



**ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ  
BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM  
DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARINI DÂHİL) (BDS 600) HAKKINDA  
TEBLİĞ - TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ (NO:  
27)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 3)  
YAYIMLANDI**

**ÖZET** : Topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerine uygulanan özel durumları düzenlendiği Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ - Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 27) ekinde yer alan Standardın Ek 1 kısmındaki 22 ve 23 No'lu dipnotlar değiştirilmiştir.

20/2/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ-Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 27)'nin ekinde yer alan Standard'da topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerine uygulanan özel durumlar düzenlenmiştir.

1 Ekim 2014 tarihli ve 29136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan *Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ - Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 27)'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 3)* ile söz konusu Tebliğde değişiklik yapılmıştır.

Bu kapsamda 20/2/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ-Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 27)'nin ekinde yer alan Standardın Ek 1 kısmındaki 22 ve 23'üncü dipnotları değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikler, söz konusu Dipnotların önceki haliyle birlikte aşağıda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.





Dipnot No	Değişmeden Önceki Hali	Değişiklikten Sonraki Hali
22	<sup>22</sup> SBDS 2400, “Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi”	<sup>22</sup> SBDS 2400, “Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi”
23	<sup>23</sup> SBDS 2410, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi”	<sup>23</sup> SBDS 2410, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi”

Bu Tebliğ, 1/1/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Tebliğler, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





1 Ekim 2014 ÇARŞAMBA

Resmî Gazete

Sayı : 29136

## TEBLİĞ

**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:**

**ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ  
DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN  
ÇALIŞMALARI DÂHİL) (BDS 600) HAKKINDA  
TEBLİĞ - TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI  
TEBLİĞİ (NO: 27)'DE DEĞİŞİKLİK  
YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ  
(SIRA NO: 3)**

**MADDE 1** – 20/2/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) (BDS 600) Hakkında Tebliğ-Türkiye Denetim Standartları Tebliği (No: 27)’nin ekinde yer alan Standardın 22 nci dipnotu aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“<sup>22</sup>SBDS 2400, “Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi”

**MADDE 2** – Aynı Tebliğin ekinde yer alan Standardın 23 üncü dipnotu aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“<sup>23</sup>SBDS 2410, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi”

**MADDE 3** – Bu Tebliğ, 1/1/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 4** – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.





20 Şubat 2014 PERŞEMBE

Resmî Gazete

Sayı : 28919

## TEBLİĞ

**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:**

**ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ  
BAĞIMSIZ DENETİMİ  
(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)  
(BDS 600)  
HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 27**

### Amaç

**MADDE 1** – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

### Kapsam

**MADDE 2** – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 600 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 Başkanını,
- 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.

[Tebliğin ekleri için tıklayınız](#)





**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 600**

**ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ  
BAĞIMSIZ DENETİMİ  
(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI  
DÂHİL)**





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 600**  
**ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ**  
**BAĞIMSIZ DENETİMİ**  
**(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI**  
**DÂHİL)**

**İÇİNDEKİLER**

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1-6
Yürürlük Tarihi .....	7
<b>Amaçlar</b> .....	8
<b>Tanımlar</b> .....	9-10
<b>Ana Hükümler</b>	
Sorumluluk .....	11
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	12-14
Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı.....	15-16
Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması .....	17-18
Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması.....	19-20
Önemlilik.....	21-23
Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler .....	24-31
Konsolidasyon Süreci.....	32-37
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar .....	38-39
Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim.....	40-41
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi.....	42-45
Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	46-49
Belgelendirme.....	50
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Mevzuat Uyarınca veya Başka Bir Nedenle Denetime Tabi Olan Topluluğa Bağlı Birimler.....	A1
Tanımlar.....	A2-A7
Sorumluluk.....	A8-A9
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi .....	A10-A21
Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı .....	A22
Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması .....	A23-A31





Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması.....	A32-A41
Önemlilik.....	A42-A46
Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler.....	A47-A55
Konsolidasyon Süreci.....	A56
Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim.....	A57-A60
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi...A61-A63	
Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A64-A66
Ek 1: Topluluk Denetim Ekibinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Verilecek Sınırlı Olumlu Görüşe İlişkin Örnek	
Ek 2: Topluluk Denetim Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler	
Ek 3: Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Göstergesi Olabilecek Olay veya Şartlara İlişkin Örnekler	
Ek 4: Topluluğa Bağlı Birimin Denetçisinin Teyitlerine İlişkin Örnekler	
Ek 5: Topluluk Denetim Ekibinin Verdiği Talimat Mektubunda Yer Alan Zorunlu ve İlave Hususlar	





Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 600 “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

TÜRMOB Sirküler Rapor







## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), topluluk denetimlerine uygulanır. Bu BDS, özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerine uygulanan özel durumları düzenler. Bu BDS’de geçen “birim” ibaresi topluluğa bağlı birimi ifade eder.
2. Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları dışındaki finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir.
3. Mevzuat gereği veya başka bir nedenle birim denetçisinin birimin finansal tabloları hakkında denetim görüşü vermesi gerekebilir. Topluluk denetim ekibi, topluluk denetimiyle ilgili denetim kanıtı sağlamak amacıyla birimin finansal tabloları hakkındaki bu görüşe dayanak teşkil eden denetim kanıtlarını kullanmaya karar verebilir, ancak bu durumda da bu BDS hükümleri uygulanır (Bakınız: A1 paragrafı).
4. BDS 220<sup>1</sup> uyarınca topluluk sorumlu denetçisinin, topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil topluluk denetimini yürütenlerin tamamının uygun yeterlik ve kabiliyete sahip olduklarından emin olması gerekir. Topluluk sorumlu denetçisi aynı zamanda topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden de sorumludur.
5. Topluluk sorumlu denetçisi, bir birimin finansal bilgileri ile ilgili çalışmanın topluluk denetim ekibi veya birim denetçisi tarafından yapıp yapılmadığına bakmaksızın, BDS 220’de yer alan hükümleri uygular. Bu BDS, birim denetçilerinin söz konusu birimin finansal bilgilerine ilişkin bir çalışma yapması durumunda, topluluk sorumlu denetçisine BDS 220 hükümlerini yerine getirmesinde yardımcı olur.
6. Denetim riski, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riski ile denetçinin söz konusu yanlışlıkları tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.<sup>2</sup> Topluluk denetiminde bu risk, birim denetçisinin söz konusu birimin finansal bilgilerinde yer alan ve topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa neden olabilecek bir yanlışlığı tespit edememe riski ile topluluk denetim ekibinin bu yanlışlığı tespit edememe riskini de içerir. Bu BDS; topluluk denetim ekibinin, birimin finansal bilgilerinin denetiminde birim denetçisi tarafından uygulanan risk değerlendirme prosedürlerine ve müteakip denetim prosedürlerine katılımının nitelik, zamanlama ve kapsamına karar verirken dikkate alacağı hususları açıklar. Bu katılımın amacı,

<sup>1</sup> BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol,” 14 ve 15 inci paragraflar.

<sup>2</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, A32 paragrafı.





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-10

topluluk finansal tabloları hakkında verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

### Yürürlük Tarihi

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

### Amaçlar

8. Denetçinin amaçları:
- (a) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket edip etmeme konusunda karar vermek ve
  - (b) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket etmesi durumunda:
    - (i) Birimlerle ilgili finansal bilgilere ilişkin olarak birim denetçilerinin çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında birim denetçileriyle açık ve net bir biçimde iletişim kurmak ve
    - (ii) Topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

### Tanımlar

9. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Birim (topluluğa bağlı birim): Topluluk veya birim yönetimi tarafından, topluluk finansal tablolarında yer alması gereken finansal bilgileri hazırlanan bir işletme veya işletme faaliyetidir (Bakınız: A2-A4 paragrafları).
  - (b) Birim denetçisi: Topluluk denetim ekibinin talebi üzerine, topluluk denetimi için, bir birime ilişkin finansal bilgiler üzerinde çalışma yürüten denetçidir (Bakınız: A7 paragrafı).
  - (c) Birim önemliliği: Topluluk denetim ekibi tarafından bir birim için belirlenen önemliliklerdir.
  - (ç) Birim yönetimi: Bir birimin finansal bilgilerinin hazırlanmasından sorumlu olan yönetimdir.
  - (d) Önemli (mühim) birim: Topluluk denetim ekibi tarafından tanımlanan ve (i) topluluk açısından tek başına finansal önemi bulunan veya (ii) özel niteliği veya durumu sebebiyle topluluk finansal tabloları açısından ciddi "önemli yanlışlık" risklerini içermeye ihtimali olan birimdir (Bakınız: A5-A6 paragrafları).





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-11**

- (e) Topluluk: Finansal bilgileri topluluk finansal tablolarında yer alan birimlerin tamamıdır. Bir toplulukta, mutlaka birden fazla birim bulunur.
- (f) Topluluk denetim ekibi: Genel topluluk denetim stratejisini oluşturan, birim denetçileriyle iletişim kuran, konsolidasyon sürecine ilişkin çalışmayı yürüten ve topluluk finansal tabloları hakkındaki görüşü oluşturmaya dayanak olmak üzere denetim kanıtlarından elde edilen sonuçları değerlendiren, topluluk sorumlu denetçisi dahil, denetim şirketi personeli.
- (g) Topluluk denetim görüşü: Topluluk finansal tabloları hakkındaki denetim görüşüdür.
- (ğ) Topluluk denetimi: Topluluk finansal tablolarının denetimidir.
- (h) Topluluk finansal tabloları: Birden fazla birimin finansal bilgilerini içeren finansal tablolardır. “Topluluk finansal tabloları” terimi, ana ortaklığı olmayan ancak ortak kontrol altında bulunan birimlerin hazırladığı finansal bilgileri bir araya getiren birleştirilmiş finansal tabloları da ifade eder.
- (ı) Topluluk genelindeki kontroller: Topluluğun finansal raporlamasına ilişkin olarak topluluk yönetimi tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen kontrollerdir.
- (i) Topluluk sorumlu denetçisi: Topluluk denetiminden, denetimin yürütülmesinden ve topluluk finansal tablolarına ilişkin denetim şirketi adına düzenlenen denetçi raporundan sorumlu olan, Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir. Topluluk denetiminin müşterek denetçiler tarafından yürütüldüğü hallerde, müşterek sorumlu denetçiler ve bunlara ait denetim ekipleri bir bütün olarak topluluk sorumlu denetçisini ve topluluk denetim ekibini oluşturur. Ancak bu BDS, müşterek denetçiler arasındaki ilişkiyi veya bir müşterek denetçinin diğer bir müşterek denetçinin yürüttüğü çalışmayla bağlantılı olarak gerçekleştirdiği çalışmayı düzenlememektedir.
- (j) Topluluk yönetimi: Topluluk finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu olan yönetimdir.
10. “Geçerli finansal raporlama çerçevesine” yapılan atıf, topluluk finansal tablolarına uygulanan finansal raporlama çerçevesi anlamına gelmektedir. “Konsolidasyon sürecine” yapılan atıf ise aşağıdaki hususları içermektedir:
- (a) Topluluk finansal tablolarında konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak veya maliyet yöntemleriyle muhasebeleştirilen birimlere ait finansal bilgilerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması,
- (b) Ana ortaklığı olmayan ancak ortak kontrol altında bulunan birimlerin finansal bilgilerinin birleştirilmiş finansal tablolarda bir araya getirilmesi.





## **Ana Hükümler**

### **Sorumluluk**

11. Topluluk sorumlu denetçisi; topluluk denetiminin mesleki standartlara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığından sorumludur.<sup>3</sup> Sonuç olarak, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat bu atfın yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfın, topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin, topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır (Bakınız: A8-A9 paragrafları).

### **Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

12. BDS 220<sup>3</sup>'yi uygularken topluluk sorumlu denetçisi; topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden, birimlerin finansal bilgileri ile konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğine karar verir. Bu amaç doğrultusunda, topluluk denetim ekibi, önemli birim olma ihtimali bulunan birimlerin belirlenmesi amacıyla topluluğa, birimlere ve bunların çevrelerine ilişkin yeterli derecede bilgi (anlayış) edinir. Birim denetçilerinin bu tür birimlere ait finansal bilgilerle ilgili çalışma yapacağı durumlarda; topluluk sorumlu denetçisi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için gereken ölçüde topluluk denetim ekibinin, birim denetçilerinin çalışmalarına katılıp katılmayacağını değerlendirir (Bakınız: A10-A12 paragrafları).
13. Topluluk sorumlu denetçisi:
- (a) Topluluk yönetimi tarafından getirilen kısıtlamalar nedeniyle, topluluk denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmayacağı ve
- (b) Bu imkânsızlığın muhtemel etkisinin, topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş vermekten kaçınmaya neden olacağı<sup>4</sup>
- sonucuna varırsa aşağıdakilerden birisini yapar:
- (a) Yeni bir denetim söz konusuysa bu denetimi kabul etmez veya denetim sözleşmesinin devam ettirilmesi söz konusuysa ilgili mevzuat uyarınca denetimden çekilme mümkünse denetimden çekilir veya
- (b) Denetçinin, denetimi kabul etmemesinin mevzuat tarafından yasaklandığı veya denetimden çekilmesinin mümkün olmadığı hâllerde, topluluk finansal tablolarının denetimini mümkün olduğu ölçüde yaptıktan sonra bu tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır (Bakınız: A13-A19 paragrafları).

<sup>3</sup> BDS 220, 15 inci paragraf.

<sup>4</sup> BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"





*Denetim Sözleşmesinin Şartları*

14. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 210 uyarınca topluluk denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır<sup>5</sup> (Bakınız: A20-A21 paragrafları).

**Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı**

15. Topluluk denetim ekibi, BDS 300 uyarınca topluluğun genel denetim stratejisini oluşturur ve topluluk denetim planını geliştirir.<sup>6</sup>
16. Topluluk sorumlu denetçisi, topluluğun genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını gözden geçirir.

**Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması**

17. Denetçinin, işletme ve çevresini tanımak suretiyle, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir.<sup>7</sup> Topluluk denetim ekibi:
- (a) Denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi süresince elde ettiği; (topluluk genelindeki kontroller dâhil) topluluğa, topluluğun birimlerine ve bunların çevrelerine dair kavrayışını (anlayışını) güçlendirir.
- (b) Topluluk yönetimi tarafından birimlere verilen talimatlar dâhil, konsolidasyon süreciyle ilgili bilgi elde eder.

(Bakınız: A23-A29 paragrafları)

18. Topluluk denetim ekibi:
- (a) Önemli olma ihtimali bulunan birimlere ilişkin yaptığı ilk belirlemesini teyit veya revize etmek için ve
- (b) Topluluk finansal tablolarındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için yeterli olacak bilgiyi (anlayışı) elde eder<sup>8</sup> (Bakınız: A30-A31 paragrafları).

**Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması**

19. Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinden, birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapmasını talep etmeyi planlaması durumunda, topluluk denetim ekibi aşağıdakiler hakkında bilgi edinir (Bakınız: A32-A35 paragrafları):
- (a) Birim denetçisinin; topluluk denetimiyle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı, bunlara uyup uymayacağı ve özellikle bağımsız olup olmadığı (Bakınız: A37 paragrafı),
- (b) Birim denetçisinin mesleki yeterliği (Bakınız: A38 paragrafı),

<sup>5</sup> BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”

<sup>6</sup> BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 7-12 inci paragraflar

<sup>7</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

<sup>8</sup> BDS 315





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-14**

- (c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için gereken ölçüde topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinin çalışmasına katılıp katılmayacağı,
- (ç) Birim denetçisinin, denetçilerin etkin biçimde gözetime tabi olduğu bir yasal (düzenleyici) çevrede faaliyet gösterip göstermediği (Bakınız: A36 paragrafı).
20. Birim denetçisinin, topluluk denetimiyle ilgili bağımsızlık hükümlerini karşılamaması veya topluluk denetim ekibinin 19(a)-(c) paragraflarında yer alan diğer hususlara ilişkin ciddi kaygılar taşıması durumunda; topluluk denetim ekibi, birim denetçisinden birime ait finansal bilgilerle ilgili çalışma yürütmesini talep etmeden, söz konusu birime ait finansal bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtını elde eder (Bakınız: A39-A41 paragrafları).

**Önemlilik**

21. Topluluk denetim ekibi aşağıdaki hususları belirler (Bakınız: A42 paragrafı):
- (a) Topluluğun genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemliliğini.
- (b) Topluluğun içinde bulunduğu özel şartlara göre; kullanıcıların topluluk finansal tablolarına dayanarak alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek özel işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların topluluk finansal tablolarında bulunduğu durumlarda; bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanmak üzere önemlilik düzeyi veya düzeylerini.
- (c) Topluluk denetiminin amaçları açısından, birim denetçilerinin bir denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütecekleri birimler için birim önemliliğini. Topluluk finansal tablolarındaki düzeltilmemiş veya tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemliliği aşma ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla, birim önemliliği, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilikten düşük olur (Bakınız: A43-A44 paragrafları).
- (ç) Topluluk finansal tabloları açısından, üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı eşik tutarı (Bakınız: A45 paragrafı).
22. Birim denetçilerinin, topluluk denetiminin amaçları açısından bir denetim yürüteceği durumda, topluluk denetim ekibi, birim düzeyinde belirlenen performans önemliliğinin uygunluğunu değerlendirir (Bakınız: A46 paragrafı).
23. Bir birimin mevzuat veya diğer nedenlerle denetime tabi olması ve topluluk denetim ekibinin, bu denetimi topluluk denetimine ilişkin kanıt sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermesi durumunda, topluluk denetim ekibi;





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-15**

- (a) Bir bütün olarak birimin finansal tabloları için belirlenen önemliliğin ve
- (b) Birim düzeyindeki performans önemliliğinin

bu BDS’de yer alan yükümlülükleri karşılayıp karşılamadığını belirler.

**Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler**

- 24. Denetçinin, finansal tablolardaki değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.<sup>9</sup> Topluluk denetim ekibi, birimlerin finansal bilgilerine yönelik, kendisi tarafından yapılacak veya kendisi adına hareket eden birim denetçileri tarafından yapılacak çalışmanın türüne karar verir (Bakınız: 26-29 uncu paragraflar). Topluluk denetim ekibi ayrıca, birim denetçilerinin çalışmalarına yapacağı katılımın niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar verir (Bakınız: 30-31 inci paragraflar).
- 25. Birimlerin finansal bilgileriyle veya konsolidasyon süreciyle ilgili yapılacak çalışmanın niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının topluluk genelindeki kontrollerin etkin işlediğine dair bir beklentiye dayanması veya maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaması durumunda, topluluk denetim ekibi bu kontrollerin işleyiş etkinliğini test eder veya birim denetçisinden bu kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmesini talep eder.

*Topluluğa Bağlı Birimlerin Finansal Bilgilerine İlişkin Yürütülecek Çalışma Türüne Karar Verilmesi* (Bakınız: A47 paragrafı)

**Topluluğa Bağlı Önemli Birimler**

- 26. Topluluk açısından tek başına finansal önemi bulunması sebebiyle önemli olan bir birim için, topluluk denetim ekibi veya onun adına hareket eden birim denetçisi, birim önemliliğini kullanarak, birimin finansal bilgilerine ilişkin bir denetim yürütür.
- 27. Özel nitelik veya durumlarından dolayı, topluluk finansal tabloları açısından ciddi “önemli yanlışlık” risklerini içermesi muhtemel olan önemli bir birim için, topluluk denetim ekibi veya onun adına hareket eden birim denetçisi aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını gerçekleştirir:
  - (a) Birim önemliliğini kullanarak birimin finansal bilgilerinin denetimini.
  - (b) Topluluk finansal tablolarındaki muhtemel ciddi “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan bir veya birden fazla hesap bakiyesinin, işlem sınıfının veya açıklamanın denetimini (Bakınız: A48 paragrafı).
  - (c) Topluluk finansal tablolarındaki muhtemel ciddi “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan belirli denetim prosedürlerini (Bakınız: A49 paragrafı).

**Topluluğa Bağlı Önemli Olmayan Birimler**

<sup>9</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-16**

28. Önemli olmayan birimler için topluluk denetim ekibi, topluluk düzeyinde analitik prosedürleri uygular (Bakınız: A50 paragrafı).

29. Topluluk denetim ekibi:

- Önemli birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılan çalışmadan,
- Topluluk genelindeki kontrollere ve konsolidasyon sürecine ilişkin yapılan çalışmadan ve
- Topluluk düzeyinde uygulanan analitik prosedürlerden

topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyeceği kanaatine varmışsa; önemli olmayan birimleri seçer ve seçilen münferit birimlerin finansal bilgileri hakkında aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını gerçekleştirir veya birim denetçisinden bunları gerçekleştirmesini talep eder (Bakınız: A51-A53 paragrafları):

- Birimin önemliliğini kullanarak, birimin finansal bilgilerinin denetimini,
- Bir veya daha fazla hesap bakiyesinin, işlem sınıfının veya açıklamanın denetimini,
- Birimin önemliliğini kullanarak, birimin finansal bilgilerinin sınırlı bağımsız denetimini,
- Belirli prosedürleri.

Topluluk denetim ekibi, zaman içerisinde birimlerin seçimini değiştirir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Yürüttüğü Çalışmaya Katılım Sağlanması* (Bakınız: A54-A55 paragrafları)

**Topluluğa Bağlı Önemli Birimler — Risk Değerlendirmesi**

30. Birim denetçisinin önemli bir birimin finansal bilgilerinin denetimini yürütmesi durumunda; topluluk finansal tablolarındaki ciddi “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek için topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yaptığı risk değerlendirmesine katılır. Bu katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamı, topluluk denetim ekibinin birim denetçisi hakkındaki edindiği bilgilerden (anlayıştan) etkilenir ve asgari olarak aşağıdakileri içerir:

- Birim denetçisi veya birim yönetimiyle, birimin topluluk açısından önemi bulunan işletme faaliyetlerinin müzakere edilmesi,
- Birimin, finansal bilgilerdeki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlığa açıklığı hakkında birim denetçisiyle müzakere edilmesi,
- Birim denetçisinin hazırladığı, topluluk finansal tabloları açısından belirlenmiş ciddi “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi. Bu çalışma kâğıtları, belirlenmiş ciddi riskler hakkında birim denetçisinin vardığı sonucu yansıtan bir özet rapor biçiminde olabilir.







Topluluk Finansal Tablolarında Belirlenmiş Ciddi “Önemli Yanlışlık” Riskleri - Müteakip Denetim Prosedürleri

31. Birim denetçisinin üzerinde çalışma yaptığı birimde, topluluk finansal tablolarına yönelik ciddi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi durumunda; topluluk denetim ekibi, söz konusu risklere karşılık vermek üzere uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin uygunluğunu değerlendirir. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisi hakkında edindiği bilgilere dayanarak müteakip denetim prosedürlerine katılımın gerekli olup olmadığını belirler.

#### **Konsolidasyon Süreci**

32. Topluluk denetim ekibi, 17 nci paragraf uyarınca, topluluk yönetimi tarafından birimlere yönelik yayımlanan talimatlar dâhil olmak üzere, konsolidasyon sürecine ve topluluk genelindeki kontrollere ilişkin bilgi edinir. Konsolidasyon süreciyle ilgili olarak yapılacak çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı topluluk genelindeki kontrollerin etkin biçimde yapıldığına dair bir beklentiye dayanıyorsa veya maddi doğrulama prosedürleri tek başına yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamıyorsa, topluluk denetim ekibi veya topluluk denetim ekibinin talebi üzerine birim denetçisi, 25 inci paragraf uyarınca, topluluk genelindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini test eder.
33. Topluluk denetim ekibi, topluluk finansal tablolarında konsolidasyon sürecinden kaynaklanan değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık olarak, konsolidasyon sürecine yönelik müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Bu işlem, tüm birimlerin topluluk finansal tablolarına dâhil edilip edilmediğine ilişkin değerlendirme yapılmasını da içerir.
34. Topluluk denetim ekibi; konsolidasyon düzeltmelerinin ve yeniden sınıflandırmaların uygunluğunu, tamlığını ve doğruluğunu değerlendirir. Aynı zamanda topluluk denetim ekibi herhangi bir hile riski faktörünün veya yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelerin var olup olmadığını da değerlendirir (Bakınız: A56 paragrafı).
35. Birimin finansal bilgilerinin, topluluk finansal tablolarına uygulanan muhasebe politikalarına göre hazırlanmamış olması durumunda topluluk denetim ekibi, topluluk finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması amacıyla yönelik olarak söz konusu finansal bilgilerin uygun şekilde düzeltilip düzeltilmediğini değerlendirir.
36. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin iletmiş olduğu finansal bilgilerin (Bakınız: 41(c) paragrafı) topluluk finansal tablolarına dâhil edilen finansal bilgiler olup olmadığını tespit eder.
37. Topluluk finansal tablolarının, topluluğunkinden farklı bir finansal raporlama dönem sonuna sahip bir birimin finansal tablolarını içermesi durumunda, topluluk denetim ekibi geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca o finansal tablolarda uygun düzeltmelerin yapıp yapılmadığını değerlendirir.





#### **Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

38. Topluluk denetim ekibinin veya birim denetçilerinin, birimlerin finansal bilgilerine yönelik bir denetim yürütmesi durumunda, topluluk denetim ekibi veya birim denetçileri, birimlerin finansal bilgilerinin tarihleriyle, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihi arasında, söz konusu birimlerde meydana gelen ve topluluk finansal tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların belirlenmesi için tasarlanan prosedürleri uygular.
39. Birim denetçilerinin, birimlerin finansal bilgilerinin denetimleri dışında çalışma yaptıkları durumlarda, topluluk denetim ekibi, birim denetçilerinden topluluk finansal tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirebilecek bilanço tarihinden sonraki olayları fark etmeleri hâlinde bunu (topluluk denetim ekibine) bildirmelerini talep eder.

#### **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim**

40. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yapması/uyması gerekenleri zamanında birim denetçisine iletir. Bu iletişim; yapılacak çalışmayı, bu çalışmadan yapılacak kullanımı ve birim denetçisinin topluluk denetim ekibiyle kuracağı iletişimin şeklini ve içeriğini ortaya koyar. Bu iletişimde aşağıdaki hususlar da yer alır (Bakınız: A57, A58, A60 paragrafları):
- (a) Birim denetçisinin -çalışmasının topluluk denetim ekibi tarafından hangi kapsamda kullanılacağını bilerek- topluluk denetim ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesine ilişkin topluluk denetim ekibinin talebi (Bakınız: A59 paragrafı).
- (b) Bağımsızlık hükümleri başta olmak üzere, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümler.
- (c) Birimlerin finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi durumunda, birim önemliliği (ve gereken hâllerde belirli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve topluluk finansal tabloları açısından üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı eşik tutar.
- (ç) Birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olan, topluluk finansal tablolarındaki hata veya hile kaynaklı belirlenmiş ciddi “önemli yanlışlık” riskleri. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinden; topluluk finansal tablolarına ilişkin belirlediği diğer hata veya hile kaynaklı ciddi “önemli yanlışlık” risklerini ve birim denetçisinin bu risklere karşı yapacağı/yaptığı işleri zamanında bildirmesini talep eder.
- (d) Topluluk yönetimi tarafından hazırlanmış ilişkili taraflar listesi ve topluluk denetim ekibinin haberdar olduğu diğer ilişkili taraflar. Topluluk denetim ekibi, kendisi veya topluluk yönetimi tarafından daha önceden belirlenmemiş olan ilişkili tarafları birim denetçisinden zamanında bildirmesini talep eder. Topluluk denetim ekibi, bu tür ilave ilişkili





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-19**

tarafların diğer birim denetçilerine bildirilip bildirilmeyeceğine karar verir.

41. Topluluk denetim ekibi birim denetçisinden, topluluk denetimine ilişkin topluluk denetim ekibinin vardığı sonuçlarla ilgili olan hususları iletmesini talep eder. Bu iletişimde aşağıdaki hususlar yer alır (Bakınız: A60 paragrafı):

- (a) Birim denetçisinin, bağımsızlık ve mesleki yeterlik dâhil, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı,
- (b) Birim denetçisinin topluluk denetim ekibinin gerekliliklerine uygunluk sağlayıp sağlamadığı,
- (c) Birim denetçisinin hakkında raporlama yaptığı, birime ilişkin finansal bilgilerin belirtilmesi,
- (ç) Topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlıkların ortaya çıkmasına yol açabilecek, mevzuata aykırılık hallerine ilişkin bilgiler,
- (d) Birimin finansal bilgilerindeki düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi (bu listede topluluk denetim ekibi tarafından bildirilen -bariz biçimde önemsiz sayılan yanlışlıklar için belirlenen- eşik tutarın altında kalan yanlışlıkların yer almasına gerek yoktur (Bakınız: 40(c) paragrafı)),
- (e) Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler,
- (f) Birim düzeyinde belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerinin tanımlanması,
- (g) Birim denetçisinin, birimin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği veya bildirmesi beklenen diğer önemli hususlar (birim yönetiminin, birim düzeyinde iç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanların veya -birimin finansal bilgilerinde “önemli yanlışlığa” yol açan bir hilenin olduğu durumlarda- diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya şüphelenilen hile halleri dâhil),
- (ğ) Topluluk denetimiyle ilgili olabilecek diğer hususlar veya birim denetçisinin, birim yönetiminden talep ettiği yazılı açıklamalarda belirtilen istisnalar dâhil, topluluk denetim ekibinin dikkatine sunmayı istediği diğer tüm hususlar ve
- (h) Birim denetçisinin genel bulguları, sonuçları veya görüşü.

**Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Çalışmasının Yeterliliğinin ve İletişiminin Değerlendirilmesi*

42. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin bildirimlerini (iletişimini) değerlendirir (Bakınız: 41 inci paragraf). Topluluk denetim ekibi:





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-20

- (a) Yaptığı değerlendirme sonucu ortaya çıkan önemli hususları birim denetçisi, birim yönetimi veya topluluk yönetimiyle -uygun gördüğü takdirde- müzakere eder,
- (b) Birim denetçisinin çalışma kâğıtlarındaki diğer ilgili bölümlerin gözden geçirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (Bakınız: A61 paragrafı).
43. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yaptığı çalışmanın yetersiz olduğu sonucuna varması hâlinde, uygulanacak ilave prosedürlere ve bu prosedürlerin birim denetçisi tarafından mı yoksa topluluk denetim ekibi tarafından mı uygulanması gerektiğine karar verir.

### *Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu*

44. Denetçinin, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmesi gerekir. Bu kanıtlar denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşılmasını sağlar.<sup>10</sup> Topluluk denetim ekibi, konsolidasyon süreciyle ilgili uygulanan denetim prosedürlerinden ve birimlerin finansal bilgileriyle ilgili olarak topluluk denetim ekibi ve birim denetçileri tarafından yapılan çalışmalardan, topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirir (Bakınız: A62 paragrafı).
45. Topluluk sorumlu denetçisi, düzeltilmemiş yanlışlıkların (gerek topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen, gerekse birim denetçileri tarafından bildirilen yanlışlıkların) topluluk denetim görüşü üzerindeki etkisini ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen durumları değerlendirir (Bakınız: A63 paragrafı).

### **Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

#### *Topluluk Yönetimiyle Kurulacak İletişim*

46. Topluluk denetim ekibi, BDS 265<sup>11</sup> uyarınca belirlenmiş iç kontrol eksikliklerinden hangilerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve topluluk yönetimine bildirileceğine karar verir. Topluluk denetim ekibi bu kararı verirken aşağıdakileri mütalaa eder:
- (a) Topluluk denetim ekibinin belirlemiş olduğu, topluluk genelindeki iç kontrolde yer alan eksiklikler,
- (b) Topluluk denetim ekibinin, birimlerin iç kontrollerinde belirlediği iç kontrol eksiklikleri,
- (c) Birim denetçilerinin, topluluk denetim ekibinin dikkatine sunduğu iç kontrol eksiklikleri.

<sup>10</sup> BDS 200, 17 nci paragraf

<sup>11</sup> BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi"





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-21**

47. Bir hile; topluluk denetim ekibi tarafından tespit edilmişse veya birim denetçisi tarafından topluluk denetim ekibinin dikkatine sunulmuşsa (Bakınız: 41(g) paragrafı) ya da bir hilenin var olabileceğini gösteren bilgiler mevcutsa, topluluk denetim ekibi bu durumu, sorumluluk alanlarındaki hususlara ilişkin hilenin önlenmesinden ve tespit edilmesinden birinci derecede sorumlu olanları bilgilendirmek için, topluluk yönetimindeki uygun kademedeki yöneticilere zamanında bildirir (Bakınız: A64 paragrafı).
48. Bir birim denetçisinin, mevzuat uyarınca veya başka bir nedenden dolayı, bir birimin finansal tablolarına ilişkin denetim görüşü vermesi gerekebilir. Böyle bir durumda topluluk denetim ekibi, haberdar olduğu ve birimin finansal tabloları açısından önemli olabilecek, ancak birim yönetiminin haberdar olmadığı herhangi bir hususla ilgili olarak topluluk yönetiminden, birim yönetimini bilgilendirmesini talep eder. Topluluk yönetiminin bu hususu birim yönetimine bildirmeyi reddetmesi durumunda, topluluk denetim ekibi, söz konusu hususun üst yönetiminden sorumlu olanlarla müzakere eder. Bu hususun çözülmemesi durumunda denetim ekibi, sır saklamayla ilgili yasal ve mesleki yükümlülükleri de dikkate alarak, bir çözüm bulunana kadar birim finansal tablolarına dair denetçi raporunu yayımlamaması konusunda birim denetçisine tavsiyede bulunup bulunmayacağını mütalaa eder (Bakınız: A65 paragrafı).

*Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*

49. Topluluk denetim ekibi, BDS 260<sup>12</sup> ve diğer BDS'lerin zorunlu kıldığı hususlara ek olarak aşağıdakileri, topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirir (Bakınız: A66 paragrafı):
- Birimlerin finansal bilgileriyle ilgili olarak yürütülecek çalışmaların türüne ilişkin genel açıklama,
  - Önemli birimlere ait finansal bilgilere ilişkin birim denetçilerinin yürüteceği çalışmalara, topluluk denetim ekibinin planlanmış katılımının niteliğine ilişkin genel açıklama,
  - Birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olarak topluluk denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirmenin, söz konusu çalışmanın kalitesi hakkında kaygıya yol açtığı durumlar,
  - Topluluk denetimi üzerindeki tüm kısıtlamalar, örneğin topluluk denetim ekibinin bilgiye erişiminin kısıtlanmış olması,
  - Topluluk yönetiminin, birim yönetiminin, topluluk genelindeki kontrollerde önemli görevleri bulunan çalışanların veya -hilenin topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa yol açtığı durumlarda- diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya şüphelenilen hile halleri.

<sup>12</sup> BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim"





### Belgelendirme

50. Topluluk denetim ekibi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:<sup>13</sup>
- Önemli birimleri gösteren birimlere ilişkin bir analiz ve birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılan çalışmaların türü.
  - Topluluk denetim ekibi tarafından, birim denetçilerinin çalışma kâğıtlarının ilgili bölümlerinin ve bu çalışmalar sonucu varılan sonuçların gözden geçirilmesi dâhil, birim denetçilerinin önemli birimler üzerinde yürüttüğü çalışmalara topluluk denetim ekibinin yaptığı katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
  - Topluluk denetim ekibiyle birim denetçileri arasında topluluk denetim ekibinin gerekliliklerine dair yapılan yazılı iletişimler.

<sup>13</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı.





\*\*\*

### **Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

#### **Mevzuat Uyarınca veya Başka Bir Nedenle Denetime Tabi Olan Topluluğa Bağlı Birimler (Bakınız: 3 üncü paragraf)**

- A1. Mevzuat veya başka bir nedenle gereken bir denetimin, topluluk denetimine yönelik denetim kanıtı sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmaması hakkındaki topluluk denetim ekibinin kararını etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:
- Birimin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesiyle, topluluk finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesi arasındaki farklar.
  - Topluluk finansal tablolarının denetiminde uygulanan denetim standartları ve diğer standartlar ile birim denetçisi tarafından uygulanan denetim standartları ve diğer standartlar arasındaki farklar.
  - Birimin finansal tablolarının denetiminin, topluluğun raporlama takvimine uygun şekilde tamamlanıp tamamlanmayacağı.

### **Tanımlar**

#### **Topluluğa Bağlı Birim (Bakınız: 9(a) paragrafı)**

- A2. Topluluğun yapısı, birimlerin belirlenme şeklini etkiler. Örneğin topluluğun finansal raporlama sistemi; bir ana ortaklık ve bir veya daha fazla bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya özkaynak veya maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen işbirlikler tarafından; şirket merkezi ve bir veya daha fazla bölüm veya şube tarafından veya bu ikisinin bir kombinasyonu tarafından hazırlanan finansal bilgi sağlayan bir organizasyon yapısına dayandırılabilir. Bununla birlikte bazı topluluklar finansal raporlama sistemlerini; fonksiyona, sürece, ürüne ya da hizmete (veya ürün veya hizmet gruplarına) veya coğrafi bölgelere göre oluşturabilirler. Bu tür durumlarda topluluk veya birim yönetimi tarafından, topluluk finansal tablolarına dâhil edilen ilgili finansal bilgileri hazırlanan işletme veya işletme faaliyeti; bir fonksiyon, süreç, ürün veya hizmet (veya ürün ya da hizmetler grubu) veya coğrafi bölge olabilir.
- A3. Topluluk finansal raporlama sisteminde çeşitli düzeylerdeki birimler yer alabilir. Böyle bir durumda, birimlerin belirli düzeyler itibarıyla bir araya getirilerek belirlenmesi, münferit olarak belirlenmesinden daha uygun olabilir.
- A4. Belirli bir düzeyde bir araya getirilen birimler, topluluk denetiminin amaçları açısından bir birimi oluşturabilirler. Bununla birlikte bu tür bir birim, kendi bünyesinde bulunan birimlerin (yani bir alt topluluğun) finansal bilgilerini içeren topluluk finansal tabloları da hazırlayabilir. Dolayısıyla bu BDS, büyük bir topluluk bünyesindeki farklı alt topluluklara yönelik olarak, farklı topluluk sorumlu denetçileri ve denetim ekipleri tarafından uygulanabilir.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-24**

*Topluluğa Bağlı Önemli Birim (Bakınız: 9(d) paragrafı)*

- A5. Bir birimin tek başına finansal önemi arttıkça, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riskleri de genellikle artar. Topluluk denetim ekibi, tek başına finansal önemi olan birimlerin belirlenmesine yardımcı olması amacıyla seçilen bir kıyaslama noktasına yüzdelik oran uygulayabilir. Kıyaslama noktasının belirlenmesi ve bu noktaya uygulanacak yüzdelik oranın tespit edilmesi mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Topluluğun nitelik ve durumlarına bağlı olarak, uygun kıyaslama noktaları; topluluk varlıklarını, borçlarını, nakit akışlarını, kârını veya cirosunu içerebilir. Örneğin, topluluk denetim ekibi, seçilmiş olan kıyaslama noktasının %15’ini aşan birimleri, önemli birim olarak kabul edebilir. Ancak, daha yüksek veya daha düşük yüzde oranları bazı durumlarda uygun olarak görülebilir.
- A6. Topluluk denetim ekibi, bir birimi belirli nitelik veya durumlarından dolayı topluluk finansal tablolarında olası ciddi “önemli yanlışlık” risklerine yol açan bir birim olarak belirleyebilir (yani, denetimde özel dikkat gerektiren riskler<sup>14</sup>). Örneğin, bir birim döviz alım satımından sorumlu olabilir ve bu sebeple, topluluk açısından tek başına finansal öneme sahip olmasa dâhi, topluluğu ciddi bir “önemli yanlışlık” riskine maruz bırakabilir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisi (Bakınız: 9(b) paragrafı)*

- A7. Topluluk denetim ekibinin bir üyesi, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine, topluluk denetimi için bir birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapabilir. Bu tür durumlarda denetim ekibinin bu üyesi, birim denetçisidir.

**Sorumluluk** (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A8. Birim denetçilerinin, topluluk denetimi açısından birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yürütebilmelerine ve ulaştıkları bulgular, sonuçlar veya verdikleri görüşlerden sorumlu olmalarına rağmen, topluluk denetim görüşünden topluluk sorumlu denetçisi veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketi sorumludur.
- A9. Topluluk denetim ekibinin bir veya daha fazla birimin finansal bilgileriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle olumlu görüş dışında bir topluluk denetim görüşü verilmesi durumunda; topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda yer alan olumlu görüş dışındaki görüşün dayanağı paragrafında, birim denetçisine atıfta bulunmaksızın (içinde bulunulan şartların yeterli şekilde açıklanması açısından böyle bir atıf gerekli olmadıkça) söz konusu finansal bilgilerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin sebepleri açıklanır.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> BDS 315, 27-29 uncu paragraflar.

<sup>15</sup> BDS 705, 20 nci paragraf.







### **Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

*Denetim Sözleşmesinin Kabulü veya Devam Ettirilmesi Aşamasında Bilgi Elde Edilmesi*  
(Bakınız: 12 nci paragraf)

- A10. Yeni bir denetim söz konusu olması durumunda topluluk denetim ekibi; topluluğa, birimlere ve bunların çevrelerine ilişkin bilgileri aşağıdakilerden edinebilir:
- Topluluk yönetimi tarafından sağlanan bilgiler,
  - Topluluk yönetimiyle kurulan iletişim,
  - Uygun hâllerde, önceki topluluk denetim ekibiyle, birim yönetimiyle veya birim denetçileriyle kurulacak iletişimler.
- A11. Topluluk denetim ekibinin bilgi edineceği hususlar, örneğin, aşağıdakileri içerebilir:
- Yasal ve kurumsal yapısı dâhil olmak üzere, topluluğun yapısı (diğer bir ifadeyle, topluluğun finansal raporlama sisteminin nasıl organize edildiği).
  - Birimlerin topluluk açısından önemli olan işletme faaliyetleri (bu faaliyetlerin gerçekleştiği sektörel ve yasal (düzenleyici), ekonomik ve politik çevreler dâhil).
  - Ortak (kullanılan) hizmet merkezleri dâhil olmak üzere hizmet kuruluşlarının kullanımı.
  - Topluluk genelindeki kontrollerin tanımlanması.
  - Konsolidasyon sürecinin karmaşıklığı.
  - Topluluk sorumlu denetçisinin şirketine veya denetim ağına dâhil olmayan birim denetçilerinin, birimlerden herhangi birinin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yürütüp yürütmeyeceği ve topluluk yönetiminin birden fazla denetçi atmasına ilişkin gerekçesi.
  - Topluluk denetim ekibinin:
    - o Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara, topluluk yönetimine, birimin üst yönetiminden sorumlu olanlara, birim yönetimine, birimin bilgilerine ve birim denetçilerine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) sınırsız erişim imkânına sahip olup olmayacağı,
    - o Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin gereken çalışmayı yürütüp yürütemeyeceği.
- A12. Denetim sözleşmesinin devam ettirilmesi söz konusu ise; topluluk denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme imkânı, aşağıda örnekleri verilen önemli değişikliklerden etkilenebilir:





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-26

- Topluluk yapısındaki değişiklikler (örneğin; işletme satın alımları, elden çıkarmalar, yeniden yapılanmalar veya topluluk finansal raporlama sisteminin oluşturulma (organizasyon) şeklindeki değişiklikler).
- Birimlerin topluluk açısından önemli olan faaliyetlerindeki değişiklikler.
- Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların, topluluk yönetiminin veya önemli birimlerin kilit yönetiminin kompozisyonundaki değişiklikler.
- Topluluğun veya birim yönetiminin dürüstlüğü ve yeterliği konusunda topluluk denetim ekibinin taşıdığı kaygılar.
- Topluluk genelindeki kontrollerde yapılan değişiklikler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinde yapılan değişiklikler.

*Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etme Beklentisi (Bakınız: 13 üncü paragraf)*

A13. Bir topluluk yalnızca, önemli birim olarak değerlendirilmeyen birimlerden oluşabilir. Bu tür durumlarda, topluluk sorumlu denetçisi, aşağıdakilerin topluluk denetim ekibi tarafından gerçekleştirilebilmesi hâlinde, topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeyi makul olarak bekleyebilir:

- (a) Bu birimlerden bazılarında ait finansal bilgilere ilişkin çalışmanın yapılabilmesi ve
- (b) Birim denetçileri tarafından, diğer birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmaya, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken ölçüde katılımın sağlanabilmesi.

*Bilgiye Erişim (Bakınız: 13 üncü paragraf)*

A14. Topluluk denetim ekibinin bilgiye erişimi, topluluk yönetiminin ortadan kaldıramadığı şartlardan dolayı kısıtlanmış olabilir. Sır saklamaya ve veri gizliliğine ilişkin yasaların bulunması veya topluluk denetim ekibince istenen ilgili çalışma kâğıtlarına birim denetçisi tarafından erişim izni verilmemesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca bu kısıtlama topluluk yönetimi tarafından da yapılıyor olabilir.

A15. Bilgiye erişimin şartlardan dolayı kısıtlandığı bir durumda, topluluk denetim ekibi bu kısıtlamaya rağmen yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebiliyor olabilir. Ancak birimin önemi arttıkça söz konusu kanıtları elde etme ihtimali daha azdır. Örneğin, topluluk denetim ekibi özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen bir birimin üst yönetiminden sorumlu olanlara, bu birimin yönetimine veya denetçisine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) ulaşamayabilir. Söz konusu birimin, önemli bir birim olmaması ve topluluk denetim ekibinin denetçi raporu da dâhil birimin tam set finansal tablolarına sahip olması ve topluluk yönetimi tarafından bu birime ilişkin tutulan bilgilere erişebilmesi durumunda, topluluk denetim ekibi bu bilgilerin söz konusu birimle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı teşkil ettiği sonucuna varabilir. Bununla





birlikte, birimin önemli bir birim olması durumunda, topluluk denetim ekibi, bu BDS'de yer alan (söz konusu topluluk denetimine ilişkin durumlarla ilgili olan) hükümlere uygunluk sağlayamayacaktır. Örneğin, topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin çalışmalarına katılmakla ilgili 30- 31 inci paragraflarda yer alan hükümlere uygunluk sağlayamayacaktır. Dolayısıyla topluluk denetim ekibi, söz konusu birimle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir. Topluluk denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesinin etkisi BDS 705 hükümleri uyarınca değerlendirilir.

- A16. Topluluk yönetiminin; topluluk denetim ekibinin veya birim denetçisinin önemli bir birimin bilgilerine erişimini kısıtlaması durumunda, topluluk denetim ekibi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir.
- A17. Topluluk denetim ekibi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etse dahi, önemli olarak görülmeyen bir birimle ilgili bu türden bir kısıtlamanın olması durumunda, topluluğun denetim görüşü, kısıtlamanın sebebinden etkilenebilir. Örneğin bu durum, topluluk yönetiminin, topluluk denetim ekibinin yaptığı sorgulamalara verdiği cevapların ve yönetimin denetim ekibine sunduğu açıklamaların güvenilirliğini etkileyebilir.
- A18. Topluluk sorumlu denetçisinin bir denetimi reddetmesi veya denetimden çekilmesi mevzuat tarafından yasaklanmış olabilir. Örneğin, bazı durumlarda denetçi belirli bir süre için atanabilir ve bu süre bitmeden denetçinin çekilmesi yasaklanmış olabilir. Ayrıca kamu sektöründe, yetki dayanağının niteliği veya kamu yararıyla ilgili hususlar nedeniyle, denetçinin denetimi reddetme veya denetimden çekilme seçeneği olmayabilir. Bu tür durumlarda da topluluk denetimleri için bu BDS uygulanır ve topluluk denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesinin etkileri BDS 705 hükümlerine göre değerlendirilir.
- A19. Ek 1'de; topluluk denetim ekibinin özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen önemli bir birime ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi sonucunda sınırlı olumlu görüş verdiği -topluluk denetim ekibinin yaptığı muhakemeye göre bu durumun etkisinin önemli ancak yaygın olmadığı- bir denetçi raporu örneği yer almaktadır.

*Denetimi Sözleşmesinin Şartları* (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A20. Denetim sözleşmesinin şartları, geçerli finansal raporlama çerçevesini tanımlar.<sup>16</sup> Topluluk denetimi sözleşmesinin şartlarına aşağıdaki gibi ilave hususlar dâhil edilebilir:
- Mevzuatın öngördüğü kısıtlamalar dışında, topluluk denetim ekibiyle birim denetçileri arasındaki iletişimin kısıtlanmaması,
  - Önemli iç kontrol eksiklikleri hakkında kurulan iletişimler dâhil, birim denetçileri, birimin üst yönetiminden sorumlu olanlar ve birim yönetimi

<sup>16</sup> BDS 210, 8 inci paragraf.



## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-28

arasında kurulan önemli iletişimlerin topluluk denetim ekibine de bildirilmesi,

- Düzenleyici otoriteler ile birimler arasında finansal raporlama konularıyla ilgili yapılan önemli iletişimlerin, topluluk denetim ekibine bildirilmesi,
- Topluluk denetim ekibinin gerekli gördüğü ölçüde aşağıdakilere izin verilmesi:
  - o Birime ait bilgilere, birimlerin üst yönetiminden sorumlu olanlara, birim yönetimine ve birim denetçilerine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) erişim imkânı,
  - o Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapılması veya birim denetçisinden bu çalışmayı yapmasının talep edilmesi.

A21. Topluluk sorumlu denetçisinin, topluluk denetimini kabul etmesinin ardından:

- Topluluk denetim ekibinin; birime ait bilgilere, birimlerin üst yönetiminden sorumlu olanlara, birim yönetimine veya birim denetçilerine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) erişimine veya
- Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmaya

getirilen kısıtlamalar, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesine neden olur ve bu durum topluluk denetim görüşünü etkileyebilir. İstisnai hâllerde; mevzuat uyarınca denetimden çekilmenin mümkün olması durumunda, söz konusu kısıtlama denetimden çekilmeye yol açabilir.

### **Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı** (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A22. Topluluk sorumlu denetçisinin topluluğun genel denetim stratejisini ve denetim planını gözden geçirmesi, topluluk denetiminin yönlendirilmesine ilişkin sorumluluğunu yerine getirmesinin önemli bir bölümünü oluşturur.

### **Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması**

*Topluluk Denetim Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlar* (Bakınız: 17 nci paragraf)

A23. BDS 315; geçerli finansal raporlama çerçevesi, işletmenin niteliği, amaçları ve stratejileri, iş hayatına ilişkin ilgili riskler ve işletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi dâhil, işletmeyi etkileyen sektör, mevzuat ve diğer dış faktörlerin anlaşılmasında denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlara ilişkin rehberlik sağlamaktadır.<sup>17</sup> Bu BDS'de yer alan Ek 2, konsolidasyon süreci dâhil, topluluğa özgü hususlara ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

<sup>17</sup> BDS 315, A24-A48 paragrafları



**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-29**

*Topluluğa Bağlı Birimler İçin Topluluk Yönetimi Tarafından Yayımlanan Talimatlar*  
(Bakınız: 17 nci paragraf)

A24. Topluluk yönetimi, finansal bilgilerin tekdüzeliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla genelde birimlere yönelik talimatlar yayımlar. Bu tür talimatlar, topluluk finansal tablolarında yer alacak olan birimlere ait finansal bilgilere ilişkin yükümlülükleri belirtir ve çoğunlukla finansal raporlama prosedürlerine ilişkin kılavuz ve bir raporlama paketi içerir. Raporlama paketi genelde topluluk finansal tablolarına dâhil edilecek finansal bilgilerin sağlanmasına ilişkin standart formatlardan oluşur. Bununla birlikte raporlama paketleri genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan ve sunulan tam set finansal tablolar biçiminde olmaz.

A25. Talimatlar genel olarak aşağıdaki hususları kapsar:

- Uygulanacak muhasebe politikaları,
- Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere topluluk finansal tablolarına uygulanan finansal tablo açıklamalarına ilişkin yasal ve diğer hükümler:
  - o Faaliyet bölümlerinin tanımlanması ve raporlanması,
  - o İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri,
  - o Topluluk içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar,
  - o Topluluk içi hesap bakiyeleri
- Raporlama takvimi.

A26. Talimatların anlaşılmasında topluluk denetim ekibi aşağıdaki hususları dikkate alabilir:

- Raporlama paketinin doldurulmasına ilişkin talimatların anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği.
- Talimatların:
  - o Geçerli finansal raporlama çerçevesinin özelliklerini yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığı,
  - o Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygunluk sağlamak açısından yeterli açıklamaları sağlayıp sağlamadığı (ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri ile faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin açıklanması gibi),
  - o Konsolidasyon düzeltmelerinin (topluluk içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyeleri gibi) belirlenmesini sağlayıp sağlamadığı ve
  - o Finansal bilgilerin birim yönetimi tarafından onaylanmasını sağlayıp sağlamadığı.

*Hile* (Bakınız: 17 nci paragraf)





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-30**

A27. Denetçinin, finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirleyip değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlaması ve uygulaması gerekir.<sup>18</sup> Topluluk finansal tablolarındaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde kullanılan bilgiler arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- Topluluk finansal tablolarında hile kaynaklı önemli yanlışlığa neden olabilecek riskler için topluluk yönetiminin yaptığı değerlendirme.
- Hile riskinin muhtemel olduğu hesap bakiyeleri, işlem sınıfları veya açıklamalar veya topluluk yönetimi tarafından tespit edilen hile riskleri dâhil olmak üzere topluluk yönetimi tarafından topluluktaki hile risklerinin belirlenmesi ve bunlara karşılık vermek üzere izlenen süreç .
- Hile riski taşınması muhtemel belirli birimlerin olup olmadığı.
- Topluluktaki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak topluluk yönetimi tarafından yürütülen süreçlerin topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlar tarafından ne şekilde izlendiği ve bu risklerin asgari seviyeye indirilmesi için yönetimin oluşturduğu kontroller.
- Topluluğu ya da bir birimi etkileyen herhangi bir mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen hileye ilişkin; topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların, topluluk yönetiminin, iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin (ve -uygun hâllerde- birim yönetiminin, birim denetçilerinin ve diğer kişilerin) bilgilerinin olup olmadığına ilişkin topluluk denetim ekibinin yaptığı sorgulamada söz konusu kişilerin verdiği yanıtlar.

*Hile Riskleri Dâhil Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlışlık” Risklerinin, Topluluk Denetim Ekibi Üyeleri ve Topluluğa Bağlı Birim Denetçileri Arasında Müzakere Edilmesi (Bakınız: 17 nci paragraf)*

A28. Denetim ekibinin kilit üyelerinin, hile kaynaklı risklere özellikle vurgu yapmak suretiyle, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı işletmenin açıklığını müzakere etmeleri gerekmektedir. Topluluk denetiminde bu müzakerelere, birim denetçileri de dâhil edilebilir.<sup>19</sup> Topluluk sorumlu denetçisinin müzakerelere kimin dâhil edileceğine, müzakerelerin nasıl, ne zaman ve ne kapsamda yapılacağına ilişkin vereceği karar, toplulukla ilgili geçmiş tecrübeler gibi faktörlerden etkilenir.

A29. Bu müzakereler aşağıdakilere imkan sağlar:

- Topluluk genelindeki kontroller dâhil, birimler ve çevreleri hakkındaki edinilen anlayışın paylaşılması.

<sup>18</sup> BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

<sup>19</sup> BDS 240, 15 inci paragraf; BDS 315, 10 uncu paragraf.





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-31

- Birimlerin veya topluluğun iş hayatına ilişkin riskleriyle ilgili bilgi alışverişinde bulunulması.
- Topluluk finansal tablolarının nasıl ve nerede hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa açık olabileceğine, topluluk yönetiminin ve birim yönetiminin ne şekilde hileli finansal raporlama yapabileceği ve bunu nasıl gizleyebileceğine ve birimlerin varlıklarının ne şekilde kötüye kullanılabilmesine ilişkin görüş alışverişi yapılması.
- Topluluk veya birim yönetimi tarafından icra edilen, taraflı uygulamaların veya kazançların hileli finansal raporlamaya yol açabilecek şekilde yönetilmesi amacıyla tasarlanmış uygulamaların (örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olmayan hasılat muhasebeleştirme uygulamaları) belirlenmesi.
- Topluluk yönetimi, birim yönetimi veya diğer kişilerin hile yapmaları için teşvik ya da baskı oluşturabilecek, hile yapılmasına fırsat sağlayabilecek veya topluluk yönetiminin, birim yönetiminin veya diğer kişilerin hile yapmayı rasyonelleştirmesine imkan sunan bir kültürü veya çevreyi işaret edebilecek topluluğu etkileyen bilinen iç ve dış faktörlerin değerlendirilmesi.
- Topluluk veya birim yönetiminin kontrolleri ihlal etme riskinin değerlendirilmesi.
- Topluluk finansal tabloları için birimlerin finansal bilgilerinin hazırlanmasında aynı muhasebe politikalarının kullanılıp kullanılmadığının ve kullanılmadığı durumlarda muhasebe politikalarındaki farklılıkların nasıl belirlendiğinin ve düzeltildiğinin (geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca gerekli olması hâlinde) değerlendirilmesi.
- Birimlerde tespit edilmiş hilenin veya bir birimde hilenin varlığına işaret eden bilgilerin müzakere edilmesi.
- Rüşvet ödemeleri ve uygun olmayan transfer fiyatlandırması uygulamaları gibi, mevzuata aykırılık olduğunu gösteren bilgilerin paylaşılması.

*Risk Faktörleri* (Bakınız: 18 inci paragraf)

A30. Ek 3'te, topluluk finansal tablolarında, münferit olarak veya topluca, "önemli yanlışlık" risklerine (hile kaynaklı olanlar dâhil) işaret edebilen şart veya olaylara ilişkin örnekler yer almaktadır.

*Risk Değerlendirmesi* (Bakınız: 18 inci paragraf)

A31. Topluluk denetim ekibinin, topluluk finansal tablolarındaki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin olarak topluluk düzeyinde yaptığı değerlendirme aşağıdaki gibi bilgilere dayanır:





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-32

- Topluluğun, birimlerin, topluluğun çevresinin ve konsolidasyon sürecinin tanınması suretiyle elde edilen bilgiler (topluluk genelindeki kontroller ile konsolidasyonla ilgili kontrollerin tasarımının ve uygulanmasının değerlendirilmesiyle elde edilen denetim kanıtları dâhil),
- Birim denetçilerinden elde edilen bilgiler.

### **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması** (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A32. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisini tanımayı yalnızca, bu denetçiden topluluk denetimi için bir birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapmasını talep etmeyi planlaması durumunda gerçekleştirir. Örneğin, topluluk denetim ekibinin, yalnızca topluluk düzeyinde analitik prosedürler uygulamayı planladığı birimlerin denetçileri hakkında bir anlayış geliştirmesine gerek olmayacaktır.

### *Topluluğa Bağlı Birim Denetçisi ve Denetim Kanıtı Kaynakları Hakkında Topluluk Denetim Ekibinin Bilgi Edinme Prosedürleri* (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A33. Topluluk denetim ekibinin birim denetçisi hakkında bilgi (anlayış) edinmek için uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; birim denetçisiyle ilgili geçmiş tecrübeler ile önceki bilgiler, topluluk denetim ekibinin ve birim denetçisinin ortak politika ve prosedürlere ne düzeyde tabi olduğu gibi faktörlerden etkilenir. Örneğin;

- Topluluk denetim ekibinin ve birim denetçisinin aşağıdaki hususlara sahip olup olmadıkları:
  - o Çalışmanın yürütülmesine yönelik ortak politika ve prosedürlere (örneğin, denetim metodolojileri),
  - o Ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerine veya
  - o Ortak izleme politika ve prosedürlerine.
- Aşağıdaki hususlar arasındaki tutarlılıklar ve benzerlikler:
  - o Mevzuat veya yasal sistem,
  - o Mesleki gözetim, disiplin ve dış kalite güvencesi,
  - o Mesleki eğitim ve öğretim,
  - o Mesleki kuruluşlar ve mesleki standartlar veya
  - o Dil ve kültür.

A34. Bu faktörler birbirini etkiler ve birbirini dışlayıcı değildirler. Örneğin, topluluk sorumlu denetçisiyle aynı ülkede faaliyet gösteren veya tutarlı şekilde ortak kalite kontrol ve izleme politika ve prosedürleriyle ortak denetim metodolojisini uygulayan Topluluğa Bağlı A Biriminin Denetçisi hakkında bilgi edinirken topluluk denetim ekibinin uyguladığı prosedürlerin kapsamı; yabancı bir ülkede faaliyet gösteren veya ortak kalite kontrol ve izleme politika ve prosedürleriyle ortak denetim metodolojisini tutarlı şekilde uygulamayan Topluluğa Bağlı B







**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-33**

Biriminin Denetçisi hakkında bilgi edinirken uyguladığı prosedürlerin kapsamından daha dar olabilir. Topluluğa Bağlı A ve B Birimlerinin Denetçilerine ilişkin uygulanan prosedürlerin niteliği de farklı olabilir.

A35. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisi hakkında çeşitli yollardan bilgi edinebilir. Örneğin, birim denetçisinin dahil olduğu ilk yılda topluluk denetim ekibi:

- Topluluk denetim ekibi ile birim denetçisinin; ortak izleme politika ve prosedürlerine tabi olarak faaliyet gösteren ve bu politika ve prosedürlere uygunluk sağlayan bir denetim şirketine veya denetim ağına dâhil olduğu durumlarda, kalite kontrol izleme sisteminin sonuçlarını değerlendirebilir,<sup>20</sup>
- 19(a)-(c) paragraflarındaki hususları müzakere etmek üzere birim denetçisiyle görüşebilir,
- Birim denetçisinden 19(a)-(c) paragraflarında atıfta bulunulan hususları yazılı olarak teyit etmesini talep edebilir. Ek 4'te birim denetçisi tarafından yapılan yazılı teyitlere ilişkin bir örnek yer almaktadır.
- Birim denetçisinden 19(a)-(c) paragraflarında atıfta bulunulan hususlara dair soru formlarını doldurmasını talep edebilir,
- Topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketindeki çalışma arkadaşlarıyla veya bilgi sahibi olan güvenilir üçüncü bir tarafla, birim denetçisi hakkında görüşebilir veya
- Birim denetçisinin üye olduğu meslek kuruluşu veya kuruluşlarından, birim denetçisinin yetkilendirilmiş olduğu makamlardan veya üçüncü taraflardan teyit alabilir.

Sonraki yıllarda, birim denetçisi hakkında bilgi edinirken, topluluk denetim ekibinin birim denetçisiyle ilgili sahip olduğu önceki deneyimler esas alınabilir. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinden 19(a)-(c) paragraflarında yer alan hususlarda önceki yıldan bu yana herhangi bir değişiklik olup olmadığını teyit etmesini talep edebilir.

A36. Denetim mesleğini gözetim altında tutmak ve denetimlerin kalitesini izlemek üzere bağımsız bir kamu gözetimi kuruluşunun kurulmuş olduğu ülkelerde, düzenleyici çevreye ilişkin farkındalık, birim denetçisinin bağımsızlığı ve yeterliğinin değerlendirilmesinde topluluk denetim ekibine yardımcı olabilir. Düzenleyici çevreye ilişkin bilgi, ilgili bağımsız kamu gözetimi kuruluşundan veya birim denetçisinden edinilebilir.

*Topluluk Denetimiyle İlgili Etik Hükümler* (Bakınız: 19(a) paragrafı)

<sup>20</sup> KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", 54 üncü paragraf veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-34**

A37. Birim denetçisi, topluluk denetimi için bir birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yaparken topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere tabidir. Bu hükümler, birim denetçisinin bulunduğu ülkedeki yasal denetimleri yerine getirirken uyguladığı yükümlülüklerden farklı olabilir veya yükümlülükler ek yükümlülükler getirmiş olabilir. Dolayısıyla topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin topluluk denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yeterli olacak kadar topluluk denetimiyle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı ve bu kurallara uyup uymayacağı hakkında bilgi edinir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Mesleki Yeterliği (Bakınız: 19(b) paragrafı)*

A38. Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinin mesleki yeterliği hakkında edineceği bilgiler aşağıdakileri içerebilir:

- Birim denetçisinin, topluluk denetimine uygulanan denetim standartları ve diğer standartlar hakkında topluluk denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yetecek kadar bilgiye sahip olup olmadığı,
- Birim denetçisinin, belirli birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışmayı yapmak için gerekli olan özel niteliklere (örneğin, sektöre özgü bilgilere) sahip olup olmadığı ve
- İlgili olduğu durumda, birim denetçisinin geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında topluluk denetimindeki sorumluluklarını yerine getirmeye yetecek derecede bilgiye sahip olup olmadığı (topluluk yönetimi tarafından, birimlere yönelik yayımlanan talimatlar genellikle geçerli finansal raporlama çerçevesinin özelliklerini tanımlar).

*Topluluk Denetim Ekibinin Birim Denetçisi Hakkında Edindiği Bilgilerin (Anlayışın) Uygulanması (Bakınız: 20 nci paragraf)*

A39. Topluluk denetim ekibi; birim denetçisinin çalışmalarına katılarak veya birimin finansal bilgilerine ilişkin ilave risk değerlendirme veya müteakip denetim prosedürlerini uygulayarak, birim denetçisinin bağımsız olmama durumunu ortadan kaldıramaz.

A40. Bununla birlikte topluluk denetim ekibi; birim denetçisinin çalışmalarına katılarak veya birimin finansal bilgilerine ilişkin ilave risk değerlendirme veya müteakip denetim prosedürleri uygulayarak; birim denetçisinin mesleki yeterliğine ilişkin daha az ciddi endişeleri (örneğin sektöre özgü bilgi eksikliğini) giderebilir veya aktif bir kamu gözetiminin yapıldığı bir çevrede faaliyet göstermemesi olgusunu telafi edebilir.

A41. Mevzuat tarafından birim denetçisine ait çalışma kâğıtlarının ilgili bölümlerine erişimin yasaklanması durumunda topluluk denetim ekibi, bu sorunu aşmak için birim denetçisinden ilgili bilgileri içeren bir özet rapor hazırlamasını talep edebilir.

**Önemlilik** (Bakınız: 21-23 üncü paragraflar)





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-35**

- A42. Denetçinin:
- (a) Genel denetim stratejisini oluştururken aşağıdakileri belirlemesi gerekmektedir<sup>21</sup>:
- (i) Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği ve
- (ii) Topluluğun içinde bulunduğu özel şartlara göre; kullanıcıların topluluk finansal tablolarına dayanarak alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek özel işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların topluluk finansal tablolarında bulunduğu durumda; bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanmak üzere önemlilik düzeyi veya düzeylerini.
- (b) Performans önemliliğini belirlemesi gerekmektedir.
- Topluluk denetimi bağlamında önemlilik, hem bir bütün olarak topluluk finansal tablolarına hem de birimlerin finansal bilgilerine yönelik olarak belirlenir. Bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilik, topluluğun genel denetim stratejisi oluşturulurken kullanılır.
- A43. Topluluk finansal tablolarındaki düzeltilmemiş veya tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemliliği aşma ihtimalini uygun düşük bir seviyeye indirmek amacıyla, birim önemliliği, bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemliliğinden düşük olarak belirlenir. Farklı birimler için farklı birim önemliliği oluşturulabilir. Birim önemliliğinin, bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemliliğinin aritmetik bir oranı olması gerekmez. Dolayısıyla, farklı birimlere ait birim önemliliklerinin toplamı bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemliliğini aşabilir. Birim önemliliği, birim için genel denetim stratejisi oluşturulurken kullanılır.
- A44. Birimin önemliliği; 26, 27(a) ve 29 uncu paragraflar uyarınca topluluk denetiminin bir parçası olarak finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi yapılacak olan birimler için tespit edilir. Birim denetçisi, düzeltilmeyen tespit edilmiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirmek için birim önemliliğini kullanır.
- A45. Birim önemliliğine ek olarak yanlışlıklara ilişkin bir eşik tutar belirlenir. Birimin finansal bilgilerinde belirlenen ve yanlışlıklara ilişkin eşik tutarın üzerinde olan yanlışlıklar topluluk denetim ekibine iletilir.
- A46. Birimin finansal bilgilerinin denetiminde, birim denetçisi (veya topluluk denetim ekibi), birim düzeyinde performans önemliliğini belirler. Bu işlem, birimin

<sup>21</sup> BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 10-11 inci paragraf.





finansal tablolarındaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, birim önemliliğini aşma ihtimalini uygun düşük bir seviyeye indirmek için gereklidir. Uygulamada, topluluk denetim ekibi birim önemliliğini, bu düşük seviyede belirleyebilir. Böyle bir durumda, birim denetçisi birimi önemliliğini, birimin finansal bilgilerindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerini tasarlamının yanı sıra tespit edilen yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadıklarını değerlendirmek üzere kullanır.

### **Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler**

*Topluluğa Bağlı Birimlerin Finansal Bilgilerine İlişkin Yapılacak Çalışma Türüne Karar Verilmesi* (Bakınız: 26-27 nci paragraflar)

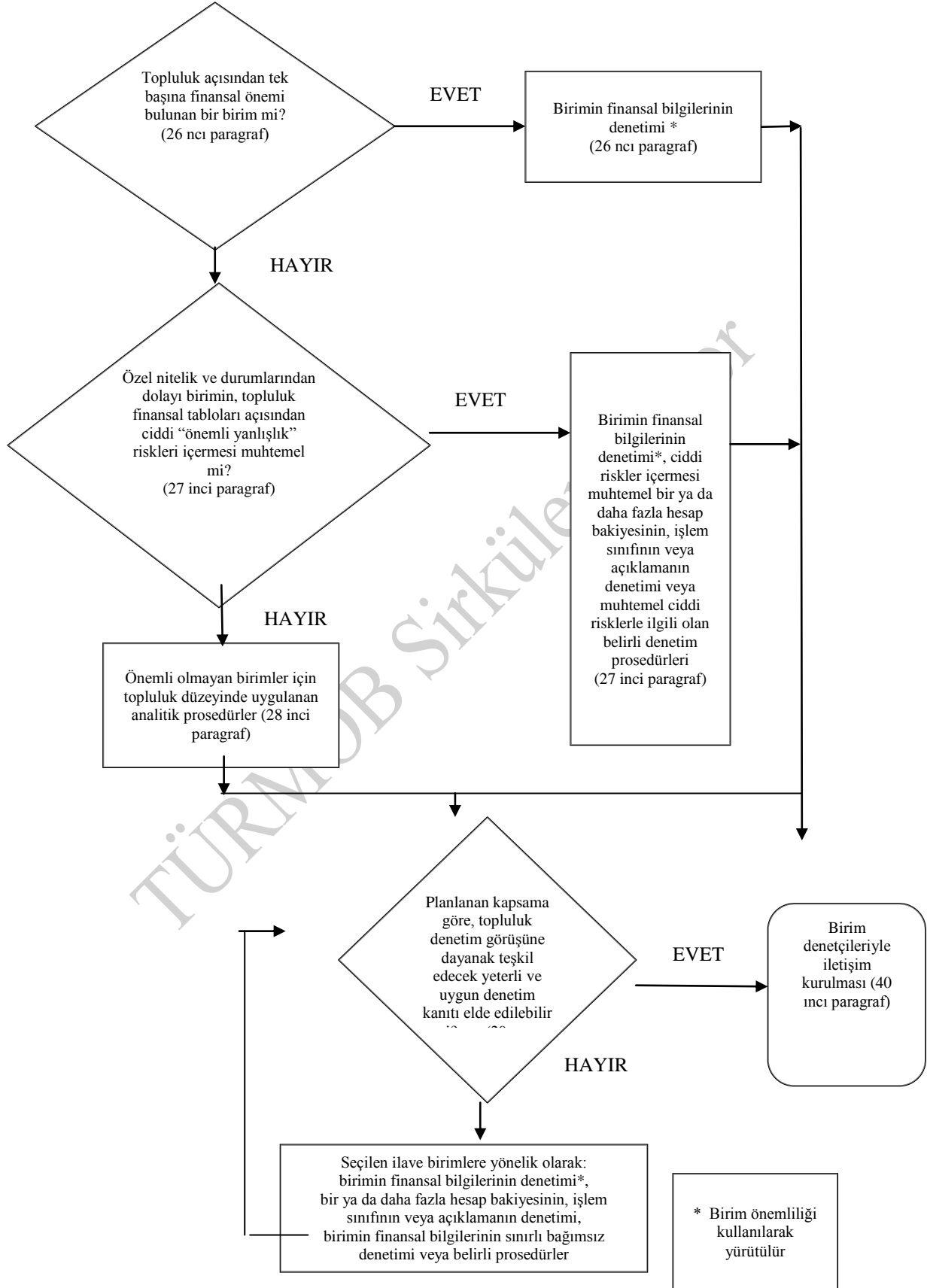
A47. Topluluk denetim ekibinin birimlerin finansal bilgilerine yönelik yapılacak çalışmanın türüne ve birim denetçisinin yaptığı çalışmaya katılımına ilişkin kararı aşağıdaki faktörlerden etkilenir:

- (a) Birimin önemi,
- (b) Topluluk finansal tablolarına ilişkin belirlenen ciddi “önemli yanlışlık” riskleri,
- (c) Topluluk denetim ekibinin, topluluk genelindeki kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına yönelik kararı ve
- (ç) Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisi hakkındaki anlayışı.

Aşağıdaki şekil, birimin öneminin, birimin finansal bilgilerine yönelik yapılacak çalışmanın türüne ilişkin topluluk denetim ekibinin kararını nasıl etkilediğini göstermektedir.



Sirküler Rapor  13.10.2014/192-37





Topluluğa Bağlı Önemli Birimler (Bakınız: 27(b)-(c) paragrafları)

- A48. Bir birim, özel nitelik veya durumlarından dolayı, topluluk finansal tablolarına ilişkin ciddi “önemli yanlışlık” riski içerebileceğinden, topluluk denetim ekibi tarafından önemli birim olarak tanımlanabilir. Böyle bir durumda topluluk denetim ekibi, bu muhtemel ciddi risklerden etkilenen hesap bakiyelerini, işlem sınıflarını veya açıklamaları belirleme imkanına sahip olabilir. Bunları belirlemesi durumunda, topluluk denetim ekibi, yalnızca o hesap bakiyelerini, işlem sınıflarını veya açıklamaları ilgilendiren bir denetim yürütür veya birim denetçisinden böyle bir denetim yürütmesini talep eder. Örneğin, A6 paragrafında belirtilen durumda birimin finansal bilgilerine ilişkin yapılan çalışma; söz konusu birimin döviz alım-satımlarından etkilenen hesap bakiyeleri, işlem sınıfları veya açıklamalar için yapılan bir denetimle sınırlı olabilir. Topluluk denetim ekibinin bir birim denetçisinden bir veya daha fazla hesap bakiyesinin, işlem sınıfının veya açıklamanın denetimini talep ettiği durumlarda, topluluk denetim ekibinin kuracağı iletişim (Bakınız: 40 ıncı paragraf) birçok finansal tablonun birbiriyle ilişkili olduğu gerçeğini dikkate alır.
- A49. Topluluk denetim ekibi, topluluk finansal tablolarındaki muhtemel ciddi bir “önemli yanlışlık” riskine karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlayabilir. Örneğin, stok değer düşüklüğüne ilişkin muhtemel ciddi bir riskin bulunduğu durumda, değer düşüklüğü ihtimali olan büyük miktarda stok bulunduran, ancak başkaca bir önem arz etmeyen bir birimde topluluk denetim ekibi, stok değerlemesine ilişkin belirli denetim prosedürlerini uygulayabilir veya bunları uygulamasını birim denetçisinden talep edebilir.

Topluluğa Bağlı Önemli Olmayan Birimler (Bakınız: 28-29 uncu paragraflar)

- A50. Denetimin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak, birimlerin finansal bilgileri, analitik prosedürlerin amaçları doğrultusunda çeşitli düzeylerde bir araya getirilebilir. Analitik prosedürlerin sonuçları, topluluk denetim ekibinin, önemli olmayan birimlere ait bir araya getirilmiş finansal bilgilerin ciddi “önemli yanlışlık” riskleri içermediğine dair vardıkları sonuçları destekler.
- A51. 29 uncu paragraf uyarınca seçilecek birimlerin sayısı, hangi birimlerin seçileceği ve seçilen münferit birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmanın türüyle ilgili olarak topluluk denetim ekibi tarafından alınan karar, aşağıda örnekleri verilen faktörlerden etkilenebilir:
- Önemli birimlerin finansal bilgilerine ilişkin elde edilmesi beklenen denetim kanıtının kapsamı.
  - Birimin yeni kurulup kurulmadığı veya yeni iktisap edilip edilmediği.
  - Birimde önemli değişikliklerin olup olmadığı.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-39**

- İç denetimin fonksiyonunun, birimde çalışma yürütüp yürütmediği ve o çalışmanın topluluk denetimine etkisinin olup olmadığı.
- Birimlerin ortak sistem ve süreçleri uygulayıp uygulamadığı.
- Topluluk genelindeki kontrollerin işleyiş etkinliği.
- Topluluk düzeyinde uygulanan analitik prosedürler tarafından belirlenen normal olmayan dalgalanmalar.
- Bu kategorideki diğer birimlere kıyasla, birimin sahip olduğu münferit finansal önem veya içerdiği risk.
- Birimin mevzuat uyarınca veya başka bir nedenden dolayı bir denetime tabi olup olmadığı.

Bu kategorideki birimlerin seçimi sırasında bir öngörülemezlik unsurunun dâhil edilmesi, birimlerin finansal bilgilerindeki önemli yanlışlığın belirlenmesi ihtimalini artırabilir. Seçilen birimler periyodik olarak sıkça değişir.

- A52. Bir birimin finansal bilgilerinin sınırlı bağımsız denetimi, içinde bulunan şartlara göre gerekli uyarlamalar yapmak kaydıyla Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400<sup>22</sup> veya SBDS 2410<sup>23</sup> uyarınca yürütülebilir. Topluluk denetim ekibi bu çalışmayı desteklemek üzere ilave prosedürler de belirleyebilir.
- A53. A13 paragrafında açıklandığı üzere bir topluluk yalnızca, önemli birim olarak değerlendirilmeyen birimlerden oluşabilir. Bu tür durumlarda, topluluk denetim ekibi 29 uncu paragraf uyarınca, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmanın türüne karar vererek topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Topluluk denetim ekibinin veya birim denetçisinin yalnızca, topluluk genelindeki kontrolleri test etmesi ve birimlerin finansal bilgilerine ilişkin analitik prosedürleri uygulaması durumunda, topluluk denetim ekibinin topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmesi muhtemel değildir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Yürüttüğü Çalışmaya Katılım Sağlanması* (Bakınız: 30-31 inci paragraflar)

- A54. Topluluk denetim ekibinin birim denetçisinin çalışmasına katılımını etkileyebilen faktörler arasında aşağıdakiler yer alır:
- (a) Birimin önemi,
  - (b) Topluluk finansal tablolarındaki belirlenmiş ciddi “önemli yanlışlık” riskleri ve

<sup>22</sup> (Değişik- RG 1/10/2014-29136) SBDS 2400, “Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (Değişmeden önceki hali) SBDS 2400, “Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi”

<sup>23</sup> (Değişik -RG 1/10/2014-29136) 23SBDS 2410, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi (Değişmeden önceki hali) SBDS 2410, “Ara Dönem Finansal Bilgilerin İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi”





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-40**

- (c) Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisiyle ilgili elde ettiği bilgiler (anlayış).

Önemli bir birimin veya belirlenmiş ciddi risklerin söz konusu olması durumunda, topluluk denetim ekibi 30-31 inci paragraflarda yer alan prosedürleri uygular. Önemli olmayan bir birimin söz konusu olması durumunda ise, topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinin çalışmasına katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı, topluluk denetim ekibinin söz konusu birim denetçisiyle ilgili edindiği anlayışa göre değişecektir. Birimin, önemli bir birim olmaması ikincil bir konudur. Örneğin bir birim önemli birim olarak değerlendirilmese bile, birim denetçisinin mesleki yeterliğine ilişkin daha az ciddi endişelere sahip olunması (örneğin, sektöre özgü bilgi eksikliği) veya birim denetçisinin, denetçilerin aktif bir kamu gözetimi altında olmadığı bir çevrede faaliyet göstermesi sebebiyle, topluluk denetim ekibi birim denetçisinin risk değerlendirmesine katılmaya karar verebilir.

- A55. 30, 31 ve 42 nci paragraflarda tanımlananlar dışında, birim denetçisinin çalışmalarına katılım şekilleri, topluluk denetim ekibinin birim denetçisi hakkında edindiği anlayışa dayalı olarak, aşağıdakilerden bir veya daha fazlasını içerebilir:

- (a) Birim ve çevresinin tanınması amacıyla birim yönetimi veya birim denetçileriyle toplantı yapılması.
- (b) Birim denetçilerinin genel denetim stratejisi ile denetim planının gözden geçirilmesi.
- (c) Birim düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması. Bu prosedürler birim denetçileri ile birlikte veya topluluk denetim ekibi tarafından uygulanabilir.
- (ç) Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması. Bunlar birim denetçileri ile birlikte veya topluluk denetim ekibi tarafından tasarlanabilir ve uygulanabilir.
- (d) Birim denetçileri ile birim yönetimi arasında yapılan kapanış toplantılarına ve diğer kilit toplantılara katılım sağlanması.
- (e) Birim denetçilerinin çalışma kâğıtlarındaki ilgili diğer kısımların gözden geçirilmesi.

**Konsolidasyon Süreci**

*Konsolidasyon Düzeltmeleri ve Yeniden Sınıflandırmalar* (Bakınız: 34 üncü paragraf)

- A56. Konsolidasyon süreci, olağan işlem süreçlerinden geçmeden topluluk finansal tablolarında raporlanan tutarlarda düzeltme yapılmasını gerektirebilir ve diğer finansal bilgilerin tabi olduğu iç kontrollere tabi olmayabilir. Topluluk denetim ekibinin, düzeltmelerin uygunluğu, tamlığı ve doğruluğuna ilişkin yaptığı değerlendirme aşağıdaki hususları içerebilir:







## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-41

- Önemli düzeltmelerin, altında yatan olay ve işlemleri uygun şekilde yansıtmayı yansıtmadığının değerlendirilmesi,
- Önemli düzeltmelerin doğru biçimde hesaplanıp hesaplanmadığının, işlenip işlenmediğinin ve bu düzeltmelerin topluluk yönetimi ve -uygun hâllerde- birim yönetimi tarafından onaylanıp onaylanmadığının belirlenmesi,
- Önemli düzeltmelerin düzgün bir şekilde desteklenip desteklenmediğinin ve yeterli bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediğinin belirlenmesi ve
- Topluluk içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyelerinin mutabakatının ve eliminasyonunun kontrol edilmesi.

### **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim** (Bakınız: 40-41 inci paragraflar)

- A57. Topluluk denetim ekibi ile birim denetçileri arasında karşılıklı etkin bir iletişimin mevcut olmaması durumunda, topluluk denetim ekibinin topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde edememe riski vardır. Topluluk denetim ekibinin gerekliliklerinin açık ve net bir biçimde ve zamanında iletilmesi, topluluk denetim ekibi ile birim denetçileri arasında karşılıklı etkin bir iletişimin esasını oluşturur.
- A58. Topluluk denetim ekibinin gereklilikleri genelde talimat mektubu ile iletir. Ek 5; bu tür bir talimat mektubuna eklenebilecek zorunlu ve ilave hususlara ilişkin rehberlik sağlamaktadır. Birim denetçisinin topluluk denetim ekibiyle kurduğu iletişim, genellikle yapılan çalışmaya dair bir rapor veya özet rapor biçiminde olur. Ancak, topluluk denetim ekibi ile birim denetçisi arasındaki iletişimin yazılı olması gerekmez. Örneğin, topluluk denetim ekibi, belirlenen ciddi riskleri müzakere etmek veya birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının ilgili bölümlerini gözden geçirmek üzere birim denetçisini ziyaret edebilir. Ama yine de, bu BDS'nin ve diğer BDS'lerin belgelendirmeye ilişkin hükümleri uygulanır.
- A59. Topluluk denetim ekibiyle yaptığı işbirliği kapsamında birim denetçisi, örneğin, ilgili çalışma kâğıtlarına -mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece- topluluk denetim ekibinin erişimini sağlayacaktır.
- A60. Topluluk denetim ekibinde yer alan bir üyenin aynı zamanda birim denetçisi olması durumunda, topluluk denetim ekibinin birim denetçisiyle açık ve net bir biçimde iletişim kurma amacı, genellikle bu hususa özel yazılı iletişim dışındaki araçlarla da başarılabilir. Örneğin:
- 40 inci paragrafta ortaya konan topluluk denetim ekibinin gerekliliklerinin iletilmesi için birim denetçisinin, genel denetim stratejisine ve denetim planına erişimi yeterli olabilir ve
  - 41 inci paragrafta yer alan topluluk denetim ekibinin ulaştığı sonuçla ilgili hususların iletilmesi için topluluk denetim ekibi tarafından birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi yeterli olabilir.





### **Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi* (Bakınız: 42(b) paragrafı)

A61. Birim denetçisinin çalışma kâğıtlarındaki kısımlardan hangilerinin topluluk denetimiyle ilgili olacağı, şartlara göre değişiklik gösterebilir. Genellikle topluluk finansal tablolarındaki ciddi “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili çalışma kâğıtlarına odaklanılır. Gözden geçirmenin kapsamı; birim denetçisinin oluşturduğu çalışma kâğıtlarının birim denetçisinin denetim şirketinin gözden geçirme prosedürlerine tabi tutulmuş olmasından etkilenebilir.

*Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu* (Bakınız: 44-45 inci paragraflar)

A62. Topluluk denetim ekibinin topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilemediği sonucuna varması durumunda, topluluk denetim ekibi birim denetçisinden ilave prosedürler uygulamasını talep edebilir. Bu talebin yerine getirilmesi mümkün değilse, topluluk denetim ekibi, birimin finansal bilgilerine yönelik kendi prosedürlerini uygulayabilir.

A63. Topluluk sorumlu denetçisinin yanlışlıkların (gerek topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen gerekse birim denetçileri tarafından bildirilen yanlışlıkların) toplam etkisi hakkında yaptığı değerlendirme, bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemli ölçüde yanlışlık içerip içermediğine karar vermesinde topluluk sorumlu denetçisine yardımcı olur.

### **Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

*Topluluk Yönetimiyle Kurulacak İletişim* (Bakınız: 46-48 inci paragraflar)

A64. BDS 240, hilenin yönetime ve -yönetimin hileye karıştığı durumlarda- üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuya ilişkin rehberlik sağlar.<sup>24</sup>

A65. Topluluk yönetimi, bazı önemli ve hassas bilgileri gizli tutma (saklama) gereği duyabilir. Aşağıdakiler, birim finansal tabloları açısından önemli olabilen ve birim yönetiminin haberdar olmayabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Muhtemel bir dava,
- Önemli işletme aktiflerinin elden çıkarılmasına ilişkin planlar,
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- Önemli hukuki anlaşmalar.

<sup>24</sup> BDS 240, 40-42 nci paragraflar.





*Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 49 uncu paragraf)*

- A66. Topluluk denetim ekibi tarafından topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara iletilen hususlar arasında, birim denetçileri tarafından topluluk denetim ekibinin dikkatine sunulan ve topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların sorumlulukları açısından topluluk denetim ekibinin önemli gördüğü hususlar yer alabilir. Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, topluluk denetimi süresince çeşitli zamanlarda gerçekleşir. Örneğin, 49(a)-(b) paragraflarında yer alan hususlar, topluluk denetim ekibinin, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmaya karar vermesinden sonra iletilebilir. Buna karşılık, 49(c) paragrafında yer alan husus denetimin sonunda, 49(ç)-(d) paragraflarında yer alan hususlar ise meydana geldikleri zaman iletilebilir.

TÜRMOB Sirküler Rapor





## Ek 1

(Bakınız: A19 paragrafı)

### **Topluluk Denetim Ekibinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Verilecek Sınırlı Olumlu Görüşe İlişkin Örnek**

Bu örnekte, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir birimle ilgili olarak (toplam varlıkların 60 milyon TL olduğu finansal durum tablosunda, 15 milyon TL olarak muhasebeleştirilmiştir), birimin muhasebe kayıtlarına, yönetimine veya denetçisine ulaşılamaması nedeniyle topluluk denetim ekibi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.

Topluluk denetim ekibi, ilgili denetçi raporu dâhil olmak üzere, birime ait 31 Aralık 20X1 tarihli denetlenmiş finansal tabloları okumuş ve birime ilişkin olarak topluluk yönetimi tarafından tutulan ilgili finansal bilgileri dikkate almıştır.

Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemlidir, ancak yaygın değildir.

Belirtilen şartlar çerçevesinde verilecek sınırlı olumlu görüş ve bu görüşün dayanağına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:

#### ***Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı***

ABC Şirketinin, yıl içinde satın aldığı, yabancı bir iştiraki olan ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen XYZ Şirketinde sahip olduğu yatırım, 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide finansal durum tablosuna 15 milyon TL olarak aktarılmış ve ABC'nin, XYZ'nin 1 milyon TL olan net gelirindeki payı o tarihte sona eren yıla ait kapsamlı konsolide gelir tablosuna dâhil edilmiştir. Tarafımıza XYZ'nin finansal bilgilerine, yönetimine ve denetçilerine erişme imkânı verilmemesi sebebiyle, 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC'nin XYZ'deki yatırımının defter değeri hakkında ve ilgili yıla ilişkin olarak ABC'nin XYZ'nin net gelirindeki payı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir. Dolayısıyla, bu tutarlarda herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğini belirleyememiş bulunmaktayız.





***Sınırlı Olumlu Görüş***

Görüşümüze göre yukarıda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında açıklanan hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, konsolide finansal tablolar, ABC şirketinin ve iştiraklerinin 31 Aralık 20X1 tarihindeki finansal durumunu ve bu tarihte sona eren döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

(Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemli ve yaygın ise, topluluk sorumlu denetçisi BDS 705 uyarınca görüş vermekten kaçınacaktır.)

TÜRMOB Sirküler Rapor





## Ek 2

(Bakınız: A23 paragrafı)

### Topluluk Denetim Ekibinin Bilgi Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler

Verilen örnekler, geniş bir yelpazede birçok farklı hususu kapsamaktadır. Ancak, bu hususların tamamı her topluluk denetimi için geçerli değildir ve aşağıdaki liste bilgi edinilecek hususların tamamını içermez.

#### Topluluk Genelindeki Kontroller

1. Topluluk genelindeki kontroller aşağıdaki hususların bir bileşimini içerebilir:
  - Faaliyetlere ilişkin gelişmelerin müzakere edilmesi ve performansın gözden geçirilmesi amacıyla topluluk ve birim yönetimi arasında yapılan düzenli toplantılar.
  - Topluluk yönetimine, birimlerin performansını bütçeye göre izleme ve uygun adım atma imkânı sunan düzenli raporlama programları dâhil, birimlerin faaliyetlerinin ve finansal sonuçlarının izlenmesi.
  - Topluluk yönetiminin risk değerlendirme süreci; başka bir ifadeyle topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa yol açabilecek, hile riski dâhil, iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve yönetilmesi süreci.
  - Topluluk içi işlemlerin, gerçekleşmemiş kârların ve topluluk içi hesap bakiyelerinin topluluk düzeyinde izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonu.
  - Birimlerden alınan finansal bilgilerin zamanında izlenmesine ve bu bilgilerin doğruluğunun ve tamlığının değerlendirilmesine ilişkin süreç.
  - Birimlerin tümü veya bazıları için aynı genel BT kontrolleri tarafından kontrol edilen merkezi bir BT sistemi.
  - Birimlerin tümü veya bazıları için ortak olan bir BT sistemi içerisindeki kontrol faaliyetleri.
  - İç denetim fonksiyonunun faaliyetleri ve öz değerlendirme programları dâhil, kontrollerin izlenmesi.
  - Topluluk finansal raporlama prosedürlerine ilişkin rehberler de dâhil, tutarlı politika ve prosedürler.
  - İş ahlakı kuralları ve hileyi önleme programları gibi topluluk genelindeki programlar.
  - Birim yönetimine yetki ve sorumlulukların verilmesine ilişkin düzenlemeler.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-47**

2. İç denetim fonksiyonu, topluluk genelindeki kontrollerin bir parçası olarak görülebilir (örneğin iç denetim fonksiyonunun merkezileşmesi durumunda olduğu gibi). BDS 610<sup>1</sup>, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine ve topluluk denetim ekibinin fonksiyonun çalışmasını kullanmayı beklemesi durumunda fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin olarak topluluk denetim ekibinin yapacağı değerlendirmeyi düzenler.

**Konsolidasyon Süreci**

3. Topluluk denetim ekibinin konsolidasyon süreciyle ilgili edineceği bilgiler aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

**Geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili hususlar:**

- Birim yönetiminin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili sahip olduğu bilginin kapsamı.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, birimlerin belirlenme ve muhasebeleştirilme süreci.
- Faaliyet bölümlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak raporlanabilmesi için raporlanabilen bölümlerin belirlenmesi süreci.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, raporlama yapabilmek için, ilişkili taraf ilişkilerinin ve ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi süreci.
- Topluluk finansal tablolarına uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda önceki hesap dönemine göre meydana gelen değişiklikler ve geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki yeni veya revize edilmiş standartlardan kaynaklanan değişiklikler.
- Topluluğun hesap dönemi sonundan farklı bir (hesap) dönem sonuna sahip olan birimlerin ele alınmasında uygulanan prosedürler.

**Konsolidasyon süreciyle ilgili hususlar:**

- Topluluk yönetiminin; birimler tarafından kullanılan muhasebe politikalarını anlama süreci ve -uygun hâllerde- topluluk finansal tabloları için birim finansal bilgilerinin hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının tekdüzeliğini, muhasebe politikalarındaki farklılıkların tespit edilmesini ve -gerekli hâllerde- geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca bunların düzeltilmesini sağlama süreci. Tekdüze muhasebe politikaları; topluluk tarafından, birimlerin benzer işlemleri tutarlı biçimde raporlamasını sağlayan, geçerli finansal raporlama çerçevesini esas alan, topluluk tarafından benimsenen belirli ilke, esas, teamül, kural ve uygulamalardır. Bu politikalar genellikle topluluk yönetiminin

<sup>1</sup> BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması," 13 üncü paragraf.





## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-48

yayınladığı finansal raporlama prosedürlerine ilişkin kılavuzda ve raporlama paketinde tanımlanır.

- Konsolidasyon için birimler tarafından tam, doğru ve zamanında finansal raporlama yapılmasını sağlamak üzere topluluk yönetiminin izlediği süreç.
- Yurtdışındaki birimlerin finansal bilgilerinin topluluk finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi süreci.
- Konsolidasyon açısından BT'nin (sürecin manuel ve otomatik aşamaları dâhil) nasıl organize edildiği ve konsolidasyon sürecinin çeşitli aşamalarında uygulanan manuel ve programlanmış kontroller.
- Topluluk yönetiminin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin bilgi edinme süreci.

Konsolidasyon düzeltmelerine ilişkin hususlar:

- İlgili yevmiye kayıtlarının hazırlanması, yetkilendirilmesi ve işlenmesi dâhil, konsolidasyon düzeltmelerinin kaydedilmesi süreci ve konsolidasyondan sorumlu personelin tecrübesi.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği konsolidasyon düzeltmeleri.
- Konsolidasyon düzeltmelerinin yapılmasına neden olan olay ve işlemlerin iş mantığı/ticari gerekçesi.
- Birimler arasındaki işlemlerin sıklığı, niteliği ve büyüklüğü.
- Topluluk içi hesap bakiyeleri, topluluk içi işlemlerin ve gerçekleşmemiş kârların izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonuna ilişkin prosedürler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, iktisap edilmiş varlık ve borçların gerçeğe uygun değerini bulmak için atılan adımlar, (ilgili hâllerde) şerefiyenin itfa edilme prosedürleri ve şerefiyenin değer düşüklüğü testi.
- Bir birimden kaynaklanan zararlarla ilgili olarak çoğunluk pay sahibi veya azınlık pay sahiplerini ilgilendiren düzenlemeler (örneğin, azınlık payının bu zararları karşılama yükümlülüğü).





### Ek 3

(Bakınız: A30 paragrafı)

#### **Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Göstergesi Olabilecek Olay veya Şartlara İlişkin Örnekler**

Verilen örnekler, geniş bir yelpazede birçok farklı olay veya şartı kapsamaktadır. Ancak, bu olay veya şartların tamamı her topluluk denetiminde geçerli değildir ve aşağıdaki liste topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin göstergesi olabilecek tüm olay ve şartları içermez.

- İşletme satın alımlarının, elden çıkarmaların veya yeniden yapılanmaların sıklıkla gerçekleştiği durumlar başta olmak üzere, karmaşık topluluk yapısı.
- Şeffaf olmayan, karar alma süreçleri dâhil, zayıf kurumsal yönetim yapıları.
- Birimlerin faaliyetlerinin ve bunların sonuçlarının izlenmesine ilişkin yeterli olmayan topluluk yönetim bilgileri dâhil, topluluk genelindeki kontrollerin bulunmaması veya etkin olmaması.
- Ticaret ve maliye politikası gibi alanlarda normal olmayan devlet müdahaleleri, döviz ve temettü hareketlerine getirilen kısıtlamalar ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar gibi faktörlere maruz kalabilen yurtdışında faaliyet gösteren birimler.
- Birimlerin -uzun vadeli sözleşmeler yapılması ya da yeni veya karmaşık finansal araçların alım satımı gibi- yüksek risk içeren faaliyetleri.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, topluluk finansal tablolarına hangi birimlerin finansal bilgilerinin dâhil edilmesi gerektiğine ilişkin belirsizlikler. Örneğin, özel amaçlı işletmelerin veya ticari faaliyette bulunmayan (aktif olmayan) işletmelerin mevcut olup olmadığı ve bunlara ilişkin finansal bilgilerin dâhil edilmesinin gerekli olup olmadığı.
- Olağandışı ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri.
- Konsolidasyon işlemleri sırasında mutabakatı sağlanmayan veya kapatılmayan geçmiş topluluk içi hesap bakiyeleri.
- Birden fazla birim tarafından muhasebeleştirilen karmaşık işlemlerin mevcudiyeti.
- Birimlerin, topluluk finansal tablolarına uygulananlardan farklı muhasebe politikaları uygulaması.
- İşlemlerin zamanlamasını manipüle etmek için kullanılacak, (hesap) dönem sonu tarihleri farklı olan birimler.
- Geçmişte yetkisiz veya eksik olarak yapılmış konsolidasyon düzeltmeleri.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-50**

- Topluluk bünyesindeki agresif vergi planlaması veya vergi cenneti olarak bilinen yerlerdeki işletmelerle yapılan büyük miktardaki nakit işlemleri.

Birimlerin finansal tablolarını denetleyen denetçilerin sık sık değişmesi.

**Ek 4**

(Bakınız: A35 paragrafı)

**Topluluğa Bağlı Birimin Denetçisinin Teyitlerine İlişkin Örnekler**

Aşağıda verilen örneğin standart bir mektup olması öngörülmemiştir. Teyitler, bir birim denetçisinden diğer bir denetçiye ve bir dönemden sonraki döneme farklılaşabilir.

Teyitler, genellikle birimin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışma başlamadan önce elde edilir.

[Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Anteti]

[Tarih]

[Topluluk Sorumlu Denetçisine]

Bu mektup, topluluk finansal tablolarının; topluluğun [gün/ay/yıl] tarihindeki finansal durumunu ve bu tarihte sona eren döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akışlarını [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadığı hakkında görüş vermek amacıyla, [ana ortaklığın adı]'nın [gün/ay/yıl] tarihinde sona eren yıldaki topluluk finansal tablolarına ilişkin yaptığımız denetime ilişkin olarak sunulmaktadır.

[Gün/ay/yıl] tarihinde sona eren yıla ilişkin olarak [birimin adı]'nın finansal bilgilerine dair belirtilen çalışmayı yapmamızı talep eden [gün/ay/yıl] tarihli talimatlarınızı aldığımızı bildiririz.

Aşağıda belirtilen hususları teyit ederiz:

1. Talimatlara uygunluk sağlayabileceğiz. / Aşağıdaki sebeplerden dolayı [sebepleri belirtin] aşağıdaki talimatlara [talimatları belirtin] uygunluk sağlayamayacağımızı bildiririz.
2. Talimatlar açık ve nettir ve tarafımızca anlaşılmaktadır. / Aşağıdaki talimatları [talimatları belirtin] daha açık ve net hâle getirmeniz durumunda memnun olacağız.
3. Tarafınızla işbirliği yapacak ve ilgili çalışma kâğıtlarına erişiminizi sağlayacağız.

Aşağıdaki hususları kabul ederiz:

1. [Birimin adı]'nın finansal bilgileri [ana ortaklığın adı]'nın topluluk finansal tablolarına dâhil edilecektir.





**Sirküler Rapor**  **13.10.2014/192-51**

2. [Tarih]'de sona eren yıla ilişkin olarak [birimin adı]'nın finansal bilgilerine yönelik yerine getirmemizi istediğiniz çalışmaya katılım sağlamayı gerekli görebilirsiniz.
3. [Ana şirketin adı]'nın topluluk finansal tablolarının denetimi açısından çalışmamızı değerlendirmeyi ve uygun görülmesi hâlinde söz konusu çalışmayı kullanmayı planlamaktasınız.

[Ana ortaklığın adı]'nın [Birimi tanımlayın, örneğin tamamına sahip olunan bağlı ortaklık, bağlı ortaklık, iş ortaklığı, özkaynak veya maliyet yönetimine göre muhasebeleştirilen iştirak]'ı olan [birimin adı]'nın finansal tablolarına ilişkin yürüteceğimiz çalışmayla bağlantılı olarak, aşağıdaki hususları teyit ederiz:

1. Topluluk finansal tablolarının denetimindeki sorumluluklarımızı yerine getirmeye yetecek şekilde [ilgili etik hükümleri belirtin]'e ilişkin bilgi sahibiyiz ve buna uygun hareket edeceğiz. Özellikle [Ana ortaklığın adı] ve topluluktaki diğer birimlerle ilgili olarak, [ilgili etik hükümlerini belirtin] kapsamında bağımsız ve [düzenleyici kuruluşun adı] tarafından yayımlanan [hükümlere atıfta bulunun]'ın hükümlerine uygunluk sağlayacağız.
2. Topluluk finansal tablolarının denetimindeki sorumluluklarımızı yerine getirmeye yetecek şekilde [topluluk finansal tablolarının denetimine uygulanan diğer düzenlemeleri belirtin]'e ve Bağımsız Denetim Standartlarına ilişkin bilgi sahibiyiz ve [gün/ay/yıl] tarihinde sona eren yıla ilişkin olarak [birimin adı]'nın finansal bilgilerine dair çalışmamızı söz konusu standartlar uyarınca yerine getireceğiz.
3. İlgili birime ait finansal bilgilere ilişkin çalışmamızı yürütmek için gerekli olan özel vasıflara (sektöre ilişkin bilgi sahibi olmak gibi) sahibiz.
4. Topluluk finansal tablolarının denetimindeki sorumluluklarımızı yerine getirmeye yetecek şekilde [geçerli finansal raporlama çerçevesini veya topluluk finansal raporlama kılavuzunu belirtin]'a ilişkin bilgi sahibiyiz.

[Birimin adı]'nın finansal bilgilerine ilişkin çalışmamızın yürütülmesi sırasında yukarıdaki açıklamalarımızda herhangi bir değişiklik olması hâlinde sizi bilgilendireceğiz.

[Denetçinin imzası]

[Tarih]

[Denetçinin adresi]



**Ek 5**

(Bakınız: A58 Paragrafı)

**Topluluk Denetim Ekibinin Verdiği Talimat Mektubunda Yer Alan Zorunlu ve İlave Hususlar**

***Bu BDS ile birim denetçisine bildirilmesi zorunlu tutulan hususlar italik olarak gösterilmiştir.***

Birim denetçisinin çalışmasının planlanmasıyla ilgili hususlar:

- *Birim denetçisinin, çalışmasının topluluk denetim ekibi tarafından hangi kapsamda kullanılacağını bilerek, topluluk denetim ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesine ilişkin talep.*
- Denetimin tamamlanma takvimi.
- Topluluk yönetimi ve topluluk denetim ekibi tarafından yapılacak planlı ziyaretlerin tarihleri ve birim yönetimi ve birim denetçisiyle yapılacak planlı toplantıların tarihleri.
- Bağlantı kurulacak tüm kilit kişilerin listesi.
- Birim denetçisinin çalışmasına topluluk denetim ekibinin planlı olarak katılımı dâhil, *birim denetçisi tarafından yapılacak çalışma, bu çalışmanın kullanımı ve denetimin başlangıç aşamasında ve denetim boyunca çalışmaların koordine edilmesine ilişkin düzenlemeler.*
- *Topluluk denetimiyle ilgili etik hükümler ve özellikle bağımsızlığa ilişkin hükümler.*
- *Birimin finansal bilgilerinin bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetiminin yapılması durumunda, birim önemliliği (ve -gerektiğinde- belirli işlem sınıflarına, hesap bakiyelerine veya açıklamalara ait önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı bir eşik tutar.*
- *Topluluk yönetimi tarafından hazırlanmış ilişkili taraflar listesi ve topluluk denetim ekibinin haberdar olduğu diğer ilişkili taraflar. Birim denetçisinden, topluluk yönetimi veya topluluk denetim ekibi tarafından daha önce belirlenmemiş olan ilişkili tarafları zamanında topluluk denetim ekibine bildirmesine ilişkin talebi.*
- Topluluk içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyelerine ilişkin yürütülecek çalışma.
- Diğer yasal raporlama sorumluluklarına dair rehberlik, örneğin iç kontrolün etkinliğine dair topluluk yönetim beyanına ilişkin raporlama.



## Sirküler Rapor 13.10.2014/192-53

- Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışmanın tamamlanması ile topluluk sorumlu denetçisinin topluluk finansal tabloları hakkında ulaştığı sonuç arasında zaman farkı olması ihtimalinin bulunması durumunda, bilanço tarihinden sonraki olayların gözden geçirilmesine dair özel talimatlar.

Birim denetçisinin çalışmasının yürütülmesiyle ilgili hususlar:

- Topluluk denetim ekibinin, birimlerin tamamı veya bazıları için ortak olan bir işleme sisteminin kontrol faaliyetlerine dair yaptığı testlerden elde ettiği bulgular ve birim denetçisi tarafından yapılacak olan kontrol testleri.
- *Birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olan, topluluk finansal tablolarında belirlenmiş hata veya hile kaynaklı ciddi “önemli yanlışlık” riskleri. Ayrıca birim denetçisinin; birimde belirlediği, topluluk finansal tablolarına ilişkin hata veya hile kaynaklı diğer tüm ciddi “önemli yanlışlık” riskleri ve birim denetçisinin bu risklere verdiği/vereceği karşılıkları zamanında iletmesine ilişkin talep.*
- Birimlerdeki veya birimlerle ilgili olan kontrollere ilişkin yürütülen çalışmalara dayanan, iç denetim fonksiyonu bulguları.
- Topluluk düzeyinde yapılan risk değerlendirmesine dayanak olarak topluluk denetim ekibince kullanılan denetim kanıtlarıyla çelişen, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmadan elde edilen denetim kanıtlarının zamanında bildirilmesine ilişkin talep.
- Birim yönetiminin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluk sağlandığına ilişkin yazılı açıklama veya birimin finansal bilgilerine uygulanan muhasebe politikaları ile topluluk finansal tablolarına uygulanan muhasebe politikaları arasındaki farklılıkların açıklandığı bir beyan talebi (birim yönetiminden alınmasına yönelik).
- Birim denetçisi tarafından belgelendirilecek hususlar.

Diğer bilgiler

- Aşağıdaki hususların topluluk denetim ekibine zamanında bildirilmesi talebi:
  - Muhasebe tahminleri ve ilgili yargılar dâhil, muhasebeye, finansal raporlamaya ve denetime ilişkin önemli hususlar.
  - Birimin, sürekliliğinin devamıyla ilgili hususlar.
  - Dava ve iddialarla (hukuki anlaşmazlıklarla) ilgili hususlar.
  - Birim denetçisinin, birime ait finansal bilgilere ilişkin yürüttüğü çalışma sırasında belirlediği önemli iç kontrol eksiklikleri ve hilenin varlığını gösteren bilgiler.
- Topluluk denetim ekibinin, tüm önemli veya olağandışı olaylar hakkında en kısa sürede bilgilendirilmesine ilişkin talep.





Sirküler Rapor  13.10.2014/192-54

- *41 inci paragrafta listelenen hususların, birimin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışma tamamlandığında, topluluk denetim ekibine bildirilmesine ilişkin talep.*

TÜRMOB Sirküler Rapor

