

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.01 – [ 01 / 32 ]

**Karar Tarihi:** 19.04.2018

**Konu:** BDS 600 *Özel Hususlar—Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)*'in Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "ISA 600 *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla BDS 600 *Özel Hususlar—Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)*'in yayımlanmasına karar verilmiştir.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 600

**ÖZEL HUSUSLAR–TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ  
BAĞIMSIZ DENETİMİ  
(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARINI DÂHİL)**

**GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 20/02/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardı 01/10/2014 tarih ve 29136 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklik Tebliğiyle güncellenmiştir.

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
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara 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 Gereği 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
Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara 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 Düzenlenecek Denetçi Raporuna İlişkin Örnek	
Ek 2: Topluluk Denetim Ekibinin Hakkında Kanaat Edineceği Hususlara İlişkin Örnekler	
Ek 3: Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlılık” Risklerinin Göstergesi Olabilecek Olay veya Şartlara İlişkin Örnekler	
Ek 4: Topluluğa Bağlı Birim 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.

# Giriş

## Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), topluluk denetimlerine uygulanır. Bu BDS, özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları düzenler. Bu BDS’de geçen “birim” ibaresi topluluğa bağlı birimi ifade eder.
2. Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları olmayan 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 (Bkz.: A1 paragrafı).
4. BDS 220<sup>1</sup> uyarınca topluluk sorumlu denetçisinin, topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil, topluluk denetimini yürütenlerin tamamının uygun yetkinlik 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 bilgileriyle 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’nin hükümlerini yerine getirmede 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 niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken dikkate alacağı hususları açıklar. Bu katılımın amacı, topluluk finansal tabloları hakkında verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

<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”, A34 paragrafı

## Yürürlük Tarihi

7. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde 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 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 faaliyet bölümüdür (Bkz.: A2-A4 paragrafları).
  - (b) Birim denetçisi: Topluluk denetim ekibinin talebi üzerine, topluluk denetimi için, bir birime ilişkin finansal bilgiler üzerinde çalışma yürüten denetçidir (Bkz.: 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 münferit olarak finansal önemi bulunan veya (ii) özel niteliği veya durumu sebebiyle topluluk finansal tabloları açısından ciddi "önemli yanlışlık" risklerini içermeye ihtimali olan birimdir (Bkz.: A5-A6 paragrafları).
  - (e) Topluluk: Finansal bilgileri topluluk finansal tablolarında yer alan birimlerin tamamıdır. Bir toplulukta, mutlaka birden fazla birim bulunur.
  - (f) Topluluk denetim ekibi: Topluluğun genel denetim stratejisini oluşturan, birim denetçileriyle iletişim kuran, konsolidasyon sürecine ilişkin çalışmayı yürüten ve topluluk finansal tabloları hakkında görüş oluşturmaya dayanak olmak üzere denetim kanıtlarından elde edilen sonuçları değerlendiren, topluluk sorumlu denetçisi dâhil, denetim şirketi personeldir.

- (g) Topluluk denetim görüşü: Topluluk finansal tabloları hakkında verilen 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 hâllerde, 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 düzenlemez.
- (j) Topluluk yönetimi: Topluluk finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu olan yönetimdir.
10. “Geçerli finansal raporlama çerçevesine” yapılan atıf, topluluk finansal tablolarında kullanılan finansal raporlama çerçevesini ifade eder. “Konsolidasyon sürecine” yapılan atıf ise aşağıdaki hususları içerir:
- (a) Topluluk finansal tablolarında konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da 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 mevzuata uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesinden ve düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığından sorumludur.<sup>3</sup> Bu itibarla, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuatla zorunlu kılmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat bu atfın yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfın, topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin,

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



topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır (Bkz.: A8-A9 paragrafları).

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

12. BDS 220'yi uygularken topluluk sorumlu denetçisi; birimlerin finansal bilgileri ile konsolidasyon sürecine ilişkin olarak, topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin makul ölçüde beklenip bekenemeyeceğine karar verir. Bu amaç doğrultusunda topluluk denetim ekibi, önemli birim olma ihtimali bulunan birimlerin belirlenmesi amacıyla topluluk, birimler ve bunların çevreleri hakkında kanaat edinir. Birim denetçilerinin bu tür birimlere ait finansal bilgilerle ilgili çalışma yapacağı durumlarda; topluluk sorumlu denetçisi, topluluk denetim ekibinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için gereken ölçüde, birim denetçilerinin çalışmalarına katılıp katılmayacağını değerlendirir (Bkz.: A10-A12 paragrafları).

13. Topluluk sorumlu denetçisi:

- (a) Topluluk yönetimi tarafından yapılan sınırlamalar 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 mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilir veya
- (b) Denetçinin, denetimi kabul etmemesinin mevzuatla yasaklandığı veya denetimden çekilmesinin mümkün olmadığı hâllerde, topluluk finansal tablolarının denetimini mümkün olduğu ölçüde yaptıktan sonra bu tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır (Bkz.: A13-A19 paragrafları).

### *Denetim Sözleşmesinin Şartları*

14. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 210 uyarınca topluluk denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır<sup>5</sup> (Bkz.: 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. (Bkz.: A22 paragrafı)

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

<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

## **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 (topluluk genelindeki kontroller dâhil) topluluk, topluluğun birimleri ve bunların çevreleri hakkında edindiği kanaatini güçlendirir.
- (b) Topluluk yönetimi tarafından birimlere yönelik yayımlanan talimatlar dâhil, konsolidasyon süreci hakkında kanaat edinir.

(Bkz.: 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 düzeyde kanaat edinir<sup>8</sup> (Bkz.: A30-A31 paragrafları).

## **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması**

19. Topluluk denetim ekibi; birim denetçisinden, birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapmasını talep etmeyi planlıyorsa aşağıdakiler hakkında kanaat edinir (Bkz.: A32-A35 paragrafları):

- (a) Birim denetçisinin; topluluk denetimiyle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı, bunlara uyup uymayacağı ve özellikle bağımsız olup olmadığı (Bkz.: A37 paragrafı),
- (b) Birim denetçisinin mesleki yetkinliği (Bkz.: A38 paragrafı),
- (c) Topluluk denetim ekibinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için gereken ölçüde, birim denetçisinin çalışmalarına katılıp katılamayacağı,
- (ç) Birim denetçisinin, denetçilerin etkin biçimde gözetime tabi olduğu bir yasal (düzenleyici) çevrede faaliyet gösterip göstermediği (Bkz.: 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 etmez ve söz konusu birime ait finansal bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtını bizzat kendi çalışmalarıyla elde eder (Bkz.: A39-A41 paragrafları).

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

<sup>8</sup> BDS 315

## Önemlilik

21. Topluluk denetim ekibi aşağıdaki hususları belirler (Bkz.: A42 paragrafı):
- (a) Topluluğun genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için önemlilik.
  - (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 düzeyleri.
  - (c) Topluluk denetiminin amaçları açısından, birim denetçilerinin denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütecekleri birimler için birim önemliliği. Topluluk finansal tablolarındaki düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemliliği aşma ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek amacıyla, birim önemliliği, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilikten düşük olarak belirlenir (Bkz.: A43-A44 paragrafları).
  - (ç) Topluluk finansal tabloları açısından, üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı eşik tutarı (Bkz.: A45 paragrafı).
22. Birim denetçilerinin, topluluk denetiminin amaçları açısından bir denetim yürüteceği durumda, topluluk denetim ekibi, birim düzeyinde belirlenen performans önemliliğinin uygunluğunu değerlendirir (Bkz.: A46 paragrafı).
23. Bir birimin mevzuat gereği veya başka bir nedenle denetime tabi olması ve topluluk denetim ekibinin, bu denetimi topluluk denetimine ilişkin kanıt sağlamak amacıyla kullanmaya karar vermesi durumunda, topluluk denetim ekibi;
- (a) Bir bütün olarak birimin finansal tabloları için belirlenen önemliliğin ve
  - (b) Birim düzeyindeki performans önemliliğinin,
- bu BDS’de yer alan yükümlülükleri karşılayıp karşılamadığına karar verir.

## Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler

24. Denetçinin, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.<sup>9</sup> Topluluk denetim ekibi, birimlerin finansal bilgilerine yönelik, kendisinin veya kendisi adına hareket eden birim denetçilerinin yapacağı çalışmanın türüne karar verir (Bkz.: 26-29 uncu paragraflar). Topluluk denetim ekibi ayrıca, birim denetçilerinin çalışmalarına yapacağı katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verir (Bkz.: 30-31 inci paragraflar).

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

25. Birimlerin finansal bilgileriyle veya konsolidasyon süreciyle ilgili yapılacak çalışmanın niteliği, zamanlaması 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 Çalışmanın Türüne Karar Verilmesi* (Bkz.: 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” riskleri içermesi muhtemel olan önemli bir birim için, topluluk denetim ekibi veya onun adına hareket eden birim denetçisi aşağıdakilerden birini veya birkaçını yapar:
- Birim önemliliğini kullanarak birimin finansal bilgilerinin denetimi.
  - Topluluk finansal tablolarındaki muhtemel ciddi “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan bir veya birden fazla hesap bakiyesinin, işlem sınıfının veya açıklamanın denetimi (Bkz.: A48 paragrafı).
  - Topluluk finansal tablolarındaki muhtemel ciddi “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan belirli denetim prosedürleri (Bkz.: A49 paragrafı).

#### Topluluğa Bağlı Önemli Olmayan Birimler

28. Önemli olmayan birimler için topluluk denetim ekibi, topluluk düzeyinde analitik prosedürleri uygular (Bkz.: 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 birkaçını yapar veya birim denetçisinden bunları yapmasını talep eder (Bkz.: A51-A53 paragrafları):

- Birim önemliliğini kullanarak, birimin finansal bilgilerinin denetimi,
- Bir veya daha fazla hesap bakiyesinin, işlem sınıfının veya açıklamanın denetimi,

- Birim önemliliğini kullanarak, birimin finansal bilgilerinin sınırlı bağımsız denetimi,
- Belirli prosedürler.

Topluluk denetim ekibi, zaman içerisinde seçilen birimleri değiştirir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Yürüttüğü Çalışmaya Katılım Sağlanması* (Bkz.: 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 hakkında edindiği kanaatten etkilenmekle birlikte asgari olarak aşağıdakileri içerir:

- (a) Birim denetçisi veya birim yönetimiyle, birimin topluluk açısından önemli bulunan faaliyetlerinin müzakere edilmesi.
- (b) Birimin, finansal bilgilerin hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlığa açıklığı hakkında birim denetçisiyle müzakere edilmesi.
- (c) 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 kanaate dayanarak müteakip denetim prosedürlerine katılımın gerekli olup olmadığına karar verir.

### **Konsolidasyon Süreci**

32. 17 nci paragraf uyarınca topluluk denetim ekibi, topluluk yönetimi tarafından birimlere yönelik yayımlanan talimatlar dâhil, konsolidasyon süreci ve topluluk genelindeki kontroller hakkında kanaat 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 sağlayamıyorsa, 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 süreci kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere 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 (Bkz.: A56 paragrafı).
35. Birimin finansal bilgilerinin, topluluk finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarına göre hazırlanmamış olması durumunda topluluk denetim ekibi, topluluk finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması amacına yönelik olarak söz konusu finansal bilgilerin uygun şekilde düzeltilip düzeltilmediğini değerlendirir.
36. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin ilettiği finansal bilgilerin (Bkz.: 41(c) paragrafı) topluluk finansal tablolara dâhil edilen finansal bilgiler olup olmadığını tespit eder.
37. Topluluk finansal tablolarının, topluluğunkinden farklı bir tarihte sona eren finansal raporlama dönemine 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 olaylardan haberdar olmaları hâlinde bunu (topluluk denetim ekibine) bildirmelerini talep eder.

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

40. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin uyması gereken yükümlülükleri zamanında birim denetçisine iletir. Bu iletişim; yapılacak çalışmayı, bu çalışmanın kullanımını ve birim denetçisinin topluluk denetim ekibiyle kuracağı iletişimin şeklini ve içeriğini ortaya koyar. Bu iletişimde ayrıca aşağıdaki hususlar da yer alır (Bkz.: 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 (Bkz.: A59 paragrafı).
- (b) Bağımsızlık hükümleri başta olmak üzere, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümler.
- (c) Birimlerin finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı bağımsız denetiminin yapılacak olması durumunda, birim önemliliği (ve belirlenmişse, 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 ilâve ilişkili 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 (Bkz.: A60 paragrafı):

- (a) Birim denetçisinin, bağımsızlık ve mesleki yetkinlik dâhil, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı,
- (b) Birim denetçisinin, topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen yükümlülüklerle uyup uymadığı,
- (c) Birim denetçisinin, hakkında raporlama yaptığı birime ilişkin finansal bilgilerin belirtilmesi,
- (ç) Topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlıkların ortaya çıkmasına yol açabilecek, mevzuata aykırılık hâllerine 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 (Bkz.: 40(c) paragrafı)),
- (e) Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler,
- (f) Birim düzeyinde belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerinin tanımlanması,

- (g) Birim denetçisinin, birimin üst yönetiminden 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 hâlleri dâhil),
- (ğ) Topluluk denetimiyle ilgili olabilecek diğer hususlar veya birim denetçisinin, birim yönetiminden talep ettiği yazılı beyanlarda 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 (Bkz.: 41 inci paragraf). Topluluk denetim ekibi:
- (a) Yaptığı değerlendirme sonucu ortaya çıkan önemli hususları birim denetçisi, - uygun gördüğü takdirde- birim yönetimi veya topluluk yönetimiyle müzakere eder,
- (b) Birim denetçisinin çalışma kâğıtlarındaki diğer ilgili bölümlerin gözden geçirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (Bkz.: A61 paragrafı).
43. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yaptığı çalışmanın yetersiz olduğu sonucuna varırsa, uygulanacak ilâve 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 kanıtı 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 (Bkz.: A62 paragrafı).
45. Topluluk sorumlu denetçisi,
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların (gerek topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen, gerekse birim denetçileri tarafından bildirilen yanlışlıkların) ve
  - Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olmadığı durumların,
- topluluk denetim görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir (Bkz.: A63 paragrafı).

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



## **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 kontrol eksiklikleri,
  - (b) Topluluk denetim ekibinin, birimlerin iç kontrollerinde belirlediği iç kontrol eksiklikleri ve
  - (c) Birim denetçilerinin, topluluk denetim ekibinin dikkatine sunduğu iç kontrol eksiklikleri.
47. Bir hile topluluk denetim ekibi tarafından tespit edilmişse veya birim denetçisi tarafından topluluk denetim ekibinin dikkatine sunulmuşsa (Bkz.: 41(g) paragrafı) ya da bir hilenin var olabileceğine işaret eden 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 (Bkz.: A64 paragrafı).
48. Bir birim denetçisinin, mevzuat gereği 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 hususu topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlarla müzakere eder. Bu hususun çözülememesi 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 (Bkz.: 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 (Bkz.: A66 paragrafı):
- (a) Birimlerin finansal bilgileriyle ilgili olarak yürütülecek çalışmaların türüne ilişkin genel açıklama.

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

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

- (b) Önemli birimlere ait finansal bilgilere ilişkin birim denetçilerinin yürüteceği çalışmalara, topluluk denetim ekibinin planlanmış katılımının niteliğine ilişkin genel açıklama.
- (c) Birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olarak topluluk denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirmenin, söz konusu çalışmanın kalitesi hakkında kaygıya yol açtığı durumlar.
- (ç) Topluluk denetimi üzerindeki tüm kısıtlamalar, örneğin topluluk denetim ekibinin bilgiye erişiminin kısıtlanmış olması.
- (d) 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 hâlleri.

## **Belgelendirme**

50. Topluluk denetim ekibi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:<sup>13</sup>

- (a) Önemli birimleri gösteren birimlere ilişkin bir analiz ve birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılan çalışmaların türü.
- (b) Uygun hâllerde, 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.
- (c) Topluluk denetim ekibiyle birim denetçileri arasında topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen yükümlülükler dair yapılan yazılı iletişimler.

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

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Mevzuat Gereği veya Başka Bir Nedenle Denetime Tabi Olan Topluluğa Bağlı Birimler (Bkz.: 3 üncü paragraf)

- A1. Mevzuat gereği veya başka bir nedenle yapılan bir denetimin, topluluk denetimine yönelik denetim kanıtı sağlamak amacıyla kullanılıp kullanılmaması hakkındaki topluluk denetim ekibinin kararını etkileyebilecek etkenler 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* (Bkz.: 9(a) paragrafi)

- A2. Topluluğun yapısı, birimlerin belirlenme şeklini etkiler. Örneğin topluluğun finansal raporlama sistemi; bir ana ortaklık ve bir veya daha fazla bağlı ortaklık, iş ortaklığı/ müşterek girişim ya da özkaynak veya maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler 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 edilmesi için finansal bilgileri hazırlanan işletme veya faaliyet bölümü; 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.

### *Topluluğa Bağlı Önemli Birim (Bkz.: 9(d) paragrafı)*

- A5. Bir birimin münferit olarak 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 bir oran uygulayabilir. Kıyaslama noktasının belirlenmesi ve bu noktaya uygulanacak yüzdelik oranın tespit edilmesi mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Topluluğun nitelik ve şartlarına bağlı olarak, uygun kıyaslama noktaları; topluluk varlıklarını, yükümlülüklerini, 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 ciddi “önemli yanlışlık” risklerine yol açma ihtimaline sahip 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 münferit olarak finansal öneme sahip olmasa dâhi, topluluğu ciddi bir “önemli yanlışlık” riskine maruz bırakabilir.

### *Topluluğa Bağlı Birim Denetçisi (Bkz.: 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 (Bkz.: 11 inci paragraf)**

- A8. Birim denetçilerinin, topluluk denetimi açısından birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yürütebilmelerine ve ulaştıkları bulgulardan, sonuçlardan 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 Kanaat Edinilmesi* (Bkz.: 12 nci paragraf)

A10. Yeni bir denetim söz konusu olduğunda topluluk denetim ekibi; topluluğa, birimlere ve bunların çevrelerine ilişkin kanaati 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 kanaat 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 faaliyetleri (bu faaliyetlerin gerçekleştiği sektörel ve yasal (düzenleyici), ekonomik ve politik çevreler dâhil).
- Ortak (kullanılan) hizmet merkezleri dâhil, 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) kısıtlamasız 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:

- 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 yetkinliği konusunda topluluk denetim ekibinin taşıdığı kaygılar.
- Topluluk genelindeki kontrollerde yapılan değişiklikler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki değişiklikler.

*Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etme Beklentisi* (Bkz.: 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 bazılarına ait finansal bilgilere ilişkin çalışmanın yapılabilmesi ve
- (b) Birim denetçileri tarafından, diğer birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmalara, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken ölçüde katılımın sağlanabilmesi.

*Bilgiye Erişim* (Bkz.: 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. Şartlardan dolayı bilgiye erişimin kısıtlandığı bir durumda, topluluk denetim ekibi bu kısıtlamaya rağmen yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebiliyor olabilir. Ancak birimin önemi arttıkça yeterli ve uygun kanıt elde etme ihtimali daha azalır. Örneğin topluluk denetim ekibinin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen bir birimin üst yönetiminden sorumlu olanlara, bu birimin yönetimine veya denetçisine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) erişimi olmayabilir. 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 uymayacaktır. Örneğin, topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin çalışmalarına katılmakla ilgili 30-31 inci paragraflarda yer alan hükümlere uymayacaktır. 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 ise 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. Sınırlamanın sebebi, örneğin topluluk yönetiminin, topluluk denetim ekibinin yaptığı sorgulamalara verdiği cevapların ve yönetimin denetim ekibine sunduğu beyanların güvenilirliğini etkileyebilir.
- A18. Topluluk sorumlu denetçisinin bir denetimi reddetmesi veya denetimden çekilmesi mevzuatla yasaklanmış olabilir. Örneğin, bazı ülkelerde 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 hükümleri uyarınca 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 (Bkz.: 14 üncü paragraf)*

A20. Denetim sözleşmesinin şartları, geçerli finansal raporlama çerçevesini tanımlar.<sup>16</sup> Topluluk denetimine ilişkin sözleşmenin şartlarına aşağıdaki gibi ilâve 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 arasında kurulan önemli iletişimlerin topluluk denetim ekibine de bildirilmesi,
- Düzenleyici kurumlar ile birimler arasında finansal raporlama konularıyla ilgili yapılan önemli iletişimlerin, topluluk denetim ekibine bildirilmesi,
- Topluluk denetim ekibinin gerekli gördüğü ölçüde aşağıdakilere izin verilmesi:

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

- o Birime ait bilgilere, birimlerin üst yönetiminden sorumlu olanlara, birim yönetimine ve birim denetçilerine (topluluk denetim ekibi tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) erişim ve
- 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) erişiminin veya
- Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmanın, sınırlandırılması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesine neden olur ve bu durum topluluk denetim görüşünü etkileyebilir. İstisnai hâllerde; mevzuatla izin verilmesi durumunda, söz konusu sınırlama denetimden çekilmeye yol açabilir.

### **Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı** (Bkz.: 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 Hakkında Kanaat Edineceği Hususlar* (Bkz.: 17 nci paragraf)

A23. BDS 315; geçerli finansal raporlama çerçevesi, işletmenin niteliği, amaçları ve stratejileri, iş hayatına ilişkin riskler ve işletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi dâhil, işletmeyi etkileyen sektör, mevzuat ve diğer dış etkenler hakkında kanaat edinirken 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 sağlar.

*Topluluk Yönetimi Tarafından Birimlere Yönelik Yayımlanan Talimatlar* (Bkz.: 17 nci paragraf)

A24. Topluluk yönetimi, finansal bilgilerin tekdüzeliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla genelde birimlere yönelik talimatlar yayımlar. Bu tür talimatlar, topluluk finansal tablolarına dâhil edilecek 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.

<sup>17</sup> BDS 315, A25-A49 paragrafları



A25. Talimatlar genel olarak aşağıdaki hususları kapsar:

- Uygulanacak muhasebe politikaları,
- Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, topluluk finansal tabloları için geçerli olan 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 gerçekleştirilmemiş kârlar,
  - o Topluluk içi hesap bakiyeleri.
- Raporlama takvimi.

A26. Topluluk denetim ekibinin talimatlar hakkında edindiği kanaat aşağıdakileri içerebilir:

- 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 uyum açısından yeterli açıklamaları sağlayıp sağlamadığı (ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri ile faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin açıklanması gibi),
  - o Konsolidasyon düzeltmelerinin (topluluk içi işlemler ve gerçekleştirilmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyeleri gibi) belirlenmesini sağlayıp sağlamadığı ve
  - o Finansal bilgilerin birim yönetimi tarafından onaylanmasını sağlayıp sağlamadığı.

*Hile* (Bkz.: 17 nci paragraf)

A27. Denetçinin, finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirleyip değerlendirmesi ve risk olarak değerlendirilmiş hususlara 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

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

topluluk yönetimi tarafından topluluktaki hile risklerinin belirlenmesinde ve bunlara karşılık verilmesinde 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* (Bkz.: 17 nci paragraf)

A28. Denetim ekibinin kilit üyelerinin, hile kaynaklı risklere özellikle vurgu yapmak suretiyle, finansal tablolarındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine 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 etkenlerden etkilenir.

A29. Bu müzakereler aşağıdakilere imkân sağlar:

- Topluluk genelindeki kontroller dâhil, birimler ve çevreleri hakkında edinilen kanaatin paylaşılması.
- 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

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

çerçevesi ile uyumlu olmayan hasılat muhasebeleştirilmesi 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 imkân tanıyan bir kültürü veya çevreyi işaret edebilecek topluluğu etkileyen bilinen iç ve dış etkenlerin 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 verilmesi ve uygun olmayan transfer fiyatlandırması uygulamaları gibi, mevzuata aykırılık olduğunu gösteren bilgilerin paylaşılması.

*Risk Faktörleri* (Bkz.: 18 inci paragraf)

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

*Risk Değerlendirmesi* (Bkz.: 18 inci paragraf)

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

- 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** (Bkz.: 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 kanaat edinmesine gerek olmayacaktır.

A33. Topluluk denetim ekibinin birim denetçisi hakkında kanaat 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 etkenlerden etkilenir. Örneğin;

- Topluluk denetim ekibinin ve birim denetçisinin aşağıdaki hususlara sahip olup olmadıkları:
  - o Çalışmanın yürütülmesine yönelik ortak politika ve prosedürler (örneğin, denetim metodolojileri),
  - o Ortak kalite kontrol politika ve prosedürleri veya
  - o Ortak izleme politika ve prosedürleri.
- 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 Meslek örgütleri ve mesleki standartlar veya
  - o Dil ve kültür.

A34. Bu etkenler 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 kanaat 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 Biriminin Denetçisi hakkında kanaat 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 kanaat edinebilir. Örneğin, birim denetçisinin dâhil 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>

<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.

- 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 örgütü veya örgütlerinden, birim denetçisinin yetkilendirilmiş olduğu mercilerden veya üçüncü taraflardan teyit alabilir.

Sonraki yıllarda birim denetçisi hakkında kanaat edinilirken, 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 yetkinliğinin değerlendirilmesinde topluluk denetim ekibine yardımcı olabilir. Düzenleyici çevreye ilişkin bilgi, ilgili bağımsız kamu gözetimi kuruluşundan veya birim denetçisinden edinilebilir.

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

- 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 yükümlülüklere 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 kanaat edinir.

*Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Mesleki Yetkinliği (Bkz.: 19(b) paragrafı)*

- A38. Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinin mesleki yetkinliği hakkında edineceği kanaat aşağıdakileri içerebilir:
- Birim denetçisinin, topluluk denetimi için geçerli olan 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 hâllerde, 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 Kanaatin Kullanılması* (Bkz.: 20 nci paragraf)

- A39. Topluluk denetim ekibi; birim denetçisinin çalışmalarına katılarak veya birimin finansal bilgilerine ilişkin ilâve 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 ilâve risk değerlendirme veya müteakip denetim prosedürleri uygulayarak; birim denetçisinin mesleki yetkinliğine 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. Birim denetçisine ait çalışma kâğıtlarının ilgili bölümlerine erişimin mevzuatla yasaklanması durumunda topluluk denetim ekibi, bu sorunu aşmak için birim denetçisinden ilgili bilgileri içeren bir özet rapor hazırlamasını talep edebilir.

**Önemlilik** (Bkz.: 21-23 üncü paragraflar)

A42. Denetçinin:

- (a) Genel denetim stratejisini oluştururken aşağıdakileri belirlemesi gerekmektedir<sup>21</sup>:
- (i) Bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik 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 düzeyleri.
- (b) Performans önemliliğini belirlemesi gerekmektedir.

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

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 yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemliliği aşma ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek için birim önemliliği, bir bütün olarak topluluk finansal tablolarının önemliliğinden düşük olarak belirlenir. Farklı birimler için farklı birim önemlilikleri 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. Birim 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 finansal tablolarındaki düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, birim önemliliğini aşma ihtimalini uygun bir seviyeye indirmek için gereklidir. Uygulamada, topluluk denetim ekibi birim önemliliğini, bu düşük seviyede belirleyebilir. Böyle bir durumda, birim denetçisi birim önemliliğini, birimin finansal bilgilerindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve bu risklere karşı müteakip denetim prosedürlerini tasarlamamın yanı sıra tespit edilen yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadıklarını değerlendirmek üzere kullanır.

### **Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler**

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

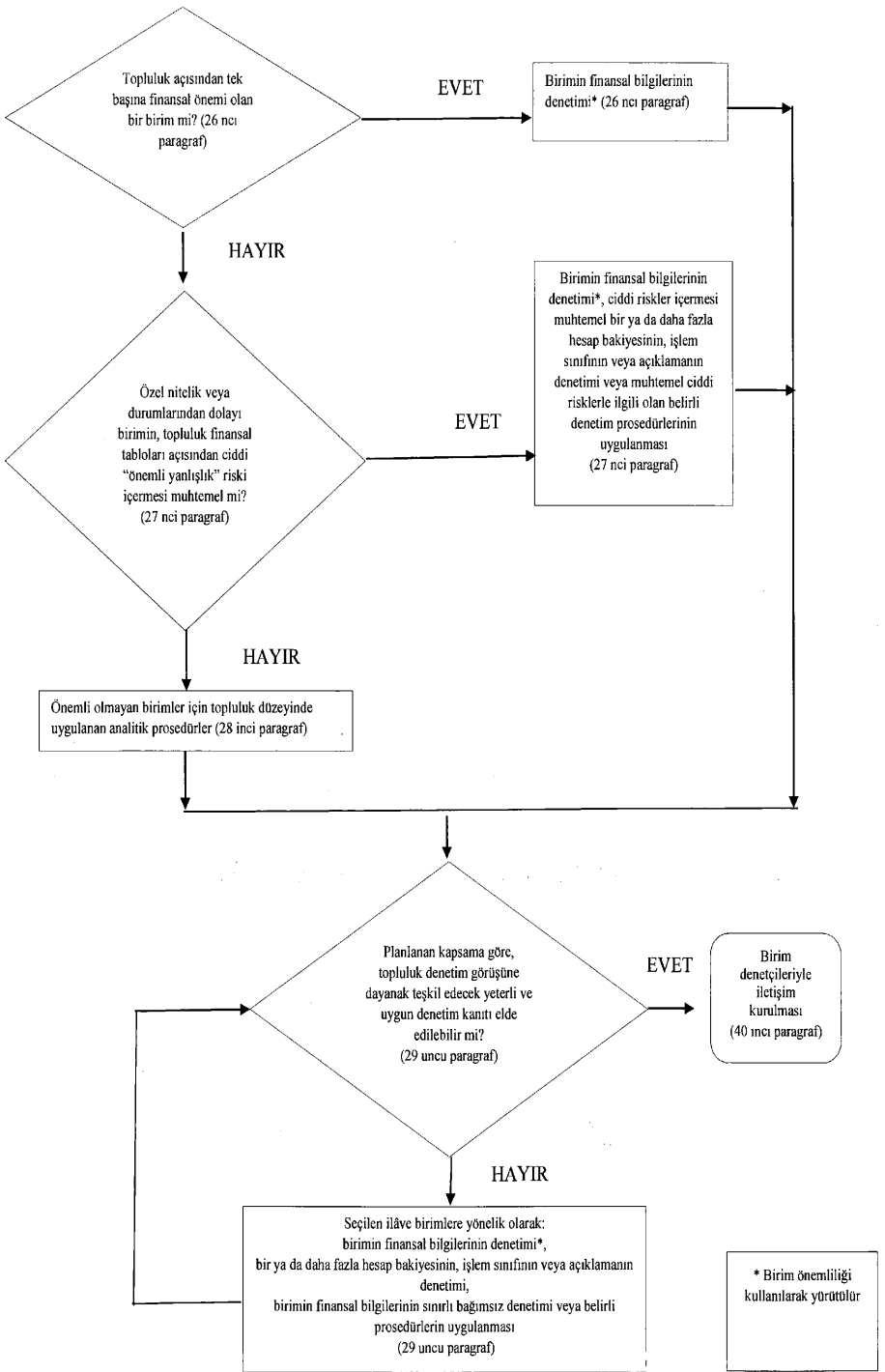
- A47. Topluluk denetim ekibinin birimlerin finansal bilgilerine yönelik yapılacak çalışmanın türüne ve birim denetçisinin yaptığı çalışmaya katılıma ilişkin kararı aşağıdaki etkenlerden etkilenir:
- (a) Birimin önemi,
  - (b) Topluluk finansal tablolarına ilişkin belirlenen ciddi “önemli yanlışlık” 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 kanaati.

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





## Topluluğa Bağlı Önemli Birimler (Bkz.: 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 imkânına 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 iletişimde (Bkz.: 40 ıncı paragraf) birçok finansal tablo kaleminin birbiriyle ilişkili olduğu gerçeği dikkate alınır.

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 (Bkz.: 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 etkenlerden 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.
- İç denetim 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 sınıftaki diğer birimlere kıyasla, birimin sahip olduğu münferit finansal önem veya içerdiği risk.
- Birimin mevzuat gereği veya başka bir nedenle denetime tabi olup olmadığı.

Bu sınıftaki birimlerin seçimi sırasında bir öngörülemelik unsurunun dâhil edilmesi, birimlerin finansal bilgilerindeki önemli yanlışlığın belirlenmesi ihtimalini artırabilir. Seçilen birimler genellikle periyodik olarak değiştirilir.

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 ilâve prosedürler de belirleyebilir.

A53. A13 paragrafında açıklandığı üzere bir topluluk yalnızca, önemli birim olarak değerlendirilmeyen birimlerden oluşabilir. Bu tür durumlarda, topluluk denetim ekibi, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmanın türüne 29 uncu paragrafta göre karar vererek topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil eden yeterli ve uygun denetim kanıtını 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* (Bkz.: 30-31 inci paragraflar)

A54. Topluluk denetim ekibinin birim denetçisinin çalışmasına katılımını etkileyebilen etkenler arasında aşağıdakiler yer alır:

- (a) Birimin önemi,
- (b) Topluluk finansal tablolarındaki belirlenmiş ciddi “önemli yanlışlık” riskleri ve
- (c) Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisi hakkında edindiği kanaat.

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 denetçisi hakkında edindiği kanaate göre değişecektir. Birimin, önemli bir birim olmaması ikincil bir konudur. Örneğin bir birim önemli birim olarak değerlendirilmese bile, birim denetçisinin mesleki yetkinliğine ilişkin daha az

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

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

ciddi endişelere sahip olunması (örneğin, sektöre özgü bilgi eksikliği) veya birim denetçisinin, denetçilerin aktif bir kamu gözetiminin yapıldığı 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 kanaate dayalı olarak, aşağıdakilerden bir veya daha fazlasını içerebilir:

- (a) Birimin 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 denetçileriyle birlikte veya topluluk denetim ekibi tarafından uygulanabilir.
- (ç) Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması. Bunlar birim denetçileriyle 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* (Bkz.: 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:

- Önemli düzeltmelerin, altında yatan işlem ve olayları uygun şekilde yansıtır 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 (Bkz.: 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 kanıtını elde edememe riski vardır. Topluluk denetim ekibinin belirlediği yükümlülüklerin açık bir biçimde ve zamanında iletilmesi, topluluk denetim ekibi ile birim denetçileri arasında karşılıklı etkin bir iletişimin temelini oluşturur.
- A58. Topluluk denetim ekibinin belirlediği yükümlülükler genelde talimat mektubu ile iletilir. Ek 5, bu tür bir talimat mektubuna eklenebilecek zorunlu ve ilâve 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 gerekmeyebilir. 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 -mevzuatla 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 bir biçimde iletişim kurma amacı, genellikle yazılı iletişim dışındaki araçlarla da başarılabilir. Örneğin:
- 40 inci paragrafta ortaya konan topluluk denetim ekibinin belirlediği yükümlülüklerin iletilmesi için birim denetçisinin genel denetim stratejisine ve denetim planına erişimi yeterli olabilir ve
  - 41 inci paragrafta yer alan topluluk denetim ekibinin vardığı 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 (Bkz.: 42(b) paragrafi)*

- 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.

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 ilâve prosedürler uygulamasını talep edebilir. Bu talebin yerine getirilmesi mümkün değilse, topluluk denetim ekibi, birimin finansal bilgilerine yönelik kendi prosedürlerini uygulayabilir.

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

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

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

A64. BDS 240, hilenin yönetime ve -yönetimin hileye karıştığı durumlarda- üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda 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.

*Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 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.

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

(Bkz.: A19 paragrafı)

## Topluluk Denetim Ekibinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Düzenlenecek Denetçi Raporuna İlişkin Örnek [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Söz konusu denetim, bir topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir birimle ilgili olarak (toplam varlıkların 60 milyon TL olduğu finansal durum tablosuna, 15 milyon TL olarak alınmıştır), birimin muhasebe kayıtlarına, yönetimine veya denetçisine ulaşılabilmesi nedeniyle topluluk denetim ekibi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.
- Topluluk denetim ekibi, ilgili denetçi raporu dâhil, 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.<sup>1</sup>
- Denetimde uyulan etik hükümler; Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'dan oluşmaktadır.\*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570<sup>2</sup> uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701<sup>3</sup>'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.\*\*

<sup>1</sup> 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.

\* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'dan oluşmaktadır.

<sup>2</sup> BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

<sup>3</sup> BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

\*\* Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan hususun diğer bilgileri de etkilediği sonucuna varmıştır. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır. \*\*
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

## BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Hissedarlarına [veya Uygun Olan Muhatap]

### Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi<sup>4</sup>

#### Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre aşağıda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” bölümünde açıklanan hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihindeki konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ilişkin konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya... *doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

#### Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız

<sup>4</sup> Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.



Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara* (Etik Kurallar) uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

### **Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bu Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]**

[BDS 720<sup>5</sup>’de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama – Bkz: BDS 720 Ek 2’de yer alan Örnek 6. Örnek 6’da yer verilen diğer bilgiler bölümünün son paragrafı, diğer bilgileri de etkileyen ve sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan özel hususa açıklayacak/tanımlayacak şekilde uyarlanacaktır.]

### **Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları<sup>6</sup>**

[BDS 700<sup>7</sup>’e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

### **Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları**

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz: BDS 700’de yer alan Örnek 2 Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine yönelik yer verilmesi gereken son iki paragraf dâhil edilmeyecektir.]

### **Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler**

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama –Bkz.: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]<sup>8</sup>

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olması durumunda, topluluk sorumlu denetçisi BDS 705 uyarınca görüş vermekten kaçınacaktır.

<sup>5</sup> BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

<sup>6</sup> Bu örnek denetçi raporlarının genelinde kullanılan yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ifadelerinin bazı durumlarda mevzuata uygun diğer bir ifade ile değiştirilmesine gerek duyulabilir.

<sup>7</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

<sup>8</sup> Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

## Topluluk Denetim Ekibinin Hakkında Kanaat 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, hakkında kanaat 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 dâhil, tutarlı politika ve prosedürler.
  - İş ahlâkı kuralları ve hileyi önleme programları gibi topluluk genelindeki programlar.
  - Birim yönetimine yetki ve sorumlulukların verilmesine ilişkin düzenlemeler.

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 yetkinlik 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 kanaat 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 tablolarında kullanılan 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 yayımladığı finansal raporlama prosedürlerine ilişkin kılavuzda ve raporlama paketinde tanımlanır.

<sup>1</sup> BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması," 15 inci paragraf

- 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 işlem ve olayların iş mantığı/ticari gerekçesi.
- Birimler arasındaki işlemlerin sıklığı, niteliği ve büyüklüğü.
- Topluluk içi hesap bakiyelerinin, topluluk içi işlemlerin ve gerçekleşmemiş kârların izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonuna ilişkin prosedürler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, iktisap edilmiş varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini bulmak için atılan adımlar, (uygun 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).

## Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlılık” 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 yanlılık” 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 etkenlere 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.
- Geçmişte konsolidasyon işlemleri sırasında mutabakatı sağlanmayan veya kapatılmayan topluluk içi hesap bakiyeleriyle karşılaştırılması.
- Birden fazla birim tarafından muhasebeleştirilen karmaşık işlemlerin mevcudiyeti.
- Birimlerin, topluluk finansal tablolarına uygulananlardan farklı muhasebe politikaları uygulaması.
- İşlemlerin zamanlamasını manipüle etmek için kullanılabilen, (hesap) dönem sonu tarihleri farklı olan birimler.
- Geçmişte yetkisiz veya eksik olarak yapılmış konsolidasyon düzeltmeleri.
- 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.

## Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Teyitlerine İlişkin Örnekler

Aşağıda verilen örnek, standart bir mektup örneği değildir. Teyitler, bir birim denetçisinden diğer bir denetçiye göre 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 aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait 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 hesap dönemine ait topluluk finansal tablolarına ilişkin yaptığımız denetime ilişkin olarak sunulmaktadır.

[Gün/ay/yıl] tarihinde sona eren hesap dönemine 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 açıktır ve tarafımızca anlaşılmaktadır./Aşağıdaki talimatları [talimatları belirtin] daha açık hâle getirmeniz durumunda memnun olacağız.
3. Tarafımızla 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.
2. [Tarih]'de sona eren hesap dönemine 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, müşterek girişim/iş ortaklığı, özkaynak veya maliyet yönetimine göre

muhaseseleştirilen iştirak]'ı olan [birimin adı]'nın finansal tablolarına ilişkin yürüteceğimiz çalışmayla bağlantılı olarak, aşğıdaki hususları teyit ederiz:

1. Topluluk finansal tablolarının denetimindeki sorumluluklarımızı yerine getirmeye yetecek şekilde [etik hükümleri belirtin]'e ilişkin bilgi sahibiyiz ve buna uygun hareket edeceğiz. Özellikle [Ana ortaklığın adı] ve topluluktaki diğer birimlerle ilgili olarak, [etik hükümlerini belirtin] kapsamında bağımsız ve [düzenleyici kuruluşun adı] tarafından yayımlanan [hükümlere atıfta bulunun]'ın hükümlerine uyacağız.
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 ait [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 değışiklik olması hâlinde sizi bilgilendireceğiz.

[Denetçinin imzası]

[Tarih]

[Denetçinin adresi]

## 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 denetiminin veya sınırlı bağımsız denetiminin yapılması durumunda, birim önemliliği (ve -gerektiğinde- belirli işlem sınıflarına, hesap bakiyelerine veya açıklamalara ait önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve topluluk finansal tabloları için 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 denetçisinin topluluk yönetimi veya topluluk denetim ekibi tarafından daha önce belirlenmemiş olan ilişkili tarafları zamanında topluluk denetim ekibine bildirmesine ilişkin topluluk denetçisinin 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 yönetiminin değerlendirmesine ilişkin raporlama yapılması.
- 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.
- Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmadan elde edilen -topluluk düzeyinde yapılan risk değerlendirmesine dayanak olarak topluluk denetim ekibince kullanılan denetim kanıtlarıyla çelişen- denetim kanıtlarının zamanında bildirilmesine ilişkin talep.
- Birim yönetiminin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluk sağlandığına ilişkin yazılı beyan veya birimin finansal bilgilerinde uygulanan muhasebe politikaları ile topluluk finansal tablolarında 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, sürekliliğini devam ettirmesiyle 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 varlığına işaret eden bilgiler.
- Topluluk denetim ekibinin, tüm önemli veya olağandışı olaylar hakkında en kısa sürede bilgilendirilmesine ilişkin talep.
- *Birimin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışma tamamlandığında, 41 inci paragrafta sayılan hususların topluluk denetim ekibine bildirilmesine ilişkin talep.*