



BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR STANDARDI (BDS 560) YAYIMLANDI

ÖZET : *Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 24 İle Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı yürürlüğe konulmuştur.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 22.01.2014 tarih ve 28890 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (BDS 560) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 24 ile "**Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı**" (BDS 560) yürürlüğe konulmuştur.

Tebliğ, **1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca Tebliğin Geçici 1'inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş olduğu kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 560 "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar"** standardının, **BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"** ile **birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

BDS 560, finansal tabloların denetiminde **bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını** düzenlemektedir. Finansal tablolar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen bazı olaylardan etkilenebilmektedir. Birçok finansal raporlama çerçevesi bu tür olayları özel olarak ele almaktadır.¹ Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırmaktadır:

- Finansal tabloların tarihinde mevcut olan şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar,
- Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar.

¹ Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 10 "*Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar*" da, finansal tabloların tarihi (Standartta "raporlama döneminin sonu" olarak ifade edilmektedir) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ve aleyhine ortaya çıkan olayların finansal tablolarda nasıl yer alacağı hususu ele alınmaktadır.





Sirküler Rapor  23.01.2014/36-2

BDS 700 uyarınca denetçi raporu tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşmiş olan ve denetçinin haberdar olduğu olay ve işlemlerin etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirmektedir.²

Standartta, Denetçinin amaçları;

a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve

(b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermek

olarak belirtilmiştir.

BDS 560'da

*a) **Bilanço tarihinden sonraki olaylar:** Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar,*

*(b) **Denetçi raporu tarihi:** Denetçinin, BDS 700 uyarınca finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarih,*

*(c) **Finansal tabloların onaylandığı tarih:** İlgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığı ve yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin olarak sorumluluğu üstlendiklerini beyan ettiği tarih,*

*(ç) **Finansal tabloların tarihi:** Finansal tabloların ait olduğu en son dönemin son gün,*

*(d) **Finansal tabloların yayımlandığı tarih:** Denetçi raporu ve denetlenmiş finansal tabloların üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarih,*

olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 560) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...

² BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", A38 paragrafı





22 Ocak 2014 ÇARŞAMBA

Resmî Gazete

Sayı : 28890

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR (BDS 560) HAKKINDA TEBLİĞ TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 24

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 560 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı,
- Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- Denetim: Bağımsız denetimi,
- Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu, ifade eder.

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





EK

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 560

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 560
BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam.....	1
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	2
Yürürlük Tarihi.....	3

Amaçlar.....4

Tanımlar.....5

Ana Hükümler

Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar.....	6-9
Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar.....	10-13
Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar...	14-17

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam.....	A1
Tanımlar.....	A2-A5
Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar.....	A6-A10
Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar.....	A11-A16
Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar.....	A17-A18

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenler (Bakınız: A1 paragrafı).

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

2. Finansal tablolar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen bazı olaylardan etkilenebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi bu tür olayları özel olarak ele alır.³ Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır:
 - (a) Finansal tabloların tarihinde mevcut olan şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar,
 - (b) Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen şartlara ilişkin kanıt sağlayan olaylar.

BDS 700 uyarınca denetçi raporu tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşmiş olan ve denetçinin haberdar olduğu olay ve işlemlerin etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir.⁴

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

4. Denetçinin amaçları:
 - (a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.

³ Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 10 “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” da, finansal tabloların tarihi (Standartta “raporlama döneminin sonu” olarak ifade edilmektedir) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ve aleyhine ortaya çıkan olayların finansal tablolarda nasıl yer alacağı hususu ele alınmaktadır.

⁴ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, A38 paragrafı





Sirküler Rapor  **23.01.2014/36-7**

- (b) Denetçi raporu tarihi: Denetçinin, BDS 700 uyarınca finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarihtir (Bakınız: A3 paragrafı).
- (c) Finansal tabloların onaylandığı tarih: İlgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığı ve yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin olarak sorumluluğu üstlendiklerini beyan ettiği tarihtir (Bakınız: A2 paragrafı).
- (ç) Finansal tabloların tarihi: Finansal tabloların ait olduğu en son dönemin son günüdür.
- (d) Finansal tabloların yayımlandığı tarih: Denetçi raporu ve denetlenmiş finansal tabloların üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarihtir (Bakınız: A4-A5 paragrafları).

Ana Hükümler

Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar

- 6. Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Ancak denetçinin, daha önce uyguladığı denetim prosedürlerinin ikna edici (tatmin edici) sonuçlar sağladığı konulara ilişkin ilave denetim prosedürleri uygulanması beklenmemektedir (Bakınız: A6 paragrafı).
- 7. Denetçi 6 ncı paragrafta zorunlu kılınan prosedürleri; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygular. Denetçi, bu tür prosedürlerin nitelik ve kapsamını belirlerken (denetçinin) risk değerlendirmesini de dikkate alır. Bu tür prosedürlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (Bakınız: A7-A8 paragrafı):
 - (a) Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılması.
 - (b) Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması (Bakınız: A9 paragrafı).
 - (c) İşletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların, varsa, okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda tartışılan ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması (Bakınız: A10 paragrafı).
 - (ç) Varsa, işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarının okunması.
- 8. 6 ve 7 nci paragraflarda zorunlu kılınan prosedürlerin uygulanması sonucunda denetçi, finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayları belirlemesi durumunda, bu olayların her birinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına karar verir.

Yazılı Açıklamalar





9. Denetçi, BDS 580⁵ uyarınca finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların düzeltilmesine veya açıklandığına ilişkin, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bir açıklama talep eder.

Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar

10. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Bununla birlikte, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde, denetçi (Bakınız: A11 paragrafı):
- Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
 - Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
 - Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.
11. Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi:
- Değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.
 - 12 nci paragraftaki durumların geçerli olmaması hâlinde:
 - 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerini yeni denetçi raporu tarihine kadar olan süreyi kapsayacak şekilde genişletir ve
 - Değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar. Yeni denetçi raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten önceki bir tarih verilmez.
12. Mevzuat veya finansal raporlama çerçevesinin; yönetimin finansal tablolarda yapabileceği değişikliği, bu değişikliğe yol açan bilanço tarihinden sonraki olay veya olaylarla sınırlamaması ve finansal tabloları onaylamaktan sorumlu olanların da onaylama yetkisini söz konusu bu değişikliği onaylamakla sınırlamaması durumunda, 11(b)(i) paragrafında zorunlu kılınan bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerini, yukarıda belirtilen değişikliklerle sınırlandırması hususunda denetçiye izin verilir. Bu tür durumlarda denetçi aşağıdakilerden birini gerçekleştirir:
- Raporunu söz konusu değişikliklerle sınırlı olan ilave bir tarih içerecek şekilde değiştirerek, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki söz konusu değişikliklerle sınırlı olduğuna işaret eder (Bakınız: A12 paragrafı).

⁵ BDS 580, “Yazılı Açıklamalar”



Sirküler Rapor  **23.01.2014/36-9**

- (b) Dikkat Çekilen Hususlar⁶ veya Diğer Hususlar paragrafında, “bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki değişikliklerle sınırlı olduğu” ifadesini içeren yeni veya değiştirilmiş bir denetçi raporu sunar.
13. Bazı durumlarda, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesi, değiştirilmiş finansal tabloların yönetim tarafından yayımlanmasını zorunlu tutmayabilir; dolayısıyla denetçinin değiştirilmiş veya yeni bir denetçi raporu sunması gerekmez. Ancak denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli gördüğü durumlarda yönetim bu tablolarda değişiklik yapmazsa, denetçi (Bakınız: A13-A14 paragrafları):
- (a) Denetçi raporunun henüz işletmeye sunulmamış olması durumunda, BDS 705⁷ tarafından zorunlu tutulduğu üzere olumlu görüş dışında görüş verir ve daha sonra raporunu sunar veya
- (b) Denetçi raporunun işletmeye sunulmuş olması durumunda, gerekli değişiklikler yapılmadan finansal tabloları yayımlamamaları hususunda yönetime ve (üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Bu bildirimde rağmen finansal tabloların gerekli değişiklikler yapılmaksızın yayımlanması durumunda denetçi, denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atar (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

14. Finansal tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Fakat denetçinin finansal tabloların yayımlanma tarihinden sonra haberdar olduğu, denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde denetçi:
- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
- (c) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.
15. Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi: (Bakınız: A17 paragrafı)
- (a) Değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.
- (b) Daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun ulaştığı kişilerin söz konusu değişiklikten haberdar

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

⁷ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”



edildiğinden emin olmak üzere yönetim tarafından alınan tedbirleri gözden geçirir.

- (c) 12 nci paragraftaki durumların geçerli olmaması hâlinde:
- (i) 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerini yeni denetçi raporu tarihine kadar olan süreyi kapsayacak şekilde genişletir ve yeni denetçi raporuna değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten önceki bir tarihi vermez ve
- (ii) Değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar.
- (ç) 12 nci paragraftaki durumların geçerli olması hâlinde, 12 nci paragrafta yer alan hükümlere uygun olarak, denetçi raporunu değiştirir veya yeni bir rapor sunar.

16. Denetçi, yeni veya değiştirilmiş denetçi raporunda; daha önceden yayımlanan finansal tabloların değiştirilme nedenini daha kapsamlı bir şekilde açıklayan bir finansal tablo dipnotuna ve denetçi tarafından sunulan önceki rapora atıf yapan Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafına yer verir.
17. Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ulaştığı kişilerin bu durum konusunda haberdar edilmesine yönelik gerekli adımları atmaması durumunda denetçi, gelecekte denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atacağı hususunda yönetime ve (üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda⁸) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların bu bildirimle rağmen gerekli adımları atmamaları durumunda denetçi, denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atar (Bakınız: A18 paragrafı).

⁸ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bakınız: 1 inci paragraf)

- A1. Denetlenmiş finansal tabloların, finansal tabloların yayımlanmasından sonra başka belgelerde kullanılması durumunda denetçinin, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak dikkate alması gereken, menkul kıymetlerin halka arzıyla ilgili mevzuat yükümlülüklerinden kaynaklananlar gibi, ilave sorumlulukları bulunabilir. Örneğin denetçinin, nihai izahname tarihine kadar ilave denetim prosedürlerini uygulaması zorunlu kılınmış olabilir. Bu prosedürler; nihai izahnamenin geçerli olduğu tarihe veya buna yakın bir tarihe kadar uygulanan 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen prosedürleri içerebilir. Ayrıca bu prosedürler, izahnamenin, içindeki diğer bilgilerin denetlenmiş finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla okunmasını da içerebilir.⁹

Tanımlar

Finansal Tabloların Onaylandığı Tarih (Bakınız: 5(c) paragrafı)

- A2. Bazı durumlarda mevzuat; ilgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararın verilmesinden sorumlu olan kişi veya organları (örneğin yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar) ve gerekli onay sürecini belirler. Diğer bazı durumlarda onay süreci, mevzuat tarafından düzenlenmez ve işletme (yönetim ve üst yönetim yapılarını göz önünde bulundurarak) finansal tabloların hazırlanmasında ve bu tablolara son hâlinin verilmesinde kendi prosedürlerini uygular. Bazı durumlarda ise, finansal tabloların nihai onayının işletme ortakları tarafından verilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu tür durumlarda denetçinin, finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edildiği sonucuna varmasında işletme ortakları tarafından nihai onayın verilmesi gerekli değildir. BDS'lerin amaçları açısından, finansal tabloların onaylandığı tarih, yetkili kişilerin ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına karar verdiği tarih ile yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten daha önce olanıdır.

Denetçi Raporu Tarihi (Bakınız: 5(b) paragrafı)

- A3. Denetçi raporu tarihi; ilgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına ve yetkili kişilerin bu tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıt da dâhil, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtını elde ettiği tarihten önce olamaz.¹⁰

Sonuç olarak, denetçi raporu tarihi, 5(c) paragrafında tanımlanan finansal tabloların onaylandığı tarihten önce olamaz. 5(b) paragrafında tanımlanan denetçi raporu tarihi ile bu raporun işletmeye sunulduğu tarih arasında idarî sebeplerden dolayı belli bir süre geçebilir.

Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarih (Bakınız: 5(d) paragrafı)

⁹ Bakınız: BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 2 nci paragraf

¹⁰ BDS 700, 41 inci paragraf. Bazı durumlarda, denetimin, finansal tablo raporlama sürecinin hangi noktasında tamamlanmasının beklendiğini mevzuat da belirler.





- A4. Finansal tabloların yayımlandığı tarih genellikle işletmenin tabi olduğu düzenlemelere bağlıdır. Bazı durumlarda finansal tabloların yayımlandığı tarih, bu tabloların düzenleyici bir kuruma sunulduğu tarih olabilir. Denetlenmiş finansal tablolar denetçi raporu olmadan yayımlanamayacağı için söz konusu denetlenmiş tabloların yayımlandığı tarih, sadece denetçi raporu tarihi veya bu tarihten sonraki bir tarih değil, aynı zamanda, denetçi raporunun işletmeye sunulduğu tarih veya bu tarihten sonraki bir tarih olmalıdır.

Kamu Sektöründeki İşletmelere Özgü Hususlar

- A5. Kamu sektöründeki işletmeler için finansal tabloların yayımlandığı tarih, denetlenmiş finansal tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun yasama organına sunulduğu veya kamuya açıklandığı tarih olabilir.

Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar
(Bakınız: 6-9 uncu paragraflar)

- A6. Denetçinin risk değerlendirmesine bağlı olarak, 6 ncı paragraf tarafından zorunlu kılınan denetim prosedürleri, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki muhasebe kayıtlarının veya işlemlerin gözden geçirilmesini veya test edilmesini içeren, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan prosedürlerden oluşabilir. Bununla birlikte, 6 ve 7 nci paragraflarda zorunlu kılınan denetim prosedürleri, (örneğin, hesap kesimi prosedürleri veya alacaklar hesabının bilanço tarihinden sonraki tahsilatlarıyla ilgili prosedürler gibi finansal tablo tarihindeki hesap bakiyelerine ait denetim kanıtı elde etmek için uygulanan prosedürler) denetçinin farklı amaçlara yönelik uygulayabildiği prosedürlere ek olarak, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin kanıt sağlayabilir.
- A7. 7 nci paragrafta, denetçinin 6 ncı paragraf uyarınca uygulaması zorunlu olan belirli denetim prosedürleri belirtilmiştir. Ancak denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin uyguladığı prosedürler, mevcut bilgilere ve özellikle finansal tabloların tarihinden itibaren hazırlanan muhasebe kayıtlarının kapsamına bağlı olabilir. Muhasebe kayıtlarının güncel olmaması ve dolayısıyla ara dönem finansal tabloların (işletme içi veya işletme dışı amaçlar için) hazırlanmamış olması veya yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarca yapılan toplantılara ait tutanakların hazırlanmamış olması durumunda, ilgili denetim prosedürleri, banka hesap özetleri (dökümleri) dâhil mevcut defter ve kayıtların tetkik edilmesi şeklinde gerçekleştirilebilir. A8 paragrafında denetçinin bu sorgulamalar sırasında dikkate alabileceği bazı ilave hususlara ilişkin örnekler verilmiştir.
- A8. Denetçi, 7 nci paragrafın zorunlu kıldığı denetim prosedürlerine ilave olarak:
- İşletmenin, finansal tabloların tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçesinin, nakit akış tahminlerinin ve ilgili diğer yönetim raporlarının okunmasını,
 - Dava ve iddialarla ilgili olarak işletmenin hukuk müşavirlerinin sorgulanmasını veya daha önceden yazılı veya sözlü olarak yapılan sorgulamaların genişletilmesini,
 - Diğer denetim kanıtlarını desteklemek ve böylece yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonraki belirli olayları kapsayan yazılı açıklamaların gerekli olup olmayacağının dikkate alınmasını



gerekli ve uygun bulabilir.

Sorgulama (Bakınız: 7 (b) paragrafı)

A9. Denetçi, bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yönetimi ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanları sorgular. Bu sorgulama sırasında denetçi, ilk veya nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilen kalemlerin mevcut durumunu sorgulayabilir ve aşağıda yer alan hususlara ilişkin özel sorgulamalar yapabilir:

- İşletmenin yeni bir taahhüt, borçlanma veya kefalet altına girip girmediği.
- Gerçekleşmiş veya planlanan varlık satışı veya ediniminin olup olmadığı.
- Sermayede artış olup olmadığı veya borçlanma araçlarının ihraç edilip edilmediği (yeni pay veya tahvil ihracı gibi) ya da birleşme veya tasfiyeye ilişkin yapılan veya planlanan bir anlaşmanın olup olmadığı.
- Devlet tarafından el konulan veya yangın ya da sel gibi bir felaket sonucu yok olan herhangi bir varlığın olup olmadığı.
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı.
- Gerçekleşen veya planlanan herhangi bir olağan dışı düzeltme kaydının olup olmadığı.
- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği veya gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini şüpheye düşüren olaylar bu duruma örnek olarak verilebilir.
- Finansal tablolardaki tahminlerin veya karşılıkların ölçümünü etkileyen bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.
- Varlıkların geri kazanılabilirliğiyle ilgili herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.

Tutanakların Okunması (Bakınız: 7(c) paragrafı)

Kamu Sektöründeki İşletmelere Özgü Hususlar

A10. Kamu sektöründe, denetçi, yasama organının ilgili toplantı tutanaklarının resmi kayıtlarını okuyabilir ve bu tutanaklarda yer alan ancak henüz resmi kayıtları bulunmayan hususları araştırabilir.

Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar

Yönetimin Denetçiye Karşı Sorumluluğu (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A11. BDS 210 uyarınca yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları

etkileyebilecek her türlü durumu denetçiye bildirmeye ilişkin mutabakatı denetim sözleşmesinde yer alır.¹¹

Çift Tarih Verilmesi (Bakınız: 12(a) paragrafı)

A12. 12(a) paragrafında açıklanan durumlarda denetçi, söz konusu değişiklikli sınırlı olmak üzere yeni (ilave) bir tarih içermesi için denetçi raporunda değişiklik yapar. Bu durumda, finansal tabloların yönetim tarafından sonradan değiştirilmesinden önceki denetçi raporu tarihi değiştirilmeden korunur, çünkü bu tarih finansal tablo kullanıcılarına finansal tablolara ilişkin denetim çalışmasının ne zaman tamamlandığı hakkında bilgi verir. Ancak bu tarihten sonra uygulanan denetim prosedürlerinin, bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda yapılan değişiklikli sınırlı olduğu konusunda kullanıcıları bilgilendirmek amacıyla, denetçi raporunda ilave bir tarihe yer verilir. Bu duruma ilişkin örnek aşağıda verilmiştir:

... tarihli (Y dipnotunda açıklanan değişiklikli sınırlı olan denetim prosedürlerinin tamamlanma tarihi) Y dipnotu hariç olmak üzere (Denetçi raporu tarihi),

Yönetim Tarafından Finansal Tablolarda Değişiklik Yapılmaması (Bakınız: 13 üncü paragraf)

A13. Bazı durumlarda, yönetimin değiştirilmiş finansal tabloları yayımlaması, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınmamış olabilir. Böyle bir duruma, genellikle bir sonraki döneme ait finansal tabloların kısa bir süre sonra yayımlanacak olması hâlinde (bu tablolarda uygun açıklamaların yapılması şartıyla) rastlanır.

Kamu Sektöründeki İşletmelere Özgü Hususlar

A14. Kamu sektöründe, yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması durumunda 13 üncü paragraf uyarınca atılacak adımlar, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve denetçi raporu üzerindeki etkileri konusunda yasama organının veya bilgilendirme hiyerarşisindeki başka bir organın ayrıca bilgilendirilmesini içerebilir.

Denetçi Raporuna Güveni Engellemeye Yönelik Denetçi Tarafından Atılacak Adımlar (Bakınız: 13(b) paragrafı)

A15. Denetçinin finansal tabloları yayımlamaması hususunda yönetime bildirimde bulunması ve yönetimin bunu kabul etmesi durumunda dahi, denetçinin bazı ilave yasal yükümlülükleri yerine getirmesi gerekebilir.

A16. Finansal tabloların yayımlanmamasına ilişkin denetçi tarafından yapılan bildirimde rağmen yönetimin finansal tabloları yayımlaması durumunda, denetçi raporuna güvenilmesini önlemeye yönelik atılacak adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Dolayısıyla denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını değerlendirebilir.

Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

Yönetim Tarafından Finansal Tablolarda Değişiklik Yapılmaması (Bakınız: 15 inci paragraf)

¹¹ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, A23 paragrafı.



Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A17. Bazı durumlarda, kamu sektöründeki işletmelerin değiştirilmiş finansal tabloları yayımlaması mevzuat tarafından yasaklanabilir. Bu tür durumlarda, denetçi tarafından atılacak uygun adım, ilgili yasal kuruma rapor verilmesi olabilir.

Denetçi Raporuna Güveni Engellemeye Yönelik Denetçi Tarafından Atılacak Adımlar

A18. Denetçinin işletme tarafından daha önceden yayımlanan finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna güveni engellemeye yönelik gerekli adımları atacağı yönündeki bildirimine rağmen, denetçi yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların bu konuda gerekli tedbirleri almadığı kanaatine varabilir. Bu durumda denetçinin, denetçi raporuna güvenilmesini önlemek için atacağı adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Dolayısıyla denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını değerlendirebilir.

TÜRMOB Sirküler Rapor

