



ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ STANDARDI (BDS 800) YAYIMLANDI

ÖZET : *Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 800) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 35 ile Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardı yürürlüğe konulmuştur.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 9.4.2014 tarihli ve 28967 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (BDS 800) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 35 ile “**Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” Standardı (BDS 800)** yürürlüğe konulmuştur.

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

Ancak Tebliğin Geçici 1’inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1’inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 800** “*Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi*” standardının, **BDS 200** “Bağımsız Denetimin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

BDS 800, 100-700 numaralı grupta yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler) finansal tabloların denetiminde uygulanmaktadır. **BDS 800** özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS’lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.





BDS 800 diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

BDS 800'de Denetçinin amaçları:

- (a) Denetimin kabulüyle,
- (b) Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
- (c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla
- (d) ilgili özel hususları uygun biçimde ele almak

olarak belirtilmiştir.

BDS 800'de,

- (a) **Özel amaçlı çerçeve:** Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir¹.
- (b) **Özel amaçlı finansal tablolar:** Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır.

şeklinde tanımlanmıştır.

BDS 800 "finansal tablolar"a yapılan atıf, "ilgili dipnotları da içeren özel amaçlı tam bir finansal tablolar seti"ni ifade etmektedir. İlgili dipnotlar, genel olarak önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı notlardan oluşmaktadır. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şekil ve içeriği ile tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirlemektedir.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 800) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...

¹ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 13 üncü paragrafta yer alan "geçerli finansal raporlama çerçevesi" tanımı.





TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
(BDS 800) HAKKINDA TEBLİĞ**

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 35

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, ekte yer alan BDS 800 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.





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

***ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE
HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ***





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

**ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ**

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6-7
Ana Hükümler	
Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar	8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	9-10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	11-14
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı	A1-A4
Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar	A5-A8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	A9-A12
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	A13-A15
Ek: Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetimin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





Giriş

Kapsam

- 100-700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler) finansal tabloların denetiminde uygulanır. Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.
- Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan tam bir finansal tablolar seti bağlamında kaleme alınmıştır. BDS 805², tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.
- Bu BDS, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

- Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı,
 - Denetimin kabulüyle,
 - Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

- Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - Özel amaçlı çerçeve: Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir³ (Bakınız: A1-A4 paragrafları).
 - Özel amaçlı finansal tablolar: Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır (Bakınız: A4 paragrafı).

² BDS 805, "Özel Hususlar–Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi"

³ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 13 üncü paragrafta yer alan "geçerli finansal raporlama çerçevesi" tanımı.





7. Bu BDS’de “finansal tablolar” a yapılan atıf, “ilgili dipnotları da içeren özel amaçlı tam bir finansal tablolar seti” ni ifade eder. İlgili dipnotlar, genel olarak önemli muhasebe politikalarının özeti ile diğer açıklayıcı notlardan oluşur. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şekil ve içeriği ile tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirler.

Ana Hükümler

Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210 denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.⁴ Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi (anlayış) edinir (Bakınız: A5-A8 paragrafları):
- Finansal tabloların hazırlanma amacı,
 - Hedef kullanıcılar ve
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar

9. BDS 200 denetçinin, denetimle ilgili tüm BDS’lere uymasını zorunlu kılar.⁵ Denetçi, özel amaçlı finansal tabloların denetimini planlar ve yürütürken BDS’lerin uygulanmasının, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında özel hususların dikkate alınmasını gerektirip gerektirmediğine karar verir (Bakınız: A9-A12 paragrafları).
10. BDS 315 denetçinin, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını anlamasını zorunlu kılar.⁶ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetim tarafından sözleşmeye ilişkin olarak yapılan önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Başka bir makul yorumun kabul edilmesi, finansal tablolarda sunulan bilgilerde önemli bir farklılık oluşturuyorsa yönetim tarafından yapılan yorum önemlidir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

11. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700’deki hükümleri uygular⁷ (Bakınız: A13 paragrafı).

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama

⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁵ BDS 200, 18 inci paragraf

⁶ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 11(c) paragrafı

⁷ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”





12. BDS 700 denetçinin, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesini yeterli şekilde açıklayıp açıklamadığını veya söz konusu çerçeveye yeterince atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.⁸ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında temel alınan sözleşmeye ilişkin önemli yorumların, finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.
13. BDS 700'de denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin bir denetçi raporunun söz konusu olduğu durumlarda:
- (a) Denetçi raporunda ayrıca, finansal tabloların hazırlanma amacı ile - gerekli hâllerde- hedef kullanıcılar açıklanır veya özel amaçlı finansal tablolarda yer alan ve bu bilgileri içeren bir dipnota atıfta bulunulur ve
- (b) Bu tür finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak finansal raporlama çerçevesi yönetim tarafından seçiliyorsa, yönetimin⁹ finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair açıklamada, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirleme sorumluluğuna da atıfta bulunulur.

Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması

14. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve bu sebeple söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda rapor kullanıcılarının uyarıldığı Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı yer alır. Denetçi, uygun bir başlık altında bu paragrafta yer verir (Bakınız: A14-A15 paragrafları).

⁸ BDS 700, 15 inci paragraf

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





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A1. Aşağıda, özel amaçlı çerçevelere ilişkin örnekler yer almaktadır:
- İşletmenin vergi beyannamesine eşlik eden finansal tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri,
 - İşletmenin kreditorleri için hazırlanması istenebilen nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri,
 - Düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümleri veya
 - Tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin finansal raporlama hükümleri.
- A2. Özel amaçlı bir çerçevenin, yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesini temel aldığı ancak söz konusu çerçevenin bütün hükümlerine uygunluk sağlamadığı durumlar söz konusu olabilir. Finansal tabloların (...) finansal raporlama standartlarının tamamına değil, büyük bir kısmına uygun olarak hazırlanmasını gerektiren bir sözleşme, bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu durumun denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir olması hâlinde, özel amaçlı finansal tablolarda yer alan geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş finansal raporlama çerçevesine tam uygunluk sağlandığının ifade edilmesi uygun olmaz. Yukarıda verilen sözleşme örneğinde, geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, (...) finansal raporlama standartlarına herhangi bir atıf yapmak yerine, sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine atıf yapılabilir.
- A3. A2 paragrafında belirtilen durumlarda, kendisine temel teşkil eden finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun sunum çerçevesi olsa bile, özel amaçlı çerçeve gerçeğe uygun sunum çerçevesi olmayabilir. Çünkü söz konusu özel amaçlı çerçeve -yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş- finansal raporlama çerçevesinin finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun sağlanabilmesi için gerekli olan bütün hükümlerine uygunluk sağlamayabilir.
- A4. Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolar, işletmenin hazırladığı tek finansal tablo seti olabilir. Bu tür durumlarda, bu finansal tablolar, söz konusu finansal raporlama çerçevesinin hedeflediği kişiler dışındaki kullanıcılar tarafından kullanılabilir. Bu durumlarda, söz konusu finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesine dağıtılsa bile hâlâ BDS'lerin amaçları açısından özel amaçlı finansal tablolar olarak değerlendirilir. 13-14 üncü





paragraflardaki hükümler, finansal tabloların hazırlanma amacı hakkında ortaya çıkabilecek yanlış anlaşımaların önlenmesi amacıyla tasarlanmıştır.

Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A5. Özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları, finansal tabloların hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit bir faktördür.
- A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, özel amaçlı finansal tablolara yönelik standartları yayımlamaya yetkili veya tanınmış bir kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını kapsayabilir. Bu durumda, söz konusu kurum tarafından ilgili paydaşların görüşlerinin dikkate alınmasını ve değerlendirilmesini içeren, prosedüre bağlı ve şeffaf bir süreç izlenmesi hâlinde, bu standartların söz konusu amaç için kabul edilebilir olduğu varsayılır. Bazı durumlarda mevzuat, belirli türdeki bir işletme için özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılacak finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, kendisi tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla finansal raporlamaya ilişkin hükümler oluşturabilir. Aksini gösteren bir durum olmadıkça, bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin, söz konusu işletme tarafından hazırlanan özel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır.
- A7. İlgili mevzuatın, A6 paragrafında açıklanan finansal raporlama standartlarına ilâve finansal raporlama yükümlülükleri getirdiği durumlarda BDS 210, denetçinin, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilâve yükümlülükler arasında herhangi bir uyumsuzluk olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar ve böyle bir uyumsuzluğun varlığı hâlinde denetçi tarafından atılacak adımları düzenler.¹⁰
- A8. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerini veya A6 ve A7 paragraflarında belirtilenler dışındaki kaynakları kapsayabilir. Bu durumda, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığı, bu çerçevenin BDS 210'da yer alan Ek 2'de açıklanan kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özellikleri taşıyıp taşımadığı dikkate alınarak belirlenir. Özel amaçlı bir çerçeve söz konusu olduğunda, kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özelliklerden her birinin belirli bir denetim açısından görece önemi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren bir husustur. Örneğin, bir işletmenin satışı tarihindeki net varlıklarının değerini belirlemek amacıyla satıcı ve alıcı, tahsil edilemeyen alacak hesapları karşılıklarına ilişkin aşırı ihtiyatlı tahminlerin (bu finansal bilgiler genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal bilgilerle karşılaştırıldığında tarafsız olmamasına rağmen) kendi ihtiyaçları için uygun olduğuna karar vermiş olabilir.

¹⁰ BDS 210, 18 inci paragraf



Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A9. BDS 200 denetçinin, (a) finansal tabloların denetiminde bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere ve (b) denetimle ilgili bütün BDS'lere uymasını zorunlu kılar. Ayrıca BDS 200; bir BDS'nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması haricinde denetçinin, denetimi, ilgili BDS'nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹¹
- A10. BDS'lerin bazı hükümlerinin özel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygulanması, denetçi tarafından özel hususların ele alınmasını gerektirebilir. Örneğin, BDS 320'de belirtildiği üzere, finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.¹² Ancak, özel amaçlı finansal tabloların denetimi söz konusu olduğunda bu yargılar, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.
- A11. Özel amaçlı finansal tabloların (bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan özel amaçlı finansal tablolar gibi) söz konusu olduğu durumda yönetim, hedef kullanıcılarla denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların altında kalması hâlinde düzeltilmeyeceği veya değiştirilmeyeceği bir eşik tutar üzerinde mutabakata varabilir. Böyle bir eşik tutarın var olması, özel amaçlı finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi amaçları açısından, denetçinin BDS 320'ye uygun olarak önemliliği belirleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.
- A12. BDS'ler uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetime tabi olan finansal tablolar arasındaki ilişkiye ve özellikle üst yönetimden sorumlu olanların, söz konusu finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin gözetim sorumluluğuna sahip olup olmadıklarına bağlıdır. Özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda, örneğin finansal tabloların yalnızca yönetimin kullanımı için hazırlandığı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların bu tür bir gözetim sorumluluğu bulunmayabilir. Bu tür durumlarda BDS 260'ın¹³ hükümleri (denetçinin aynı zamanda işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının denetiminden de sorumlu olduğu durumlar veya örneğin denetçinin, işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlarla kendilerine özel amaçlı finansal tabloların denetimi sırasında belirlenen ilgili hususları iletme konusunda mutabakata vardığı durumlar hariç) özel amaçlı finansal tabloların denetimiyle ilgili olmayabilir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A13. Bu BDS'nin Ek'inde, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporu örnekleri yer almaktadır.

¹¹ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar

¹² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 2 nci paragraf

¹³ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim"



Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A14. Özel amaçlı finansal tablolar, hedeflenenden farklı amaçlarla kullanılabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, belirli işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarını kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir. Denetçi, yanlış anlaşılmaları önlemek için rapor kullanıcılarını, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır.

Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A15. Denetçi, 14 üncü paragrafta zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Mevzuata bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, 14 üncü paragrafta atıf yapılan paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir.

TÜRMOB Sirküler Rapor





Ek

(Bakınız: A13 paragrafı)

Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Bir sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam bir finansal tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: XYZ vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam bir finansal tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam bir finansal tablolar setine ilişkin denetçi raporu.

TÜRMOB Sirküler Rapor



Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Finansal tablolar işletme yönetimi tarafından, bir sözleşmenin hükümlerine (bir başka ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygunluk sağlanması amacıyla, bu sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Söz konusu geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu finansal tablolar, ABC Şirketi yönetimi tarafından, ABC Şirketi ile DEF Şirketi arasında 1 Ocak 20X1 tarihinde imzalanmış olan sözleşmenin ("sözleşme") Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümleri esas alınarak hazırlanmıştır.

Yönetimin¹ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

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

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız

¹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.



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

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

Görüş

Görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe Esası ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü etkilememekle birlikte, finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, ABC Şirketine, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca ABC Şirketi ile DEF Şirketi için hazırlanmış olup, ABC Şirketi ile DEF Şirketi dışındaki taraflara dağıtılamaz veya ABC Şirketi veya DEF Şirketi dışındaki diğer taraflarca kullanılamaz.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]





Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Finansal tablolar işletme yönetimi tarafından, işletme ortaklarının şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olmak amacıyla XYZ vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bir başka ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Söz konusu geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu finansal tablolar, yönetim tarafından XYZ vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri kullanılarak hazırlanmıştır.

Yönetimin² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

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

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

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

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

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





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

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

Görüş

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

Muhasebe Esası ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü etkilememekle birlikte, finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, ABC Şirketinin ortaklarına, şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca ABC Şirketi ve ortakları için hazırlanmış olup, ABC Ortaklığı veya ortakları dışındaki taraflara dağıtılamaz.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]



Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Finansal tablolar işletme yönetimi tarafından, düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (bir başka ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Söz konusu geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmamıştır.
- Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin aynı zamanda, ABC Şirketi tarafından genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak aynı dönem için hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin bir rapor da hazırlamış olduğu hususuna atıfta bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz. Söz konusu finansal tablolar, yönetim tarafından, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümleri esas alınarak hazırlanmıştır.

Yönetimin³ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların, Z Düzenlemesinin⁴ Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında

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

⁴ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."



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

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla⁵ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.⁶ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

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

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Muhasebe Esası

Görüşümüzü etkilememekle birlikte, finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, ABC Şirketine, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir.

Diğer Hususlar

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

⁶ Denetçinin, finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 4 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”





ABC Şirketi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ayrı bir finansal tablolar seti hazırlamış olup, ABC Şirketinin hissedarları için bu finansal tablolar setine ilişkin olarak tarafımızca 31 Mart 20X2 tarihli ayrı bir denetçi raporu düzenlenmiştir.

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

TÜRMOB Sirküler Rapor

