dipnotların örnekleme yöntemiyle incelenmesini; ayrıca, işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve bu tablonun sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetimimizin görüşümüze yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, söz konusu tablo ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle alıcılar hesabını Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/A.2

FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ

ABC A.Ş.'nin Sermaye Yeterliliği Tablolarına İlişkin Bağımsız Denetim Raporu Örneği

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:V, No:34 sayılı "Aracı Kurumların Sermayelerine ve Sermaye Yeterliliğine İlişkin Esaslar Tebliği" uyarınca hazırlanan tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu tablolardan ABC A.Ş. yönetimi sorumlu olup, bizim sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu tablolar hakkında görüş bildirmektir.

Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, söz konusu tablonun önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, söz konusu tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında yeterli ve uygun bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasını, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve bu tabloların sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetimimizin görüşümüze yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle Sermaye Piyasası Kurulunun Seri:V, No:34 sayılı "Aracı Kurumların Sermayelerine ve Sermaye Yeterliliğine İlişkin Esaslar Tebliği" uyarınca hazırlanan tabloları, söz konusu düzenleme ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/B.1

Sözleşmeye Uygunluğa İlişkin Bağımsız Denetim Raporu Örneği- Ayrı Rapor

ABC A.Ş.'nin, XYZ Bankası ile …/…/… tarihinde imzaladığı sözleşmenin … kısımlarında düzenlenen muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili hükümlerine uyumunu denetlemiş bulunuyoruz.

Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, bağımsız denetimimizin ABC A.Ş.'nin söz konusu sözleşmenin ilgili maddelerine uygun hareket edip etmediği konusunda makul bir güvence sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, sözleşme hükümlerine uyuma ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere örnekleme yöntemiyle incelenmesini içerir. Bu kapsamda, bağımsız denetimimizin görüşümüze yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, ABC A.Ş., 31 Aralık 200X tarihi itibariyle, yukarıda belirtilen sözleşmenin muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili hükümlerine tüm önemli yönleriyle uyum göstermiştir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/B.2

Sözleşmeye Uygunluğa İlişkin Bağımsız Denetim Raporu Örneği-
Finansal Tabloları Tamamlayıcı Rapor

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, özsermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu finansal tablolardan ABC A.Ş. yönetimi sorumlu olup, bizim sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ayrıca, ABC A.Ş.'nin, XYZ Bankası ile …/…/… tarihinde imzaladığı sözleşmenin … kısımlarında düzenlenen muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili hükümlerine uyumunu da denetlemiş bulunuyoruz.

Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, bağımsız denetimlerimizin, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği ve ABC A.Ş.'nin söz konusu sözleşmenin ilgili maddelerine uygun hareket edip etmediği konularında makul güvence sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, söz konusu finansal tablolardaki tutarlar ile kamuya açıklanan bilgilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesini; ayrıca, işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetimlerimizin görüşümüze yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre:

a) Söz konusu finansal tablolar ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle gerçek finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

b) ABC A.Ş., 31 Aralık 200X tarihi itibariyle, yukarıda belirtilen sözleşmenin muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili hükümlerine tüm önemli yönleriyle uyum göstermiştir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/C.1

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ
Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Yıllık Finansal Tablolara Olumlu Görüş Verilmesi Durumunda Bağımsız Denetim Raporu

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle düzenlenen, ekli özet finansal tabloların dayanağı olan finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına göre denetlemiş bulunuyoruz. …/…/… tarihli raporumuzda, söz konusu özet finansal tabloların dayanağı olan finansal tablolar hakkında olumlu görüş verilmiştir.

Görüşümüze göre, ABC A.Ş.'nin özet finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, dayanağı olan finansal tablolar ile tutarlılık arz etmektedir.

ABC A.Ş.'nin finansal durumunun, döneme ait faaliyet sonuçlarının ve bağımsız denetimimizin kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi için, özet finansal tabloların dayanağı olan finansal tablolar ve bu finansal tablolar hakkında vermiş olduğumuz bağımsız denetim görüşü ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/C.2

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU ÖRNEĞİ
Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Yıllık Finansal Tablolar Hakkında Şartlı Görüş Verilmesi Durumunda Bağımsız Denetim Raporu

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle düzenlenen, ekli özet finansal tabloların dayanağı olan finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına göre denetlemiş bulunuyoruz. …/…/… tarihli raporumuzda, söz konusu özet finansal tabloların dayanağı olan finansal tablolar hakkında *"söz konusu finansal tabloların stokların .... suretiyle olması gerekenden yüksek değerle gösterilmesi dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı"* görüşü verilmiştir.

Görüşümüze göre, ABC A.Ş.'nin özet finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, dayanağı olan ve hakkında şartlı görüş verdiğimiz finansal tablolar ile tutarlılık arz etmektedir.

ABC A.Ş.'nin finansal durumunun, döneme ait faaliyet sonuçlarının ve bağımsız denetimimizin kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi için, özet finansal tabloların, türetildikleri finansal tablolar ve bu finansal tablolara yönelik vermiş olduğumuz bağımsız denetçi görüşü ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/D.1

Emeklilik Yatırım Fonunun Yatırım Performansı Konusunda Kamuya Açıklanan Bilgilere İlişkin Rapor Örneği

ABC Emeklilik Yatırım Fonunun ..../..../20.....-..../..../20..... dönemine ait ekteki performans sunuş raporunun Sermaye Piyasası Kurulunun performans sunuş standartlarına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde incelemiş bulunuyoruz.

İncelememiz sadece yukarıda belirtilen döneme ait performans sunuşunu kapsamaktadır. Bunun dışında kalan dönemler için inceleme yapılmamış ve görüş oluşturulmamıştır.

Görüşümüze göre ..../..../20.....-..../..../20..... dönemine ait performans sunuş raporu ABC Emeklilik Yatırım Fonunun performansını Sermaye Piyasası Kurulunun performans sunuş standartlarına ilişkin düzenlemelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Baş denetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.16/D.2

Emeklilik Yatırım Fonunun Varlıklarının Saklanmasına İlişkin Olumlu Görüş İçeren Rapor Örneği

ABC Emeklilik Yatırım Fonunun ..../..../20.....-..../..../20..... dönemine ait para ve sermaye piyasası alım satım işlemlerini ve buna ilişkin sözleşmelerini, fon varlıklarının 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu (4632 sayılı Kanun) ve Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik (Yönetmelik) hükümlerine uygun olarak saklanıp saklanmadığı açısından incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz aşağıdaki hususların da test edilmesini içermiştir.

1) Saklayıcının kasasında bulunan para ve sermaye piyasası araçlarının, emeklilik şirketi veya fon kurulunun önceden haberi olmaksızın yerinde tespiti ve mutabakatı,

2) Kaydi ortamda tutulan para ve sermaye piyasası araçlarının kayıtları tutan kuruluşlardan teyit edilmesi,

3) Ödünç menkul kıymet işlemleri konusunda taraflardan teyit alınması,

4) Fon hesabından yapılan ödeme ve virman işlemlerinin kontrolü,

5) Fon portföyündeki menkul kıymetler üzerindeki hakların portföy yönetim şirketinin talimatı çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığının tespiti,

6) Fon paylarının katılımcı bazında tutulup tutulmadığı ve katılımcılara fon hesaplarında yatırıma yönlendirilecek katkı payı tutarı ile bunlara karşılık gelen pay sayılarını fon bazında izleme imkanı sağlanıp sağlanmadığının kontrolü,

7) Fon hesaplarında yatırıma yönlendirilecek ve Şirket tarafından bildirilen katılımcı katkı paylarının fona aktarımında pay sayısının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının kontrolü,

8) Şirket ve portföy yönetim şirketi tarafından fon hesaplarından, bireysel emeklilik sistemi dışına Yönetmeliğin 18 inci maddesinde belirtilen durumlar dışında harcama yapılıp yapılmadığının kontrolü.

Görüşümüze* göre ABC Emeklilik Yatırım Fonunun ..../..../20.....-..../..../20..... döneminde varlıkları 4632 sayılı Kanun ve Yönetmelik hükümleri çerçevesinde saklanmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Baş denetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

(*) Bu görüş tamamen Sermaye Piyasası Kurulu ve ..... Emeklilik Şirketinin bilgisi ve kullanımı için hazırlanmış olup, başka bir maksatla kullanılması mümkün değildir.

EK.16/D.3

Emeklilik Yatırım Fonunun İç Kontrol Sisteminin Durumuna İlişkin Olumlu Görüş İçeren Rapor Örneği

ABC Emeklilik Yatırım Fonunun iç kontrol sistemini Emeklilik Yatırım Fonlarının Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde belirtilen asgari esas ve usuller çerçevesinde ..../..../20..... tarihinde incelemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze* göre ABC Emeklilik Yatırım Fonunun iç kontrol sistemi, Yönetmeliğin 14 üncü maddesinde belirtilen asgari esas ve usullerini içermektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Baş denetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

(*) Bu görüş tamamen Sermaye Piyasası Kurulu ve ..... Emeklilik Şirketinin bilgisi ve kullanımı için hazırlanmış olup, başka bir maksatla kullanılması mümkün değildir.

EK.17/A

Ara Dönem Finansal Tabloların İncelenmesi Çalışmasında (Sınırlı Bağımsız Denetiminde) Göz Önünde Bulundurulabilecek Analitik İnceleme Teknikleri

Bağımsız denetçinin ara dönem finansal tablolarını incelemesi sırasında göz önünde bulundurabileceği analitik inceleme tekniklerine örnekler aşağıda verilmiştir:

a) Ara dönem finansal tablolarının bir önceki ara dönemin, önceki yılın aynı ara döneminin, işletme yönetimince beklenen cari dönemin ve en son bağımsız denetimden geçmiş yıllık finansal tablolar ile karşılaştırılması.

b) Cari ara dönem finansal tablolarının bütçe ve tahminler gibi beklenen sonuçlarla karşılaştırılması. Bu kapsamda; ödenecek vergiler hesabı bakiyesi ile vergi karşılıkları ve vergiden önceki dönem karı arasındaki ilişkinin (a) uygun oranları kullanarak bütçedeki bilgilerle ve (b) geçmiş dönemlere ait finansal tablolarla karşılaştırılması örnek olarak verilebilir.

c) Cari ara dönem finansal tabloların ilgili finansal olmayan bilgilerle karşılaştırılması.

ç) Kaydedilmiş tutarlar veya kaydedilmiş tutarlardan yaratılan oranların bağımsız denetçinin kendi oluşturduğu beklentilerle karşılaştırılması. Bağımsız denetçi, işletme ve işletmenin içinde bulunduğu sektörü kavrayışına dayandırarak varlığına makul gözüyle baktığı ilişkileri tanımlayıp onlara başvurarak beklentiler geliştirir.

d) Cari ara dönem finansal tablolara ait oran ve göstergelerin aynı sektörde bulunan diğer işletmelerinkiyle karşılaştırılması.

e) Cari ara dönem finansal tablo unsurları arasındaki ilişkiyle geçmiş dönemlere ait ara dönem finansal tablo unsurları arasındaki benzer ilişkilerin karşılaştırılması. Bu kapsamda; satışların yüzdesi olarak her bir gider kaleminin tutarı, toplam varlıkların yüzdesi olarak her bir varlık kaleminin tutarı ve satışlardaki yüzdelik değişimin alacaklardaki yüzdelik değişime oranı esas alınabilir.

f) Ayrıştırılmış verilerin karşılaştırılması. Aşağıda verinin nasıl ayrıştırılacağına ilişkin yöntemlere örnekler verilmiştir.

1) Dönemsel olarak gelir veya gider kalemlerinin üçer aylık, aylık veya haftalık tutarlar şeklinde gösterilmesi.

2) Ürün grubu veya gelir kaynağına göre ayrıştırma yapılması.

3) Bulunduğu yere, örneğin bölümlere göre ayrıştırma yapılması.

4) Tasarımcılar, mimarlar veya sanatçılar tarafından üretilen gelirlerin ayrı ayrı gösterimi gibi, işlemin özelliklerine göre ayrıştırılması.

5) Ürün ve aylık bazda satışlar gibi (Haziran ayı X ürünü satışları gibi) işlemin belli özelliklerine göre ayrıştırılması.

EK.17/B

İşletme Yönetimi Teyit Mektubu Örneği

Aşağıdaki mektup, standart bir mektup niteliğinde değildir. İşletme yönetiminin sorumluluklarını içeren teyit mektupları, bir işletmeden diğerine ve bir ara dönemden diğerine çeşitlilik gösterebilir.

(İşletme Anteti)

(…Bağımsız denetim kuruluşuna) (Tarih)

Ara dönem finansal tablolarının özet finansal tablolardan oluşması durumunda, giriş paragrafları aşağıdaki ifadeyi içerir:

"Bu teyit mektubu, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu ile son üç aylık döneme ilişkin özet gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosuna dair inceleme ile ilgili olarak, söz konusu ara dönem finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmadığına ilişkin bir sonuç açıklanması amacına yönelik olarak sunulmaktadır.

Ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunulması sorumluluğunun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ve beyan ederiz."

Ara dönem finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, genel amaçlı tam set olarak hazırlanması durumunda, giriş paragrafları aşağıdaki ifadeyi içerir:

Bu teyit mektubu, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu, son üç aylık döneme ilişkin özet gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotlara dair inceleme ile ilgili olarak, söz konusu ara dönem finansal tablolarının ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibariyle finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmadığı hakkında sonuç açıklanması amacına yönelik olarak sunulmaktadır.

Ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde sunulması sorumluluğunun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ve beyan ederiz.

Aşağıdaki hususları teyit ederiz:

a) Yukarıda belirtilen ara dönem finansal tabloları, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.

b) Bütün defter kayıtları, destekleyici doküman ile genel kurul ve … tarihlerinde yapılan yönetim kurulu toplantı tutanakları sunulmuştur.

c) Ara dönem finansal tablolarının dayandığı muhasebe kayıtları arasında, uygun biçimde kaydedilmeyen hiçbir önemli işlem bulunmamaktadır.

ç) Ara dönem finansal tablolarına önemli etkide bulunabilecek kanuna ve ilgili diğer düzenlemelere aykırı mevcut ya da muhtemel hiçbir durum bulunmamaktadır.

d) Hile ve usulsüzlük ile hatanın önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla iç kontrol sistemi tasarlanması ve yürütülmesine ilişkin sorumluluğun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ederiz.

e) İşletmeyi etkileyebilecek bilinen ya da şüphe duyulan tüm hile ve usulsüzlük ile ilgili önemli bilgiler tarafınıza bildirilmiştir.

f) Ara dönem finansal tablolarının, hile ve usulsüzlük nedeniyle önemli yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirmemizin sonuçları tarafınıza bildirilmiştir.

g) Ara dönem finansal tabloları bir bütün olarak ele alındığında, ekteki listede özetlenen düzeltilmemiş yanlışlıkların münferit ve bir bütün olarak önemsiz olduğuna inanılmaktadır.

ğ) İlişkili tarafların tanımlanması ile ilgili sunulan bilgilerin eksiksiz olduğunu teyit ederiz.

h) Aşağıdaki hususlar doğru bir şekilde muhasebeleştirilmiş ve ara dönem finansal tablolarında yeterli bir şekilde açıklanmıştır:

1) Alım, satım, ödünç alma-verme, transfer, finansal kiralama ve buna ilişkin teminatlar gibi ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve ilişkili taraflara olan borçlar ya da ilişkili taraflardan alacaklar,

2) İşletmenin şarta bağlı yükümlülükleri ile ilgili yazılı veya sözlü teminatları,

3) Daha önce satılmış varlıkların geri alımıyla ilgili anlaşmalar ve opsiyonlar.

ı) Varlıkların ve borçların makul değerinin sunumu ve açıklanması, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygundur. Makul değer hesaplaması için kullanılan varsayımlar ve yapılan açıklamalar, işletme adına belirli işlemleri yapabilme niyet ve yetkisini yansıtmaktadır.

i) Ara dönem finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerini veya sınıflandırmasını etkileyecek hiçbir plan ve niyetimiz bulunmamaktadır.

j) Üretim ünitelerini kapatmaya yönelik herhangi bir planımız veya fazla ya da kullanılmayacak stoklara sebebiyet verebilecek diğer plan veya niyetlerimiz bulunmamaktadır ve stoklarımızdan hiç biri net gerçekleşebilir değerinin üzerinde gösterilmemiştir.

k) İşletmemiz bütün varlıklarına dair tasarruf yetkisine sahiptir; işletme varlıklarının üzerinde hiçbir rehin, ipotek ya da başka bir sınırlama bulunmamaktadır.

l) Bütün mevcut ve şarta bağlı borçları uygun şekilde kayıtlara geçirip, açıkladık.

(İlk defa uygulanan finansal raporlama standartlarına dair başka beyanlar ile ara dönem finansal tablolarla ilgili yeni bağımsız denetim standartları tarafından istenen ek beyanları da varsa eklenir)

m) Bilanço tarihinden bu teyit mektubu tarihine kadar olan dönemde ara dönem finansal tablolarda düzeltme ve açıklama gerektirecek herhangi bir olay meydana gelmemiştir.

_____
(İcradan Sorumlu Üst Düzey Yönetici)

_____
(Finansal İşler Direktörü)

EK.17/C.1

ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARI HAKKINDA İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (GENEL AMAÇLI TAM SET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotları tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Sonuç

İncelememiz sonucunda, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibariyle finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/C.2

ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLARI HAKKINDA İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (ÖZET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Özet Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık özet gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması ve analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Sonuç

İncelememiz sonucunda, ekteki ara dönem finansal tablolarının, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına tüm önemli yönleriyle uygun hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/D.1

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AYKIRI DURUMLARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK ŞARTLI SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (GENEL AMAÇLI TAM SET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Finansal Tabloları Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucun Dayanağı

İşletme yönetiminin sunduğu bilgiler çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde aktifleştirilmesi gereken finansal kiralama ile ilgili duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülüklerin ilgili hesap gruplarına kaydedilmediği anlaşılmıştır. Söz konusu finansal raporlama standartları uyarınca, finansal kiralama yükümlülüklerinin duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülükler hesap grupları altında kaydedilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu değişikliğin yapılması durumunda 31 Mart 20X1 tarihinde duran varlıklar _____YTL tutarında, uzun vadeli yükümlülükler _____YTL tutarında artacak ve 31 Mart 20X1 tarihinde sona eren üç aylık dönemde net dönem karı ve hisse başına kazanç sırasıyla _____YTL ve _____YTL azalacaktır (artacaktır).

Şartlı Sonuç

İncelememiz sonucunda, önceki paragrafta belirtilen hususun etkileri dışında, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibariyle finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/D.2

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AYKIRI DURUMLARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK ŞARTLI SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (ÖZET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Özet Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık özet gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması ve analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucun Dayanağı

İşletme yönetiminin sunduğu bilgiler çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde aktifleştirilmesi gereken finansal kiralama ile ilgili duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülüklerin ilgili hesap gruplarına kaydedilmediği anlaşılmıştır. Söz konusu finansal raporlama standartları uyarınca, finansal kiralama yükümlülüklerinin duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülükler hesap grupları altında kaydedilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu değişikliğin yapılması durumunda 31 Mart 20X1 tarihinde duran varlıklar _____YTL tutarında, uzun vadeli yükümlülükler _____YTL tutarında artacak ve 31 Mart 20X1 tarihinde sona eren üç aylık dönemde net dönem karı ve hisse başına kazanç sırasıyla _____YTL ve _____YTL azalacaktır (artacaktır).

Şartlı Sonuç

İncelememiz sonucunda, önceki paragrafta belirtilen hususun etkileri dışında, ekteki ara dönem özet finansal tablolarının, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde, tüm önemli yönleriyle hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/E.1

İŞLETME YÖNETİMİNDEN KAYNAKLANMAYAN SINIRLAMALARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK ŞARTLI SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (GENEL AMAÇLI TAM SET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucun Dayanağı

… tarihinde şubede meydana gelen yangın sonucunda alacaklara ilişkin kayıtların yok olması sebebiyle ara dönem finansal tablolarında yer alan toplam _____YTL tutarındaki alacaklara ilişkin inceleme tamamlanamamıştır. İşletme yönetimi bu kayıtların tekrar oluşturulması çalışmalarını yürütmekte, ancak çalışma sonucunda elde edilecek kayıtların yukarıda belirtilen alacak tutarını ve bununla ilgili şüpheli alacak karşılık tutarını doğrulayacağından emin değildir. Alacaklara ilişkin inceleme tamamlanabilseydi, ara dönem finansal tablolarında düzeltme gerektirebilecek hususlar dikkatimizi çekebilirdi.

Şartlı Sonuç

Yukarıda belirtilen hususun ara dönem finansal tablolarda gerektireceği düzeltme dışında, incelememiz sonucunda, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibariyle finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/E.2

İŞLETME YÖNETİMİNDEN KAYNAKLANMAYAN SINIRLAMALARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK ŞARTLI SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (ÖZET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Özet Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık özet gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması ve analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucu Dayanağı

… tarihinde şubede meydana gelen yangın sonucunda alacaklara ilişkin kayıtların yok olması sebebiyle ara dönem finansal tablolarında yer alan toplam _____YTL tutarındaki alacaklara ilişkin inceleme tamamlanamamıştır. İşletme yönetimi bu kayıtların tekrar oluşturulması çalışmalarını yürütmekte, ancak çalışma sonucunda elde edilecek kayıtların yukarıda belirtilen alacak tutarını ve bununla ilgili şüpheli alacak karşılık tutarını doğrulayacağından emin değildir. Alacaklara ilişkin inceleme tamamlanabilseydi, ara dönem finansal tablolarında düzeltme gerektirebilecek hususlar dikkatimizi çekebilirdi.

Şartlı Sonuç

Yukarıda belirtilen hususun ara dönem finansal tablolarda gerektireceği düzeltme dışında, incelememiz sonucunda, ekteki ara dönem özet finansal tablolarının, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde, tüm önemli yönleriyle hazırlanmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/F.1

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AYKIRI DURUMLARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK OLUMSUZ SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (GENEL AMAÇLI TAM SET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, ara dönem finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememiz, önceki paragrafta açıklandığı üzere, işletmenin bağlı ortaklık ve iştiraklerindeki yatırımlarını konsolide etmemesi sebebiyle, bu ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibariyle finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığını göstermektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres

EK.17/F.2

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA AYKIRI DURUMLARIN VARLIĞI HALİNDE DÜZENLENECEK OLUMSUZ SONUÇ İÇEREN İNCELEME RAPORU ÖRNEKLERİ (ÖZET FİNANSAL TABLOLAR)

Ara Dönem Özet Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli özet bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık özet gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tablolarının incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması ve analitik inceleme ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, ara dönem finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememiz, önceki paragrafta açıklandığı üzere, işletmenin bağlı ortaklık ve iştiraklerindeki yatırımlarını konsolide etmemesi sebebiyle, ekteki ara dönem özet finansal tablolarının, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanmadığını göstermektedir.

Düzenleme Yeri/Tarih
BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI
Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası
Adres