

**Küçük ve Orta Büyüklükteki
Muhasebe Firmaları Komitesi**

Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi



SINIRLI İNCELEME SÖZLEŞMELERİ REHBERİ

2016

Çevirmenler:

Seher GÜNDOĞDU
Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER
Yrd. Doç. Dr. Arif SALDANLI

Editörler :

Dr. Masum TÜRKER
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Yrd. Doç. Dr. İpek TÜRKER

TÜRMOB YAYINLARI: 481

ISBN : 978-605-4880-23-2

Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
529 Fifth Avenue, 6th Floor
New York, NY 10017 USA

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Muhasebe Firmaları (SMP) Komitesi, küçük ve orta büyüklükteki muhasebe firmalarında faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çıkarlarını temsil eder. Komite, rehber ve yardımcı araçlar geliştirir ve SMP'lerin gereksinimlerinin, standart-yapıcılar, düzenleyiciler ve politika yapıcılar tarafından dikkate alınmasını sağlamak için çalışır. Komite aynı zamanda, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri destekleyerek SMP'lerin görev ve değerinin farkındalığını ve genel olarak küçük işletme sektörünün önemini arttırmak için SMP'ler adına görüş bildirir. Daha fazlası için ziyaret ediniz: www.ifac.org/SMP.

Bu yayını IFAC'ın web sitesinde yer alan Publication & Resources bölümünden ücretsiz olarak indirebilirsiniz: www.ifac.org/publications-resources. Onaylanmış metin İngiliz dilinde basılmıştır.

IFAC'ın misyonu, yüksek kaliteli uluslararası standartlar ve rehberler geliştirilmesine katkı sağlayarak, yüksek kaliteli uluslararası standartlar ve rehberlerin benimsenmesi ve uygulamaya konulmasını kolaylaştırarak, güçlü muhasebe meslek organizasyonları ve muhasebe firmalarının gelişimine ve muhasebe meslek mensupları tarafından yüksek kaliteli uygulamalara katkı sağlayarak

Ve dünya genelinde muhasebe meslek mensuplarının değerini artırarak, ve kamu yararı meseleleri hakkında görüş bildirerek kamu yararına hizmet etmektedir.

SMP Komitesi, bu Rehberi geliştirmede yardımcı olan Uygulama Rehberlik Görev Gücüne teşekkürlerini sunar. Uygulama Rehberlik Görev Gücü'nün üyeleri, Abdulwahid Aboo, Subodh Kumar Agrawal, Katharine E. Bagshaw, Brian Bluhm, Phil Cowperthwaite, Chen Longwei, Dawn McGeachy-Colby, Andreas Noodt, ve Inge Saeys ve teknik danışmanları, Mark Kozziel, Gail McEvoy, Ken McManus, Guy Van de Velde, Jonnalagadda Venkateswarlu, Gillian Waldbauer, Makokha Wanjala ve Sun Xiaoyue'dir.

Daha fazla bilgi için, KOBİ & SMP İlişkileri Direktör Yardımcısı Paul Thompson ile iletişime geçebilirsiniz: PaulThompson@ifac.org.

Görüşe Açık Taslaklar, İstişare Raporları ve diğer IFAC yayınları IFAC tarafından yayınlanmıştır ve telif hakkı IFAC'a aittir.

IFAC, bu yayındaki materyale güvenerek hareket eden ya da hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişiye neden olan kayıta, bu kayıp ister ihmal isterse de başka bir şekilde olsun, sorumluluk kabul etmez.

IFAC logosu, "International Federation of Accountants" ve "IFAC" IFAC'ın ticari ve hizmet markasıdır.

Copyright © Aralık 2013 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır.

Bu belgenin kopyalarının çoğaltılması, saklanması veya yayınlanması ya da başka benzer bir durumda kullanılması için, yasaların izin verdiği haller dışında, IFAC'tan temin edilecek bir yazılı izin gerekecektir. İletişim permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-164-6

TÜRMOB YAYINLAMA İZİNİ

"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Aralık 2013'de İngilizce olarak yayınlanan, Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları (SMP) Komitesi'nin *Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi* TÜRMOB tarafından Ocak 2016 tarihinde, Türkçe diline çevrilmiştir ve IFAC'ın izni dahilinde kullanılmaktadır. Tüm IFAC yayınlarının onaylanan metni, IFAC tarafından İngilizce olarak yayınlanmış metindir. IFAC çevirinin doğruluğu ve tamlığı ya da bunların bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek eylemler için herhangi bir sorumluluk üstlenmez.

Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi'nin İngilizce metni © 2013 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi'nin Türkçe metni © 2016 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

"Orijinal başlık: *Guide to Review Engagements* ISBN: 978-1-60815-164-6."

Baskı Yılı : Şubat 2016

Yayıncı : MU-DEN A.Ş.

Şehit Gönenc Sk. No: 28/3 Anıttepe-ANKARA / Tel (0.312) 230 04 51 / www.mu-den.com.tr

Yayıncı Sertifika No : 24514

ISBN : 978-605-4880-23-2

Dizgi - Düzenleme : Tuncay TEKYILDIZ

Baskı

Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti.
Büyük Sanayi 1. Cad. 93/43-44 İskitler/ANKARA
Tel : (0.312) 384 50 63 Matbaa Sertifika No : 17937

Yayınlayan :



SUNUŞ

TÜRMOB 1994 yılından beri IFAC üyesidir ve IFAC çalışmalarında aktif olarak görev almaktadır. Nitekim günümüzde, önceki Genel Başkanlarımızdan Dr. Masum TÜRKER IFAC Yönetim Kurulu Üyesi ve Prof. Dr. Cemal İBİŞ IFAC Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları (SMP) Komite üyesi olarak TÜRMOB'u IFAC'ta başarıyla temsil etmektedirler.

IFAC Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları Komitesi (SMPC), Küçük ve orta büyüklükteki muhasebe firmalarında çalışan muhasebe meslek mensuplarının ve küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının çıkarlarına hizmet etmektedir. Küresel konularda SMP'ler için rehberler ve raporlar hazırlamakta ve bu alanda uluslararası standartların geliştirilmesine ve çeşitli IFAC kurullarının ve komitelerinin çalışmalarına katkıda bulunmaktadır.

IFAC SMP Komitesi temelde aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeye çalışmaktadır:

- IFAC komiteleri, kurulları ve diğer standart-yapıcı kuruluşlar ile doğrudan çalışarak, onların KOBİ'ler ve SMP'ler ile ilgili sorunlardan haberdar olmalarını ve bu konularda gerekli özeni göstermelerini sağlamak;
- Üye kuruluşlar, IFAC kurulları ve komiteleri ve diğer gruplar arasında haberleşme ve bilgi paylaşımını kolaylaştırmak;
- Üye kuruluşlar ve diğerlerinin çalışmasına dolaylı baskıda bulunarak KOBİ'ler için muhasebe ve güvence hizmetlerini sağlamada SMP'leri desteklemek;
- KOBİ'ler için muhasebe ve güvence hizmetleri sağlamakla ilgili diğer konuları tanımlamak ve bu konularda çalışmalarda bulunmak.

IFAC SMP Komitesinin yapmış olduğu çalışmalardan; "Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Büro Yönetim Rehberi" ile "Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları İçin Kalite Kontrol Rehberi" TÜRMOB tarafından Türkçe'ye çevrilerek meslek mensuplarımızın kullanımına sunulmuştur. Bu defa, IFAC Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standardı (UİSS) 2400 esas alınarak IFAC SMP Komitesi tarafından İngilizce olarak hazırlanan "Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi" Türkçe'ye çevrilerek meslek mensuplarımızın istifadesine sunulmuştur.

Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi, meslek mensuplarımız tarafından, aşağıda belirtilen amaçlar için kullanılabilir:

- Potansiyel yatırımcılara ve finansal kuruluşlara sunulan bir finansman teklifini destekleme veya devlet teşvikine başvuru.
- İşletmeye ek sermaye yatırımı ihtiyacının ortakların karşılanmasını onaylama.
- Bağımsız denetimin zorunlu olmadığı durumlarda, hissedarlar vb. kullanıcılara finansal tablolara ilişkin güvence sunulması.
- Düzenlemelerin ve işletme raporlamalarına yönelik gelişen kuralların anlaşılması ve bu yükümlülükleri karşılamak üzere atılması gerekli adımlar konusunda yönetime yardımcı olunması.
- Büyüyen bir işletmenin zorunlu denetime geçişi için finans biriminin hazırlanmasına yardımcı olunması.

- Grup denetiminin bir parçası olan küçük ölçekteki bağılı ortaklıkların finansal tabloları ile ilgili olarak sınırlı güvencenin elde edilmesi.
- Yönetim tarafından yapılan ek kontrollere yönelik işletmenin iç incelemelerinin desteklenmesi.
- Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi'nin sağlayacağı faydalar da aşağıda belirtilmiştir:
- İşletmenin finansal tablolarına yönelik güven düzeyinin bağımsız denetime göre daha az olması istendiği durumlarda, tamamlanması için genellikle daha az çalışma gerektiren sınırlı güvence sözleşmesi tercih edilerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilir.
- Esnek ve Amaçlı Sözleşmeler olması, bu suretle, uygulamacının mesleki yargısına ve tecrübesine güvenilmesine imkan veren sorgulama ve analitik prosedürlere dayanır.

Muhasebe meslek mensuplarımızın önemli ölçüde işlerine yaracağını ve iş kapasitelerini artıracığını düşündüğümüz Sınırlı İnceleme Rehberi'ni hazırlayan IFAC SMP Komite üyelerine ve Türkçe çevirisine izin verdikleri için IFAC Yönetim Kurulu'na; Türkçe çevirisini yapan, Seher Gündoğdu, Dr. Ali Altuğ Biçer ve Dr. Arif Saldanlı'ya; editörlüğünü yapan, Dr. Masum Türker, Prof. Dr. Cemal İbiş ve Dr. İpek Türker'e ve emeği geçen TÜRMOB çalışanlarına teşekkür ederim.

Sınırlı İnceleme Sözleşmeleri Rehberi'nin başta meslek mensuplarımız olmak üzere, ilgili diğer tüm kesimlere yararlı olması dilerim.

Nail SANLI

TÜRMOB Genel Başkanı

Ankara, 28.12.2015

İçindekiler

1. REHBERİN KULLANIMI	1
1.1. GİRİŞ	2
1.2. İÇERİK VE YAPI	3
2. İNCELEME (SINIRLI DENETİM) SÖZLEŞMESİ NEDİR?	5
2.1. TEMEL İLKELER	6
2.2. KULLANIMLAR VE FAYDALARI	13
2.3. UNSURLAR	14
3. KABUL	17
3.1. FİRMA HAZIR MI?	18
3.2. SÖZLEŞME KABUL VEYA DEVAM ETTİRİLEBİLİR Mİ?	27
3.3. SÖZLEŞME KOŞULLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI	33
4. PLANLAMA	43
4.1. SÜREKLİ İLETİŞİMLER	44
4.2. ÖNEMLİLİĞİ BELİRLEME VE UYGULAMA	47
4.3. İŞLETMEYİ TANIMA	54
4.4. UYGUN PROSEDÜRLERİN TASARLANMASI	67
5. UYGULAMA	75
5.1. PROSEDÜRLERİN UYGULANMASI	76
5.2. ELDE EDİLEN KANITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	111
5.3. İNCELEMENİN BELGELENDİRİLMESİ	115
6. RAPOPLAMA	121
6.1. UYGUN BİR SONUCA ULAŞILMASI	122
6.2. RAPORUN KAPSAMININ İFADE EDİLMESİ	128
6.3. OLUMLU SONUÇ DIŞINDAKİ SONUÇLAR	135
EK A - Rehberde Kullanılan Terimlerin Açıklaması	144
EK B - Müşteri Kabulü/Devamı Kontrol Listeleri	148
EK C - Örnek İnceleme Mektubu	151
EK D - İşletmenin Tanınmasına Yönelik Kontrol Listeleri	157
EK E - Analitik Prosedür Örnekleri	160
EK F - İşletmenin Sürekliliğini Etkileyen Olaylar ve Şartlar	164
EK G - Örnek Dosya Tamamlama Listesi	166
EK H - Yönetim Teyit Mektubu Örneği	170
EK I - Olumlu Dışındaki Rapor Sonucu Örnekleri	172

1

REHBERİN KULLANIMI

BÖLÜM İÇERİĞİ

- Bu Rehberin amacı ve muhtemel kullanım yerleri.
- İçeriğinin nasıl düzenlendiği.

1.1. Giriş	1.1. İçerik ve Düzen
1.1.1. Rehberin Amacı	1.1.1. Bölümlerin Yapısı
1.1.2. Rehberin Kullanım Yerleri	1.1.2. Kullanılan Kısaltmalar
1.1.3. IFAC Kaynakları	

1.1. GİRİŞ

Bu Rehber, bir [uygulayıcının](#) (şirketin kendi denetçisi olmayan) [İnceleme Sözleşmeleri Uluslararası Standardına \(UİSS\)2400 \(Revize\)](#) göre tarihi finansal tabloların inceleme sözleşmesini üstlendiğindeki sorumluluklarının neler olduğunu ele almaktadır. Bu standart Eylül 2012’de yayınlanmış olup, 31.12.2013 tarihinde veya sonrasında biten dönemlerden itibaren yürürlüğe girmektedir.

Bu Rehberi kullanacak denetçilerin, UİSS 2400 (Revize) hakkında bilgilerinin olduğu kabul edilmektedir. Rehber UİSS 2400 (Revize)’ ün uygulanmasında yaptırım olmayan bir rehberlik sağlamaktadır. Rehber, bu standardı okuyabilmek için bir alternatif değil, standardın tutarlı bir şekilde uygulanması için destekleyici bir ektir. Bu Rehber standardı tüm yönleriyle ele almamaktadır ve UİSS 2400 (Revize) ile uygunluğun gösterilmesi veya belirlenmesi amacıyla kullanılmamalıdır.

IAASB standartları belli bir ülkedeki ulusal kanun ve yönetmelikleri geçersiz kılmaz. Bu nedenle, Rehberde verilen örneklerin tamamı, tüm ülkeler için uygun olmayabilir. Denetçiler inceleme sözleşmesinin yapıldığı bölgelerdeki yerel yasalara gerekli dikkati göstermelidirler.

1.1.1. Rehberin Amacı

Bu Rehber, öncelikle denetim bilgisine sahip olan ancak pratik deneyimi az veya hiç olmayanlara yöneliktir.

Bu Rehber aşağıdakilerin sağlanmasını amaçlamaktadır:

- İnceleme sözleşmesi yerine getirilirken, gerekli uygulamalara pratik rehber olmayı,
- Aşağıdaki örnekler;
 - o Tipik inceleme sözleşmesi prosedürleri ve bazı kurgusal uygulama senaryolarını.
 - o Senaryolardan elde edilen cevapların, denetçiler tarafından benzersiz olgu ve koşulların da dâhil edildiği [mesleki yargının](#) uygun kullanımına bağlı olduğunu lütfen unutmayınız.
 - o Taahhüt ve [yönetim](#) teyit mektubu (eklerde yer alan) gibi kilit belgeleri.
- Aşağıdaki hususları ele alan dikkat çekilen noktalar:
 - o Kolayca gözden kaçabilecek veya denetçilerin sıklıkla karşılaştıkları uygulama güçlüklerinin nerelerde karşılaşıldığı gibi hususları
 - o Bu görevlerin yerine getirilmesi için gerekli zamanı azaltmaya yardımcı olacak çözümleri

1.1.2. Rehberin Kullanım Yerleri

Bu Rehber aşağıdakiler için kullanılabilir;

- UİSS 2400'e uygun yapıldığında, bir inceleme görevinin daha derin bir anlayışla yapılmasını sağlamak,
- Personel için gün ve gün başvuru Rehberi olarak hizmet etmek,
- Firmaların kalite kontrol rehberleri için politika/prosedürleri geliştirmek,
- Bireysel ve grup fikir alışverişlerini geliştirmek ve eğitim çalışmaları oluşturmak.
- Firmanın meslek personelinin, inceleme görevinin planlaması ve yürütülmesi için tutarlı bir yaklaşım geliştirdiğinden emin olmak.
- [Denetim ekibinin](#) kendi arasındaki iletişimini geliştirmeli.

1.1.3. IFAC Kaynakları

Bu Rehberi hazırlayan IFAC Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları (SMP) Komitesi hakkında daha fazla bilgi edinmek için IFAC'ın web sitesindeki SMP bölümünü ziyaret ediniz. İnternet sitesinden makaleler, bağlantılar ve diğer yararlı materyallerde olmak üzere birçok SMP kaynaklarına erişebilirsiniz.

1.2. İÇERİK VE YAPI

Bu Rehber bir inceleme yerine getirilirken önemli adımların uygulanması için tasarlanmıştır. Eklerde sunulan belgeler; kullanılan terimlerin, örnek mektupların, örnek kontrol listelerinin ve diğer uygulama araçlarının tanımlarını içermektedir.

1.2.1. Bölümlerin Yapısı

Bu Rehberdeki her bir bölüm, aşağıdaki düzene göre tasarlanmıştır:

- Bölümde ele alınan hususların vurgulandığı genel bakış şeması.
- Konuyla ilgili UİSS 2400 (Revize)'deki zorunlu paragraflar (Rehberin özeti sadece denetçilerin her bir bölümün içeriğinin ne olacağı gibi yargılarına dayanmaktadır.)
- Koşullara ilişkin yorumlar.
- Geçen kavramlara ilişkin örnekler.
- Önemli hususlar (uygulama rehberi)

1.2.2. Kullanılan Kısaltmalar

CU	Para Birimi (Standart para birimi “€” olarak anılacaktır)
Ç/K	Çalışma Kağıdı
F/T	Finansal Tablolar
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IESBA	Muhasebe Meslek Mensupları Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IESBA Etik Kurallar	Muhasebe Meslek Mensupları için IESBA Etik Kurallar
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IT	Bilgi Teknolojisi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
SKKİ	Sözleşmenin Kalite Kontrol İncelemesi
SMP	Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRÇ	Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesi
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UGSS	Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları
UİSS	Uluslararası İnceleme Sözleşmesi Standardı
UKKS 1	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1
YSO	Yönetimden Sorumlu Olanlar

2

İNCELEME (SINIRLI DENETİM)¹ SÖZLEŞMESİ NEDİR?

BÖLÜM İÇERİĞİ

- İnceleme sözleşmesinin kapsamı ve amacı
- İnceleme sözleşmesinin bir denetim veya derleme işinden nasıl ayrıldığı?
- İnceleme sözleşmesinin önemli kullanım yerleri ve faydaları.
- İnceleme sözleşmesinin içerdiği çalışma türleri.

2.1. Giriş	2.2. İçerik ve Yapı	2.3. Temel Esaslar
2.1.1. UİSS 2400'ün (Revize) kapsamı 2.1-2 Sözleşmenin Amaçları 2.1-3 Denetim, İnceleme (Sınırlı Denetim) ve Derleme Sözleşmelerinin Karşılaştırılması 2.1-4 Sınırlı denetim işinin yürütülmesinde yer alan adımlar 2.1-5 İşler arasındaki diğer farklar	2.2-1 Kullanımları 2.2-2 Faydaları 2.2-3 Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Geçerliliği	2.3.-1 Dört Unsur 2.3.-2 Uygulayıcı Raporu 2.3.-3 Yürürlük Tarihi

¹ Editorün Notu: “Kamu Gözetim Kurumu’nun (KGK) Türkiye adaptasyonuna ilişkin yayınladığı Tebliğlerde “**İnceleme**” ifadesi “**Sınırlı Denetim**” olarak kullanılmıştır. İnceleme, denetimden farklı olduğu ve orijinal dokümanda inceleme (review) ifadesi kullanıldığı için, orijinal metnin birebir tercümesi olan bu dokümanda inceleme sözleşmesi ifadesi kullanılmıştır. “Sözleşme” olarak ifade edilen kavram aslında “üstlenilen iş” demektir.

2.1. TEMEL İLKELER

UİSS 2400 (Revize) SMP'ler için aşağıdakilere benzer faktörlerden dolayı inceleme sözleşmeleri hizmetlerine yönelik artan taleplerin karşılanması için fırsat sunmaktadır:

- KOBİ'ler için denetim muafiyetlerinin yüksek tutulması eğilimleri.
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak üzere KOBİ'lerin ve finansal kuruluşların değişik düzeylerde bağımsız güvence istekleri (yasal denetim zorunlu olmasa bile).
- Düşük maliyetli güvence hizmetlerine olan talep (denetim zorunlu olmadığına, sınırlı denetimin niteliği gereği sınırlı ve daha düşük maliyetli oluşu KOBİ'ler için daha cazip bir seçenek sunabilir.)
- Topluluk denetim ekibi tarafından UDS 600 – Özel Hususlar –Topluluk Finansal Tablolarının Denetimi (Gruba bağlı birimlerin denetçilerin çalışmaları dahil) 'ün 29 uncu paragrafı (UDS 600.29) uyarınca gruba bağlı bir birimin önemli bir birim olmadığını düşündüğü ancak bu birim için sınırlı denetimin gerekli olduğunu düşündüğü durumlarda, sınırlı denetim talepleri. Bu tür sınırlı denetimler topluluk denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilebileceği gibi, UDS 600'e göre başka SMP'ler de bu tür sınırlı denetimleri gerçekleştirmek üzere birim denetçisi olarak görevlendirilebilir.

2.1-1 UİSS 2400'ün (Revize) Kapsamı

UİSS 2400 (Revize) aşağıdaki hususları ele almaktadır:

- İşletmenin tarihi finansal tablolarının incelemesini gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş bir denetçinin sorumluluklarını (denetçinin bu işletmenin denetçisi olmadığı durumlarda) ve
- Finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun şekil ve içeriğini.

UİSS 2400 (Revize) diğer tarihi finansal bilgilerin sınırlı denetiminde de, gerektiğinde şartlara göre uyarlanarak, uygulanır. Ancak bu Rehber tam set genel amaçlı finansal tabloların sınırlı denetimine yoğunlaşmaktadır.

UİSS 2400 (Revize) aşağıdaki hususları ele almaz:

- İşletmenin finansal tablolarının denetimini yürüten bir denetçinin, işletmenin finansal tablolarına veya ara dönem finansal bilgilerine yönelik sınırlı denetimini. Bunlardan ikincisi olan ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetimini UİSS 2410 İşletmenin Bağımsız Denetçisi Tarafından Ara Dönem Finansal Bilgilerin İncelenmesi ele almaktadır.
- Tarihi finansal bilgilerin sınırlı denetimi dışındaki Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standardı (UGSS) 3000'e "*Tarihi Finansal Bilgilerin Denetlenmesi ve İncelenmesi Dışındaki Güvence Sözleşmeleri*"göre gerçekleştirilen sınırlı güvence denetimleri.

UİSS 2400 (Revize) *Tarihi Finansal Tabloların İncelenmesine İlişkin Sözleşmeler*'in amaçlarına ve arka planına genel bir bakış için, bu standardın kendisine ve [IAASB'nin](#) Özet Yayınına bakılmalıdır.

2.1-2 Sözleşmenin Amaçları

Paragr	Şartlar
	Amaçlar
14	Finansal tabloların sınırlı denetiminin yürütülmesinde, denetçinin bu UİSS kapsamındaki amaçları: (a) Öncelikle sorgulama yaparak ve analitik prosedürler uygulayarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyan içerip içermediği hakkında sınırlı güvence elde etmek, böylelikle denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına neden olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin sonuç bildirmesini sağlamak ve (b) Bu UİSS kurallarına uygun şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak ve bildirimlerde bulunmak.
15	Sınırlı güvencenin elde edilemediği ve denetçinin raporunda belirttiği sınırlı olumlu sonucun içinde bulunulan şartlar altında yetersiz kaldığı durumlarda bu İSS, denetçinin denetim için düzenlenen raporda sonuç bildirmekten kaçınmasını veya -uygun hallerde- yürürlükteki kanunların veya düzenlemelerin izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini zorunlu kılar (Referans Paragraf: A8–A10 ve A115–A116 paragrafları).

Bir inceleme sözleşmesi bir güvence sözleşmesidir. Güvence Denetimlerine İlişkin Uluslararası Çerçeve güvence sözleşmesini aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır:

“ güvence sözleşmesi, uygulamacı tarafından sorumlu taraflar dışındaki hedef kullanıcıların güven derecesini artırmak üzere tasarlanan bir görüşün açıklandığı sözleşme ...” (Cilt II. Paragraf 7)

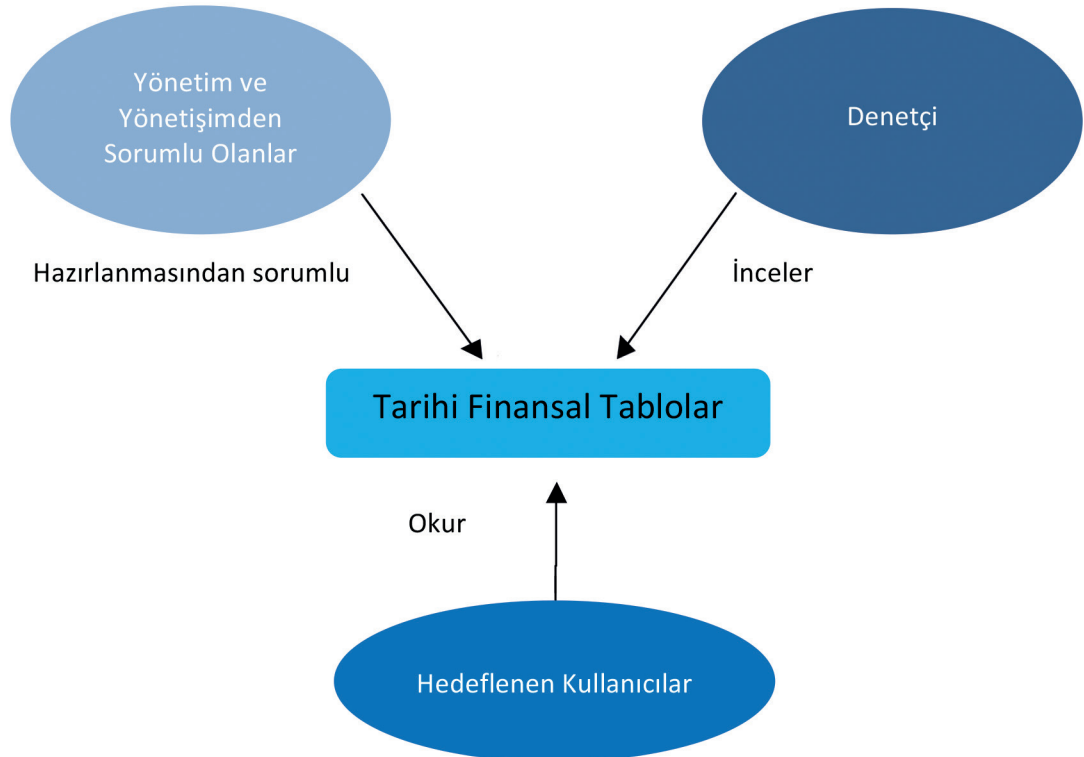
Güvence Denetimlerine İlişkin Uluslararası Çerçeve; denetçi tarafından aşağıdaki tabloda yer aldığı şekilde gerçekleştirmesine izin verilen güvence sözleşmelerinin iki türünü tanımlar.

Tablo 2.1-2A

Sözleşme Türü	Genel Olarak Bilinen	Tanım
Makul Güvence	Denetim	Bu sözleşme finansal tabloların doğru şekilde açıklandığını desteklemek için görüş verilmesini içeren sözleşmedir. Makul güvence denetim riskini (örneğin, finansal tabloların önemli bir yanlış beyan içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde ettiğinde sağlanan güvencedir.
Sınırlı Güvence	İnceleme	Bu sözleşme finansal tabloların UFRÇ'ne uygun olarak hazırlanmadığını düşündürecek herhangi bir şeyin uygulamacının dikkatini çekip çekmediğini desteklemek için bir sonuca varılmasını içeren sözleşmedir. Uygulamacı tarafından bildirilen güvence düzeyi, güvence raporunda açıklanan esas konunun ve diğer ilgili sözleşme koşullarının özellikleri dikkate alınarak gerçekleştirilen prosedürler nispetinde sınırlıdır.

Aşağıdaki tabloda özetlendiği üzere bir güvence sözleşmesinde üç önemli taraf bulunmaktadır.

Tablo 2.1-2B



Taraflar	Görev Açıklaması
Yönetim ve Yönetişimden Sorumlu Olanlar	Finansal tabloların (açıklamalar dahil) UFRÇ (uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi)'ne uygun olarak hazırlanması (KOBİ'ler için UFRS gibi) yönetimin/yönetişimden sorumlu olanların sorumluluğundadır. Bazı ülkelerde, denetçiler bazı etik sınırlamalara tabi olarak finansal tabloların hazırlanmasında yönetime yardımcı olabilirler, ancak bu durum yönetimin sorumluluğunu azaltmaz.
Denetçi	Denetçiler, yönetimin finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlış beyan içerip içermediğini belirlemek üzere sorgulamalar yaparlar ve prosedürler uygularlar. Uygulanan prosedürlerin boyutu sözleşmenin bağımsız denetim (makul güvence elde edilen) veya inceleme sözleşmesi (sınırlı güvence elde edilen) olup olmadığına ve uygulamacının mesleki yargısına bağlı olacaktır. Elde edilen kanıtlar uygulamacının bunun aksine bir sonuca varmasına neden olmadıkça, uygulamacı aşağıdaki ifadeleri içeren bir rapor (finansal tablolar eklenerek) hazırlar: (a) Bir denetim sözleşmesinde, finansal tabloların UFRÇ'ne göre gerçeğe uygun şekilde sunulduğu (veya doğru ve gerçeğe uygun) veya (b) Sınırlı denetim sözleşmesinde, denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle (ya da doğru veya gereğe uygun sunum sağlamadığına) uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.
Finansal Tabloların Hedef Kullanıcıları	Bir güvence sözleşmesi, inceleme veya denetim olduğuna bağlı olmaksızın, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırır. Genel olarak, artan bu güven seviyesi önemli bir yanlış beyan içerip içermediği ile ilgilidir. Yanlış beyanlar, ihmaller dahil olmak üzere, (bireysel veya topluca) finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını makul düzeyde etkileyebilmesi bekleniyorsa önemlidir.

Yönetim ve Yönetişimden Sorumlu Olanlar (YSO)

Küçük işletmelerde, yönetimin rolü ile Yönetişimden Sorumlu Olanların (YSO) arasında genellikle bir ayrım bulunmaz. Ancak, bazı ülkelerde, finansal tabloların hazırlanması sorumluluğu YSO'nun yasal sorumluluğunda olmasına karşın diğer ülkelerde bu sorumluluk yönetimindir.

Önemli Husus

Finansal tabloların hazırlanmasından kimin sorumlu olduğuna bakılmaksızın, inceleme sözleşmesinin kabul edilmesine ilişkin ön koşullar (UİSS 2400.30) UDS 210 Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılmasının 6ncı paragrafındaki denetim sözleşmesinin şartlarının kabul edilmesindekiler ile benzerdir (UDS 210.6). Örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi bağımsız denetim için kabul edilebilir olarak dikkate alınmıyorsa, bu çerçeve inceleme sözleşmesi için de kabul edilebilir olmayacaktır. Diğer bir örnek ise, yönetimin finansal tablolara dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarına ve dokümanlarına ulaşamaması veya denetçinin erişimini sağlayamaması nedeniyle denetçinin denetimin gerçekleştirilmesi için ön koşulların sağlanmadığına karar vermesi durumunda, uygulayıcının da incelemenin gerçekleştirilmesi için ön koşulların sağlanmadığına karar verecek olmasıdır.

2.1-3 Denetim, İnceleme ve Derleme İşlerinin Karşılaştırılması

Aşağıdaki tablo bir inceleme sözleşmesinin denetim ve derleme sözleşmeleriyle nasıl karşılaştırıldığını özetlemektedir.

Tablo 2.1-3A

Sözleşme	Standartları	Güvence	Yapılan Çalışma	Rapor
Denetim	UDS'ler	Makul	Risk değerlendirme ve belirlenen risklere karşılık veren prosedürler	Olumlu görüş
İnceleme	UİSS 2400	Sınırlı	Öncelikle sorgulama ve analiz	Uygulamacının dikkatini çekenlerin neler olduğuna yönelik sonuç
Derleme	UİHS 4410	Yok	Finansal bilginin hazırlanmasında yönetime yardımcı olma	Güvence sağlanmadığının belirtildiği rapor

Bir inceleme sözleşmesinde, uygulamacının sorumlulukları (ve ortaya çıkan rapor) denetim veya derleme sözleşmesinden doğan sorumluluklarla ve bunların sonucunda ortaya çıkan denetçi raporlarından elde edilmesi beklenen güven seviyesiyle önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

Bir inceleme sözleşmesi temel olarak sorgulama ve analitik prosedürlerden oluştuğundan, bağımsız denetimle karşılaştırıldığında önemli yanlış beyanların tespit edilememesine yönelik daha büyük bir risk bulunur.

2.1-4 Sınırlı Denetim İşinin Yürütülmesinde Yer Alan Adımlar

Aşağıdaki tablo bir inceleme sözleşmesinin yürütülmesinde yer alan adımları detaylandırmakta ve her bir adımın bu Rehberin neresinde ele alındığını belirtmektedir.

Tablo 2.1-4A

Anahtar Adımlar		Rehberdeki Yeri
1.	Sözleşmenin kabul edilebilirliğine ve müşteri ilişkisine karar verilmesi.	Bölüm 3 (Kısım 3.2)
2.	Finansal tablolarda önemli yanlış beyan içerebilecek alanları belirlemek ve bu alanlara yönelik uygun prosedürleri tasarlamak için ilk olarak işletmeyi yeterli şekilde tanımak üzere işletmenin anlaşılması.	Bölüm 4 (Kısım 4.3 ve 4.4)
3.	Yönetim ve işletmedeki diğer kişilere finansal ve muhasebe ile ilgili konuları içeren sorgulamalar yapmak. Bu sorgulamalar işletmenin tanınması için anlamlı soruların hazırlanmasına ve sorulmasına yönelik olarak uygulamacının güvence becerilerinin kullanılmasını ve alınan yanıtlara bağlı olarak şekillenen izleyen soruları içerir.	Bölüm 5 (Kısım 5.1)
4.	Analitik prosedürlerin uygulanması.	Bölüm 5 (Kısım 5.1)
5.	Ugulamacının finansal tabloların önemli yanlış beyan içerebileceğine inanmasına sebep olan bir durumdan haberdar olduğu hususları doğrulamak veya gidermek üzere gerekli ilave prosedürlerin tasarlanması ve uygulanması.	Bölüm 5 (Kısım 5.1)
6.	Elde edilen kanıtın yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi	Bölüm 5 (Kısım 5.2)
7.	Finansal tablolara ilişkin bir sonuç oluşturulması ve raporlanması	Bölüm 6

Önemli Husus

Denetim işinin gerçekleştirilme amacı ile inceleme işinin gerçekleştirilme amacı arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde (veya doğru ve gerçeğe uygun) sunulup sunulmadığına ilişkin olumlu görüşü desteklemek üzere makul güvence elde edilmesi iken inceleme raporu uygulamacının finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içermediğine inanmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği sonucuna varılmasıyla sınırlıdır.

İnceleme işinde gerçekleştirilen bazı sorgulamalar ve prosedürler denetim yürütülürken kullanılan prosedürler ile benzer olabilmesine rağmen, sözleşmenin bağımsız denetime çevrilmesine yönelik etkileri bulunmamaktadır. Bir sözleşmenin koşulları (müşteri ile anlaşıldığı şekilde) o sözleşmenin niteliğini belirlemektedir.

2.1-5 Sözleşmeler arasındaki Diğer Farklar

Aşağıdaki tablo denetim, inceleme ve derleme sözleşmeleri arasındaki daha önemli bazı farkları özetlemektedir.

Tablo 2.1-5A

	Denetimler	İncelemeler	Derlemeler
Bağımsızlık Gerekli Mi?	Evet	Evet	Hayır
Önemlilik Hesaplamaları?	Bir bütün olarak finansal tablolar Performans önemliliği	Bir bütün olarak finansal tablolar	Sunulan bilginin derlenmesi amacıyla bir bütün olarak finansal tablolar
İşin Kalite Kontrol İncelemesi Gerekli Mi?	Halka açık şirketler ve firma politikalarında belirtildiği şekilde	Firma politikalarında belirtildiği şekilde	Firma politikalarında belirtildiği şekilde
İşletmenin Tanınması?	Finansal tablo ve iddialar düzeyinde önemli yanlış beyan risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yeterli	Finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların belirlenmesi yeterli	Verilen bilgileri derlemek yeterli
Prosedürlerin Tasarlanması?	Finansal tabloların önemli bir yanlış beyan içermesi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli denetim prosedürlerinin planlanması ve gerçekleştirilmesi	Finansal tablolardaki tüm önemli kalemlerin açıklamalar dahil ele alınması Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo alanlarına odaklanma	Verilen bilgileri derlemek yeterli
Gerekli Prosedürler?	Risk değerlendirmesi Kontrol testleri Analitik Maddi doğrulama	Sorgulama ve analiz Koşullara göre gerekli görülmesi durumunda ilave prosedürler	Hiçbir prosedür belirtilmemiş
Güvence için Elde Edilecek Kanıt?	Finansal tablolara ilişkin makul sonuçlara ulaşılabilmesini sağlayacak düzeyde yeterli ve uygun	Finansal tablolar hakkında bir bütün olarak sonuca varılabilmesini sağlayan uygunlukta yeterli kanıt	Hiçbir prosedür belirtilmemiş
Düzeltilmeyen Yanlış Beyan?	Bir araya getirilir, değerlendirilir ve yönetim tarafından düzeltilmesi talep edilir	Değerlendirilir ve yönetim tarafından düzeltilmesi talep edilir.	Finansal bilgilerin derlenmesinin bir parçası olarak düzeltmeler yapılır

2.2 KULLANIMLAR VE FAYDALARI

2.2-1 Kullanımlar

Aşağıdaki tabloda inceleme sözleşmelerinin muhtemel bazı kullanım alanları belirtilmektedir.

Tablo 2.2-1A

Bir inceleme sözleşmesi aşağıdakiler için kullanılabilir;
Potansiyel yatırımcılara ve finansal kuruluşlara sunulan bir finansman teklifini destekleme veya devlet teşvikine başvuru.
İşletmeye ek sermaye yatırımı ihtiyacının ortakların karşılanmasını onaylama.
Bağımsız denetimin artık zorunlu olmadığı durumlarda, hissedarlar vb kullanıcılara finansal tablolara ilişkin güvence sunulması.
Düzenlemelerin ve işletme raporlamalarına yönelik gelişen kuralların anlaşılması ve bu yükümlülükleri karşılamak üzere atılması gerekli adımlar konusunda yönetime yardımcı olunması.
Büyüyen bir işletmenin zorunlu denetime geçişi için finans biriminin hazırlanmasına yardımcı olunması.
Grup denetiminin bir parçası olan küçük bağlı ortaklıkların finansal tabloları ile ilgili olarak sınırlı güvencenin elde edilmesi.
Yönetim tarafından yapılan ek kontrollere yönelik işletmenin iç incelemelerinin desteklenmesi.

2.2-2 Faydaları

Tablo 2.2-2A

Fayda	Tanım
Denetime göre daha düşük maliyetli olma	İşletmenin finansal tablolarına yönelik güven düzeyinin bağımsız denetime göre daha az olması istendiği durumlarda, tamamlanması için genellikle daha az çalışma gerektiren sınırlı güvence sözleşmesi tercih edilerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilir. Örneğin, bir işletme (denetim zorunlu olmadığında) karlılığına ve varlıklarına (stokları veya alacakları vb.) bağlı olarak verilen bir kredi için herhangi bir finansal kuruluşa başvurabilir. İşletmenin düzenli olarak faaliyet sonuçları ve güvenceleri hakkında kuruluşa aylık bilgi sunması durumunda, finansal tablolara yönelik sınırlı güvence raporları daha kabul edilebilir olabilir. Bu durumda, işletme bağımsız denetim yaptırılmasında katlanılacak maliyetlerden tasarruf sağlayacak olmakla birlikte, kuruluşa finansal tablolara yönelik sınırlı güvence sağlanmış olacaktır. Denetime göre daha düşük bir maliyet için, inceleme sözleşmesi işletmenin satılmasında, yeni yatırımcılar aranmasında veya banka kredisi için teklif yapıldığında finansal tablo okuyucularına çok faydalı olabilecek sınırlı güvence sunabilir.
Esnek ve Amaçlı Sözleşmeler	Bir inceleme uygulamacısının mesleki yargısına ve tecrübesine güvenilmesine imkan veren sorgulama ve analitik prosedürlere dayanır. Uygulamacı, bu nedenle, finansal tabloların karmaşıklığına ve işletmenin niteliğine uygun olarak zaman ve dikkatli olmasını düşündüğü alanlara odaklanmasına imkan verir.

2.2-3 Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Geçerliliği

Tablo 2.2-3A

Finansal Tablo Kullanıcıları	Uygun Sözleşme
Borsaya kote (ör, halka açık) veya önemli düzeyde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan bir işletmenin paydaşları (kamu yararının ilgilendiren işletme).	Bağımsız denetim
Büyümeyi ve yeni paydaşlar çekmeyi ve finansman sağlamayı planlayan bir işletme.	Büyümenin hızına ve zorunlu denetim eşiklerine ne kadar yakın sürede ulaşılacağına bağlı olarak, denetim veya inceleme.
Zorunlu denetimden muaf olan bir işletmenin üçüncü tarafları veya paydaşları	Paydaşların ihtiyaç duyduğu güvenceye bağlı olarak, denetim veya inceleme.
Zorunlu denetimden muaf olan bir işletmeye borç para veren bir finansal kuruluş.	İnceleme sözleşmesi yeterli olabilir.
Zorunlu denetimden muaf olan bir işletmenin aile üyeleri ve bunların bazı yakınları	İnceleme sözleşmesi yeterli olabilir.
Yalnızca yönetim kurulu üyeleri ve düzenleyici organlara raporlama (ör, vergi iadeleri).	İstenen güvencenin şekline bağlı olarak, derleme veya inceleme

Önemli Husus

İnceleme sözleşmesi kavramı hem firmaya hem de müşterilerine yeni gelmekle birlikte, aşağıda belirtilen hususlar faydalı olabilir:

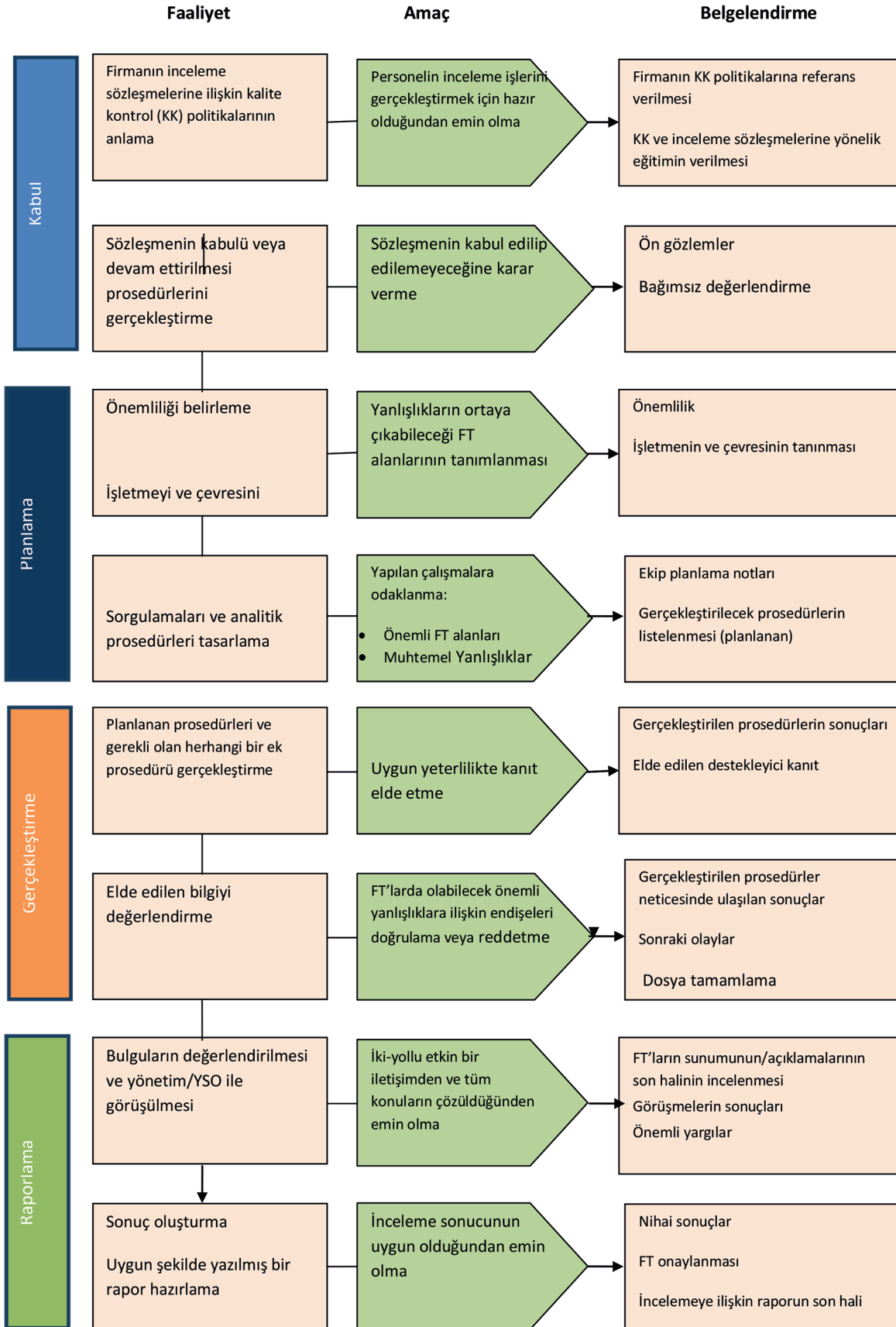
- İnceleme sözleşmelerinin niteliği ve hangi durumlarda uygulanabileceği ile ilgili olarak sorumlu ortaklar ve çalışanlar için bilgilendirme toplantıları düzenleme,
- İnceleme sözleşmesinde yer alan personelin uygun eğitim aldıklarından emin olma;
- Bankalar gibi müşteriler ve inceleme raporlarının kullanıcıları için inceleme sözleşmelerinin faydalarına ve neler getirdiği hakkında tek bir broşür hazırlama ve
- İnceleme sözleşmesinden fayda sağlayabilecek müşterilerin belirlenmesi ve sonrasında, inceleme sözleşmelerinin daha az müdahaleci niteliği ve müşteriye sunulan zaman tasarrufu gibi faydalarını ve neler getirdiğini görüşmek üzere toplantı düzenlenmesi.

2.3 UNSURLAR

2.3-1 Dört Unsur

Aşağıdaki tabloda bir inceleme sözleşmesinin dört unsurunun ana hatları belirtilmektedir. Bu Rehberin izleyen bölümlerinde söz konusu unsurların her biri daha ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Tablo 2.3-1A



2.3-2 Denetçi Raporu

Uygulayıcının Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesine göre (KOBİ'ler için UFRS gibi) hazırlanan tarihi finansal tabloların incelenmesi sonucunda hazırladığı standart bir raporun ana hatları aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Tablo 2.3-2A

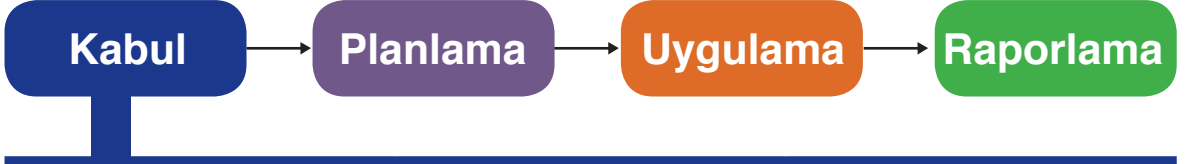
İNCELEMeye İLİŞKİN DENETÇİ RAPORU <i>[Uygun Olan Muhatap]</i> Finansal Tablolara İlişkin Rapor ABC Şirketinin 31 Aralık 20XX tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı denetimini gerçekleştirmiş bulunuyoruz. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu Şirket yönetimi; finansal tabloların KOBİ'ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlış beyan içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Uluslararası Denetim Standartlarının bir parçası olan Tarihi Finansal Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri (İSS) 2400'e uygun olarak yürütülmüştür. UİSS 2400, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmamıza sebep olacak herhangi bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu UİSS ilgili etik kurallara uygunluk sağlamamızı zorunlu tutmaktadır. Finansal tabloların UİSS 2400'e uygun olarak incelenmesi, sınırlı güvence sözleşmesidir. Uygulamacı prosedürleri (esas olarak yönetimin ve -uygun hallerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren) gerçekleştirir ve elde edilen kanıtları değerlendirir. İnceleme sırasında uygulanan prosedürler Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemektedir. Sonuç İncelememize göre finansal tabloların, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla finansal durumunun ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansının ve nakit akışlarının, KOBİ'ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığına) inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.
--

2.3-3 Yürürlük Tarihi

UİSS 2400, 31 Aralık 2013 tarihinde veya sonrasında biten dönemlere ait finansal tablo incelemeleri için geçerlidir.

3

KABUL



BÖLÜM İÇERİĞİ

- Bir inceleme sözleşmesinin kabulünden veya devamından önce belirlenmesi için temel şartlar

3.1 Firma Hazır mı? 2400.18-28	3.2 Sözleşme kabul veya devam ettirilebilir mi? 2400.29	3.3 Sözleşme Koşulları Üzerinde Anlaşmaya Varılması 2400.30-41
3.1-1 UİSS 2400 (Revize) 'ün Anlaşılması 3.1-2 Etik Standartlar 3.1-3 Mesleki Şüphecilik 3.1-4 Mesleki Yargı 3.1-5 Yeterlilik 3.1-6 Kalite Kontrol	3.2-1 Rasyonel Amaç 3.2-2 Sözleşmenin Uygunluğu 3.2-3 Bağımsızlık 3.2-4 Kapsam Sınırlamaları 3.2-5 Yönetimin Dürüstlüğü Hakkında Şüpheler	3.3-1 Sözleşme Önkoşulları 3.3-2 Tatmin Edici Olmayan Sözleşme Koşulları 3.3-3 Sözleşme Koşulları Üzerinde Anlaşılması

Sonuç

Firmanın gerekli yeterlilikleri elde etmiş ve bir kalite kontrol sistemini tasarlamış ve uygulamıştır.

Çalışma başlamadan ÖNCE, firmanın imzalanmış bir sözleşme teklif mektubunu almış veya uygun yazılı anlaşmayı yapmış olmalıdır.

3.1. FİRMA HAZIR MI?

Bir firmanın inceleme sözleşmesini kabul edebilmesinden ve gerçekleştirebilmesinden önce, aşağıda belirtilen konuları ele alması gerekir.

3.1-1 UİSS 2400'ü (Revize) Anlama

Paragraf	Kural
18	İncelemenin bu UİSS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi Denetçinin, bu UİSS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil UİSS'nin tamamına vâkıf olması gerekir (Referans Paragraf:A14).
	İlgili Kurallara Uygunluk Sağlanması
19	Denetçi, bu UİSS'nin kuralları incelemeye ilgili olduğu sürece tüm ana hükümlere uygunluk sağlar. Kuralın ele aldığı şartların mevcut olması durumunda, söz konusu kuralın incelemeye ilgili olduğu kabul edilir.
20	Denetçi, Bu UİSS'nin incelemeye ilgili tüm kurallarına uymadığı sürece, raporunda bu UİSS'ye uygunluk sağladığı şeklinde bir ifadeye yer veremez.

Bir inceleme işinin gerçekleştirilmesindeki ilk adım, denetim ekibi üyelerinin tümünün bu standart ve kuralları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğundan emin olunmasıdır. Bu bilgiler Rehberde yer alan uygulama rehberi ve uygun eğitim programları ile desteklenebilir.

Önemli Husus

Uygulayıcının sadece “-malı/-meli” ifadelerin yer aldığı kuralları değil, standardın tamamını anlamak (okumak) için zaman ayırması gereklidir. Bunlar arasında amaç, tanımlar, uygulama ve diğer açıklayıcı hükümler yer alır. Ayrıca, denetçi denetim ekibinde yer alan tüm üyelerin bu Standart hakkında yeterli bilgiye sahip olduğundan emin olması gerekir. UKKS 1.57 uyarınca denetim şirketinin, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kıldığını lütfen dikkate alınız. Bu bilgilerin elde edilmesi/güncellenmesi için atılan adımların belgelendirilmesi denetim firmasının kalite kontrol prosedürlerinin bir parçası olarak faydalı olacak olmasına karşın, atılan bu adımların her denetim dosyası itibarıyla belgelendirilmesi gerekmez.

Yerel kanunların veya düzenlemelerin bu standarttaki herhangi bir kuralı hükümsüz bırakıp bırakmadığını göz önünde bulundurunuz. Eğer böyle bir durum söz konusu olduğunda, yerel standartlara uygun olarak gerçekleştirilen inceleme işlerinin gerçekten bu standarda uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini değerlendiriniz. Örneğin, yerel standart inceleme sözleşmesi raporunun düzenlenmesini bu standart uyarınca gerekli olandan önemli düzeyde farklılık gösteriyorsa, bu sözleşme bu standarda uygun olmayacaktır.

3.1-2 Etik Standartlar

Paragraf	Kura
	Etik Kurallar
21	Denetçi bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil ilgili etik kurallara uygunluk sağlar. (Referans Paragraf:A15–A16)

İlgili etik kurallar bir denetim ekibinin inceleme işlerinin gerçekleştirilmesinde tabi oldukları etik kuralları ifade eder. Normalde, bu kurallar IESBA Etik Kurallarının A ve B Bölümleri ile daha kısıtlayıcı olan yerel kurallardan oluşmaktadır.

Daha fazla bilgi için, lütfen [IESBA 2013 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı](#) [IAASB 2013 Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Bildirilerine](#) bakınız.

Firmanın ve personelinin sürekli olarak etik kurallara uyduğundan emin olmak üzere, firmanın kalite kontrol rehberinde ve dengi bir sistemde yer alabilen politika ve prosedürler tasarlaması ve uygulaması gerekir.

Önemli Husus

Bazı ülkelerin IESBA Etik Kurallarından farklılaşan kuralları ve rehberleri bulunabilir. Bu ülkelerdeki denetçilerin, bu farklılıkların farkında olmaları gerekir ve kanunlar veya düzenlemelerce yasaklanmadıkça, IESBA Etik 2013 Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralların daha sıkı olan (ancak daha sıkı olmayanlara değil) kurallarına ve rehberlerine uymalıdır.

3.1-3 Mesleki Şüphencilik

Paragraf	Kural
	Mesleki Şüphencilik ve Mesleki Yargı
22	Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlış beyan içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, incelemeyi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür (Referans Paragraf:A17–A20 paragrafları).

Mesleki şüphencilik, muhtemel yanlışlığa işaret eden durumları tanımlama ve bunlara karşılık verme yeteneğini artıran bir düşünce tarzıdır. Daha fazla bilgi için, lütfen [IAASB Çalışanlarının Soru & Cevapları – Finansal Tabloların Denetiminde Mesleki Şüphencilik](#) bakınız.

Mesleki şüphencilik ana unsurları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Mesleki Şüphencilik

Aşağıda belirtilen yetenekleri arttırmaya yönelik gerekli TUTUMDUR:			
Tanımlama/karşılık verme	Eleştirisel değerlendirme	Dikkatli olma	Sonuca varma
Muhtemel yanlış beyanlara işaret eden koşullara yönelik	Elde edilen bilgi ve kanıtları	Aşağıdaki kanıtlara karşı: • çelişkili olan; veya • yönetim veya YSO'ların güvenilirliği hakkındaki soru işaretleri	Uygun sonuçlar

Aşağıdaki örnekler finansal tablolarda iyi bir şekilde tespit edilememiş yanlış beyanlar bulunduğunda mesleki şüphencilik kullanılması ilişkin durumları göstermektedir. Önemli olan nokta, denetçinin olağandışı veya şüpheli bir durumu tespit ettiğinde, ek sorgulamaların yapılması ve yanıtların denetçinin işletme ve çevresi hakkındaki bilgisi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Nitekim, uygulayıcı finansal tabloların önemli düzeyde yanlış beyan içerdiğine inanmasına neden olan bir husus(lar)un farkında olması durumunda, ek çalışmalar yapılması gerekir. Bu tür durumlarda sadece yönetim tarafından sağlanan güvenceleri kabul etmek yeterli değildir.

Tablo 3.1-3B

Mesleki Şüphencilik'in Daha Fazla Soru/Prosedüre Yol Açtığı Örnekler
1. Muhtemel Yanlışlığı Belirten Koşulların Belirlenmesi/Yanıtlanması Ekonomi durgundur. İşsizlik çok yüksek ve hazır giyim sektöründeki çoğu işletmenin satış gelirleri önemli ölçüde düşmüştür. İnceleme sözleşmesi yürütülürken, Kamal internet araştırmalarında 10 dakika harcamış ve ülke genelinde hazır giyim sektörünün satışlarının düştüğünü görmüştür. Yönetime bu dönemki hazır giyim satışlarındaki artışı sormuş ve kendisine bunun işletmenin istihdam ettiği büyük bir satış ekibinden kaynaklandığı söylenmiştir. Makul bir açıklama gibi görüldüğünden dolayı Kamal bunu kabul etmiştir. Ancak, önemli bir sapma durumunda, bazı ek açıklamalar yardımcı olacaktır. Kamal'ın daha fazla sorgulamadan yönetimin açıklamalarını kabul etmek yerine mesleki şüphencilikini kullanması gerekirdi. Yönetime veya satış personeline işletme satış ekibinin sektör trendinin aksine bir başarıyı tam olarak nasıl sağladıkları gibi bazı ek sorular sorabilirdi. Hile göstergesi olabileceği için, böyle bir sapmanın daha fazla araştırılması gerekmektedir. Daha önce uygulanabilecek olan diğer analitik inceleme prosedürleri satışların aylık olarak incelenmesini, alacak hesap bakiyelerindeki değişiklikleri ve yeni müşteriler hakkındaki soruları içerir.

2. Elde Edilen Bilgilerin Eleştirisel Değerlendirilmesi

İnceleme sözleşmesi prosedürleri uygulanırken, Fatima yönetime, stok değer düşüklüğü tahminlerinde bu yıl niçin bu kadar büyük artış olduğunu sormuştur. Yönetici geçen yılki satışların tamamında bir artış olmasından dolayı, büyük miktarda bazı elektronik parçaların stoku bu yıl satılmasının zor olduğunu belirtmiştir.

Fatima elektronik parçaların nasıl bu kadar zamanda modası geçtiğine ilişkin açıklamayı kabul etmiş ve bir sonraki soruya geçmiştir. Ancak, Fatima muhasebeci tarafından daha önce açıklanan işverenin vergi yükünün fazla olduğunu düşündüğünü ve bunun için bir şeyler yapmak istediğini, bu yanıtı bağlamakta başarısız olmuştur. Fatima eğer son senenin stok değer düşüklüğü varsayımı ile ilgili daha fazla sorgulama yapsaydı, önceki dönem ayrılan karşılıkların hiç birisinin aslında gerekli olmayacağını fark etmiş olacaktı. Daha fazla sorgulama sonucunda, satış müdürü ona geçen yıldan elde kalan büyük miktardaki bu elektronik parçaların satışlarının gayet iyi olduğunu söyleyebilirdi.

3. Uyarının Değişmemesi

Emma yıl boyunca maddi duran varlıklardaki değişiklikler hakkında muhasebeciye sorgulamalarda bulunmuştur. Yıl boyunca gerçekleşen faturalı alış ve satışların bir listesini almıştır. Faturaları hızlı bir şekilde gözden geçirmiş ve bir bilgisayar ve yazıcının iş adresine değil direk iş sahibinin ev adresine gönderildiğini fark etmiştir. Bunun nedenini sormuş ve tedarikçi tarafından yapılan basit bir hata olduğu cevabını almıştır. Faturalanan tutar oldukça küçük olduğu için Emma diğer işlemlere geçmiştir.

Ancak, Emma biraz daha fazla soru sorsaydı veya biraz daha fazla faturayı kontrol etseydi, yönetimin muhasebe kayıtlarında iş giderleri olarak kayıt edilen bazı kişisel harcamaları eklediğini (vergi kaçırma düzenin bir parçası olarak) fark edecekti.

4. Uygun Sonucun Bildirilmesi

Julian yılsonunda satış indirimleri prosedürlerinin yeterliliği hakkında bilgi talep etmiştir. Bir muhasebe görevlisinin başka bir çalışan ile bazı satış faturaları hakkında yaptıkları şakaya kulak misafiri oluncaya kadar her şey önceki yıl ile benzer görünmekteydi ve hemen önceki bir önceki yılın kayıtlarını istemiştir. Julian bu kayıtları muhasebeciye sormaya karar vermiştir. Muhasebeci olağan dışı bir şey olmadığı cevabını vermiş ve eğer endişeliyse bazı faturaları kontrol etmesi gerektiğini belirtmiştir. Julian bu sözel cevaba dayanarak bir sorun çıkarmak istememiş, bu nedenle indirim prosedürlerinin beklendiği gibi çalıştığı ve hiç önemli yanlışlığın olmadığı sonucuna varmıştır.

Julian işletme sahibinin yeni bir banka kredisi almanın da dahil olduğu bir büyüme planladığını öğrenememiştir. Bunu sağlamak için muhasebeciden finansal tabloların güzel sonuçlar gösterecek şekilde hazırlanmasını istemiştir. Muhasebeci satışları şişirmek için sonraki dönemde meydana gelen ilişkili taraflar ile yapılan bazı satışları cari dönemde kayda almaya karar vermiştir.

Eğer Julian bu ekstra satış faturaları sonucunda finansal tablolarda önemli yanlış beyan olabileceğine inansaydı, bazı ek prosedürlere ihtiyaç olacaktı. Julian yıl sonundaki alacak hesaplarındaki normal bakiyelerden daha fazlasını sorgulayabilirdi ve ürünlerin ne zaman gönderildiğini tespit etmek için yıl sonundan hemen önceki faturalar için bazı nakliye günüklerini inceleyebilirdi.

3.1-4 Mesleki Yargı

Paragraf	Kural
23	Denetçi incelemenin yürütülmesinde mesleki yargısını kullanmalıdır. (Referans Paragraf:A21–A25 paragrafları)

Mesleki yargı mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin (ilgili kanun veya düzenlemeler, güvence standartları, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde) kullanılması içerir.

Mesleki yargı, belirli bir sözleşmenin koşullarına ve bilinen durumlarına yönelik olarak denetçilerin sahip oldukları eğitimlerini, bilgilerini ve deneyimlerinin kullanmalarını gerektirir. Gerekli olduğunda, diğer kişilerle birlikte yapılan danışmalar anlamlı yargıların kullanıldığından emin olunmasına yardımcı olur.

Tablo 3.1-4A

Mesleki yargının kullanılmasına ilişkin örnekler	Sözleşme için önemliliğin belirlenmesi.
	Finansal tablolarda muhtemel yanlış beyanların çıkabileceği alanların belirlenmesi.
	Sözleşmede deneyimli uygulayıcının mesleki yargısının nerelerde gerekli olacağının ve nerelerde daha az deneyimli denetim ekibi üyelerinin uygun gözetim altında çalışabileceklerinin belirlenmesi
	Geçmiş deneyimlerin kullanılması (güvence sözleşmelerinin gerçekleştirilmesinde) ve hangi sorgulamaların ve analitik prosedürlerin kullanılacağını belirlemek üzere işletmenin tanınması.
	Sorgulamalardan elde edilen bilgilerin ve elde edilen kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi
	Finansal tabloların önemli düzeyde yanlış beyan içerdiğine inanmasına neden olan ve beklenmeyen bilgiler alındığında, gerekli ek çalışmaları belirlemek üzere mesleki deneyimin kullanılması.
	İşletmenin uygun olan UFRÇ'nin uygulanmasının ve finansal tablolardaki açıklamaların niteliklerinin belirlenmesi.
	Elde edilen bilgilere dayalı olarak uygun sözleşme sonuçlarının belirlenmesi için mesleki deneyim sergilenmesi.

Mesleki yargı kullanımının da belgelendirilmesi gerekir. Belgelendirme, sözleşme ile ilgili geçmişte bir bağlantısı olmayan deneyimli bir uygulayıcının sözleşmeye yönelik sonuçlara ulaşılmasında kullanılan önemli yargıları anlayabilmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır.

3.1-5 Yeterlilik

Paragraf	Kural
	<i>Sözleşme Düzeyinde Kalite Kontrol</i>
24	Sorumlu ortak baş denetçi, sözleşme koşullarına uygun güvence beceri ve teknikleri ile finansal raporlama konusunda yeterliliğe sahip olmalıdır. (Referans Paragraf:A26 paragrafı)

Bir inceleme sözleşmesi yalnızca işi gerçekleştirmek için gerekli olan mesleki yeterliliklere sahip olan sorumlu ortak baş denetçi tarafından (veya firma tarafından görevlendirilen) kabul edilebilir. Söz konusu yeterlilik, başka güvence denetimlerinin gerçekleştirilmesi, tecrübeli personelden alınan yönlendirmeler veya hâlihazırda yetkin olan kişilerin yanında çalışılması suretiyle elde edilmiş olabilir. Aksi takdirde, uygun eğitim kurslarına katılarak, ilgili dokümanları okuyarak (bu Rehber ilave olarak UİSS 2400 (Revize) de dahil olmak üzere) ve herhangi bir zorunlu mesleki sınavı geçerek aranan yeterliliğin elde edilmesi gerekecektir.

UİSS 2400 (Revize) uygulayıcının güvence beceri ve teknikleri yanı sıra finansal raporlama konusundaki yeterlilik de dahil olmak üzere sahip olması gereken önemli yeterlilikleri ele almaktadır.

Gerekli olan yeterlilikler aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Güvence Becerileri ve Teknikleri

Tablo 3.1-5A

Gerekli Yeterlilikler
Aşağıdaki durumlarda mesleki şüphecililiğin ve mesleki yargının nasıl kullanılacağı:
- Bir güvence sözleşmesinin planlanmasında ve gerçekleştirilmesinde ve - Kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi.
Bilgi sistemleri ile iç kontrolün rolünün ve sınırlamalarının anlaşılması.
Önemlilik ve denetim riskleriyle ilgili değerlendirmelerin, inceleme sözleşmeleri prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile ilişkilendirilmesi.
İnceleme sözleşmesi için uygun olan prosedürlerin uygulanması. Bu prosedürler sorgulama ve analitik prosedürlere ek olarak, diğer türde prosedürleri (teftiş, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, gözlem ve teyit etme gibi) de içerir
Sistematik belgelendirme uygulamalarının oluşturulması.
Güvence denetimi sözleşmelerine yönelik rapor yazma beceri ve uygulamalarının kullanılması.

Önemli Husus

İnceleme sözleşmesi büyük ölçüde sorgulamalara ve analizlere dayalı olduğundan, görevlendirilen personelin finansal tabloların çeşitli parçaları arasındaki karşılıklı ilişkiyi anlaması (stoklardan elde edilen cironun önemli düzeyde düşmesi durumunda, nakit akışları ve gelir üzerindeki etkileri gibi) ve yönetime yöneltilecek uygun sorguların nasıl hazırlanacağını ve yürütüleceğini bilmesi önemlidir.

Finansal Raporlama

Finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkması muhtemel olduğu alanları belirlemek ve bu alanları ele alan uygun prosedürleri tasarlayabilmek için Uygulanabilir Finansal Raporlama Çerçevesi (UFRÇ) kurallarının (KOBİ'ler için UFRS veya ülkeye özgü başka bir uygulanabilir çerçeve) yeterli düzeyde anlaşılmasını sağlamak için finansal raporlamada yeterlilik gereklidir.

3.1-6 Kalite Kontrol

Paragraf	Kural
	UKKS 1 ile İlişki
4	Kalite kontrol sistemleri, politikaları ve prosedürleri denetim şirketinin sorumluluğundadır. UKKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların inceleme sözleşmeleri için de geçerlidir. Bu UİSS'nin inceleme düzeyini de yapılan kalite kontrole ilişkin kuralları denetim şirketinin UKKS 1'e veya en az UKKS 1 'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak içerikteki kurallara tabi olduğu ön kabulüne dayanmaktadır. (Referans Paragraf:A3-A5 paragrafları)
25	Sorumlu ortak baş denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin sorumluluğu üstlenir (Referans Paragraf:A27–A30 paragrafı): (a) Görevlendirildiği her bir inceleme sözleşmesinin genel kalitesi, (b) İnceleme sözleşmesinin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi, planlanması ve yürütülmesi (Referans Paragraf:A31 paragrafı), (c) Denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması, (d) İncelemenin, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kalite kontrol politikalarına uygun olarak gerçekleştirilmesi: (i) Müşteri ilişkisi ve sözleşmenin kabul edilmesi ve devam ettirilmesine ilişkin olarak uygun prosedürlerin takip edildiğinden ve sorumlu ortak baş denetçinin yönetimin dürüst olmadığı sonucuna varmasına yol açabilecek bir bilginin bulunup bulunmadığı da dâhil olmak üzere varılan sonuçların uygun olduğundan emin olmak (Referans Paragraf:A32–A33 paragrafları);

- (ii) Aşağıdakilerin gerçekleştirilmesi için denetim ekibinin tamamının (toplu olarak) güvence denetimlerine ilişkin becerileri ve teknikleri ile finansal raporlama konusunda uzmanlıkta dâhil olmak üzere uygun yeterlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olmak ve
- İncelemenin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi,
 - İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor hazırlanması,
- (ii) İncelemeye ilişkin uygun belgelendirmenin sağlanması için sorumluluğun üstlenilmesi.

İncelemenin Kabulünden Sonra Dikkate Alınacak Hususlar

- 26 Sorumlu ortak baş denetçi, önceden öğrenmiş olması halinde sözleşmeyi reddetmesine sebep olabilecek bilgiler edinmesi durumunda, denetim şirketi ve sorumlu ortak baş denetçinin gerekli adımları atmasını sağlamak üzere söz konusu bilgiyi derhal denetim şirketine bildirir.

İlgili Etik kurallara Uygunluk

- 27 Sorumlu ortak baş denetçi, inceleme süresince, gözlem ve gerekli hallerde sorgulama yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik kurallara uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin ilgili etik kurallara uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda, sorumlu ortak baş denetçi denetim şirketindeki diğer kişilerle görüşerek atılacak adımlara karar verir.

28 İzleme

Denetim şirketi açısından etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Sorumlu ortak baş denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya koyulan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin denetimi etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirir.

UKKS 1'in Uygulanabilirliği

UKKS 1'e göre denetim şirketinin aşağıdaki hususlara ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurma ve bu sistemin devamlılığını sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır:

- Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici hükümlere uygunluk sağladığı,
- Denetim şirketi veya sorumlu ortak baş denetçi tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygunluğu.

Firmanın halihazırda diğer güvence ve ilgili hizmetler sözleşmeleri ile ilgili olarak UKKS 1'e tabi olması durumunda, bu standart ile uyumlu olma kuralı mevcut durumda karşılanmış olmalıdır. Böyle değilse, denetim firmasının bir kalite kontrol sisteminin amaçlarını karşılamak

ve sonrasında bu sistemin politikalarına uyumun düzenli olarak izlenmek üzere politika ve prosedürleri tasarlaması ve uygulaması gerekir.

Aşağıdaki tablo bir denetim firmasının kendi firması bünyesinde kalite kontrol sisteminin geliştirilmesinin dayanağının UKKS 1 olduğunu göstermektedir. UİSS 2400 (Revize) bir inceleme sözleşmesi için standartların ana hatlarını belirtmektedir.

Bu tablo politikalar ve prosedürler arasındaki ilişkiyi denetim şirketi ve sözleşme düzeyinde özetlemektedir.

Tablo 3.1-6A

Yerel Düzeyde	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (UKKS 1)		
Firma Düzeyinde (Politikalar & Prosedürler)	UKKS 1 ile uyumlu olan bir Kalite Kontrol (KK) Sistemi		
Sözleşme Düzeyinde (Politikalar & Prosedürler)	Firmanın KK Sisteminin her bir Sözleşmeye Uygulanması		
	Denetimler (UDS 220)	İncelemeler (UİSS 2400)	Derlemeler (IHS 4410)

Önemli Husus

Belgelendirme

Firmanın politikalarına ve prosedürlerine uyumun nasıl sağlandığı belgelendirilecektir. Bu her bir sözleşmeye ilişkin bağımsız değerlendirmeye ilişkin kanıtları ve bağımsızlık tehdidine karşı alınan önlemlerin ele alınması gibi karar alınmasını gerektiren etik konulara ilişkin detayları içerebilir.

Kaynaklar

IFAC ve IAASB aşağıda yer alanlar gibi bir dizi faydalı kaynak geliştirmiştir:

- Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol, Üçüncü Baskı;
- Personel Soruları & Yanıtları— Firmanın Niteliğine ve Büyüklüğüne Göre UKKS 1'in uygulanması ve
- Personel Soruları & Yanıtları—Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mesleki Şüphencilik .

3.2 SÖZLEŞME KABUL EDİLEBİLİR Mİ VEYA DEVAM ETTİRİLEBİLİR Mİ?

Belirli bir inceleme sözleşmesinin kabul edilebilmesinden veya devam ettirilebilmesinden önce, ele alınması gereken birtakım hususlar vardır. Bu ön prosedürlerin gerçekleştirilmesi neticesinde elde edilen bilgiler, sonradan sözleşme ile ilgili olarak diğer önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde de faydalı olabilir. Lütfen, bir müşterinin kabulü/devam ettirilmesine ilişkin örnek bir kontrol listesi için EK B'ye bakınız.

Paragraf	Kural
	<i>Müşteri İlişkisinin ve İnceleme Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi Etkileyen Faktörler</i>
29	Mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, denetçi aşağıdaki hallerde inceleme sözleşmesini kabul etmez (Referans Paragraf: A34–A35 paragrafları): (a) Denetçinin: - İncelemenin makul bir amacının bulunduğu (Referans Paragraf: A36 paragrafı) veya - İçinde bulunulan şartlar altında bir incelemenin yürütülmesinin uygun olduğu (Referans Paragraf: A37 paragrafı) hususlarında ikna olmaması. (b) Denetçinin bağımsızlık dâhil ilgili etik kurallara uygunluk sağlanmayacağına kanaat getirmesine sebep olan hususların olması, (c) Denetçinin inceleme sözleşmesi ile ilgili ön fikrinin, söz konusu incelemeyi yürütmek için gerekli olan bilgilerin mevcut olmadığı veya güvenilir olmadığı yönünde olması (Referans Paragraf: A38 paragrafı), (d) Denetçinin, yönetimin dürüstlüğü konusunda, inceleme sözleşmesinin uygun şekilde yürütülmesini etkileyebilecek şüphelerinin olması veya (Referans Paragraf: A37(b) paragrafı), (e) Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların inceleme sözleşmesi teklifindeki şartlarla denetçinin çalışma kapsamını sınırlandırması ve denetçinin bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında sonuç bildirmekten kaçınmasını gerektireceğine inanması.

3.2-1 Rasyonel Amaç

İnceleme sözleşmesini talep eden müşteri de dahil olmak üzere, herhangi bir güvence sözleşmesi için her zaman rasyonel (mantıklı) bir amaç olmalıdır.

Bir inceleme sözleşmesi genelde hedef kullanıcıların finansal tablolara duyacağı güven düzeyini artırmak üzere talep edilir. Rasyonel amaçlar aşağıdaki durumları içerecektir:

- İşletmeye vereceği bir kredi ile ilgili olarak bir bankanın inceleme raporu talep etmesi;
- Kaynak desteğinden dolayı bir kamu kurumunun inceleme raporunu zorunlu kılması veya
- İşletmenin sorumlu olduğu dış paydalarının (yatırımcı, üye ve kaynak desteği sağlayanlar) bulunması.

Ancak, rasyonel amaç belirgin değilse, sözleşme reddedilmelidir. Aşağıdaki tabloda rasyonel amacın bulunmadığı durumlara ilişkin örneklerin ana hatları belirtilmektedir.

Tablo 3.2-1A

Rasyonel bir Amaç Mevcut OLMAYACAKTIR	Denetim firmasının müşteri tarafından kendi adının finansal tablo- larla uygun olmayan bir şekilde ilişkilendirme niyetinde olmasından şüphe duyması. Örneğin, müşterinin üçüncü taraflara denetim fir- masının finansal tabloları incelemesinin bağımsız denetimle aynı olduğunu veya yönetimden ziyade denetim firmasının finansal tab- loları hazırladığını söylemesi.
	İnceleme sözleşmesinden ziyade, ilgili kanun/düzenleme uyarınca bağımsız denetimin zorunlu olması.
	Önemli bir kapsam sınırlandırmasının olması. Bu sınırlama eksik veya erişilemeyen bilgileri, kilit kişilerle yeterli iletişim izninin bulun- maması ya da gerçekçi olmayan sürelerin dayatılması gibi hususları içerebilir.

3.2-2 Sözleşmenin Uygunluğu

Sorumlu ortak baş denetçi bu tür bir sözleşmeyi kabul etmesinin uygun olup olmayacağını, belirlenen rasyonel amaca ek olarak müşteri hakkında elde edilen bilgilere ve belirli koşulla- ra bağlı olarak değerlendirmelidir. Bu karar mesleki yargıya dayalı olacaktır.

Sözleşmesinin kabulünün uygun olmayacağı bazı durumlar aşağıdaki tabloda özetlenmek- tedir.

Tablo 3.2-2A

Bir İnceleme Sözleşmesinin Kabul Edilememesine Yönelik İlave Nedenler	Ana ortaklarının, yönetimin ve/veya YSO'ların güvenilirliği ve inceleme raporunun kötüye kullanılma ihtimali hakkında şüphelerin bulunması.
	Denetçinin inceleme sözleşmesi koşulları ile ilgili ön fikrinin, söz konusu incelemeyi yürütmek için gerekli olan bilgilerin mevcut olmadığı veya güvenilir olmadığı yönünde olması.
	Mevcut sözleşme veya geçmiş sözleşme sırasında önemli hususların ortaya çıkması. Örnekler, finansal tabloların sunumuna/açıklamalara üzerine ciddi anlaşmazlık, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu, sorgulamalar yapıldığında yönetim tarafından tam olarak açıklanmayan işlemlerin ve borçların ortaya çıkarılması olabilir. Bağımsız denetim sözleşmesinin kullanıcıların ihtiyaçlarını daha iyi bir şekilde karşılayacağı durumda, yönetim sınırlı güvence sözleşmesi talep ederek denetçi raporuna yönelik görüşün değiştirilmesini engellemek isteyebilir.
	Finansal tabloların oldukça karmaşık olması veya türev işlemler gibi muhasebenin uzmanlık gerektiren özel bir alanına ilişkin detaylı bilgi gerektirmesi ve denetçinin yönetimin inceleme sözleşmesini, bağımsız denetim sözleşmesi gerçekleştirilseydi daha detaylı prosedürlere tabi olunacak belirli durumların ve bilgilerin etkilerinin gizlenmesi veya azaltılması için kullanımını amaçladığına inanması.

Önemli Husus

Bazı durumlarda, müşterilerin kendi finansal tablolarına güven arayışında olanların “ihtiyaçlarından” farklı ihtiyaçları olabilir. Bu sözleşmenin uygunluğunun değerlendirilmesi, denetçinin kamu yararına hareket ettiğinin ve kullanıcıların zarar görmesine yönelik müşterilerle suç ortaklığı yapmadığından emin olunmasını amaçlar.

Sözleşme uygun değilse, müşteri ve finansal tablo kullanıcılarının inceleme koşullarına uygun ve ihtiyaçlarına yönelik başka tür sözleşmeler olup olmadığını göz önünde bulundurunuz (denetim, derleme, uygun görülen prosedürler veya diğer muhasebe hizmetleri gibi). Denetim, inceleme ve derleme sözleşmelerinin genel farkları için bu rehberdeki Bölüm 2'ye bakınız.

3.2-3 Bağımsızlık

Herhangi bir işe başlamadan önce, bağımsızlığı etkileyebilecekler de dâhil olmak üzere karşılaşılabilecek etik kuralların değerlendirilmesi yapılmalı ve belgelendirilmelidir. Bu gereklilik diğer güvence sözleşmeleri içinde aynıdır.

Eğer bağımsızlık tehdidi varsa, önemleri değerlendirilmeli ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun önlemler alınmalıdır. Önlemler mevcut değilse, tehditleri oluşturan durum ve ilişkiyi ortadan kaldırmak için veya sözleşmeyi sona erdirmek veya ret etmek için bunlar gerekli olacaktır.

Bağımsızlığın tehdidi işletmedeki finansal paylar, kredi ve garantiler, iş ilişkileri, aile ve personel ilişkileri, muhasebe konularında yönetimin aldığı kararlar (muhasebe politikaların seçilmesi ve uygulanması veya müşteri için yevmiye kayıtları girilmesi gibi) ve uzun dönemli müşteri ilişkileri de dâhil olmak üzere çeşitli etkenlerden kaynaklanabilir. Çeşitli tehdit türleri ve muhtemel güvenceler hakkında daha fazla bilgi için 2013 Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'na bakınız.

Önemli Husus

İlgili etik kurallarla uyumluluğun ve bağımsızlığın değerlendirilmesi her müşteri için yıllık bazlı uygulanmalı ve belgelendirilmelidir. Bu değerlendirmeyi yapacak ekip üyelerinin tüm ilgili bilgilere ulaştığından ve bağımsızlık hükümlerini açıkça anladıklarından emin olunuz.

Müşterinin denetçiden inceleme sözleşmesinin yürütülmesinin yanı sıra finansal tabloların hazırlanması konusunda yardım talebinde bulunduğu durumlarda, yaygın bir bağımsızlık tehdidi ortaya çıkar. Böyle bir durumda uygun önlemler, önerilen tüm düzeltme kayıtları, finansal tablolardaki muhasebe bakiyeleri için müşteri onayı ve müşteriyi tanımanın sağlanması aşamasını içerir ve nihai finansal tabloların tüm sorumluluğunu alır. Mümkün olduğunda, farklı çalışanların finansal tabloları düzenlemesi ve incelemesi faydalı olabilir.

3.2-4 Kapsam Sınırlamaları

Bazı durumlarda, inceleme sözleşmesinin yürütülmesinin imkânsız olduğu koşullar olabilir. Sonuç olarak, kanun veya düzenlemeler ile yasaklanmamışsa, sözleşme ret edilecektir. Ayrıca bu koşullar altında yürütülen bir sözleşme UİSS 2400 (Revize) ile de uyumlu olmaz. Aşağıdaki tabloda bazı örnekler yer almaktadır.

Tablo 3.2-4A

Kapsam Sınırlamaları	Sözleşmesinin uygulanması için yönetim tarafından gerçek dışı sürelerin dayatılması.
	Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli bilgiler de dâhil olmak üzere, incelemenin yürütülmesi için gerekli bilgilerin (kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi) mevcut veya güvenilir olacağıyla ilgili şüpheler.
	İlgili bilgi ve kanıtlara sahip işletme içindeki veya dışındaki kişilere erişimin kısıtlanması.
	Bazı tesislere erişimin sınırlandırılması (stok ambarları veya faaliyet yerleri gibi) veya bir envanter sayımında veya dönem sonundaki hareketlerin kısıtlanması.
	Yönetimin dürüstlüğü konusunda şüpheler. Bu durumda, yönetim sorgularını içeren prosedürler etkili olmayabilir ve yazılı beyanlar güvenilirmezdir.
	Kayıtların eksik veya dağınık saklanması gibi, yeterli iç kontroller için yönetimin taahhütlerinin eksik olması.
	Sözleşmenin yürütülmesi için firma tarafından seçilen personelin yönetim tarafından kabul edilmemesi.
	Yönetimin sözleşme sonunda gerekli yazılı beyanları imzalamaya niyetinin olmaması.
	Hizmetlerin yürütülmesi için adil bir ücretin ödenmesindeki isteksizlik.

3.2-5 Yönetimin Dürüstlüğü Hakkında Şüpheler

Genellikle üst yönetimin tavrının finansal raporlama sürecinin bütünlüğüne katkıda bulunan en önemli faktörlerden birisi olduğu kabul edilmektedir. Eğer yönetimin tavrı dürüstlüğüne eksikliğini ve kontrole karşı ilgisizliği yansıtıyorsa, hileli finansal raporlamanın oluşma olasılığı daha yüksektir.

Eğer bir işletmenin üst yönetimi (ana ortaklar, kilit yöneticiler ve YSO'lar dâhil) güvenilir değilse, uygulanan sorgulamaların ve analitik prosedürlerin (bir inceleme sözleşmesinin koşulu) sonuçları güvenilir değildir ve sonuç olarak, finansal tablolar önemli seviyede yanlış olabilir.

Sonuç olarak, her sözleşmede, denetçinin inceleme performansını etkileyebilecek yönetimin dürüstlüğüyle ilgili şüphelere ilişkin nedenler olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Böyle bir şüphe tespit edildiğinde, kanun ve düzenlemeler gerektirmediği sürece sözleşmenin kabul edilmesi uygun değildir.

Yönetimin bütünlüğü hakkında ortaya çıkan şüphelerle ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Yönetimin Dürüstlüğü Hakkındaki Şüpheler	Vergi kaçırma gibi, geçmişteki herhangi etik kural veya kanun ihlalleri.
	İş çevresinde dürüstlük ve etik ilkeler ile ilgili kötü itibar.
	Yönetimin kara para aklama veya diğer suç faaliyetlerinde olabileceğine ilişkin şüphelerin mevcut olması.
	Yürütülen işin etik olmayan davranışlarla ilgili bir itibara sahip olması.
	Amacı belli olmayan ilişkili taraf işlemlerinin olması.
	Geçmişte yönetimin ön yargılı tahminleri veya açıklanmayan ilişkili taraflar.
	Gerekli görülmeyen veya herhangi bir amacı olmayan yüksek derecede karmaşık işlemlerin ve faaliyetlerin olması.
	Yönetimin kontrole karşı ve muhasebe kayıtlarının muhafazasıyla ilgili kötü bir tutum içinde olması.
	Yönetimin sözleşmenin yürütülmesi için gerekli bilgilerin sağlanmasıyla ilgili isteksiz davranması.
	Basında veya internette hatalı davranışlarıyla ilgili haklı iddiaların olduğunun görülmesi.
	Daha önceki sözleşmelerde, yönetimin önemli bilgileri açıklamamış veya yanıltıcı veya yanlış beyanlarda bulunmuş olması.

Önemli Husus

Bazı ülkelerde, bir müşterinin kabulünden önce denetçinin bazı ek işlemleri yapmasını gerektiren düzenlemeler olabilir. Örneğin kara para aklama yasalarının olduğu yerlerde, denetçi aşağıdakilere ihtiyaç duyabilir:

- Potansiyel müşterinin kimliğini doğrulamak için özel prosedürler uygulanması,
- Muhtemel kara para aklama faaliyetlerinden kaynaklanan risklerin olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- Müşteri kabulü veya devam ettirilmesi kararıyla ilgili bulguların etkisinin değerlendirilmesi.

3.3 SÖZLEŞME KOŞULLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI

Kabul ve devamlılığı etkileyen faktörlere ek olarak, bu bölümde daha önce özetlenen bir inceleme sözleşmesinin uygulanmasından önce gerekli diğer iki adım vardır.

3.3-1 Sözleşme Ön koşulları

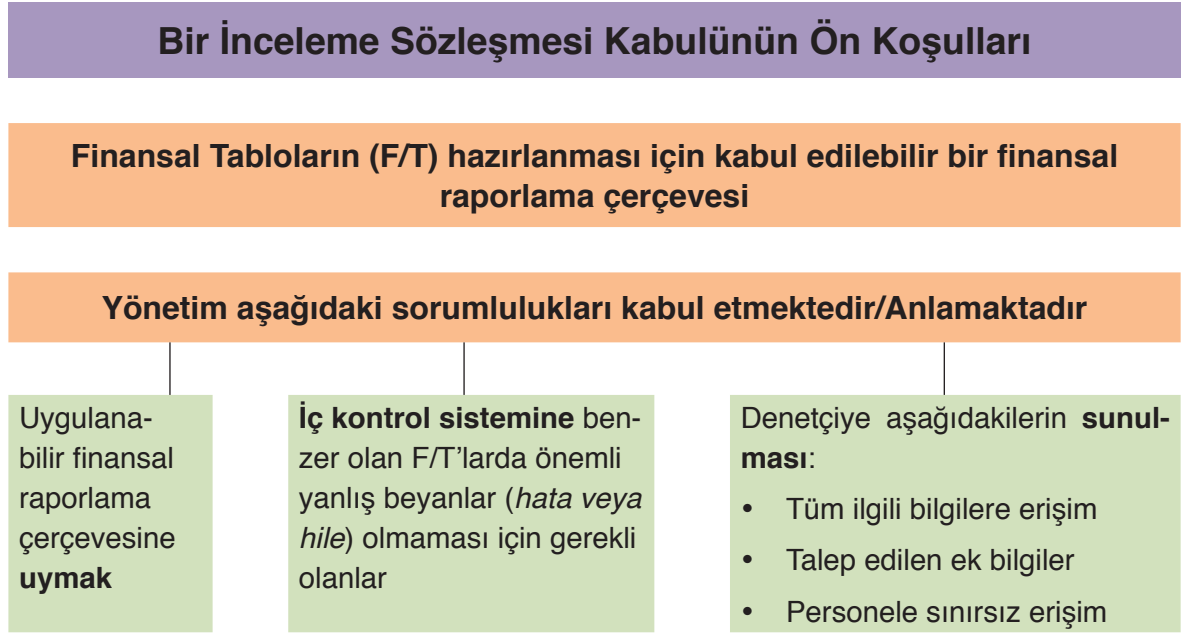
Paragraf	Kural
	İnceleme Sözleşmesinin Kabulü İçin Ön Koşullar
30	Denetçi, inceleme sözleşmesinin kabulünün ön koşulların sağlanıp sağlanmadığının tespiti için (Referans Paragraf: A39 paragrafı): (a) Özel amaçlı finansal tabloların hazırlanması durumunda finansal tabloların hazırlanma amacının ve hedef kullanıcıların anlaşılması dâhil, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler (Referans Paragraf: A40–A46 paragrafları), (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Referans Paragraf: A47–A50 paragrafları): (i) İlgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu, (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlış beyan içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu ve (iii) Denetçiye; a. Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetimin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu, b. Yürütülen incelemeyle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu, c. Kanıtların toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Bir denetçinin inceleme sözleşmesindeki sonucu işletmenin finansal tablolarıyla ilgilidir. Bazı ülkelerde denetçi bunların düzenlemesine yardımcı olmasına rağmen, uygun olduğu sürece, işletmenin finansal tablolarının uygun şekilde hazırlanması (ve tam olarak sahiplenilmesi) yönetimin ve YSO'nun sorumluluğundadır.

Herhangi bir güvence sözleşmesinin ön koşulu, denetim veya incelemenin herhangi bir çalışmaya başlamadan önce hazırlanıp hazırlanmadığı, yönetimin finansal tabloları hazırlama ve denetçinin ilgili bilgilere ve kişilere erişiminin sağlanması sorumluluğunu tam olarak anlayıp anlamadığından emin olunmasıdır.

Aşağıdaki tabloda özetlendiği gibi, bu koşullar yönetim ve YSO'ile sorumluluklarını anlamalarını sağlamak için görüşülmelidir.

Tablo 3.3-1A



Önemli Husus

Birçok küçük müşteri, uzmanlıklarından dolayı denetçinin finansal tabloların hazırlanması ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumundan sorumlu oldukları gibi yanlış bir varsayımda bulunmaktadır. Yukarıda anlatıldığı gibi müşteri ile tanışmak ve müşterinin sorumluluklarının incelemesi zaman almaktadır. Yönetimin veya YSO'nun sözleşme mektubunu imzaladıklarında, sorumluluklarını tam olarak kapsamını anladıklarını varsaymayınız.

Kabul Edilebilir Finansal Raporlama Çerçevesi

YSO'nun seçimi genellikle kanun ve düzenlemeler aracılığıyla belirlenir. Ancak, bazen finansal tablolar kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik olarak yönetim tarafından da belirlenebilir. Bu durumda genellikle seçim, işletmenin niteliğine ve finansal tabloların amacına bağlıdır.

Denetçinin finansal tablolara ilişkin çerçevenin işletme tarafından seçiminin, amaçlanan finansal tablolar kullanıcılarına yönelik olduğunu belirlemesi inceleme sözleşmesinin kabulü için bir ön koşuldur. Tam set finansal tabloların oluşturulması da dâhil olmak üzere, finansal tabloların şekli ve içeriğinin belirlenmesi UFRÇ koşulu olduğu için bu adım gereklidir.

Çoğu finansal tablolar geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal ihtiyaçlarını karşılamak için düzenlenmiş genel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanır. UFRS ve KOBİ'ler için UFRS genel amaçlı çerçeveye örnektir.

Aşağıdaki tabloda özetlendiği gibi, finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya bir uyum çerçevesi olabilir.

Tablo 3.3-1B

Finansal Raporlama Çerçeveleri
Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesi Gerçeğe uygun sunum çerçevesi kavramı çerçevenin hükümlerine ve aşağıdakilere uyulmasını gerektiren finansal raporlama çerçevesine yönelik kullanılır: - Açıkça veya zımnen, çerçevenin özellikle yönetimin açıklamasını gerektirdiği finansal tabloların gerçeğe uygun sunulduğunun kabul edilmesi ve - Yönetimin çerçeve hükümlerinden finansal tabloların gerçeğe uygun sunulmasını ayırması gerekebileceğinin açıkça kabul edilmesi. Böyle bir ayrışmanın son derece nadir durumlarda gerekli olması beklenmektedir.
Uyum Çerçevesi Uyum çerçevesi kavramı, çerçeve hükümlerine uyan ancak yukarıdaki bildirimleri içermeyen finansal raporlama çerçevesine yönelik kullanılır.

Özel Amaçlı Finansal Raporlama

Bazı durumlarda, işletme [özel amaçlı çerçeveye](#) uygun olarak hazırlanacak [özel amaçlı finansal tablolara](#) ihtiyaç duyacaktır. Örneğin, sözleşme koşulları gelirler veya giderler veya özel koşullara göre kabul edilmiş özel muhasebe politikalarının sağlanması gibi konular üzerine özel hususlar gerektirebilir.

İç Kontrol

Diğer ön koşullar, hata veya hileden kaynaklı önemli yanlış beyanların olmadığı finansal raporların hazırlanması için yönetim sorumluluğuyla ilgilidir. Bu sorumluluk, yönetimin finansal tablolardaki önemli yanlış beyanlara ilişkin riski tespit etmesini ve yönetimin belirlemesi gereken ilgili iç kontrollerin hazırlanması ve uygulanması yoluyla önemli yanlış beyanları ele almasını gerektirir.

İç kontrol yönetim, YSO ve diğer personeller tarafından finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili işletmenin hedeflerine ulaşması konusunda makul güvencenin ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyumluluğun sağlanması için tasarlanan, uygulanan ve muhafaza edilen bir süreçtir. Kontroller terimi iç kontrolün bir veya daha fazla unsurunun herhangi bir bakış açısını ifade eder.

İç Kontrol Süreci Örnekleri	Kontrol ortamı, dürüstlük ve etik kurallara bağlılığı, personelin yetkinliği ve yönetim ve YSO'nun etkinliğini içerir.
	Yönetim ve YSO tarafından alınan kilit kararların tutanakları/detayları.
	Yıllık bütçeler ve iş planları.
	Yönetimin önemli yanlış beyan riskini sürekli değerlendirmesi
	İşlemlerin yetkisi, kaydı ve işlem süreci. Örnekler, tüm satışların faturalanması için nakliye günlüklerini, alınan malların ve banka mutabakatlarının onaylanması için yönetimin imzasını içerir.
	Fiili varlıkların alınması, kullanılması, korunması ve elden çıkarılması üzerindeki kontroller.
	Genel Bilgi Teknolojileri (BT) kontrolleri ve uygulamaları da dahil olmak üzere bilgi sistemleri.
	İlişkili taraf işlemleri, sıra dışı olaylar, sözleşmeler, finansman düzenlemeleri ve uygun yetkilendirme için diğer sözleşmelerin detayları ve listeleri.
	Muhasebe defter ve kayıtları içindeki bilgilere erişimin kontrolündeki ve korunmasındaki güvenlik önlemleri.
	Zamanında karar almak için elde edilen ve iletilen kilit bilgilerin sağlanması ve tahminlerin hazırlanması ve yevmiye kayıtları için yönetim tarafından kullanılan süreçler.

Önemli Husus

Daha küçük işletmelerin genellikle finansal raporlamayla ilgili karmaşık süreçlere ihtiyacı yoktur. Birçok durumda, finansal raporlama üzerindeki kontroller aşağıdakiler aracılığıyla kurulabilir:

- Kıdemli yönetim tarafından yapılan sözlü iletişim ve örneklere aracılığıyla sağlıklı bir kurumsal kültürün geliştirilmesi,
- Hataların yapılma riskini ve çalışanların hile riskini azaltabilecek çoğu işlemin üst yönetimin yetkisinde olması,
- Tutulan muhasebe kayıtlarının doğru ve zamanında hazırlanmasının sürdürülmesi ve
- Gelirin tanımlanması, indirimler, envanter sayıtımı ve yevmiye kayıtları gibi konulara yönelik basit prosedür ve süreçler.

Ancak, yönetimin bu kontrolleri geçersiz kılacak fırsatlarını göz ardı etmeyiniz.

Önemli yanlış beyanlar içermeyen finansal tabloların hazırlanmasının sağlanması için gerekli olan iç kontrol sorumluluğunun kabulü ve onaylanması olan yönetim mutabakatının, bir inceleme sözleşmesinin kabulü için önkoşullardan birisi olduğunu unutmayınız. Eğer yönetimin yeterli iç kontrolü kurduğuna ilişkin şüpheleri varsa, denetçi inceleme sözleşmesini kabul etmez. Ancak, bir inceleme sözleşmesinde, denetçinin böyle bir belirleme yapması için iç kontrolü test etmesine gerek yoktur.

Bilgilere ve Personele Erişim

Sözleşmenin etkin olarak uygulanması için, denetçi ve işletme yönetimi arasında etkili bir iki yönlü iletişime ihtiyaç vardır. Sözleşme süresince ortaya çıkan hususların anlaşılmasını ve yapıcı bir çalışma ilişkisinin geliştirilmesini sağlayacaktır.

İletişimin bu seviyesini geliştirmedeki ilk adım, aşağıda açıklandığı gibi, yönetimin denetçinin tam olarak neye ihtiyacı olduğunu anlamasını sağlamaktır:

- Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere (kayıtlar, belgeler ve diğer konular) erişim,
- Denetçinin yönetimden talep edebileceği tüm ek bilgiler ve
- Kanıtların elde edilmesi için gerekli olan, denetçinin belirlediği işletme içindeki kişilere sınırsız erişim.

SÖZLEŞME MEKTUBUNA DAHİL EDİLECEK DİĞER HUSUSLAR

Sözleşme mektubu, gerekli işlerle ilgili ulaşılan diğer konuların anlaşılmasına yönelik hazırlanabilir. Bu konuların bazıları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3.3-1D

Sözleşme Mektubunda Bulunması Muhtemel Diğer Konuların Açıklanması	Raporumuzun kullanımı ve dağıtımı.
	Finansal tabloların bir yıllık rapora ve internet sitesine dahil edilmesi.
	Yönetim tarafından hazırlanan zaman çizelgesi.
	Elde edilen bilgilerin kullanımı ve üçüncü kişilerin dosya teftişi.
	Uyuşmazlıkların çözümü ve tazminatlar (izin verilen yerel düzenlemelere göre).
	Raporlama zamanının kapsamı.
	Ücretler ve fatura düzenlemeleri.
	Sözleşmenin sonlandırılması.
	Diğer Hizmetler (İlgili olduğunda)

Bu konuların her birine yönelik bazı önerilen ifadeler Ek C'deki örnek sözleşme mektubunda yer almaktadır.

3.3-2 Tatmin Edici Olmayan Sözleşme Koşulları

Paragraf	Kural
31	Denetçinin incelemenin kabul edilmesi için ön koşul olarak belirlenen yukarıdaki hususlardan herhangi biri konusunda ikna olmaması halinde, denetçi durumu yönetimle veya yönetimden sorumlu olanlarla görüşür. İlgili konularda denetçiyi ikna edecek değişikliklerin yapılamaması halinde, mevzuatta aksi belirtilmedikçe denetçi teklif edilen inceleme sözleşmesini kabul etmez. Bununla birlikte, bu şartlar altında yürütülen bir inceleme bu İSS'ye uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, incelemenin bu UİSS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer veremez.
32	İnceleme sözleşmesi kabul edildikten sonra, denetçinin yukarıdaki ön koşullardan herhangi biri hususunda ikna olmaması halinde, denetçi durumu yönetimle veya yönetimden sorumlu olanlarla görüşür ve, (a) Sorunun çözülüp çözülmemeyeceğine, (b) İncelemeyi devam ettirmenin uygun olup olmadığına ve (c) İncelemeye devam edilmesine karar verilmesi durumunda sorunun denetçi raporunda nasıl bildirileceğine karar verir.

Bazı durumlarda, sözleşme koşullarının yeterliliği üzerinde anlaşmak mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda, bir çözümün mümkün olup olmadığının belirlenmesi için yönetim ve YSO ile bu konu görüşülmelidir.

Eğer bir çözüm hala mümkün değilse, denetçinin kanun veya düzenlemeler uyarınca inceleme yapması gerekli olmadığı sürece, sözleşme kabul edilemez, bu durumda sözleşme artık bir UİSS 2400 İncelemesi değildir. Eğer sözleşme zaten uygulanıyorsa, sözleşmeye devam edilip edilmeyeceği ve denetçi raporunda konunun nasıl bildirileceğiyle ilgili bir karar verilmesi gerekecektir.

3.3-3 Sözleşme Koşulları Üzerinde Anlaşılması

Paragraf	Kural
	İncelemenin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
36	Denetçi, incelemenin yürütülmesinden önce, yönetimle veya -uygun hâllerde- yönetimden sorumlu olanlarla inceleme sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır.
37	İnceleme sözleşmesi yazılı şekilde düzenlenir ve sözleşme aşağıdaki hususları içerir (Referans Paragraf:A52–A54, A56 paragrafları): (a) Finansal tabloların hedeflenen kullanımı ve dağıtımı ile -varsa kullanımı veya dağıtımı üzerindeki her türlü kısıtlama, (b) Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklama, (c) İncelemenin amacı ve kapsamı, (d) Denetçinin sorumlulukları,

- (e) 30(b) paragrafında ifade edilenler dâhil yönetimin sorumlulukları (Referans Paragraf:A47–A50, A55 paragrafları),
- (f) Yapılan incelemenin bir bağımsız denetim olmadığını ve denetçinin finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşü vermeyeceğini ifade eden beyan,
- (g) Denetçi tarafından düzenlenecek tüm raporların beklenen şekil ve içeriğine atıf ile raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

İnceleme ve ilgili sorumluluklar hakkında yanlış anlaşılımların önlenmesi için, bir sözleşme mektubunda (veya yazılı sözleşmenin diğer uygun formlarında) sözleşme koşullarının açıkça belgelenmesi ve sözleşmenin yürütülmesinden önce uygun şekilde yönetim veya YSO tarafından imzalanması tüm tarafların (YSO, yönetim ve denetçinin) çıkarınadır.

Bir sözleşme mektubunu veya yazılı sözleşmenin diğer uygun şeklini hazırlarken:

- Mektup koşullarını bireysel ihtiyaçlarını ve belirli sözleşme koşullarını yansıtmaları için uyarlayınız ve
- İnceleme için gerekli herhangi karmaşık veya muhtemel tartışmalı terimleri, hukuk müşaviri ile dikkate alınız.

UİSS 2400 (Revize)'de bulunan örneğe dayalı bir örnek sözleşme mektubu için lütfen Ek C'ye bakınız.

Yinelenen Sözleşmeler

Paragraf	Kural
<i>Yinelenen Sözleşmeler</i>	
38	Yinelenen inceleme sözleşmelerinde denetçi, incelemenin kabul edilmesine ilişkin hususlardaki değişiklikler dâhil, inceleme sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve inceleme sözleşmesinin mevcut şartlarının işletmenin dikkatine sunulmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir. (Referans Paragraf: A57 paragrafı)

Sözleşmeyi etkileyebilecek herhangi bir değişikliğin olmaması durumunda, her dönem için yeni bir sözleşme mektubu veya diğer yazılı sözleşmelerin yapılmasına gerek yoktur.

Ancak, aşağıdaki tabloda özetlendiği gibi durumlarda yeni bir mektup dikkate alınmalıdır.

Sözleşme Mektubunun Güncellenmesinin Belirtileri	Yönetimin inceleme sözleşmesinin amacı ve kapsamını yanlış anladığına ilişkin herhangi bir gösterge bulunması.
	Sözleşmenin veya özel koşullarında herhangi bir değişiklik.
	İşletme üst yönetimindeki son dönemde bir değişiklik.
	İşletme sahipliğindeki önemli bir değişiklik.
	İşletmenin işinin büyüklüğü veya konusundaki önemli bir değişiklik.
	İşletmeyi etkileyen yasal ve düzenleme hükümlerindeki bir değişiklik.
	UFRÇ'ndeki bir değişiklik.

Önemli Husus

Birçok firmanın, şartlar değişmese bile her yıl veya her son üç yılda bir yeni bir sözleşme mektubu yapmasını gerektiren bir politikası vardır. Bu yönetimin zamana bağlı olarak sözleşme koşullarını hatırlamasını sağlar.

Sözleşme Koşullarındaki Bir Değişikliğin Kabulü

Paragraf	Kural
	İnceleme Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü
39	Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça inceleme sözleşmesi şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (Referans Paragraf: A58–A60 paragrafları).
40	İncelemenin tamamlanmasından önce, denetçiden inceleme sözleşmesini güvence elde edilmeyen bir inceleme sözleşmesiyle değiştirmesinin istenmesi halinde, denetçi böyle bir değişikliği yapmanın makul bir gerekçesinin olup olmadığına karar verir. (Referans Paragraf:A61–A62 paragrafları)
41	İnceleme sırasında sözleşme şartlarında değişiklik olması hâlinde denetçi ve yönetim veya yönetişimden sorumlu olanlar -uygun hallerde- bu şartlar üzerinde anlaşmaya varır ve incelemenin yeni şartlarını yeni bir inceleme sözleşmesiyle veya ilk sözleşmeye ek yapmak suretiyle kayıt altına alır.

Eğer yönetim inceleme sözleşmesinin koşullarında bir değişiklik isterse, denetçinin bunun yapılması için makul bir gerekçe olup olmadığını belirlemesi gerekir.

Makul Gerekçe Olduğunda

Hizmet ihtiyacına veya bir inceleme sözleşmesinin niteliği hakkında bir yanlış anlaşılması- na neden olan koşullarda bir değişiklik ile olabilir. Bu durumda, revize edilen bir sözleşme mektubu veya diğer uygun yazılı sözleşme şekli gerekebilir.

Makul Gerekçe Olmadığında

Eğer makul bir gerekçe yoksa denetçi sözleşme koşullarındaki bir değişikliği kabul etmeyecektir. Örneğin, sorgulamaların ve analitik prosedürlerin uygulanmasından sonra, denetçi elde edilen bilgilerin yanlış, eksik veya yetersiz olduğu ve olumlu dışında bir sonucun gerekeceğiyle ilgili yönetimi bilgilendirebilir. Yönetim sadece sözleşme kapsamında bir değişiklik talep ederek, olumlu dışındaki bir sonuçtan kaçınmaz.

Kanun ve Düzenlemeler tarafından Öngörüldüğü Durumlarda Denetçi Raporu Metni

Paragraf	Kural
33	<i>Denetçi Raporu Metninin Kanun veya Düzenlemeler Tarafından Öngörüldüğü Durumlarda Dikkate Alınacak İlave Hususlar</i> Denetçinin incelemeye ilişkin raporu, raporun ancak 86ncı paragrafta uygun olması halinde bu UİSS'ye atıfta bulunur.
34	Bazı durumlarda, incelemenin kanun veya düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi halinde, kanun veya düzenlemeler bu UİSS hükümlerinden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şekli veya metni öngörmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi; kullanıcıların finansal tabloların incelemesinden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini değerlendirir ve böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlaşılmaları azaltıp azaltamayacağı hususunu değerlendirir. (Referans Paragraf:A51 ve A142 paragrafları)
35	Denetçi, denetçi raporundaki ilâve açıklamaların muhtemel bir yanlış anlaşılmayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, kanun veya düzenlemeler aksi belirtilmedikçe inceleme sözleşmesini kabul etmez. Söz konusu kanun veya düzenlemelere göre yürütülen bu tür bir inceleme bu UİSS'ye uygun olmaz. Bu sebeple, denetçi incelemenin bu UİSS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer veremez. (Referans Paragraf: A51 ve A142 paragrafları)

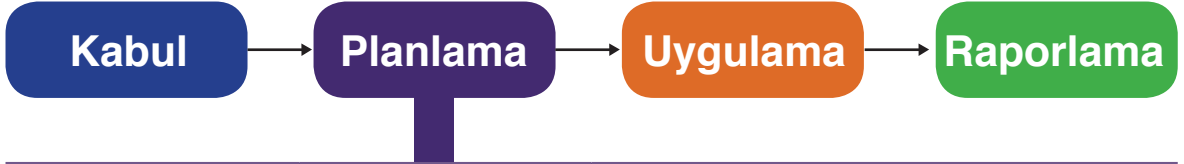
Eğer yürütülen bir inceleme UİSS 2400 (Revize)'ye uygun değilse, denetçi inceleme sözleşmesi raporunda İSS'ye uygunluğu beyan edemez.

İnceleme raporunda standartlaştırılmış metin rapordaki tutarlılığı sağlar ve finansal tabloların incelemesinin dünyaca kabul edilen standartlara uygun olarak yapıldığını anlatır.

Rapor metninin yerel düzenlemelere uygun olduğu durumlarda, denetçinin yine de UİSS 2400 (Revize)'nin hükümlerine (raporlama koşulları da dâhil) uyması tavsiye edilir. Ancak, denetçinin raporunda UİSS 2400 (Revize)'ye uyumu iddia edilemeyecektir. Yasal ve düzenleyici hükümler ile UİSS arasındaki fark yalnızca denetçi raporunun düzeni ve metniyle ilgiliyse ve rapor asgari olarak UİSS 2400 (Revize)'nin 86 ncı Paragrafında belirtilen unsurları içeriyorsa, inceleme raporu yine UİSS 2400 (Revize)'ye atıfta bulunabilir.

4

PLANLAMA



BÖLÜM İÇERİĞİ

- Etkili çift yönlü iletişimin önemi
- Önemli yanlış beyanların ortaya çıkması muhtemel olan alanlarda yoğun bir şekilde işe konsantre olmak
- Önemliliğin belirlenmesi ve uygulanması
- İşletmenin tanınması ve uygun prosedürlerin tasarlanması

4.1. Sürekli İletişimler 2400.42	4.2. Önemliliğin Belirlenmesi ve Uygulanması 2400.43-44	4.3. İşletmeyi Tanıma 2400.45-46	4.4. Uygun Prosedürlerin Tasarlanması 2400.47-49
4.1.-1 Yönetişim-den Sorumlu Olanlar	4.2-1 Sözleşmenin önemliliğinin hesaplanması	4.3-1 Neden?	4.4-1 Prosedür Türleri
4.1-2 İletişim Yöntemleri	4.2-2 Uygulama	4.3-2 Kapsam	4.4-2 Sorgulamalar
	4.2-3 Revize Etme	4.3-3 Nasıl?	4.4-3 Analitik Prosedürler
		4.3-4 Planlama	

Çıktı

Sınırlı güvence elde edilmesi yönelik planlama faaliyeti, esas olarak finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlış beyanlar içerip içermediği hakkında sorgulama ve analitik prosedürlerle yürütülür.

4.1. SÜREKLİ İLETİŞİM

Paragraf	Kural
	Yönetim ve Yönetişimden Sorumlu Olanlar ile İletişim
42	İnceleme sırasında denetçi, yönetimin veya -uygun hâllerde- yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekecek öneme sahip olduğunu düşündüğü, inceleme ile ilgili tüm hususları zamanında yönetime veya -uygun hâllerde- yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Referans Paragraf:A63–A69 paragrafları).

Bir inceleme sözleşmesindeki etkili çift yönlü iletişim, denetçiyi, denetim ekibini, yönetimi ve yönetimden sorumlu olanları içerir. İyi iletişim aşağıdaki hususlardan emin olunması için mesleki yargının sürekli kullanılmasını gerektirir:

- Sağlanan bilgi veya mesajlarda belirsizlik veya karışıklıkların olmaması ve
- Hem gönderen hem de alanların aynı mesaj ve bilgiyi anlaması (paylaşması).

İyi iletişimin olmaması, yanlış anlaşılmalara ortaya çıkmasına, yönetim sorgulamalarının yanlış anlaşılabilmesine (eksik veya hatalı cevaplardaki sonuçlara), önemli konu veya soruların cevapsız kalmasına veya beklenmeyen sürprizlere neden olabilir.

4.1-1 Yönetişimden Sorumlu Olanlar

Etkili iletişimdeki ilk adım, İşletme yönetiminin yapısı (YSO) içindeki iletişime en uygun kişi veya kişilerin tespit edilmesidir.

Büyük işletmelerin ve birçok kâr amacı gütmeyen kuruluşların, yönetimden ayrı olarak yönetim kurulu veya denetim kurulu gibi bir idari organa sahiptirler. Yönetimin günlük faaliyetleri yürütme sorumluluğu vardır.

Daha küçük işletmelerde ise, şirket sahibi olan müdür veya atanmış tek bir kişi hem yönetim hem de yönetim ile görevlendirilebilir. Diğer durumlarda, örneğin aile şirketlerinde olduğu gibi, yönetimden sorumlu olanların tümü işletmenin bazı bölümlerinin yönetiminde yer alabilir.

Yeni bir müşteriyi kabul ederken;

- Yönetim yapısı hakkında araştırma yapılır.
- İletişim kurulacak ilgili kişi(ler) ile görüşülür ve anlaşmaya varılır.

Bazı durumlarda, görüşülecek konuya bağlı olarak iletişim kurulacak kişi veya kişiler değişebilir.

4.1-2 İletişim Yöntemleri

İletişim, denetim ekibindekilerin yanı sıra işletme yönetimi ve YSO ile bağımsızlık ve tarafsızlık korunarak yapısal çalışma ilişkilerinin gelişimini kapsamaktadır.

Çift yönlü iletişim, aşağıdakileri kabul eder:

- Denetçi, yönetimin veya YSO'nun dikkatini çekecek yeterli önemlilikteki hususların iletilmesinden sorumludur ve
- Yönetim veya YSO, denetçinin şirketi tanınmasına ve belirli işlemler, eğilimler, sapmalar veya olaylar hakkında sorulara ve bilgilere yanıt verilmesine yardımcı olacaktır.

Bir inceleme sözleşmesinde gerçekleştirilecek bazı tipik iletişimler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 4.1-2A

Kişiler	İletişimin Niteliği
Denetçi ve Denetim Ekibi	• Önceki çalışma dosyaları gibi yerlerden elde edilerek dikkat çekilen sözlü veya e-posta talimatları • İşletmeyi ve özel şartları anlamaya yardımcı olacak bilgilendirme • Planlama görüşmeleri • Önemliliğin belirlenmesi • Halihazırda yapılmış çalışmalardaki soruların yanıtlanması • Yapılmış olan çalışmalar hakkındaki geri bildirimler • Bulgular ve diğer hususlar hakkında bilgi paylaşımı • Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesinde yapılan itirazları toplama ve yanıtlama
Denetim Ekibi	• Denetim boyunca, özellikle birbirine bağlı alanlar hakkındaki, resmi ve gayri resmi bilgi paylaşımı • Soru sorma ve elde edilen bilgilerin tartışılması • Geri bildirim sağlanması
Denetçi / Denetim Ekibi ile işletme personeli, Yönetim ve YSO	• İşletmeyi tanımaya yardımcı olacak bilgi paylaşımı • İncelemenin planlanması • Finansal analizlerin sonuçlarını içeren resmi ve gayri resmi sorular ve bunlardan elde edilen yanıtlar • İhtiyaç halinde, gerekli ek işlemlerin görüşülmesi • Belirli bilgi talepleri • İnceleme sözleşmesi (inceleme sözleşmesi teklif mektubu) koşulları ve yönetim beyanları gibi resmi yazışmalar • İnceleme bulguları ve tespit edilen yanlış beyanlar hakkındaki görüşmeler • Müşteri tarafından hazırlanan (eğer varsa) tüm yevmiye girişlerinin detayı • Ortaya çıkan özellikli hususları çözmek için yapılan görüşmeler

İncelemenin planlanması aşamasında, gerekli olacak iletişim ve sorgu türlerini belirlemek ve bunların denetim takvimine uygun olarak dahil edildiğinden emin olunması faydalı olacaktır.

Ayrıca; hem yönetimin hem de YSO'nun denetçiye ve denetim ekibine, ulaşabilmesine ve iş birliğine duyulan ihtiyacı tam olarak anladığından ve memnun olduğundan emin olması gerekli olacaktır.

Tablo 4.1-2B

Çift Yönlü İletişimin Gerekliliği	Yapıcı iş ilişkilerini geliştirmek
	Yanlış anlaşılımları önlemek inceleme sözleşmesinin koşulları veya diğer hususları gibi
	İnceleme süresi boyunca, yönetimin sorgulanmasının tasarlanması ve gerçekleştirilmesi ve gerekli diğer bilgi ve analizleri elde etmek için bir temelin ve anlayışın sağlanması
	İnceleme süresince ortaya çıkan hususları anlamak ve çözmek. Bu prosedürlerin gerçekleştirilmesinden, muhasebe politikalarının tartışılmasından, finansal tabloların sunumundan ve dipnotlardan elde edilen bulgular ile ilgili olabilir.
	İşletmenin muhasebe politikalarını, muhasebe tahminlerini , finansal tablo dipnotlarını içeren muhasebe uygulamalarının önemli niteliksel yönleri hakkındaki görüşleri tartışmak
	Özel sorgulara yanıt şeklinde ve sorguların izlenmesinden kanıt elde etmek
	Uygulanması gerekecek ek işlemlerin olduğu durumların tartışılması
	Yaşanan önemli zorlukların belirlenmesi (Beklenen bilgilerin olmaması, beklenmedik yetersiz kanıtların elde edilmesi veya yönetim tarafından denetçiye dayatılan kısıtlamalar gibi)
	Denetçinin, incelemenin tümünden çekilmesine neden olabilecek veya sonucunu değiştirebilecek konulara dikkati çekmek

Not

Yönetimden ve yönetimden farklı kişiler sorumlu olduğunda, hem yönetim hem de YSO ile iletişim kurma esaslarının sorumluluğu değişmez. Bunun etkisi sadece iletişimin şeklinde veya zamanlamasında olur.

Bazı durumlarda, yerel kanunlarda ve düzenlemeler;

- Mevcut veya şüpheli bir yasadışı eylemde, yetkili bir otorite tarafından yürütülen bir soruşturmaya zarar vermesi gibi belli konularda YSO ile iletişimi sınırlandırabilir. Eğer belirli bir iletişim hakkında şüphe var ise, hukuki bir görüş alınması önerilir.

- Düzenleyici veya icracı bir kurumun belli hususlarda haberdar edilmesi (düzeltilmemiş veya yanlış beyanın tespiti gibi) veya denetçinin YSO ile yazılı iletişimin bir kopyasının üçüncü taraflara sunulması (Yönetim mektubu gibi) gerektirebilir. Bu tür durumlarda, bunları yapmadan önce, yönetimin veya YSO'nun önceden rızasına ihtiyaç olduğu göz önünde bulundurulur.

4.2 ÖNEMLİLİĞİ BELİRLEME VE UYGULAMA

Paragraf	Şartlar
	Finansal Tabloların İncelenmesinde Önemlilik
43	Denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler ve bu önemliliği prosedürlerin tasarlanmasında ve bu prosedürlerden elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde kullanır (Referans Paragraf:A70–A73 paragrafları).

Çoğu durumda, UFRÇ, hem denetimde hem de incelemede aynı derecede geçerli olmak üzere finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan önemliliğin görüşülmesini içerecektir. Bu, belirlenecek önemlilik için bir referans çerçevesi sağlayacaktır. Böyle bir görüşme çerçevesinde yer almıyorsa, UİSS 2400 (Revize)'deki rehber kullanılabilir.

Denetçilerin, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirlemeleri gerekir. Önemlilik kavramı, finansal tablolar esas alındığında bir işletmeye borç para verme veya yatırım yapma gibi ekonomik bir karar verecek kişileri etkileyebilecek bazı hususları (bilgi eksikliklerini içeren finansal tablolardaki yanlış beyanların büyüklüğü gibi) olduğunu kabul eder. Sonuç olarak, kullanıcıların finansal tablolara dayalı olarak alacakları kararları makul düzeyde etkileyebilmesi beklenen ihmalleri de içeren yanlış beyanların (tek başına önemli olmayıp birlikte dikkate alındıklarında önemli yanlış beyan tutarı olabilen kalemler dahil olmak üzere) genelde önemli olduğu kabul edilir.

Önemliliğin, hem finansal tablolar hem de denetçinin varsayımlarına dayalı tespit edilmesinden dolayı; finansal tablo kullanıcıları açısından uygulamada, önemliliğin belirlenmesi, uygulamacının işletmenin ve çevresinin tanınmasını geliştirmesinden ve inceleme prosedürlerini gerçekleştirmesinden etkilenebilir. Örneğin, bir işletmenin tanınmasıyla elde edilen bilgi denetçilerin kullanıcılar hakkındaki özgün varsayımlarını yeniden değerlendirmesine neden olabilir. Aynı şekilde, inceleme prosedürlerinden elde edilen bulgular, finansal tabloların yönetimin onları sonuçlandırmasından önce değiştirilmesine neden olabilir. Dolayısıyla, uygulamada, önemliliğin belirlenmesinin inceleme sözleşmesinin ayrı bir aşaması olması mümkün değildir.

Bazı durumlarda, önemlilik ile ilgili yargılar, dikkate alınan tutarın aksine bir hususun niteliğini yansıtır. Örneğin, küçük bir sahtekarlık, açıklanmayan ilişkili taraf işlemleri veya yönetimin tarafsız olmadığına ilişkin bir kanıt finansal tablo kullanıcıları üzerinde çok az etkiye neden olabilir, ancak yönetim açısından, yönetimin bütünlüğü üzerinde şüpheye ve uygulanan inceleme prosedürleri üzerinde önemli etkiye neden olabilecek çok ciddi durumlar olduğu düşünülebilir. Bunun yanı sıra, daha yaygın hileli faaliyetlerin göstergesi olabileceğinden, saklanmış küçük hilelerin ayrıca araştırılması gerekir. Unutmayınız ki, bir inceleme sözleşmesi öncelikle soruşturma ve analizden oluştuğu için, muhasebe hesaplarının, işlemlerin

veya açıklamaların sınıflandırılması için gerekli testin kapsamını belirlemek üzere denetim sözleşmesinde kullanılan “performans önemliliğini” belirlemeye gerek yoktur.

4.2-1 Sözleşmenin Önemliliğinin Hesaplanması

Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, aşağıdaki gibi bir takım nedenlerden ortaya çıkabilir;

- Hile ve hata,
- UFRÇ’den sapmalar,
- Uygun olmayan tahminler ve
- Önemli bilgilere ilişkin açıklamaların ihmal edilmesi veya yeterli düzeyin altında yapılması.

Bir yanlış beyan ve yanlış beyanların toplamı bunları değiştirecek veya finansal bilgi ihtiyacı olduğu varsayılan bilinçli finansal tablo kullanıcı gruplarının (örneğin, alacaklılar, bankalar, yatırımcılar, bağışçılar, vergi otoriteleri ve düzenleyici kurumlar) kararını etkileyecek düzeyde önemli olduğunda, önemli bir hatanın ortaya çıktığı kabul edilir. Bu eşğin altında olan yanlış beyanların önemsiz olduğu kabul edilir. Bununla birlikte, inceleme sözleşmesi belirli kullanıcıların özel ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenlenmediği sürece, yanlış beyanların ihtiyaçları büyük ölçüde değişebilen özel kullanıcılar üzerinde muhtemel etkisinin olmadığı kabul edilir.

Önemlilik ince bir çizgiyle ayrılamamaktadır. Bu çizgi çok önemsiz olan ve çok önemli olan arasındaki gri bir alan olan belirsizlik durumudur. Sonuç olarak, önemliliğin ne olduğunun değerlendirilmesi her zaman için mesleki bir yargıdır.

Önemlilik hem nitel hem de nicel hususları içermektedir. Bazı durumlarda, nispeten küçük olan bazı yanlışlıklar, finansal tablolar üzerinde önemli etkiye neden olabilir. Örneğin, bir yanlışlık, az bir kârdan zarara dönüştürecek bir sebebe, diğer taraftan önemsiz tutarın yasadışı ödeme olmasına veya bazı düzenleyici şartlara aykırı önemli koşullu borçlara neden olabilecek hususları içerebilir.

Bir bütün olarak finansal tabloların önemliliğinin belirlenmesi aşağıdaki tablodaki adımları içerir.

Tablo 4.2-1A

Eylemin aşaması	Açıklama
Hedeflenen Finansal Tablo Kullanıcılarının Tanımlanması	Finansal tabloların en muhtemel genel kullanıcıları kimlerdir? Bunun cevabı muhtemelen iş sahibi ve işletmenin bankası olabilir. Ancak, finansal tabloları esas alarak makul ekonomik kararlar alacak diğer hissedar grupları da dikkate alınmalıdır. Örneğin; YSO, günlük faaliyetlerde yer almayan yatırımcılar, kâr amacı gütmeyen kuruluşların üyeleri, finansal kuruluşlar, franchise verenler, büyük fonlar, çalışanlar, müşteriler, kreditorler ve kamu kurum ve kuruluşları gibi.
Hedeflenen Kullanıcıların Muhtemel İhtiyaçlarının Belirlenmesi	Belirlenen kullanıcı gruplarının özellikle, satış gelir-giderleri veya kâr ve zarar gibi faaliyet sonuçları üzerinde mi duracakları ya da işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynakları ile mi daha fazla ilgilendikleri? Önemli kanun ve düzenlemelere uygunluk, gelir/gider dağılımı ve sektöre özgü açıklamalar gibi beklentiler de dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda, kullanıcıların; - İşletme, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul düzeyde bilgi sahibi ve finansal tabloları özenle incelemek için yeterli isteğe sahip olan, - Finansal tabloların hazırlanmasından, sunumundan ve önemlilik düzeyinin incelenmesinden anlayan - Tahminler, yargılar kullanılarak ve gelecekteki olaylar dikkate alınarak ölçülen önemlilik tutarındaki doğal belirsizliği fark edebilen ve - Finansal tablolardaki bilgilere dayanarak makul ekonomik kararlar veren kişi veya kişiler olduğunu varsaymak mümkündür.
Kullanıcılar İçin Önemli Olabilecek Yanlış beyanların Seviyesinin Oluşturulması	Kullanıcılar hakkında elde edilen bilgilere dayanarak, finansal tablo kullanıcıları tarafından yapılacak ekonomik kararları etkilemeyecek yanlış beyanların en yüksek tutarlarının tespiti için mesleki yargı kullanılır. Eğer önemlilik çok düşük belirlirse, muhtemel yanlış beyanların en alt seviyesini ele almak üzere muhtemelen ek prosedürlere gerek duyulmasına neden olacaktır.

Genel Kabul Görmüş Uygulamalar	Genel kabul görmüş uygulamalar, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını esas alan önemliliğin hesaplanması için genel bir rehber sunmaktadır. Ancak, bu uygulamalar kullanıcı gruplarının ve onların ihtiyaçlarının belirlenmesinde ilk alternatif değildir. • Kar amaçlı kuruluşlar için, primler veya tekrarlanmayan hususlar gibi esasların denkleştirilmesi için yapılan düzeltmelerden sonra, sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi gelirin bir yüzdesi, kullanılabilir. Diğer muhtemel genel kabul görmüş uygulamalar ise gelir, gider, varlık veya özkaynak tutarının bir yüzdesi olacaktır. • Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için, gelirlerin, giderlerin veya varlıkların yüzdesi kullanılabilir.
Önemlilik Tutarının ve Gerekçelerinin Belirlenmesi	Çalışma dosyalarına aşağıdakiler eklenir: • Önemlilik için belirlenen tutar, • Önemliliğin belirlenmesinde dikkate alınan hususlar • İnceleme işi yürütülürken önemliliğe ilişkin yapılan herhangi bir değişikliğin ayrıntıları

Önemli Husus

Bir bütün olarak finansal tabloların önemliliği, hedeflenen finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarıyla ilgilidir. Önemlilik, sunulan güvence düzeyi ve finansal tablolarda önemli yanlış beyanların bulunma ihtimali ile ilgili değildir. Sonuç olarak, sözleşme süresince, bir işletmenin koşullarında veya önemliliğin belirlenmesinde ilk başta kullanılan bilgilerde büyük değişiklikler olmadıkça, önemlilikle ilgili olarak belirlenen tutarın genellikle revize edilmesi gerekmemektedir. Bu bölümün 4.2-3 kısmına bakınız.

Açıkça önemsiz olanların dışındaki fiili yanlışlıklar tespit edildiğinde, denetçiler bunun büyüklüğü ne olursa olsun, yönetimin düzeltme yapmasını ister. Yönetimin bu isteği reddetmesi durumunda, yönetimin dürüstlüğüne yönelik soruları gündeme getireceğinden, düzeltme yapılmamasının nedenleri dikkatlice incelenmesi gerekir.

Örnek

Damien Maquire, yıllık satışları €620.000 ve vergi öncesi net karı €79.000 olan bir sportif ürünler mağazasının sahibidir. Toplam varlıkları €430.000'dır ve Daminen'in mağazadaki stokları ile ipotek altına alınmış €200.000'lık banka kredisi bulunmaktadır.

Önemliliğin hesaplanması ve belgelendirilmesi aşağıdaki gibi olabilir;

Finansal Tabloların Çerçevesi

Finansal tablolar esas alındığında, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkilemesi muhtemelen olan, yanlış beyanların düzeyine dayalı önemlilik kavramını içeren KOBİ'ler için UFRS.

Finansal Tablo Kullanıcıları

Esas kullanıcılar iş sahibi, onun ailesi ve banka (ipotekli stokların tutarını, mağazanın karlılığını ve kredi ödemesi için uygun nakit akışların sonuçlarını içeren finansal bilgilere ihtiyacı var).

Düzeltilmiş Yıllık Gelir

Düzeltilmiş yıllık kârın toplamı €129.000. Bunun €79.000 si vergi öncesi kar ve €50.000'lik kısmı Damien' e ödenmiş olan ikramiye ve benzeri tutarlar.

Önemliliğin Hesaplanması

Önemliliğin belirlenmesi için aşağıdaki esaslar dikkate alınmıştır:

- Düzeltilmiş vergi öncesi kârın % 5-10'u. Bu oran ile önemlilik tutarı €6.450 ile €12.900 arasında tespit edilmiştir.
- Hasılatın % 1-2'si. Bu oran ile önemlilik tutarı €6.200 ile €12.400 arasında tespit edilmiştir.
- Toplam varlıkların % 0,5-1'si. Bu oran ile önemlilik tutarı €2.150 ile €4.300 arasında tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen kullanıcıların öncelikle işletmenin karlılığı ile ilgilenecekleri dikkate alındığında, buna ilişkin mesleki yargı, bu görev için önemlilik tutarının €10.000'nun uygun olacağıdır. Söz konusu tutar, düzeltilmiş vergi öncesi kârın yaklaşık %8'inin altına tekâmül etmektedir.

4.2-2 Uygulama

Önemlilik tutarı bir kere belirlendikten sonra, elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve uygulanacak prosedürlerin planlanması için bir kriter sunacaktır. Önemliliğin başlıca kullanım alanları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Önemliliğin Genel Uygulamaları	Denetim ekibi ile YSO'nun hangi önemlilik düzeyinin kullanılacağını görüşme [2400.43].
	Açıklamalar da dahil olmak üzere önemli olan finansal tablo kalemlerini belirleme [2400-47(a)].
	Finansal tablolardaki önemli yanlış beyanların çıkabileceği alanların [2400.45] çalışmalar sırasında bu alanlara odaklanılabileceğinden dolayı tanımlanması [2400.47(b)].
	Planlanan prosedürlerin uygulanması neticesinde, elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi için bir içerik sağlaması.
	Elde edilen bilgilerin, denetçinin finansal tabloların önemli ölçüde yanlış sunulduğuna inanmasını etkileyip etkilemediğini belirlemek ve eğer öyleyse gerekli prosedürlerin neler olduğunu planlama.
	Belirlenen yanlış beyanların etkisinin ve içeriğinin değerlendirilmesi ve eğer düzeltilmemiş ise, incelemeye ilişkin sonucun değiştirilmesinin gerekli olup olmadığının değerlendirme.
	Elde edildiğinde ilk belirlenen önemliliğin değiştirilmesini gerektirebilecek herhangi bir yeni bilginin değerlendirilmesi.

Önemli Husus

Yanlış beyanların Belgelendirilmesi

Planlanma aşamasında aşağıdaki hususların ele alınması faydalı olacaktır:

- Yanlış beyanların, tespit edildiğinde (inceleme sözleşmesi prosedürlerinin uygulanması neticesinde) nasıl belgelendirileceği ve diğer yanlışlıklarla toplanacağı ve
- Yönetimden uygun düzeltmelerin yapılmasının ne zaman isteneceği (örneğin, tespit olduğunda veya sözleşmenin sonraki aşamalarında)

Küçük Yanlışlıklar

Bir yanlışlığın önemsiz olacağı tutarının alt sınırını açıkça belirtmek faydalı olacaktır. Bunun belirlenmesi durumunda, çalışma kağıtlarında belgelenmesine veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesine gerek kalmaz. Bir yanlışlıkla ilgili önemsiz olup olmadığı hakkında bir şüphe varsa, bu yanlış beyan büyük ihtimal ile önemsiz değildir.

Örnekler

Önemli Bakiyelerin Belirlenmesi

Hesaplanan önemlilik tutarına dayalı olarak, inceleme sözleşmesinin amaçları bakımından aşağıdaki finansal durum tablosu kalemlerinin önemli olduğu belirlenmiştir. Bunlar stok, gelir, gider, alacaklar, borçlar, banka borçları, duran varlıklar ve ilişkili tarafa borçlar olarak sıralanabilir

Önemlilik Tutarının Planlamada Uygulanması

Uygulanacak analitik inceleme prosedürlerin ve sorguların planlanmasında, önemlilik tutarı ekip üyelerine iletilecek ve elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve yanlış beyanların ortaya çıkabileceği muhtemel diğer alanların belirlenmesi için kullanılacaktır.

4.2-3 Değişirme

Paragraf	Kural
44	Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar belirlemesine sebep olacak bir bilgiden inceleme sırasında haberdar olması durumunda, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği değiştirir (Referans Paragraf:A74 paragrafı).

Çoğu sözleşmede, önemlilikle ilgili yapılan ilk değerlendirme değişmeden kalır. Oysaki bazı durumlarda, başlangıçtaki önemlilik seviyesinin değiştirilmesini gerektirecek yeni bilgilerin elde edilmesi veya koşullarda bir değişiklik olabilir. Beklenen dönem sonu finansal sonuçlarından epey farklı olan beklenmedik faaliyet sonuçlarının gelmesi bu duruma örnek olabilir.

Örnek

Saigeni, akıllı telefonlar için uygulama yazılımları yapan bir şirkettir. Kullanıcı ihtiyaçlarına göre ve cari yıl için bütçelenen vergi öncesi gelir için başlangıçta belirlenen önemlilik tutarı €12.000'dur. Ancak, bir takım yazılım uygulamaları yıl boyunca çok başarılı olmuş ve şirketin satışları ile kârlılığı, başlangıçta önemlilik hesaplamaları için kullanılan bütçelenmiş tutarı ikiye katlamıştır. Bu yeni bilgiler ışığında, denetçi önemlilik tutarını €12.000'dan €24.000'a çıkararak revize etmeye karar vermiştir.

4.3 İŞLETMEYİ TANIMA

Paragraf	Kural
45	Finansal tablolarda önemli yanlış beyan içerebilecek alanları belirlemek ve bu alanlara yönelik prosedürleri tasarlamak için, denetçi işletme ve çevresi ile işletmenin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi hakkında bilgi edinir (Referans Paragraf:A75–A77 paragrafları).

4.3-1 Neden?

Bir işletmenin tanınması sağlanıncaya kadar, denetçi önemli yanlış beyanların muhtemelen nerelerde ortaya çıkacağını veya hangi uygun prosedürlerin (sorgulamalar ve analitik prosedürler) tasarlanacağını belirleyebilecek bir konumda değildir. Nedenleri de dahil olmak üzere işletmeyi tanımak üzere bir bilgiyi elde etmek için gerekli olan koşulların özetleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4.3.-1A

Gereklilik	Amaç	Süreç
1. İşletme ve çevresi ile GFRS'yi anlamak için bilgi elde etme....	Denetçinin incelemeyi planlamasına ve uygulamasına yönelik referans çerçevesinin belirlenmesi ve mesleki yargıların kullanılmasını sağlar.	İnceleme süresince, bilgilerin toplanması, güncellenmesi ve analizi sürekli dinamik bir süreçtir.
2 ...finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanları tespit etme...	Denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanlara yoğunlaşması için gerekli bilgileri sağlamak ve önemliliği daha az olan alanlardaki çalışmaları azaltması.	Önemli yanlış beyanların oluşabileceği finansal tabloların özel alanlarının ve nedenlerinin tespiti için işletme ve çevresi hakkında elde edilen bilgilerin kullanılması
3. bu alanların ele alınmasına yönelik prosedürlerin tasarlanması için bir TEMEL oluşturmak	Denetçinin, uygun ve maliyetsiz prosedürleri tasarlaması ve uygulamasında, mesleki yargısını kullanmasını sağlaması.	Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabilmesi gibi nedenlerin tespitine yönelik uygun (mümkün olduğunca özgün) prosedürlerin tasarlanması.

Ortaya Çıkması Muhtemel Olan

ÜİSS 2400'de (Revize) yer alan kurallar uyarınca, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkmasının muhtemel olduğu alanları belirlemek için işletmenin tanınması gerekir. Önemli yanlış beyan riskinin, hata veya hile kaynaklı olup olmadığına bakılmaksız-

zın, tespit edilmesine ve değerlendirilmesine yönelik inceleme sözleşmesinde gerekli olan prosedürler, bağımsız denetimde gerekli olanlara göre daha az meşakkatlidir. Yanlış beyanların ortaya çıkabilmesinin muhtemel olduğu finansal tablo kalemleri, tahminlerdeki belirsizlikler, karmaşıklıklar veya yargı ihtiyacı (stokların değerlemesindeki zorluk vb.) gibi konular nedeniyle yanlışlıklara neden olabilecek alanları içerir. “Ortaya Çıkması Muhtemel Olma” kategorisinin altında çıkan finansal tablo kalemleri, birkaç yıldır elde tutulan bir binanın maliyetinin belirlenmesinde olduğu gibi önemsiz hata çıkabilen veya nispeten kolay incelenen kalemleri içermez.

İşletmenin tanınmasından elde edilen faydaların bazıları, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 4.3-1B

İşletmeyi Tanınmanın Faydaları	Yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemleri hakkında mesleki yargıya varılması ve inceleme sözleşmesinin planlanması ve uygulanmasında esas alınan bir referans çerçevedir.
	Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli beklentilerin geliştirilmesi hakkındaki bilgiler.
	İşletmenin tanınması, inceleme süresince denetçinin başvuracağı ve yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemleri için uygun prosedürlerin geliştirilmesine esas olacak referans çerçevesini oluşturur.
	Açıklanmayan ilişkili taraf işlemleri, stokları fiyatlandırma işlemleri, yabancı paralı işlemleri, devam eden işlerdeki belirsizlik, olağan olmayan işlemler veya kanun ve düzenlemelere uyumsuzluk gibi konuların tespitine yönelik bilgiler.
	Uygulanan prosedürlerden yeterli uygun kanıtların elde edilip edilmediğinin değerlendirilmesi.
	Yönetim tarafından muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasının değerlendirilmesi ve finansal tablo sunumunun ve açıklamalarının yeterliliği hakkında bilgiler. [2400.69 ve 2400.71]

Denetçinin işletmeye ilişkin bir anlayışı elde etmesi ve incelemenin gerçekleştirilmesi süresince tekrarlanan esaslara başvurması sağlanır ve koşullarda ve şartlarda meydana gelen değişikliklere göre güncellenir. Bu husus aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İnceleme Aşaması	Bilginin Kaynağı
Müşteri Kabulü	Sözleşmenin kabulüne ilişkin prosedürler.
Müşteri Devamlılığı	Önceden yapılan inceleme sözleşmesi.
Planlama ve önemliliğin belirlenmesi	Dönem içerisinde meydana gelen büyük değişiklikleri de, yönetim sorguları ve başlangıçta yapılan analizler
Uygulama	Sorgulama ve analitik prosedürlerin uygulanmasının sonuçları
Sonuç	Müşteri ve YSO ile yapılan son görüşmeler

Önemli Husus

Özellikle yinelenen inceleme sözleşmelerinde, tamamı önceki yıllarda alınan ve hiç değişmemiş olduğu kabul edilen hususlar ile ilgili olarak işletmeyi tanıma aşamasının atlanması gerekir. Bu yaklaşım, finansal tablolarda oluşabilecek yanlış beyanların hiç çıkmasını veya daha az ortaya çıkmasını sağlayan standart bir inceleme prosedürler setinin kullanılmasına neden olabilir. Sonuç olarak, küçük kalemlerde fazla çalışma yapılmasına, önemli kalemler üzerinde daha az eksik çalışılmasına veya hiç çalışılmamasına neden olabilir.

Bir işletmenin tanınmasının sağlanması, inceleme sözleşmesinin başında tamamlanarak bir kenara koyulan münferit bir görev değildir. İnceleme süresince işletme hakkındaki hususları öğrenmeye devam etmek ve önceden tespit edilmemiş olası yanlışlıklara karşı veya güncellenmesi gereken muhtemel yanlışlıklara ilişkin özgün değerlendirmelerin güncellenmesinde dikkatli olmak önemlidir. Koşullarda ve durumlarda değişiklik meydana geldiğinde, belgelendirmenin güncellendiğinden emin olunur ve inceleme prosedürlerindeki değişiklik gibi diğer herhangi bir etkisi de ele alınır.

4.3-2 Kapsam

Paragraf	Kural
46	Denetçi, işletme ve çevresini tanıırken aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir (Referans Paragraf:A78, A87, A89 paragrafları): (a) Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat ve diğer dış faktörler, (b) Aşağıdaki hususlar dâhil işletmenin niteliği: - İşletmenin faaliyetleri, - İşletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı, - İşletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri, - İşletmenin yapılanma biçimi ve nasıl finanse edildiği, - İşletmenin amaç ve stratejileri, (c) İşletmenin muhasebe sistemleri ve muhasebe kayıtları, (d) İşletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması.

İşletmeyi tanımak için gerekli olan bilgiler, inceleme sözleşmesine ilişkin denetçinin amaçlarını karşılamak üzere yeterli olmalıdır. Bu bilgilerin düzeyi mesleki yargıya bağlı olacaktır; ancak, gerekli olan tanımın derinliği ve genişliği her hâlükârda yönetimin sahip olduğundan daha düşük olacaktır.

Standart, aşağıdaki tabloda da gösterildiği gibi işletmeyi tanımının dört özellikli alanı belirler.

Tablo 4.3-2A



* İçeriği; faaliyetler, sahiplik/yönetim, yatırımlar(yapılan ve önerilen), faaliyetlerin yapısı, finansman yapısı ve işletmenin hedefleri ve stratejileri

Yukarıdakilere ek olarak, işletmenin ve çevresinin tanınması geliştirilirken denetçi aşağıdaki alanları da göz önünde bulundurabilir.

İŞLETMEYİ TANIMAK İÇİN DİKKATE ALINAN DİĞER ALANLAR	İşletmenin finansal raporlama ilgili riskleri nasıl ele aldığına ve finansal raporlama yükümlülükleri ile uygunluğunu nasıl sağladığına yönelik işletmenin kontrol ortamı ve “ tepe yönetimin tarzı ”.
	İşletmenin finansal muhasebesi ve raporlama sistemlerinin gelişmişlik ve karmaşıklık düzeyi ve işletmenin muhasebe kayıtlarının ve ilgili bilgilerin muhafaza edilmesine yönelik ilgili kontroller.
	Yönetim ile ilgili işletme yönetim ve idare yapısının gelişim seviyesi ve işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasını destekleyen finansal raporlama ve muhasebe kayıtlama sistemlerinin gözetimi. Daha küçük işletmelerin, genellikle yönetimin gözetim uygulamasını nasıl yapacağını etkileyebilecek daha az çalışanı vardır. Örneğin, görev ayrımı uygulanmıyor olabilir. Ancak, küçük bir işletmede, işletme sahibi daha büyük işletmelerden daha etkili bir gözetim uygulamayı başarabilir. Bu gözetim, görev ayrımı yapılmamasından kaynaklanan sınırlandırılmış fırsatları genellikle telafi eder.
	İşletmenin finansal raporlama yükümlülüklerinin veya gerekliliklerinin ve bu yükümlülüklerin ve gerekliliklerin geçerli yasa ve düzenlemelerin kapsamında olup olmadığı veya ihtiyari olması durumunda resmi yönetim ve hesap verebilirlik düzenlemeleri kapsamında kurulmuş finansal raporlama düzenlemeleri (örneğin, üçüncü taraflarla yapılan sözleşmeye dayalı anlaşmalara göre)
	Vergi ve emeklilik kanun ve düzenlemeleri, çevresel sorunlar gibi finansal tablolardaki önemli tutarlar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan etkisi olduğu bilinen yasa ve düzenlemeler ile ilgili hükümler .
	Finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı .
	İşletmenin ilişkili diğer işletmelerin veya işletme gruplarının bir parçası olup olmadığı
	İşletmenin nasıl tanımlandığı ve finansal tablolarla ve potansiyel hile (yönetim ve çalışanlar) senaryolarıyla ilişkili risklerin nasıl ele alındığı ve finansal raporlama yükümlülüğünün uygun hale nasıl getirildiği.
	İşletmenin kayıtlama, sınıflandırma ve özet işlemlerine yönelik prosedürleri , finansal tablolarda toplulaştırılarak yer verilen bilgiler ve açıklanan ilgili bilgiler.
	İşletmenin önceki dönemlere ait finansal tablolarında muhasebe düzeltmesi gerektiren konuların türleri.

Önemli Husus

İç Kontrol

Denetçi, işletmenin aşağıdakiler için belirlediği politika ve prosedürler gibi iç kontrole ilişkin temel bilgileri elde eder:

- İşlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi ve
- Toplulaştırılmış bilgilerin finansal tablolara dahil edilmesi ve açıklanması.

Bir denetim sözleşmesindeki gibi, ilgili kontrollerin tasarımının ve uygulanmasının değerlendirilmesi veya uygulanabilir olduğunda, kontrollerin faaliyet etkinliğinin test edilmesine gerek yoktur.

İşletmeyi Tanımamanın Muhtemel Etkilerine İlişkin Örnekler

İşletmenin uygun şekilde tanınmasına ilişkin eksiklikler, denetçinin önemli yanlış beyanlar veya ilgili dönem boyunca finansal tablolarda eksik açıklamalara veya önemli yanlış beyanlara sebep olan olayların gerçekleşmesini fark edememesine neden olabilir. Örneğin, bir işletmedeki müşterilere yönelik sorgulama yapılmıyorsa, denetçi aşağıdaki hususların farkında olmayabilirdi:

- Finansal zorluklar içinde olan ve faturalarını ödemekte sorun yaşayan müşteriler. Bu şüpheli alacak karşılıklarını etkileyecektir.
- Önemli indirimler ve diğer imtiyazlar tanınabilen yeni daha büyük müşteriler. Bu finansal oranları ve hasılatın muhasebeleştirilmesi politikalarını etkileyebilir.
- Satış görevlilerinin ikramiyelerini önemli düzeyde etkileyen müşteriler. Bu satışların yanlış dönemlerde kayıtlanmasına neden olabilir.
- Fiyat ve kalite açısından daha iyi teklifte bulunan rakip firmalara kaptırılan müşteriler. Bu durumda stoklarda görülecek fazlalıklar nedeniyle net gerçekleştirilebilir değerin daha aşağıya çekilmesine neden olabilir. Ayrıca, işletmenin finansal sıkıntıda olduğunu da gösterebilir.

Önemli Husus

Birçok ülkede çevreye yönelik düzenlemeler, mevzuata uymamadan dolayı alınacak önemli cezaları önlemek için yönetim tarafından gerçekleştirilmesi gereken belirli eylemleri gerektirir. İşletmenin tanınması için elde edilmesi gereken bilgilerin bir parçası olarak, bu tür düzenlemelerin ve alınan cezalar hakkında sorgulama yapılır.

4.3-3 Nasıl?

Bir işletmenin ve çevresinin tanınması hem iç hem de dış kaynaklardan sağlanabilir. İzlenmesi önerilen adımlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

İzlenecek Adım	Açıklama
Yönetim Sorgularının Uygulanması	İşletmedeki, dört özel tanıma alanının (Tablo 2-4.3A) ve yukarıda ana hatları belirtilmiş diğer alanların (Tablo 2-4.3B) her biriyle ilgili gerekli bilgileri elde etmek için, en donanımlı kişiyi tespit etme. Sorulması gereken sorguları belirleyecek ve cevapları belgeliendirecek personelin ayarlanması. Alternatif bir yaklaşımda, yukarıda tanımlanan kişi veya kişilerin, bir sorgu listesinin veya çalışma kâğıtlarının, toplantı öncesi yönetim tarafından doldurulmasının talep edilmesidir.
Dış Kaynaklardan Kolayca Ulaşılabilecek Bilgilerin Dikkate Alınması	Sorgulama, bilgilerin toplanmasının ana kaynağı olsa bile, denetçi ek olarak, genel ekonomik durumlar hakkındaki verileri, müşterinin sektörünün durumu ve hatta müşteri ve kıdemli denetçinin işletmeyi tanıması için faydalı olacak bilgileri belirleyebilir. UİSS 2400 (Revize) uyarınca gerekli olmasa da, bu tür bilgiler internetten, ticari birliklerden, gazete ve dergilerden sağlanabilir.
Elde Edilen Bilgilerin Değerlendirilmesi	Yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemlerinin belirlenmesini sağlayacak bilgilerin incelenmesi. Muhtemel yanlışlıklara yönelik tasarlanacak ve uygulanacak prosedürlerin ve bulguların belgelendirilmesi. Bu değerlendirme, aynı zamanda denetim ekibiyle bu kalemlerin tartışılmasına ve belirlenmesine yönelik uygun prosedürlerin kararlaştırıldığı planlanmanın bir parçasıdır.

Not

Bir inceleme sözleşmesinde, denetçi analitik prosedürlerden elde edilen sonuçların yanı sıra, tanımanın ışığında yöneltilen sorgulardan elde edilen yanıtları da dikkate alır.

Sorgulardan alınan yanıtlardaki bilgileri doğrulamaya veya denetçi finansal tablolarda önemli yanlış beyanlar olduğuna inanmasına neden olacak kalemlerin farkına varmadıkça, herhangi bir araştırma yapmasına gerek yoktur. Bu durumda, ek prosedürlerin doğrulanması veya önemli yanlış beyanların oluşup oluşmadığına ilişkin şüpheleri ortadan kaldırması gerekmektedir. Örneğin, eğer denetçi sözleşmenin önemli olduğunu fark ederse, sözleşmeyi okumayı tercih edebilir.

Önemli Husus

En etkili inceleme prosedürleri genellikle sorgulamalardan ve analizlerden oluşur. Ancak, sorgulama yerine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasının daha etkin olacağı durumlarda (satışların %100'ünün veya alacak bakiyelerinin ve banka kredilerinin doğrulanması için belli bakiye tutarlarındaki kanıtlar gibi) tamamıyla kabul edilebilir.

Örnek

Aiden ve Sophia, 8 kişinin bulunduğu küçük bir yaşlı bakım evinin sahibi ve işletmecisidir. Blindberry & Co.'dan, iyileştirmeler ve yapılacak ek bina için gerekli banka finansmanında kullanılacak finansal tablolarının incelenmesini talep etmişlerdir.

Muhasebeci, 25 Ekimde düzenlenen toplantı öncesinde, Aiden ve Sophia'ya bir sorgu listesi sunmuştur. Bu sorgu listesi aşağıdakileri içermektedir:

- İşinizi etkileyebilecek herhangi bir sektörel, düzenleyici ve diğer dış faktör var mı?
- Sektörün genel gidişatı nasıl ve sizin yaşlı bakım evinin rekabet durumu nasıl?
- Son 12 ay içinde meydana gelen büyük değişiklikleri (faaliyetler, çalışanlar, mali ve yeni sözleşmeler vb.) açıklayınız.
- Yaşlı bakım evinizin çalıştırılması ile ilgili yaşadığınız büyük zorluklar nelerdir?
- İşletmenin sahibi kim ve yürürlükte olan bir yönetim planı var mı?
- İşletme için belirlenen vizyon/misyon, temel değerler veya çalışanların davranışları için kurallar var mı?
- İşletmenin günlük faaliyetlerinin nasıl yönetildiğini açıklayınız.
- Çalışanların sayısını ve görev sorumluluklarını da içeren organizasyon yapısını açıklayınız.
- Muhasebe kayıtlarını kim tutmaktadır ve finansal raporlar ne sıklıkta hazırlanmaktadır?
- Elde edilen finansal raporların, işletmenin işlemlerini yansıtmasını ve doğrulanmasını kim incelemektedir?
- Elde edilen gelirlerin tahsilini kim sağlamaktadır?
- Harcamaları yapmak üzere yetkilendirme ve alınan duran varlıkların muhafaza edilme süreçleri nelerdir?
- Bir iş planınız var mı? Yoksa gelecek birkaç yıl için kişisel veya iş faaliyetleri için ne tür değişiklikler planlanmaktadır?
- Geçen yıl büyük sorunlar (örneğin, kötü bir tanıtım, davalar, düşük nakit akışı, konuklardan gelen şikayetler ve yasal sorunlar) veya finansal sorunlar (gerekli niteliklere sahip insanları çekmekte yetersizlik veya yeni sermaye yatırımı ihtiyacı) oluştu mu?
- Muhasebe politikaları düzenli kullanılıyor mu veyahut herhangi bir değişiklik oldu mu?
- İşletmenin finansal raporlamasında zor veya karmaşık alanlar (tahminler, varlıkların değerlendirilmesi, tahakkuklar gibi) var mı?
- İşletmenin nasıl finanse edildiğini açıklayınız (bankaların isimleri, finansal hususların detayları ve faiz oranları gibi).
- İşletmenin diğer işletmelerde herhangi bir yatırımı veya ortaklığı var mı?
- Herhangi bir ilişkili tarafı var mı? Eğer var ise, işlemlerin detaylarını sunabilir misiniz?
- Çalışanların geçmişte yaptıkları veya bilinen hilelerinden kaynaklı herhangi bir risk var mı? Eğer var ise, bu riskleri en aza indirmek için alınan önlemler var mı?

25 Ekimdeki toplantının ardından, muhasebeciler elde edilen bilgileri değerlendirmiş ve aşağıda açıklanan önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanları (özet sunulan) belgelendirmişlerdir.

Finansal Tablo Kalemleri	Muhtemel Önemli Yanlış beyanların Niteliği	Muhtemel Yanlışlıklara Yönelik İnceleme Prosedürleri
Tüm Kalemler	<i>yarı-zamanlı çalışacak yeni bir muhasebeci Yıl içinde işe alınmıştır. Bu kişi muhasebe hataları yapmaya eğilimlidir.</i>	<i>Kapanış gibi hata eğilimli kalemlerin bakiyelerine ek analizler gerçekleştirilmesi.</i>
Stoklar	Yatak çarşafı, temizlik malzemeleri ve yiyecekler işletmenin önemli stoklarıdır. Stoklar yılda bir kez sayılmaktadır. Ancak, hırsızlık nedeniyle, muhasebe kayıtları ile fiili envanter arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.	Envanter üzerindeki kontrolleri, sayım prosedürlerini ve fiili sayım sonuçlarının müzakere edilmesi. Ayrıca, büyük sapmaların nedenlerini soruşturunuz.
Maddi Varlıklar	Dönem boyunca, maddi duran varlıklarda birçok alım ve satıştan dolayı önemli yatırımlar vardır.	Fiili varlıkların üzerindeki kontrolleri, alımların ve elden çıkarmaların kayıtlanmasında kullanılan prosedürleri ve ilgili muhasebe politikalarının tartışılması. Ayrıca, dönem boyunca gerçekleşen alımların ve elden çıkarmaların tutarlarını ve nedenlerini incelenmesi.
Hasılat	Kalan konuklar için sağlanan özel bakım hizmetlerini takip sistemi iyi çalışmamaktadır. Sonuç olarak, önemli yanlış beyanlara yol açması muhtemel olan henüz fatura edilmemiş hizmetlerin bulunması ihtimali vardır.	Cari dönem bütçesindeki ve önceki dönemin özel bakım hizmetleri gelirlerini inceleyiniz. Sapmaları soruşturunuz. Ek prosedür olarak, özel bakım hizmeti alan ve hizmetleri düzenli olarak faturalandırılan bir veya iki kalan konuyu seçiniz.
Açıklamalar	Eski bir konunun ailesi, annelerin son günlerinde kötü muamele gördüğü gerekçesiyle bakım evine dava açmıştır.	Dava hakkında bilgi alınız ve finansal tablo açıklamalarında gerekli bilgilere dikkat ediniz. Koşullara bağlı olarak, yazışmaların avukat ile birlikte okunması veya resmi mektup gönderilmesi uygun olabilir.

Önemli Husus

Çift Amaçlı Sorgulama

Yukarıda açıklandığı gibi bu tür soruların yanıtları, sadece işletmenin tanınmasını sağlamaya yardımcı olmayacak, aynı zamanda finansal tablolar hakkında bir sonuca varmak için gerekli kanıtların önemli bir bölümünü oluşturacaktır.

4.3-4 Planlama

Şu ana kadar, önemlilik belirlenmiş ve işletme ile çevresinin tanınması ve UFRÇ elde edilmiş olup, sonraki adım uygulanacak inceleme prosedürlerinin planlanmasıdır.

Planlama, etkin ve verimli bir inceleme sözleşmesindeki önemli bir aşamadır. Planlamaya harcanacak zaman önemli kalemlere yönelik çalışmalara yoğunlaşılmasını ve önemsiz koulardan kaçınılmasını sağlayacaktır.

Tablo 4.3-4A

Planlamanın Kullanılması	Sorumlu ortak baş denetçinin ve personelin sözleşmenin amaçlarına odaklanması
	Belirli çalışma kağıtları ve analizleri hazırlama gibi işletmenin incelemeye yardımcı olabilecek yolların belirlenmesi
	Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların ve finansal tablo kalemleri ve açıklamaların öneminin belirlenmesi ve sonra uygun yanıtların oluşturulması
	İnceleme prosedürlerinin tutarlı olarak düzenlenmesinin incelemenin amacına uygun olarak geliştirildiğinden emin olunması. Bu, inceleme sözleşmesi için gereksiz görülen standart kontrol listelerinde olduğu gibi inceleme prosedürlerinin çıkarılmasını (mesleki yargıya dayalı) içermektedir.
Planlamanın Faydaları	Denetim ekibine, inceleme sözleşmesinin amacı ve beklentileri hakkında düzgünce bilgilendirilmesi yapılır.
	Sürprizlerden kaçınılarak, mümkün olduğunca sorunlu alanlar tespit edilebilir.
	İnceleme prosedürleri, muhtemel önemli yanlış beyan alanlarına yoğunlaştırılır.
	İnceleme, düzgün organize edilir, görevlendirme yapılır ve yönetilir.

Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları tarafından gerçekleştirilen birçok inceleme sözleşmesi, nispeten küçük denetim ekiplerini içerir veya tek bir meslek mensubu tarafından yapılır. İdeal olan, tüm denetim ekibinin yer aldığı planlama görüşmeleri olmakla birlikte, asıl önemli olan üst düzey denetim personelinin katılmasıdır. Sorumlu ortak denetçi ve üst düzey denetim personeli işletme hakkında daha çok bilgiye sahiptir ve önemli kararları alacak pozisyonadırlar.

Planlama görüşmelerinin yapılırken aşağıdaki hususlar görüşülebilir:

Tablo 4.3-4B

Planlama Görüşmelerinin İçeriği	İşletme (faaliyetler ve personel vb.) ve bu dönemde müşterinin karşılaştığı zorlukların yanı sıra nelerin değiştiği.
	Uygun cevapların yanı sıra, finansal tablolardaki olası önemli yanlış beyanlar ve nedenleri.
	Özel endişeler (ilişkili taraf işlemleri, karmaşık tahminler, dava ve soruşturmalar ve endişe verici olaylar ve durumlar gibi).
	Önceden gerçekleştirilen inceleme sözleşmelerinden çıkarılan dersler (daha sonra dikkat edilecek durumlara ilişkin notlar, zor bölümler, belirlenen yanlış beyanların tutarları ve nedenleri, yapılan tavsiyelere yönetimin verdiği cevaplar gibi).
	Yeni muhasebe standartları gibi UFRÇ'deki değişiklikler.
	İnceleme sözleşmesinin kalitesinin ve belgelendirilmesinin geliştirme potansiyeli
	Yönetimin ve çalışanların hilelerine dikkate çekebilecek göstergeler.
	Personele yaptırılması gerekenler ve nedenleri.
	Planlama notlarındaki sonuçların belgelendirilmesi.
Planlama Notlarının İçeriği	İnceleme sözleşmesinin ve her türlü talebin niteliği.
	Göz önünde bulundurulması gereken önemli hususlar hakkında rehber
	Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanlara odaklanma ile ilgili genel strateji (dikkat edilecek risk faktörleri, zamanlama ve inceleme yaklaşımı).
	Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanlara odaklanma ile ilgili eylemin detaylı bir planı (uygulanacak inceleme prosedürleri).
	Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanlara odaklanma ile ilgili denetim ekibi üyelerine belirli sorumlulukların verilmesi.

Önemli Husus

Denetçilerin göreve başlamasından önce, işletme ve sektörü hakkında bilgi aldıklarından emin olunmalıdır. Yeni veya bilgisi olmayan personele, önceki yılın dosyalarından kolayca elde edilebilecek temel bilgiler hakkında (değişime uğramamış) soru sorulmasından müşteri işletmenin yönetimi hoşlanmayacaktır. İncelemenin planlanması ve alınan kararların sonuçlarının belgelendirilmesini unutmayınız. Küçük işletmeler için, bu sadece toplantı notlarını kapsayabilir.

Mümkünse, gerektiğinde yönetimden, bakiye analizleri ve mutabakatları gibi destekleyici çalışma kâğıtları hazırlamasını isteyiniz.

Günlük yevmiye kayıtlarının gönderilmesi, analitik karşılaştırmaların izlenmesi, bilançonun hazırlanması ve finansal tabloların oluşturulması gibi zaman alıcı görevleri gerçekleştirmek için elektronik tabloları ve diğer yazılımları kullanmayı düşünün.

Mümkünse, dosyaların incelenmesi de dahil olmak üzere işleri müşterinin tesisinde tamamlayın. Daha sonraki zamanlarda işletmeye geri dönmek ve ek bilgiler talep etmek verimli değildir.

İnceleme Sözleşmesinin Planlanması ve İşletme ve Çevresinin Kilit Konularına Yönelik Mutabakat Örneği

İşletme: XYZ Üretim Ltd. Şti.

Dönem sonu: 31 Aralık 20XX

İşletme

- Şirket, elektrik pompaları ve parçaları satın almakta ve nihai kullanıcılara satmak için bu parçaların montajını yapmaktadır.
- Pompa sektöründe genel olarak düşük bir gerileme vardır. Pompa teknolojisi gelişmekle birlikte, tamamlanan pompalardaki kâr marjı ise daralmaktadır. Stokların muhtemel değer düşüklüğünü sorgulamamız gerekir.

Şirketin Sahipleri

- Şirket faaliyetlerine 10 yıl önce başlamıştır. Şirketin başkanı Mr. A.D. Green şirketin kurucu ortağıdır. Şirketin tüm ortakları aile üyelerindendir.
- Sınırlı finans deneyime sahip aile üyelerinden oluşan bir yönetim kurulu vardır. Bu kurul her yıl iş planlarını onaylar ve her iki ayda bir, süreci gözden geçirmek ve faaliyet konularını görüşmek için toplanır.

Tepe Yönetime İlişkin İzlenimler

- Sayın Green'in eylemleri ile kanıtlanmış dürüstlüğü güçlü bir bağlılık görünmektedir.
- Kilit personellerin tamamı yetkili ve iş sorumlulukları iyi tanımlanmış görünmektedir.
- Yönetimin kontrolünü geçersiz kılacak hususlar fark edilmemektedir.
- Geçmişte bazı stok kalemlerinde hırsızlık olmuştur ve bir satış görevlisi giderlerini şişirdiği için iki yıl önce kovulmuştur.

Önemlilik

- Finansal tabloların ana kullanıcıları aile ve bankadır. €18.000'luk önemliliğin tespiti, sürdürülen faaliyetlerden sağlanan gelirin %5'i esas alınmıştır.
- Geçen yılki önemlilik seviyesi €15.000'dur.

Muhasebe Kayıtları

- Muhasebe sorumlusu Gwen Smith'dir. Tüm muhasebe fonksiyonlarını o gözden geçirmekte ve bir yardımcısı bulunmaktadır.

- Genel muhasebe, alacak ve borç hesapları, bordro ve envanter hesapları için bir muhasebe yazılım paketi kullanılmaktadır. Gwen ayrıca aylık banka mutabakatlarını da hazırlamaktadır.
- Gwen, talep ettiğimiz çalışma kâğıtlarını hazırlamayı kabul etmiştir.
- Gwen'in ve kilit müdürlerin, finansal kayıtlara ve diğer faaliyet verilerine uzaktan erişim imkanları vardır. Jack Billings, şirketin BT ihtiyaçlarını denetleyen bir dış BT danışmanıdır ve uzaktan erişimin, virüs korumasının ve tüm kurumsal verilerin bütünlüğünün/yedeklemesinin kontrol altında tutulmasından sorumludur.

Zamanlama

- Bütçelenen zaman XX çalışma adam saatidir. Bu incelemeye bir personel atanacaktır.
- İncelemenin 14 Ocak 20XX'te başlaması planlanmaktadır. Bay Green'in Şubat ayının sonunda yapacağı tatilden önce, tabloların sonuçlandırılmasını istediğini dikkate alınız.

Önemli Yanlış beyanların Ortaya Çıkabileceği Tespit Edilen Alanlar

- Önemliliği aşan kalemlere ek olarak, dikkat edilecek kilit hesaplar şunlardır:
 - a) Stoklardaki bakiyelerin büyüklüğünden dolayı ve değer düşüklüğü için gerekli tahminler vb. Stok sayım prosedürlerini, sürümü yavaş olan kalemlerin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlerini ve yılsonu kapanış prosedürlerini istemeliyiz.
 - b) Tahmin edilen ve yüksek bakiyeli şüpheli hesaplardan kaynaklı alacaklar.
 - c) İşletmenin önemli muhasebe politikalarına uygun olmayan, tespit edilmiş muhtemel kayıt dışı satışlar ve gelirlerden oluşan satışlar.
 - d) Gider hesaplarının ve yabancı paralı tutarların işlemlerinin yanlış sınıflandırılması ihtimalinden dolayı satışların maliyeti.
- Muhtemel ilişkili taraflar ve endişe verici belirsizlikler için hazırlıklı olunmalı.
- Bay Green ile yapılan görüşmelere dayanarak, şirketin bu yıl için %5'lik büyüme beklediği öğrenilmiştir. Genel olarak, teknoloji ve sektörün durumundaki değişiklikler göz önüne alındığında, stoklar, alacaklar ve borçlarda meydana gelebilecek büyük değişiklikler hakkında bilgi almaya ihtiyacımız olacaktır.
- Planlanmış araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin finansmanı için ek banka finansmanı gerekebilir.
- Sektörel eğilimler ışığında, işletme sahipleri işin devrini düşünüyor olabilir. Sonuç olarak, yönetim vergi yükünün en aza indirilmesinin öncelik olduğu geçen yılın aksine, bu yıl yüksek kâr bekliyor olabilir.

Uygulanacak İnceleme Prosedürleri

Dosyadaki A-ZZ formlarına bakınız.

Düzenleyen: Jan Friskoe Tarih: 10 Ocak 20XX

Kontrol Eden: Faylia Jayit Tarih: 15 Ocak 20XX

4.4 UYGUN PROSEDÜRLERİN TASARLANMASI

Paragraf	Kural
	Prosedürlerin Tasarlanması ve Uygulanması
47	Bir bütün olarak finansal tablolar hakkında varılan sonuca dayanak oluşturacak yeterli uygunlukta kanıt elde ederken, denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmek için sorgulama ve analitik prosedürler tasarlar ve uygular (Referans Paragraf:A79–A83, A87, A89 paragrafları): (a) Açıklamalar dâhil finansal tablolardaki tüm önemli kalemleri ele almak, (b) Finansal tablolarda önemli yanlış beyan içerebilecek alanlara odaklanmak.

Planlamadaki son adım, inceleme sözleşmesi için yeterli uygunlukta kanıtları elde etmek için gerekli prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemektir. Planlanan prosedürler şunlara yöneliktir:

- UİSS 2400 (Revize) hükümlerine göre şunlara yöneliktir:
 - o Açıklamalar da dahil finansal tablolardaki tüm önemli kalemler,
 - o Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemleri,
 - o Özellikle alanlar (örneğin, ilişkili taraf işlemleri, işletmenin sürekliliği, hile ve uygun-suzluklar)
- Yürürlükteki kanunlar ve düzenlemeler gereğince belirlenen şartlar (ek raporlama gerekliliklerini de içeren)

4.4-1 Prosedür Türleri

Sınırlı güvence sonucunu destekleyen uygun ve yeterli kanıtları elde etme amacına ulaşmak için, birtakım inceleme prosedürlerinin tasarlanması ve sonra uygulanması gereklidir. Bu prosedürlerin özellikleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Elde edilen bilgilerin dikkatlice değerlendirilmesinin, uygulanan bu prosedürlerin ayrılmaz bir parçası olduğu unutulmamalıdır.

Tablo 4.4-1A

Prosedür Türü	Prosedürün Niteliği
Sorgulama	Koşullara uygun olarak, işletmedeki yönetimin veya diğer kişilerin bilgilerinin sağlanması. Finansal olmayan verileri elde etmek için, uygun durumlarda soruşturmayı genişletmek. Yönetim tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi.

Analitik	Beklenen trendlerdeki tutarsızlıkların veya sapmaların ve önemli performans göstergelerini de içeren kilit verilerin olduğu finansal tabloların uygunluk düzeyi gibi finansal tablolardaki değerlerin veya normların belirlenmesi. Denetçinin işletmeyi ve çevresini, finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların belirlenebilmesini de içerecek şekilde tanımının sağlanması veya güncellenmesi. Uygulanmış analitik prosedürler veya diğer sorular ile ilgili destekleyici kanıtların sağlanması. Daha fazla soru yöneltilmesi ve diğer prosedürler aracılığıyla belirlenen tutarsızlıkların değerlendirilmesi.
Koşullara Göre Uyarılama	Denetçinin finansal tabloların yanlış sunulduğuna inanmasına neden olacak önemli kalemlerde, soruşturma ve analizlere ek prosedürlerin uygulanması. Bu prosedürlerin yeterli bir sonuca ulaşabilmesi için, aşağıdaki belirtilen gerekçelere ulaşılmalarını sağlaması gerekir: • Bir bütün olarak finansal tablolarda yanlış beyanların ortaya çıkmasına yol açması muhtemel olmayan veya • Bir bütün olarak finansal tablolarda yanlış beyanların ortaya çıkmasına neden olmayacak. Yönetim tarafından verilen yanıtların ve/veya bilgilerin değerlendirilmesi
Diğer	Herhangi bir koşulda, denetçinin mesleki yargısına göre, detaylı maddi doğrulama testleri, dış mutabakatlar, önemli sözleşmelerin şartlarının okunması veya muhasebe kayıtlarının incelenmesi gibi uygulanacak diğer prosedür türlerinin gerekli veya daha verimli olduğu kabul edilir. Diğer prosedürlerin uygulanması, incelemenin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin sınırlı güvence elde edilmesi amacını değiştirmez. Yönetim tarafından verilen yanıtların ve/veya bilgilerin değerlendirilmesi

Önemli Husus

Hangi ek prosedürlerin uygulanacağına karar verirken, işletmenin tanınması aşamasında zaten elde edilmiş olabilecek kanıtları göz önünde bulundurmaya unutmayınız.

Bu tür prosedürlerin nasıl uygulanacağıyla ilgili ek bilgiler, bu Rehberin 5. Bölümü ve UİSS 2400.48-49 ve 2400 A84-A91 paragraflarında bulunmaktadır.

Paragraf	Kural
48	Denetçinin yönetim ve uygun hâllerde işletmedeki diğer kişilere yönelik yapacağı sorgulamaların aşağıdaki hususları içermesi gerekir (Referans Paragraf:A84–A87 paragrafları): a) Yönetimin, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği önemli muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğu, b) İlişkili tarafların ve ilişkili taraf işlemlerinin, bu işlemlerin amaçları da dâhil, belirlenmesi, c) Aşağıda örnekleri verilen, işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli, olağandışı veya karmaşık işlem, olay veya hususların bulunup bulunmadığı: i. İşletmenin ticari faaliyetleri ve operasyonlarındaki önemli değişiklikler, ii. Finansman ve borç sözleşmelerindeki şartlar dâhil sözleşme şartlarında meydana gelen ve işletmenin finansal tablolarını ciddi şekilde etkileyebilecek önemli değişiklikler, iii. Önemli yevmiye defteri kayıtları veya finansal tablolardaki diğer düzeltmeler, iv. Raporlama döneminin sonuna yakın tarihlerde meydana gelen veya muhasebeleştirilen önemli işlemler, v. Daha önce yürütülen incelemeler sırasında belirlenmiş olan, düzeltilmemiş yanlış beyanların durumu, vi. İlişkili tarafın ya da tarafların ilişki veya işlemlerinin işletme açısından etkileri veya muhtemel sonuçları, d) Gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen; i. Hile veya işletmeyi etkileyen yasa dışı bir durumun varlığı ve ii. Finansal tablolardaki önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen vergi ve emeklilik mevzuatı gibi mevzuat hükümlerine aykırılığın bulunması, e) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların yönetim tarafından belirlenip, ele alınıp alınmadığı, f) Yönetimin, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin değerlendirmesinin dayanağı (Referans Paragraf:A88 paragrafı), g) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin şüphe oluşturabilecek olay veya şartların bulunup bulunmadığı, h) Finansal tablo açıklamaları dâhil işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli taahhütler, sözleşmeye dayalı yükümlülükler, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler, i) Parasal olmayan önemli işlemler veya sınırlı denetimi yürütülen finansal raporlama döneminde dikkate alınmayan önemli işlemler.

İSS 2400 (Revize)'deki soruşturma amaçlarını özetleyen Ek-D tablosuna bakınız.

4.4-3 Analitik Prosedürler

Paragraf	Kural
49	Denetçi, analitik prosedürleri tasarlarken, işletmenin muhasebe sistemin-den ve muhasebe kayıtlarından elde edilen verilerin, analitik prosedürlerin uygulanması için yeterli olup olmadığını değerlendirir. (Referans Parag-raf:A89–A91 paragrafları).

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin analiziyle fi-nansal bilgilerin değerlendirilmesini içerir.

Analitik prosedürler aşağıdakiler için kullanılır:

- Denetçinin ilk sorgulamasında desteklenen finansal tablolarda olabilecek önemli yanlış beyanların bulunduğu kalemlerin tespiti.
- Finansal tablolardaki, denetçinin finansal tablolarda yanlış beyanların olabileceğine dair kanaatine sebep olabilecek önemli performans göstergelerini içeren kilit verilerin olduğu finansal tablolardaki sapma düzeyi gibi, beklenen trendlerin, değerlerin veya normların tutarsızlıklarının ve sapmaların belirlenmesi.
- Uygulanmış olan diğer sorgulamalar veya analitik prosedürlerle ilgili doğrulayıcı kanıtla-rın sağlanması

Analitik Prosedürlerin Kullanımı:

Tablo 4.4-3A

Kullanım Alanı	Amaç
İşletme Tanınması İçin Bilgilerin Güncellenmesi/Elde Edilmesi	Finansal tablolarda ortaya çıkabilecek yanlış beyanların olduğu kalemlerin tespit edilmesine yardımcı olmak. Örneğin, brüt kar-daki azalmanın analizinde, bazı stok kalemlerinin eskimesinden dolayı düşük fiyatla satıldığı tespit edilmiştir. Eskimenin nedenleri ve kapsamı daha fazla araştırılabilir.
Uygun Bilgilerin Sağlanması	Aşağıdaki gibi beklenen faaliyet ve finansal sonuçlar hakkında daha fazla bilgi edinmek; • Geçmiş veya yıllık verilerle yapılan değerlendirmeleri de içe-ren bütçe ve tahminler ve • Brüt kar marjı veya ticari alacaklar için sektör ortalaması veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin satış oranla-rının karşılaştırılması gibi, işletmenin faaliyet gösterdiği sek-tör ile ilgili haberler

Veriler Arasındaki İlişkileri Anlaşılması	Aşağıda belirtilenlerin arasındaki ilişkilerin tanınması sağlanarak, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlış beyanlar olabileceğine inanmasına neden olacak hususların belirlenmesi: • Dönem içi finansal bilgilerin unsurları ve • Bordro maliyetlerinden çalışan sayısına gibi finansal olmayan bilgiler ile bağlantılı finansal bilgiler.
Ek Prosedürlerin Uygulanması	Denetçinin, finansal tabloların yanlış sunulduğuna inanmasına neden olacak, tespit edilen hususların araştırılması. Örneğin, satışların eksik olabileceği şüphesi oluşmuş ise, satışların önceki aylarla, çeyrek dönemler veya yıllar ile karşılaştırılması yapılabilir ve sapmalar ile ilgili açıklamalar araştırılabilir.

Analiz Teknikleri

Beklenen değerlerden veya trendlerden farklı veya olağandışı kişisel hususların ve ilişkilerin belirlenmesinde kullanılan teknikler, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.4-3B

Teknikler	Amaç
Basit Karşılaştırmalar	Finansal ve finansal olmayan veriler arasında ilişki kurulması. Örneğin, yıl boyunca elektrik enerjisi fiyatlarının yükseldiği biliniyorsa, enerji maliyetlerinin yükselmiş olacağı tahmin edilebilir. Eğer değilse, (dönem boyunca uygulanan enerji tasarrufları gibi) nedenleri araştırılmalıdır.
Beklenen Değerlerin Karşılaştırılması	Beklenen değerler ile tutarlı olan sonuçların değerlendirilmesi. Örneğin, eğer dönem boyunca satılacak ürün fiyatları yükselmiş ise, alış maliyetlerinde bir artış olmadığı takdirde, önceki dönemlere kıyasla brüt kar marjında da artış olmalıdır.
Diğer Kaynaklardan Elde Edilen Beklentilerin Karşılaştırılması	Kayıtlı tutarlar veya kayıtlı tutarlardan elde edilen oranların, ilgili kaynaklardaki bilgilerden elde edilen beklentiler ile karşılaştırılması. Örneğin, bir işletme yılda 50 adet elektrikli motor imal etmekte ve her birisini yaklaşık €10.000'a satmaktadır. Kayıtlı satış geliri tutarı €500.000'ya yakın olmalıdır. Değilse, nedenleri araştırılmalıdır.
Regresyon Analizi Gibi Karmaşık İstatistiksel Tekniklerin Kullanıldığı Karmaşık Analizler	Bir bağımlı değişken ile bir veya birden fazla bağımsız değişken arasındaki ilişkinin incelenmesi. Örneğin, regresyon analizi, bazı satış maliyeti bileşenleri ve farklı ürün tiplerinin satış verileri kullanılarak, bel bir dönem boyunca (üç yıl gibi satışların maliyetinin hesaplanmasında kullanılabilir.

Elde Edilen Verilerin Yeterliliği

Analitik prosedürlerin uygulanmasından önce, kullanılacak verilerin amaca uygun olup olmadığına dikkate edilmesi önemlidir. Bu aşağıdaki hususlara bağlıdır;

- İşletme ve çevresinin tanınmasının sağlanması,
- Kullanılacak verilerin niteliği ve kaynağı ve
- Verilerin elde edildiği koşullar.

Tablo 4.4-3C

Koşulların Dikkate Alınması	
Bilgiler Nasıl Elde Edildi?	Bilgiler, işletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde daha güvenilir olabilirler.
	Mevcut bilgiler karşılaştırılabilir mi? Örneğin, büyük sektör verilerinin, özel ürün üreten ve satan işletmelerin verileriyle karşılaştırılabilir olması için desteklenmesi ve düzeltilmesi gerekebilir.
	Mevcut bilgilerin uygunluğu ve niteliği göz önünde bulundurulur. (Örneğin, ulaşılabilecek sonuçlardan ziyade beklenen sonuçlar gibi, işletme bütçesinin yapılıp yapılmadığı)
	Bilgilerin ve tamlik, doğrulama ve geçerliliğin sağlanması için düzenlenen kontrollerin hazırlanmasında hangi bilgi ve uzmanlığın kullanıldığı. Bu kontroller, bütçe bilgilerinin hazırlanması, incelenmesi ve muhafaza edilmesi gibi kontrolleri içerebilir

Kullanılan Yetersiz Veri Örnekleri

- Faaliyet sonuçlarının, yönetim veya YSO tarafından onaylanan yerine, ön bütçe ile karşılaştırılması.
- Brüt satış karı yüzdesinin, önceki yıl gerçekleşen satışlar ve satışların maliyetini içeren tutarlar olmadan karşılaştırılması.
- Her bir çalışanın ortalama maaşının, dönem boyunca çalışanların sayısını doğru tespit etmeden karşılaştırılması.
- Gerçekte mevcut alanı dikkate almadan, metrekaresine satışların karşılaştırılması.
- Dönem boyunca, boş ve kullanılabilir bölümlerin sayılarını tespit etmeden, bir gayrimenkulden elde edilen gelirlerin hesaplanması.

Önemli Husus

Planlama aşaması, etkin ve verimli bir denetimin uygulanabilmesinin yollarının belirlendiği en iyi zamandır. Dikkat edilmesi gereken bazı hususlar aşağıdakileri içermektedir:

Planlama

Denetimi gerçekleştirirken kazanılan zaman, genelde incelemenin planlanması için kullanılan zamandan daha fazla olabilir.

Örneğin:

- Mesleki yargıların kullanılması gereken daha zor finansal tablo bölümlerinden dolayı, çalışma planı öne çekilmelidir. Bu, konuyla ilgili çalışmaların tamamlanmasından önce, belirlenen hususların tartışılması ve çözümlenmesi için daha fazla zaman ayrılmasını sağlayacaktır.
- İşletmeyi anlamak için sorulan soruların, önemli yanlış beyanların ortaya çıkmasının muhtemel olup olmadığını tespit etmek için bir kanıt olarak kullanıp kullanılmayacağına göz önünde bulundurulması.

Müşteri Desteği

Denetim ekibi tarafından hazırlanması gerekecek, bazı bilgileri, çizelgeleri ve analizleri müşteriden hazırlamasının talep edilmesiyle zaman kazanılabilir mi?

Müşterinin Yerindeki Çalışmalar

Müşterinin yerinde çalışmak daha verimli olabilir mi? Bu gerekli e-posta, telefon ve özel ziyaretlerin aksine, zamanında bilgilerin elde edilmesini ve cevapların yanıtlanmasını sağlar.

Firma Bilgisinden Faydalanma

Zaman kazanmak için, benzer sektördeki diğer müşterilere ait önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların belirlenmiş olması faydalı olur mu?

Kontrol Listesi

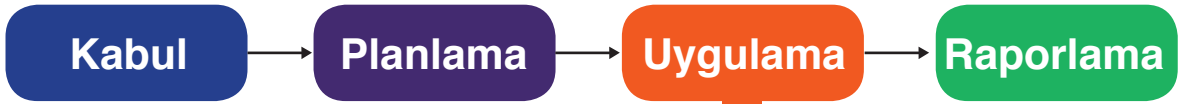
Eğer kontrol listesi kullanılırsa, uygulanmayacak prosedürlerin çıkarılması ve önemli yanlış beyanların çıkabileceği alanlarda ek prosedürlerin belirlenmesi için müşteriye göre uyarlanabilir mi?

Otomasyon

Gerekli bazı çalışmalar otomatik hale getirilebilir mi? Bu finansal tabloların hazırlanmasını ve hesapların analizini içerebilir.

5

UYGULAMA



BÖLÜM İÇERİĞİ

- Soruların ve analitik prosedürlerin nasıl uygulanacağı.
- Ek prosedürlerin ne zaman gerekli olacağı
- Sonuçların -nasıl değerlendirileceği/belgelendirileceği.

5.1 Prosedürlerin Uygulanması 2400.55-65	5.2 Elde Edilen Kanıtları Değerlendirilmesi 2400.66-68	5.3 İncelemenin Belgelendirilmesi 2400.93-96
5.1-1 Analitik Prosedürler 5.1-2 Sorgulamaların yapılması 5.1-3 İlişkili Taraflar 5.1-4 Hile ve Uyumsuzluk 5.1-5 İşletmenin Sürekliliği 5.1-6 Denetim Sözleşmesinin Parçası Olan (Bileşen) Denetçiler İçin İnceleme 5.1-7 Diğer Hususlar 5.1-8 Ek Prosedürler 5.1-9 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar 5.1-10 Yazılı Açıklamalar	5.2-1 Gözetim ve İnceleme 5.2-2 Yeterli Uygunlukta Kanıt Elde Edildi Mi?	5.3-1 Belgelendirme 5.3-2 Dosyaların Derlenmesi
Çıktı		
Yeterli uygunlukta kanıt elde edilmiş ve sözleşme dosyasına eklenmiştir.		

5.1 PROSEDÜRLERİN UYGULANMASI

İnceleme prosedürleri, işletmeyi, çevresini ve UFRÇ'yi tanımaya dayalıdır. Prosedürler esas olarak soruşturmadan ve analitik prosedürlerden oluşmakta ve gerekli görüldüğü durumlarda diğer prosedürleri de içermektedir. Uygulanacak özel prosedürler, mesleki yargıya göre yapılacaktır. Bu prosedürlerin ve tasarlanması konularına yönelik açıklamalar 4. bölümde özetlenmiştir.

Finansal tablolarda önemli yanlış beyanların olduğuna inanmasını gerektirecek hususlar olmadığı ve işletmeyi tanımayla ilgili cevapları aldığı sürece, denetçi, bu prosedürlerden elde edilecek bilgileri (genellikle sözlü) kabul etme yetkisine sahiptir.

Eğer, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların olduğunu denetçiye inandıracak hususlar tespit edilirse, endişelerini gidermek veya doğrulamak için ek prosedürler gerekir.

5.1-1 Analitik Prosedürler

4. Bölümün, Kısım 4.4, analitik prosedürlerin çeşitli türleri ve bunların tasarlanmasında göz önünde bulundurulmuş hususlar özetlemektedir.

En yaygın analitik prosedürler aşağıdakilere benzer hususları ele almaktadır:

- Kar/zararda, satışlarda, brüt kar marjında, stoklar veya alacaklardaki yatırımlarda, borçlarda ve işletme sermayesindeki değişiklikleri ve eğilimleri tespit etmek için önceki dönemin ve (eğer varsa) bütçelenmiş cari dönemin finansal tablolarının karşılaştırılması,
- Herhangi bir istisna hakkındaki sorgulamalar ve önceki döneme dayalı öngörülebilir bir modele uyması beklenen, finansal tabloların önemli unsurlarının, kendi içindeki ilişkilerinin belirlenmesi ve
- Diğer kaynaklardan hesaplanan tahmini değerler için kayıtlı tutarların karşılaştırılması.

Seçilen hesap bakiyeleri için uygulanacak bazı tipik analitik prosedürler, Ek-E'de bulunmaktadır. Analitik prosedürlerin tüm önemli finansal tablo kalemlerine yönelik olduğunu ve açıklamaları da içeren önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği kalemlere odaklandığını unutmayınız (Bakınız; 4. Bölüm).

Örnek:

Sandy, işlenmiş gıda hazırlayan bir işletmede inceleme görevi yürütmektedir. Stoklarda uygulanan analitik prosedürlerde, stokların € 862.000'dan €1.045.000'ya çıktığını (yaklaşık %18) fark etmiştir. Satışların aynı seviyede gitmesine rağmen niçin böyle büyük bir değişikliğin olduğunu araştırırken, yönetiminde bu seviyeye şaşırdığı görülmüş, ancak yeni müşterilerin tümüne satmak için elde daha fazla stok bulunmasına ihtiyaçları olduğu belirtilmiştir. Satışların brüt kârı %48'den %43'e düşmüş ve bu husus yönetimi de şaşırtmıştır.

Sandy, İşletme sahibinin yanıtlarının stoklardaki bu yükselişi açıklayabileceğini düşünmesine rağmen, satışlar yatay seyrettiği halde brüt kârın azalması uyumsuz görünmüştür.

Sandy, biraz daha araştırma yapmaya karar vermiş ve işletme sahibi ile envanter listelerini gözden geçirmiştir. Muhasebeciden stok sayım listelerini tekrar gözden geçirmesini istemiştir. Sayım listeleri, sonuç sayfalarında tutarların tümünün yarısı belirtilen öğeler için iki kez girildiğini göstermektedir.

Hataların düzeltilmesiyle, beklenenin daha üstünde olan stoklar €906.896'ya düşmüştür. Hatalı tutarların bulunmasıyla, işletme sahibi, muhasebecinin sayım tutanaklarından listelere yanlış aktarılan başka kalemler olmamasını sağlamak için detaylı olarak sayım tutanakları ve listeleri incelemesini istemiştir. Başka herhangi bir hata bulunmamıştır.

5.1-2 Sorgulamaların Yapılması

Sorgulamaların;

- Finansal tabloların tüm önemli kalemlerine yönelik olması ve
- Açıklamaları da içeren, önemli yanlış beyanların oluşabileceği alanlara odaklanması

gerekir.

Soruşturma yapılırken, denetçinin en iyi ihtimalle kaliteli kanıtlar elde etmesine yardım edecek belirli ilkeler vardır. Bunlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo.-5.1-2A

İlkeler	Açıklama
Amaçların Belirlenmesi	İşletme yönetimi ve çalışanlarına sorulacak sorulardan önce, sorgulama hattının kurulması
İşletmede Görüşülecek En Uygun Kişinin Belirlenmesi	YSO, kıdemli müdürden ve muhasebeciden daha fazla insana soruşturma yapmayı dikkate alın. Üretim müdürü, satış müdürü ve BT personeli gibi diğerlerinden, önemli ve beklenmedik bilgi paylaşımı mümkün olabilir.
İşletmenin Tanınması İçin Soruların Referans Çerçevesi Olarak Kullanılması	Yanıtları değerlendirilemeyecek sorular sormayınız. Sorular, işletmenin önceden tanınmasıyla yanıtlanabilir. Bu denetçinin muhtemelen hangi yanıtları alabileceğini düşünmesini sağlar. Sonra, alınan fiili cevapları değerlendirin: • Yanıtlar çok genelse, gerekli ayrıntıları elde etmek için sorulacak ek sına sorularını hazırlatın. • Eğer hazırlanan cevaplar tuhaf veya kaçamak görünüyorsa veya diğer veriler ile tutarsız ise, uygun iş takibi soruları aracılığıyla cevap almak için hazırlıklı olun.

İlkeler	Açıklama
	Örneğin, işletmeyi tanıma aşamasında işletmenin bütçe hazırlamış olup olmadığına ilişkin sorular. Uygulama aşamasında, soru “bütçelenmiş satışlar ile gerçekleşen satışlar arasındaki farkın sebebi nedir?” olabilir, eğer cevap basitçe daha fazla satış yapılmasıysa, bir sonraki soru “Satışların artmasına hangi mal veya hizmet sebep olmuştur ve neden?”, “Yeni müşteriler mi var” ve “Satış fiyatlarında artış oldu mu?” gibi sorular gerekebilir. Eğer takip eden sorular yeterli cevaplar sağlamıyorsa, satış müdürü gibi diğer kişilere aynı soruları sormak yardımcı olabilir.
Açık Uçlu Soruların Kullanımı	Basitçe “Evet” veya “Hayır” olarak cevaplanacak sorular hazırlamayınız. “Stoklara ilişkin envanter prosedürleriniz var mı?” gibi sorular, “Evet” cevabına sebep olabilir, ancak değerlendirme yapmak için küçük bilgiler sağlayacaktır. Bunun yerine, “Stokların envanteri prosedürleriyle ne tür problemleri tespit ettiniz?” gibi sorulursa, eğer cevap “Özel stok envanter prosedürlerimiz yok” ise, daha sonraki sorgulamalara bu çizgide devam edebilirsiniz. Sorulara neden ve niçin sorularıyla başlayınız. Bu sorular çok daha bilgilendirici açıklamalara neden olur. Örneğin, “Neden bu dönemde komisyon giderlerinde bir artış var?”
Tamamlayıcı Soruların Hazırlanması	Sorulardan önce, ihtiyaç duyulabilecek ek bilgilerin sonucunda elde edilebilecek cevaplar hakkında bir düşünün. Eğer bu ek bilgiler ilk toplantıda elde edilebiliyorsa, sonra inceleme sözleşmesinde yapılacak çalışmalarda daha fazla zaman ve efor tasarrufu sağlayacaktır.
Belirlenen Konuların Derinlemesine Taranması	Başlangıçtaki genel sorular, bir şeye başlamak için kullanılabilir. Sonrasında, sorularınızı belli özel konulara yoğunlaştırınız. Örneğin, hasılat ile ilgili soruları sorarken, sadece hangi muhasebe politikalarını kullandıklarını sormayınız. Herhangi bir nedenle politikaların uygulanmadığı belirlenmiş özel kalemelerde ve yönetim tarafından yargının kullanılmasının gerekli olduğu koşullarda, uygulanan politikalar da dahil olmak üzere tüm zorlukları da sorunuz.
Dinleme	Bir değerlendirme yapmadan önce, sorgulamada elde edilen tüm yanıtları dikkatle dinleyin. Elde edilecek yanıtların içeriğini bildiğinizi varsaydığınızı atlayın ve sonra dinlemek yerine, soracağınız sonraki soruya dikkatinizi veriniz.

İlkeler	Açıklama
Rahatsızlık Göstergelerini Arayınız	Not kağıdına veya hazırlanmış soru listesi yerine soruların yöneltildiği kişiye bakınız. Bazı soruların diğerlerine göre daha fazla rahatsızlığa veya strese neden olduğu görülüyorsa, bunu not alın. Bu durumda, söz konusu alanlarda bazı ek çalışmalara gerek olabileceğini göz önünde bulundurunuz.
Bir Soruda Varsayımlarda Bulunmaktan Kaçınma	“Brüt satış karı neden %35?” gibi bir soru, brüt satış karının %35 olabileceği veya olamayacağı durumları varsaymaktadır. Bir alternatif olarak, daha tamamlayıcı cevaplar sağlayacak “Brüt satış karı hedefiniz nedir ve bununla ilgili önemli içinde bulunulan etkenler nelerdir?” sorusu sorulabilir.
Teknik Terimlerden Kaçınma	Tam olarak anlatılmak isteneni mümkün olduğunca basit terimler ile anlatmak için dikkatli olun. Günlük çalışmalarda muhasebeciler yönetimin anlamadığı muhasebe terminolojisini kullanmaya meyillidir.
Sonuçların Belgelenmesi	Toplantıdan hemen sonra soruşturmayı belgeleyiniz. Aksi takdirde, görüşmenin birçok detayı kaybolacaktır. Toplantı boyunca, kilit noktaları not alınız.
Elde Edilen Bilgilerin Değerlendirilmesi	Baştan sona soruşturma belgelerini ve aşağıdaki sorunların yanıtlarını tekrar okuduktan sonra değerlendirme yapınız: • Diğer mali tablo kalemlerinden elde edilen bilgiler ile diğer verilerin arasındaki ilişkilerin değerlendirmesini, • Elde edilmiş bilgileri doğrulamak için çapraz verileri, • İnceleme prosedürlerinin hazırlanması amacıyla, önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların tanımlanmasını, • Önemli yanlış beyanların olabileceğini fark ettirecek soru alanlarının tanımlanması, • Ek soruların ve gerekli bilgilerin tanımlanması ve • Soruşturmanın amacına ulaşip ulaşmadığı sonucuna varılması.

Önemli Husus

Bir inceleme sözleşmesinde, sorgulamaların yapılması ve elde edilen bilgilerin belgelenmesi, muhtemelen incelemeyi tamamlamak için gerekli zamanın büyük bir kısmını alacaktır.

Bunun ışığında, uygulanacak sorgulamaların planlanmasında aşağıdaki hususların sağlanmasından emin olunması önemlidir:

- Önemli yanlış beyanların olabileceği alanlara odaklanmak,

- Yukarıdaki tabloda belirtilen ilkeleri dikkate almak,
- Gerekli bilgilere sahip olma olasılığı yüksek olan kişilere yönelmek,
- Zamanın etkili kullanımı. Örneğin
 - a) Belirli finansal tablo alanları veya bazı durumlarda açıklamalar ile birleştirilerek işletmeyi tanıma soruları.
 - b) Önerilen sorgulamaların, incelemenin karmaşıklığına ve önemli yanlış beyanların olasılığına göre gözden geçirilmesi. Standart kontrol listeleri kullanılıyorsa, işletmeye uygun hale getirildiğinden emin olunması .
 - c) Denetim ekibinde soruşturmaları kimin yapacağını belirlenmesi. Daha karmaşık bölümlerin daha etkili incelenmesi ve belgelendirilmesi daha kıdemli personel tarafından yapılabilir.
- Görüşme yapılacak işletme personel sayısı fazla olduğunda, gerekli zamanlarda personelin uygun olmasını sağlamak için zamanlamaya önceden dikkat edin

Dosya için bazı tipik sorular, sözlü alınan yanıtlar ve öneri notları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Bir inceleme sözleşmesi boyunca uygulanacak prosedürlerin belgelendirme konusu, bu bölümün 5.3'üncü kısmında daha fazla detaylandırılmıştır. Aşağıdakilere dikkat ediniz:

- Aşağıda belirtilen sorular yalnızca, önemli finansal tablo kalemlerinde veya ortaya çıkması muhtemel önemli yanlış beyanların tespit edildiği alanlarda gerekli olacaktır.
- Sorulara alınan yanıtların belgelendirilmesi, incelemenin karmaşıklığı ve önemli yanlış beyanların ortaya çıkma ihtimali ile orantılı olmalıdır. Belgelendirme örnekleri, “çalışma dosyası notları” sadece bilgi amaçlı olup, eni iyi uygulamayı temsil ettiği iddia edilmemektedir. Kayıtlı detayların hassasiyet durumu ve dokümantasyon şekli (Notlar, yazılar veya atıflar gibi), UİSS 2400 (Revize)’ e bağlı kalarak, denetçinin bireysel kararıdır.
- Uygun yerlerde, işletmeler, düzenleyici, kültürel ve diğer yerel şartlara uygun olarak dosya belgelendirilmesi hazırlaması teşvik edilebilir.

Sorulan soruların ve alınan yanıtların kelimesi kelimesine belgelendirmeye gerek olmakla beraber, yapılan belgelendirmeler, inceleme sözleşmesiyle daha önce ilgisi olmayan kıdemli bir denetçinin denetimin belli alanlarını anlaması için yeterli olmak zorundadır (Bakınız; Bölüm 5.3).

Aşağıdaki tablonun, sadece sorgulamada yöneltilen soruların belgelendirilmesindeki ana hatları özetlediğini unutmayınız. Belgelendirme için kabul edilebilir birçok başka yollar olabilir. Sonuç olarak, uygulanan dokümantasyon şekli ne olursa olsun, görüşmenin ne zaman ve kiminle yapıldığını ve elde edilen bilgileri kapsayan soruları içermelidir.

Tablo 5.1-2B

A) BİLANÇO KALEMLERİ

Alacak Hesapları		
Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
Kayıtlı Olmayan İşlemler/ Koşullar Personele, alacaklar ile ilgili aşağıdaki hususları sorunuz: a) Bazı müşterilere sağlanan ayrıcalıklı faydalar, b) Değiştirilmiş satış koşulları, c) Gerçekleştirilen ilişkili taraf işlemleri veya d) Önemli ölçüde aşılacak kredi limitleri.	Vade farkı talep eden müşterilere uygulanan vade farkı koşullarıyla ilgili ayrı ayrı muhasebe görevlisi ve satış müdürü ile görüşmelere göre. Altı ay ve daha fazla vade tanınan müşteriler €10.000'nun üzerinde tüm faturalarda vade 30 gündür. Süresinde ödenmeyen faturalara, düzenlenme tarihinden itibaren geriye dönük aylık %1 faiz uygulanmaktadır. Muhasebe görevlisinin bilgisine göre, hiçbir müşteriye özel vade veya fayda sağlanmamıştır. Kredi limitleri önemli düzeyde geçersiz olmuştur.	Muhasebe görevlisi ve satış müdürü ile, 30 Kasım 20XX tarihinde yapılan toplantıda edinilen bilgiler: a) Ayrıcalık tanınan müşteri yoktur b) Vade farkı, sadece büyük sermaye şirketleri gibi belli büyüklükteki müşteriler için uygulanmaktadır. c) Hiç ilişkili taraf işlemi yoktur. d) Kredi çekleri çok nadir iptal edilmiştir.
Şüpheli Alacak Karşılıkları a) Şüpheli alacaklar için yeterli karşılıkların ayrılmasını sağlayan yönetim prosedürleri (dikkat edilmesi gereken vadesi geçmiş ve tartışmalı tutarlar) ve bu prosedürlerin yeterliliğine ilişkin sorular ve belgeler. b) Dönem boyunca, iptal edilmiş veya tahsil edilmiş faturaların tutarlarının ve niteliklerinin anlaşılabilirliği için giderleştirilmiş alacakların içeriği hakkında sorular.	a) Ayrı ayrı muhasebe görevlisi ve işletme sahibi-yönetici ile yapılan görüşmelere göre, 45 gün üzerindeki tüm hesapların, aylık olarak takip edildiği öğrenilmiştir. Muhasebe görevlisi, yöneticiye her ayın 15' ve 30'unda takip etmesi için gecikmiş hesapların bir listesini vermektedir. Bu tahsil edilemeyen hesaplar, teslimatta ödeme koşullarına neden olacaktır. 90 günün üzerindeki tüm hesaplar tahsilat acentelerine gönderilmektedir. Eğer müşteri ödeme yaparsa, muhasebe kayıtlarına, ödemenin %50'si kaydedilmektedir. Müşteri tamamen iflas etmiş ise, hesaplar kapatılmaktadır. b) Karşılıklar ve giderleştirilen değersiz alacakların incelenmesine göre, daha önce kapatılan €3.500 tutarındaki 3 hesabın tahsil edildiği görülmüştür.	Muhasebe görevlisi ve işletme sahibi-müdürü ile, 30 Kasım 20XX tarihinde yapılan toplantıda edinilen bilgiler: a) 45 gün üzerindeki hesaplar aylık takip edilmektedir. b) 90 gün üzerindeki hesaplar, tahsilat amaçlı acenteye gönderilmekte olup, eğer finansal sıkıntı içindeki müşteri işletmeyle sorun kısmen veya tamamen çözümlürse, %50 komisyon ödenmektedir.

Alacak Hesapları		
c) Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
d) Zarar kabul edilen alacakların iptal edilip edilmediğinin sorulması. Dönem sonuna kadar tahsil edilmemiş, vadesi geçmiş önemli bakiyelerin, niçin hala tahsil edilmediğine ilişkin yönetim açıklamalarının belgelendirilmesi.	c) Muhasebe görevlisi, bir tanesi hariç 90 günü geçen tüm hesapları kaydetmiştir. Şuan için gözden kaçan tek bakiye, yalnızca peşin ödeme şartı olan ve aylık ödeme yapan bir müşteriydi.	c) Yıl boyunca, kapatılan hesaplardan sadece €3.500 tahsil edilebilmiştir.
Envanter işlemlerinin Yeterliliği Satış işlemlerinin gerçekleşmesiyle ilgili müşteri prosedürlerinin (vadeler ve diğer satış düzeltmelerini içeren) uygun dönemde kaydedilmesi ve buna uygun envanter işlemlerinin olup olmadığına ilişkin görüşmelerin kaydedilmesi ile ilgili belge ve sorular. Eksikliklerin tespit edildiği belgeleme prosedürleri.	Önceki yılın envanter prosedürleri, denetim dosyasında belgelendirilmiştir. Muhasebe görevlisi ile birlikte gözden geçirilmiş ve herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Aşağıdakiler, prosedür notlarının bir özettir: “Hasılat/Alacak/Fatura sisteminden anladığımıza göre, faturalar her gönderim için düzenlenmektedir. Muhasebe sistemi, miktarların ve detayların bulunduğu, her zaman karşılaştırılabilecek paketleme fişi ve faturayı aynı anda düzenleyecek şekilde kurulmuştur. Muhasebe görevlisi, her hafta sonu tüm açık siparişler için bir rapor yazdırır ve bunların hangisinin henüz gönderilmediğinden emin olmak için satış müdürüyle birlikte inceler. Yılsonunda, muhasebe görevlisi yılsonundan itibaren iki haftalık gönderimleri, gönderim tarihine uygun olarak kaydedildiğinden emin olmak için tekrar gözden geçirir.”	Muhasebe görevlisine göre, W/P X-X no’lu çalışma kağıtlarında belgelenmiş envanter prosedürlerini etkileyecek herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Gelir Tablosu

Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
Satış Hasılatları Aşağıdakiler hakkında sorular ve belgeler: a) Satışlar, yeni müşteriler ve satış trendlerinin birleşimi hakkında özet, b) Hasılatın tanımlanması prosedürlerindeki tüm değişiklikler, c) Vade ve tahsilat politikaları, d) Yıl boyunca gerçekleşen satış iadeleri ve vade notları, özellikle eğer yıl boyunca iadeler konusunda bir karşılık ayrılmış ise, e) Satış komisyonlarının yapısı, f) Satışların tamamlanması ve g) Envanter Prosedürleri	Satış müdürü Armin ile tanıştım ve aşağıdaki hususları gördüm: a) [Armin'e, yıl boyunca yeni satış hesapları, yeni ürünler veya önemli yeni müşterileri sordum] Satışlar- Yıl boyunca yeni satış kategorileri (hesapları) yoktur. Şirketin ürün grubu hala aynı, ancak, mevcut ekonomide satışlarını arttırmak için bir çabası olmuştur. Satış fiyatlarında bir yükselme mümkün değil ve şirketin iki büyük yeni müşterisi olmasına rağmen, bazı mevcut müşteriler siparişlerini geri çektiler. b) [Armin'e, hasılatı tanımlama prosedürleri hakkında ve satışları teşvik etmek için indirim veya faydalar verilen yeni veya mevcut müşterilerin olup olmadığını sordum] Hasılatın Tanımlanması – Armin'e göre, fiyat artışlarına geçememelerine rağmen, fiyatları düşürmemiş ve vade koşullarını 30 günden daha fazla uzatmamışlardır. Büyük müşterilere, büyük siparişlerden dolayı daha iyi fiyatlar uygulanmıştır, ancak bu geçen yıla göre değişmemiştir. Yalnızca müşterinin siparişi sevk edildiğinde hasılat olarak tanımlanır. Depozitolar 3200 no'lu muhasebe hesabında kayıtlıdır. c) [Armin'e, "Eğer büyük müşteriler, yıllık miktarlara bağlı olarak ayrı oranlarda indirimler sağlarsa" diye soruldu] İndirim Oranları – Bu zamana kadar, şirket uygulaması veya politikalarında hiç olmamıştır. d) [Vade ve tahsilat politikaları değişti mi diye soruldu] Armin ile yapılan görüşmeye göre, bir değişiklik olmamıştır. €500'nun üzerinde vade limiti için koşulları sağlayan tüm müşterilerin, istisna olmaksızın, Armin'in onayından önce yapılan bir vade kontrol listesi vardır. Muhasebeci Armin'e 60 günün üzerindeki hesapları takip etmesi için bir liste verir. Eğer, ödeme (siparişin en az %50'si) bir sonraki siparişe kadar gerçekleşmemiş ise, müşteriye teslimatta tahsil koşulu uygulanır.	Satış müdürü ile, 30 Kasım 20XX tarihinde yapılan toplantıda edinilen bilgiler: • Yeni bir üretim hattı yoktur. • Yıl içinde satışlar durgun, ancak fiyat artışı, fiyat azalışı veya uzatılmış vade koşullarının sağlanması bulunmamaktadır. • Yapılan indirimlerde değişiklik yoktur. • İki büyük yeni müşteri vardır. • Aşağıdakilerde değişiklikler yoktur: - o Vade ve tahsilat politikalarında - o Hasılatın elde edilmesiyle ilgili politikada. Müşterinin siparişi sevk edildiğinde hasılat olarak tanımlanmaktadır. - o Satış komisyonlarında • Satış indirimi hataları, sadece satışlar sevk edildiğinde kaydeden bilgisayarlı satış sisteminden beri, nadiren görülmektedir. Bu, Armin tarafından iptal edilebilir, ancak, siparişlerin sevkinden önce tamamının faturalanmasını isteyen birkaç müşteri için yapılmaktadır.

Gelir Tablosu		
Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
	e) [Armin ile satış komisyonlarının yapısı incelenmek istendi] Satış komisyonları – Armin ile “Çalışma Kâğıdı 510-03” üzerinde satış komisyonu incelendi. Herhangi bir büyük değişiklik kaydedilmedi. f) [Armin’e, tüm kaydı gerçekleşmiş satışları ve satış personelinin daha önceden kayıt yapmadığını nasıl bildiği soruldu] Satışın Gerçekleşmesi – Konuşmalara göre, Armin sistemin paketlenme listesini ve faturaları aynı anda yazdığını belirtti. Bunun iptal edilebilmesine rağmen, sadece Armin ve iş sahibi bunu yapabilir ve sistemde işaretleyebilir. Satışları haftalık gözlemlediğini ve tüm komisyonların onun tarafından onaylanması gerektiğini söyledi. Bize, tarihleri manipüle eden hiç kimseyi yakalamadığını söyledi. Düzenli satış personeli bir ürünü “gönderildi” olarak işaretleyemediğinden (sadece sevk departmanı, Armin ve İş sahibi yapabilir) dolayı, fatura ve dolayısıyla komisyon oluşturulamaz. [Şimdiye kadar iptal edilen oldu mu diye soruldu] Evet. Ender durumlarda, müşteriler muhasebe dönemlerinde gider yazmak istedikleri için, tüm siparişlerinin gönderilmesinden önce faturalanmasını istiyorlar. [Bunun nasıl iptal edildiği soruldu] Armin yönetici parolasını giriyor ve sistemde ürünleri sevk edilmiş olarak girdiği için ilgili belgeler yazdırılıyor. Armin faturayı post alıyor ancak, bir kopyasını (“Kopya” damgalı) sipariş ile birlikte bekletiyor. Sipariş sevk edildiğinde, fatura kopyası sipariş ile birlikte gönderiliyor. İstisna olan bu işlemler, masasındaki bir dosyada onun tarafından elle takip edilmektedir. [Yılsonunda bu açık siparişlerden hiç var mı diye soruldu] Hayır. Armin, masanın üzerindeki dosyayı ve 31 Ocak’ta gönderilmiş ve not bulunan bir fatura kopyasını gösterdi. Armin’e göre, 31 Aralıkta ürünler hala stoktaydı.	Armin, yılsonunda açık böyle bir sipariş olmadığını ifade etmiştir.

Gelir Tablosu

Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
	g) [Armin'e, şirketin yılsonunda, satışların doğru muhasebe dönemine kaydedilmesini nasıl sağladığı soruldu] Satışların sevk edildiğinde kayıtlanmasını sağlayan sistemden beri, yanlış beyanların nadiren görüldüğünü belirtti. Ayrıca, kaydedilmemiş hiçbir satışın olmaması için yılsonunda tüm açık hesapları yeniden gözden geçirmiştir. Hiçbir hata tespit edilmemiştir.	
Giderler Aşağıdakiler için, önceki yıldan kaynaklanan değişiklikleri de içeren gider hesaplarının tanınmasını sağlayın. a) Brüt satış karı beklentiler ve brüt satış karındaki değişiklikler (genel ve/veya ürün/fonksiyon bazında), b) Ücretlerin kapsamı ve değişiklikleri (tümü) c) Ücret kesintileri ve sağlanan faydalar ve d) Diğer önemli gider kalemleri ve sapmalar	Roger (Sahibi ve müdürü) ve Armin (Satış müdürü) ile tanıştım ve aşağıdaki hususları gö-rüş-tüm. a) Brüt Satış Karı [Roger ve Armin'e bu dönemki brüt satış kar marjı ve değişikliklerini sordum] Şirket, genellikle ürünleri %40 brüt satış karı elde etmek üzere fiyatlandırmaktadır. Bazı önemli müşterilere, sipariş miktarlarından dolayı imtiyazlı fiyatlar verilmektedir. İş-konto oranı ürünlere bağlı olarak %3 -%5 arasında değişmektedir. [Roger ve Armin'e, brüt satış karını nasıl kontrol ettiklerini ve brüt satış karı marjının kaç olduğu soruldu] Armin, kendisinin ve Roger'ın kar marjını aylık kontrol ettiklerini ve çeyrek dönemlerde, niçin beklediklerinden yüksek veya düşük olduğunu anlamak için bazı analizler yaptıklarını belirtti. Genel satışlara dayanarak, bekledikleri kar marjının %37 seviyelerinde olduğunu belirttiler. Bu oran, dört yılın ortalaması olan %38 ile tutarlıdır. Bu kar marjı, açıklamalarımız ve beklentilerimiz ile uyumludur. b) [Roger'a bu yılki ücret gider bileşenleri soruldu] Roger ile birlikte, "Çalışma Kağıdı 674-4"teki bordro dokümanlarını inceledik. Hala, 3 tam zamanlı maaşlı personel ve saat ücretli çalışan 5 personel olduğunu doğruladı. Her birinin ücretlerinde %2,5 artış yapılmıştır. Tüm çalışanlara, her iki haftada bir ödeme yapılmaktadır. Şirket, bankaları aracılığıyla aynı maaş ödeme hizmetini kullanmaktadır. Roger, bankadaki fonlardan çalışanlara yapılacak transfer için bordro özetini onaylamadan önce, ücret yevmiye kayıtlarını ve yetkili imzasını kontrol etmektedir.	Satış müdürü ile, 30 Kasım 20XX tarihinde yapılan toplantı da edinilen bilgiler: a) Brüt kar marjı - %37'lik kar marjı bir önceki yıl ile ve yönetimin beklentileriyle uyumludur (çoğu sözleşme %40'lık marj hedeflemektedir). b) Ücret giderleri – Şirketin hala 3 maaşlı tam zamanlı ve 5 tane saat ücretli çalışan personeli bulunmaktadır. Yıl boyunca işten çıkarılan ve ayrılan olmamıştır. Ücret giderlerin bir önceki yıla göre %2'lik artışı, ücretlerdeki %2,5'lik artış ile uyumludur. c) Maaş Kesintileri - Bordrolama işlemi, dışarıdan hizmet alınarak yapılmakta olup, kesintiler yasal oranlar ile uyumludur.

Gelir Tablosu		
Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
	[Roger'e, yeni işe başlayan personel-ler, işten çıkarılanlar ve ayrılanlar olup olmadığı soruldu] Roger hiç kimsenin işten ayrılmadığı veya çıkarılmadığını belirtti, ancak bu yıl satış çalışanlarından birisi altı aylık doğum iznine ayrıldı ve bu süre boyunca yoktu. Bu açıklamalar, önceki yıl ücret giderlerindeki %2'lik artış ile tutarlıdır. [Roger'a, tüm çalışanlara doğru ücretin ödendiğini nasıl sağladığı ve şirketin saatlik ücret ile çalışan personelin doğru çalışma saatlerini elde etmesini nasıl sağladığı soruldu] Roger, bordro servisinde, bordro değişikliklerini sadece kendisinin onaylayabileceğini belirtti. Bordro dökümünde, yeni/ayrılmış personel veya ödemelerdeki değişiklikler vurgulanmaktadır. Roger'in onaylamasından önce inceleyeceği raporda onaylanmayan her türlü değişiklik görünmektedir. Saat ücretiyle çalışanlar, her vardiya için çalışma saatini kullanırlar. Bilgisayar, iki aylık bordro için özet bir rapor da dahil olmak üzere raporlar çıkarmaktadır. Roger bu raporları, işlemler için bankaya saatleri göndermeden önce, personel vardiya çizelgesinden tahmin edilen saatler ile karşılaştırır. c) Bordro faydaları: "Çalışma Kağıdı 720-4" bordro kesinti analizlerine bakınız. [Roger'a şirketin doğru ücret kesintilerini nasıl sağladığı soruldu] Roger, bordroları kendileri hazırlamak yerine, bankanın bordro hizmetinden (onlara gitmelerin bir nedeni bu) yararlandığını belirtti. Kendisi, yasal oranlardaki değişikliklerden haberdar değil. [Roger'a başka hiç ödenen fayda olup olmadığı soruldu (çalışanlar için ödenen emeklilik ve emeklilik sonrası için sağlık primi gibi)] Olmadığını belirtti. Emeklilik, işveren, sağlık ve vergi oranları vb., yasal oranlar ve beklentiler ile uyumludur.	d) Hedeflenen satışlardaki artışa bağlı olarak, bu yıl reklam ve promosyonlarda artmıştır. Danışmanlık giderleri, ISO9001 danışmanlık ücreti nedeniyle bu yıl daha yüksektir.

Gelir Tablosu

Soruşturmanın Belli Hatları	Sözlü Görüşmeler (Örnek)	Notlar (Örnek)
	d) Diğer önemli giderler: [Roger'ın bu yıl önemli giderlerdeki değişiklikler ve beklentileri soruldu] Roger, bu yılki esas artışın yalnızca, satışları artırmak için harcanan çabanın arttırılmasından kaynaklanan, reklam ve promosyonlar olduğunu doğruladı. Radyo ve yazılı reklamlar bu yıl arttı. Ayrıca, ISO9001 sertifikası danışmanlık ücretinden dolayı da, danışmanlık ücretlerinde de değişim kaydedilmiştir.	
Kaydedilmeyen Varlık ve Yükümlülükler Aşağıdakiler hakkında bilgi ve belgeler: a) İşletmenin, varlıkların giderleştirilmediğinden emin olmak için aktifleştirme politikaları nedeniyle gider hesaplarının (bakım ve onarım, malzeme gibi) kontrol edip etmediği ve b) Alınan müşteri depozitolarının gelirlerin dışında tutulup tutulmadığı	a) Şirketin, bilgisayar ekipman ve programları için €750 ve maddi duran varlıklar için €1.000 sınırlı aktifleştirme politikası bulunmaktadır. Muhasebeci ile olan görüşmeye göre, maddi duran varlık kalemleri için bakım ve onarım hesabı gözden geçirilmiş olup, herhangi bir yanlış bulunmamıştır. b) Muhasebeci ile yapılan görüşmeye göre, tüm müşteri depozitoları kayıt altına alınmıştır.	Muhasebeci ve işletme sahibi-müdürü ile 30 Kasım 20XX tarihinde yapılan toplantıda edinilen bilgiler: a) Aktifleştirme politikası incelendi. Bakım ve onarım gibi diğer giderler, yılsonunda maddi duran varlık kalemleri için incelendi. Müşteri tarafından bir hata bulunmamıştır. b) Tüm müşteri depozitoları gelirlerin dışında tutulmuş ve depozito olarak kayıtlıdır.

5.1-3 ilişkili Taraflar

Paragraf	Koşullar
	İlişkili Taraflar
50	İnceleme sırasında denetçi, yönetimin daha önceden tanımlamadığı veya denetçiye açıklamadığı ilişkili taraf ilişkilerinin veya işlemlerinin varlığına işaret eden düzenlemelere veya bilgilere karşı dikkatli olur.

51 Denetçi inceleme sözleşmesini yürütürken işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemleri belirlemesi durumunda, aşağıdaki konular hakkında yönetimi sorgular:

- a) Bu işlemlerin niteliği,
- b) İlişkili tarafların bu işlemlerde yer alıp almadığı,
- c) Bu işlemlerin iş mantığı (veya iş mantığının olmaması)

İlişkili taraf teriminin tanımı için, rehberin Ek-A bölümüne bakınız.

Birçok genel amaçlı finansal raporlama çerçevesi, ilişkili taraflar ile ilgili tanımın veya görüşün sağlanması için, ilişkili taraflar ile ilgili bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutmaktadır. Bu durumun olmadığı inceleme sözleşmelerinde, ilgili tarafın ilişkili taraflarıyla ilişkileri ve işlemlerinin olması muhtemeldir. Dolayısıyla, denetçinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini dikkate alması için, ilişkili tarafların varlığından haberdar olması gerekmektedir.

İşin normal akışı içerisinde birçok ilişkili taraf işlemleri olmakta ve bu işlemler diğer taraflar ile olan benzer işlemlerden daha düşük önemli yanlış beyanlara yol açabilir. Nitekim birçok ülkede ilişkili taraflarla iş yapmak yaygın olup, normal kabul edilir.

Ancak, ilişkili taraflarla olan ilişkiler ve işlemlerden dolayı, işletme varlıklarının kötüye kullanılması ve finansal rapor sonuçlarının manipüle edilmesi için kullanılabilir. UİSS 2400.48(b) (Bölüm 4'te de ele alınan), denetçilerin ilişkili taraf işlemleri ve ilişkili tarafların varlığı hakkında, işlemlerin amacını da içeren soruşturma yapmasını gerektirmektedir.

Aşağıdaki tabloda bu işlemler özetlenmiştir.

Tablo 5.1-3A

Prosedürler	Açıklamalar
Yönetimin Bir İlişkili Taraftan Ne Anladığının Soruşturulması	Eğer, UFRÇ ilişkili tarafların tanımlanmasını veya tartışılmasını içeriyorsa, yönetimin ilgili tanımın farkında olduğundan ve işletme için ne anlam ifade ettiğini anladıklarından emin olunmalıdır. Eğer UFRÇ'de böyle bir açıklama yoksa, ilişkili tarafların ve ilişkili taraf işlemlerinin önemini anlamaları için, bu kavramlar yönetim ile görüşülür.
İlişkili Tarafların ve İşlemlerinin Listelenmesinin İstenmesi	Her bir inceleme sözleşmesinin başında, mevcut ilişkili tarafların kim olduğu yönetimle görüşülmeli ve yönetimden, ilişkili taraflar ve işlemlerinin tam bir listesinin hazırlanması istenmelidir. Ardından bu işlemlerin amacı hakkında bilgi alınmalıdır.
Açıklanmamış İşlemlere Yönelik Dikkatli Olunması	Denetim ekibinin yönetim tarafından sağlanan ilişkili taraf listesinden haberdar olduğundan emin olun ve önceden açıklanmamış ilişkili taraf ve işlemleri için dikkatli olmalarını isteyiniz.

İşletmenin Normal İş Akışının Dışındaki Önemli İşlemlerin Tanımlanması	Bu tür işlemler tespit edildiğinde, yönetime aşağıdaki hususlar hakkında sorular sorunuz: a) Bu işlemlerin niteliği, b) İlişkili taraf işlemlerine dahil edilip edilemeyeceği ve c) Bu işlemlerin işletme açısında yapılma gerekçeleri (veya bunların eksikliği).
Sonuçların Değerlendirilmesi	Bulguların belgelenmesi ve aşağıdakilere duyulan ihtiyacın değerlendirilmesi: a) Finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içerebildiği durumlarda, uygulanacak ek prosedürlerin uygulanması ve b) Finansal tablolarda ek açıklama yapılması.
Yazılı Açıklamaların Alınması	Yönetimden, işletmenin ilişkili taraflarının ve farkında oldukları tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin belirtildiği yazılı açıklamalar isteyiniz.

Örnek

Chen Lee'nin şirketi, ticari nakliye araçları için çeşitli lastik türlerinden satmaktadır. Kardeşi Peng, otomotiv parçaları satmaktadır. Geçmişte şirketler arasında herhangi bir işlem olmamıştır.

Bu yılki inceleme prosedürlerinin uygulanırken, Dong Chi (Denetçi), eski olan lastiklerin birkaçının tam değeri ile satılmış olduğunu (önceden, çok talep edilen ölçülerde olmadığı ve 2 yaşını geçtiğinden dolayı, muhasebe kayıtlarında net gerçekleşebilir değerine indirilmiştir) fark etmiştir (Dong bu işlem ile ilgili sorgulama yapmış ve satışın Peng'in iştiraki olan bir şirkete yapıldığını tespit etmiştir. Bu şirket, daha önce ilişkili taraf olarak açıklanmamıştı, bu nedenle Dong, daha önce açıklanmamış olduğundan, başka ilişkili tarafların tespiti için ek sorgulamalar ve prosedürler uygulamaya karar verdi.

Dong ayrıca, Peng'e yapılan satışın arka planındaki işin sebebini sordu:

- Niçin Peng popüler ölçülerde olmadığı halde, iki yıllık bu lastiklere tam fiyat ödedi?
- Peng'in şirketi lastik işi için kurulmadığı halde, bu lastikleri ne yapacaktır?

Yukarıda sorulara tatmin edici yanıtları almanın yanı sıra, Dong ayrıca aşağıdaki yanıtları almıştır:

- UFRÇ göre açıklanmış işlemlerden (satışlar ve alacaklar) emin olmuştur ve
- Chend'den, Peng'e yapılan satışın tamamlandığına ve sonraki dönemlerde bu satışın iptal edilmeyeceğine dair yazılı güvence almıştır.

5.1-4 Hile ve Uyumsuzluk

Paragraf	Koşullar
	Hile ve Düzenlemelere Uyumsuzluk
52	Denetçi, işletmede hile veya düzenlemelere uyumsuzluk göstergelerinin veya hile veya mevzuata uygunsuzluğun olduğu yönünde şüphelerinin bulunması halinde: (a) Bu durumu kıdemli yöneticilerin veya yönetişimden sorumlu olanların uygun kademesine bildirir, (b) Yönetimden bu durumun varsa finansal tablolar üzerindeki etki veya etkilerini değerlendirmesini talep eder, (c) Hile veya mevzuata aykırılığın etkilerine ilişkin olarak yönetimin yaptığı ve denetçiye bildirdiği değerlendirmenin varsa denetçinin finansal tablolara ilişkin sonucu ve denetçi raporu üzerindeki etkisini dikkate alır, (ç) Denetçi, hile veya yasadışı bir durumu tespit etmesi veya hile veya yasadışı bir durumdan şüphelenmesi halinde, şüphesinin bulunduğunu işletme dışındaki bir tarafa raporlama sorumluluğunun bulunup bulunmadığına karar verir (Referans Paragraf:A92 paragrafı).

İşletmeyi tanımanın bir parçası olan UİSS 2400.48(d) (ayrıca, Bölüm 4'te ele alınan), denetçinin aşağıdaki herhangi bir mevcut, şüpheli veya iddia edilen hususlar hakkında sorgulama yapmasını gerektirmektedir:

- İşletmeyi etkileyen hile veya yasadışı işlemler ve
- Finansal tablolardaki önemli tutarları ve açıklamaları doğrudan etkileyen kanun ve düzenleme hükümlerine aykırılık.

Tablo 5.1-4A

İşlemler	Açıklama
İşletmenin Tanınmasına Yönelik Elde Edilen Bilgilerin Güncellenmesi	Herhangi bir şüpheli, mevcut veya iddia edilen hile veya yasadışı işlem. Önemli kanunlara ve düzenlemelere uyulmadığına ilişkin örnekler. Eğer varsa, finansal tabloya etkileri nelerdir? Yasal konuları görüşmek için, dönem boyunca avukat ile yapılan işlemler.
Eğer Hile veya Aykırılık Meydana Gelmişse	Bir sonuç almak için, Yönetim veya YSO'nın yaptığı veya planlandığı işlemlerin nelerden kaynaklandığı ve finansal tablolardaki etkileri değerlendirmeleri için sorgulama yapılması
Uyanık Olma	Muammalı tutarsızlıkların tespit edilmesi ve çelişkili kanıtların şüpheli yaklaşım ile araştırılması. Ayrıca, yönetim ve YSO'dan elde edilen diğer bilgiler ile cevapların güvenilirliğinin sorgulanması.

İletişim	Herhangi bir mevcut, şüpheli ve iddia edilen hile veya aykırılık örneğinin, kıdemli yönetimle veya YSO düzeyinde görüşülmesi.
Yönetimin Değerlendirmesinin İstenmesi	Eğer finansal tablolarda varsa yönetimin etkilerinin değerlendirilmesinin istenmesi ve finansal tabloların sonucunu ve denetçinin raporundaki görüşü üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi.
Açıklama Görevinin Zorunluluğunun Bulunup Bulunmadığının Belirlenmesi	Denetçinin gizlilik (etik) görevini geçersiz kılacak, yasa dışı işlemlerin ve hilelerin şüphesi ve oluşumunu rapor etmenin yasal bir sorumluluğu olup olmadığının belirlenmesi.
Denetçiyi Engelleyen, Tartışılacak Önemli Hususlardan Kaynaklanan Yasal Koşulların Olup Olmadığının Belirlenmesi	Denetçinin, inceleme süresince farkında olması gereken önemli konuları görüşmesinin yasal bir gereklilik olup olmadığının belirlenmesi. (Kara para aklama yasaları, bu gibi şüpheli durumların içinde bulunduğu ihtimalinin “ihbar edilmesini” engelleyici olabilir.
Davalar, İddialar ve Örnek Aykırılıklarla İlgili Soruşturma	Dönem boyunca kanunlar ve düzenlemeler ile ilgili herhangi bir dava, iddia veya aykırılığın varlığı hakkında sorgulama yapılması. Ayrıca, uygulanan diğer prosedür sonuçlarının, kanunlar ve düzenlemeler ile ilgili dava, iddia veya aykırılık belirtileri gösterip göstermediğine dikkat edin. Dönem boyunca, dava veya olağanüstü iddialar yoksa ve yönetimin bir avukatla kapsamlı bir ilişkisi bulunmamaktaysa, genellikle daha ileriye gitmeye gerek yoktur resmi makamlardan bir yazı almak gibi) Eğer, finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olacak olağanüstü durumlar var ise, aşağıdakileri dikkate alınız: • YSO toplantılarındaki tutanakları gözden geçiriniz, • İşletme ve dışarıdaki hukuk müşaviri arasındaki yazışmaları inceleyiniz, • Yasal gider hesaplarını inceleyiniz, • Düzenleyici, lisanslama ve vergilendirme otoriteleri ile yapılan yazışmaları inceleyiniz. Ayrıca, yönetimden, dava detaylarını ve sonuçlarının değerlendirilmesini özetleyen bir mektup istenmesi için avukat ile görüşmesini talep ediniz. Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye neden olabilecek dava ve iddiaların, UFRÇ’ne uygun olarak açıklandığından emin olunuz.

Bir hileden şüphelenildiğinde, denetçinin tespit etmeye yönelik ek işlemleri uygulaması için hilenin gerçekleşmiş olması veya hile olasılığının meydana gelmiş olması zorunluluğu bulunmaz.

Önemli Husus

Denetçi, hile göstergesi olabilecek önemli yanlış beyanları tespit ettiğinde, incelemenin diğer açılardan da böyle bir hatanın etkilerine dikkat edilmesi gerekebilir. Örneğin, yönetim hilelerine ilişkin göstergeler oluştuğunda, denetçinin sorduğu sorulara alınan yanıtların ve yönetimi temsil edenlerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi gerekebilir. Eğer denetçinin kararını ve raporunu etkileyecekse, denetçinin bu etkileri göz önünde bulundurması gerekir. Ayrıca, bölüm 6'ya bakınız.

Örnek

Sorgulamalarını yaparken, John (denetçi) Maurice'a (yerel bir otelin yönetici - ortak) herhangi bir mevcut, şüpheli veya ileri sürülen hile veya yasal olmayan işlemin farkında olup olmadığını sormuştur. Maurice, 12 yıldır muhasebe yardımcısı olarak çalışan ve çok güvendikleri bir personelin para çaldığını tespit ederek şok olduklarını ve hemen kovduklarını belirtmiştir. Otelin doluluk oranları artmasına karşın restoran, kahve dükkanı ve çamaşırhanenin satışlarının düşmesinden şüphelenmeleri sonucunda dolandırıcılık akıllara gelmiştir.

Muhasebe şefi tarafından yürütülen bir araştırmada yazarkasa fişleri ve mevcut nakitler arasındaki tutarsızlıkların ortaya çıkması ile aydınlatılmıştır. Çalışan, satışları ve oda ücretlerini tamamen kredi kartlı satış olarak girmiş, ancak eksik çıkan nakit satışlar kendisini ele vermiştir. Restoran çalışanlarıyla yapılan sonraki görüşmelerde ise, bazı yüksek fiyatlı stokların eksik girilmiş olabileceği de belirtilmiştir.

Çalışan, tutarsızlıklarıyla yüzleşmiş ve hemen kişisel durumundan dolayı borç talebinde bulunmuştur. Ancak, alınan tutarların geri ödemesinin mümkün olmadığı taleplerde bulunmuştur.

John, yönetimin bu hilenin finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmelerini istemiştir. Maurice, tüm yıl için, yazar kasa fişlerinin, nakit mutabakatların ve banka mevduatlarının tamamının yeniden gözden geçirildiğini belirtmiştir. Şimdiye kadar €74.000'nun üzerinde eksik nakit tespit edilmiştir. Bir bütün olarak finansal tablolar için John'un önemlilik tutarı €50.00'dur. Eksik stoklar ile ilgili soruşturma henüz başlamamıştır. Yılsonu itibarıyla, soruşturma devam etmektedir. Maurice, muhasebe şefi tarafından önerilen yeni iç kontrol prosedürleri olduğunu belirtmiş ve John'dan bunları incelemesini istemiştir.

Tutar önemli olmasına karşın, şirketin nakit akışları halen iyi olduğundan bu durumun şirket için önemli bir belirsizlik yaratmamış olması iyi haberdur. Bu noktada, yönetim, çalışana dava açıp açmayacağını veya sigorta şirketinden zararın tazminatının talep edip etmeyeceğini henüz belirlememiştir. John daha sonra Maurice ile bu hilenin işletme dışındaki taraflara rapor edilip edilmediğini görüşmüştür. Maurice biraz isteksizce, olaylar ve

devam eden soruşturmayla ilgili bankayı bilgilendirdiğini belirtmiştir. John onun hukuki ve müşteri gizliliği sorumluluklarını göz önüne almış ve belirli durumlarda, işletme dışındaki diğer taraflardan bilgilendirilmesi gereken herhangi bir tarafın olmadığını teyit etmiştir.

Çalındığı iddia edilen €74.000 nakdin finansal tablolarda doğru açıklanmasına ve muhasebeleştirilmesine rağmen, John ne önemli bir yanlışlığın olduğu sonucunu çıkartabilmekte, ne de bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlış beyanlara neden olabilecek bir hususun olmadığı sonucunu çıkarabilmektedir. Sonuç olarak, eğer finansal tabloların yayımlanması yapılan soruşturma sonuçlarıncaya kadar bekletilemeyecek ise, finansal tablolara ilişkin görüş bildirmekten kaçınmak zorunda kalacaktır.

5.1-5 İşletmenin Sürekliliği

Paragraf	Koşullar
	İşletmenin Sürekliliği
53	Finansal tabloların incelenmesi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin değerlendirmeyi içerir. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi uyarınca, yönetimin değerlendirmeyi yapmak için kullandığı dönem ile aynı dönemi veya ilgili kanun veya düzenlemelerin daha uzun bir dönem öngörmesi durumunda bu süreyi dikkate alır.
54	İnceleme sırasında denetçinin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlardan haberdar olması durumunda denetçi (Referans Paragraf: A93 paragrafı): (a) İşletmenin sürekliliğinin devam etmesini etkileyen yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin yönetimin planları, bu planların uygulanabilirliği ile yönetimin bu planların uygulanması sonucunda işletmenin sürekliliğine ilişkin mevcut durumun iyileşme ihtimaline yönelik inancının olup olmadığına yönelik olarak yönetimi sorgular. (b) Yönetimin verdiği cevapların; (i) Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde işletmenin sürekliliğinin devam ettiği yönünde bir kabulün yer alması halinde, finansal tabloları süreklilik esasına uygun olarak sunmaya devam etmek veya (ii) Finansal tabloların önemli bir yanlış beyan içerip içermediğine veya aksi durumda işletmenin sürekliliğinin devam ettiğine dair yanıltıcı olup olmadığına karar vermek için yeterli dayanak sağlayıp sağlamadığını belirlemek için sorgulamalara verilen cevapları değerlendirir. (c) Yönetimin cevaplarını denetçinin inceleme sonucunda haberdar olduğu ilgili tüm bilgilerin ışığında değerlendirir.

İşletmeyi tanımanın bir parçası olan UİSS 2400.48(f) (ayrıca, Bölüm 4'te de belirtilen), denetçinin devam eden belirsizlikler hakkında sorgulamalar yapmasını gerektirir.

Çoğu finansal raporlama çerçevesinde, finansal raporların hazırlanmasında süreklilik varsayımının kullanılması gerekmektedir. Süreklilik varsayımı, genellikle raporlama döneminden sonra 12 ay gibi kısa süreli faaliyetlerin normal seyri süresince, işletmenin varlıklarını elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceğini kabul etmektedir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi için şüpheler olduğunda, finansal tablolar, varlıklar ve yükümlülüklerin önemli ölçüde farklı değerlendirilmesine (stoklar, maddi duran varlıklar) neden olan tasfiye esasına göre sunulmalıdır. Örneğin, maddi duran varlıkların açık arttırmada satılması durumunda, net defter değerinden daha düşük tutarda bir değeri olabilir.

Önemli Husus

İşletmenin faaliyetlerinin ne kadar iyi görüldüğüne bakılmaksızın, denetçinin her incelemede, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi hakkında sorgulamalar yapması gerekir.

Bu değerlendirmenin kapsadığı dönem, genellikle dönem sonundan itibaren 12 aydır. Ancak, öncelikle UFRÇ veya yerel kanun/düzenlemelerin farklı bir dönemi tanımlayıp tanımlamadığı kontrol edilmelidir.

Sürekliliğin değerlendirilmesinde izlenecek adımlar, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 5.1-5A

İzlenecek Adımlar	Yorumlar
1. Süreklilik hakkında şüpheye neden olacak tüm olaylar veya koşullar hakkında sorgulama yapılması.	Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesini (varsa) değerlendirmesiyle ilgili sorgulama yapınız. Daha sonra, inceleme süresince işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesine yönelik şüphelerle ilgili herhangi bir olay veya duruma karşı hazırlıklı olunuz (UİSS 2400.A93'te ve bu rehberin EK-F'deki daha artırılabilir listelenenlerindeki gibi).
2. Denetçi herhangi bir belirsizlik tespit etmezse, başka çalışma gerekli değildir.	Soruşturma sonuçlarının ve başka bir çalışmanın gerekli olmadığını belgelendirilmesi.
3. Denetçi belirsizliklerin farkındaysa, yönetimin bu belirsizliklerin ele alınmasına yönelik planları hakkında ek sorgulama yapılır.	Aşağıdakiler hakkında sorgulama yapınız: • Yönetimin eylem planı, • Böyle bir planın uygulanabilirliği ve • Yönetimin, planın söz konusu durumu iyileştirme sonucuna inanıp inanmadığı. Yönetim bir plan geliştirmemişse, belirsizliğin niteliğini tartışın ve bir eylem planı hazırlamasını isteyiniz.

4. Bu sorgulama sonuçlarının belgelendirilmesi ve değerlendirilmesi.	Yönetimin cevaplarının aşağıdaki hususlara yeterince dayanak oluşturup oluşturmadığını değerlendiriniz. • Eğer UFRÇ, bir işletmenin sürekliliği varsayımını içeriyorsa, süreklilik bazlı finansal tabloların sunulmaya devam edilmesi veya • Finansal tabloların önemli düzeyde yanlışlıkları içerip içermediğinin veya işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi konusunda aksine yanıltıcı bilgiler olup olmadığının sonuçlandırılması. Böyle bir durumda, denetçinin bu hususun denetçi raporundaki etkisini dikkate alması gerekir.
5. Tüm diğer ilgili bilgiler ışığında yönetimin verdiği yanıtlarını gözden geçirilmesi.	Bu adım işletmenin tanınmasını ve belirlenen önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemlerini içermektedir.

Bir belirsizlik karşısında uygulanacak yönetim eylem planları değerlendirilirken (UİSS 2400. A93'de belirtilenler gibi), bu tür önemli olayların veya durumların diğer faktörlerle azaltılıp azaltılamayacağını değerlendiriniz. Örneğin;

- İşletmenin normal borç ödemelerini yerine getirmesi mümkün değilse, varlıkların elden çıkarılması, kredi ve borç ödemelerinin ertelenmesi veya sermaye artışı gibi yollarla nakit akışı yaratılabilir mi?
- Bir ana tedarikçi kaybının, uygun bir yeni alternatif tedarikçi ile hafifletilebilir mi?
- Kilit yönetici personeli kaybını telafi etmek için geçici personel istihdam edilebilir mi?

Önemli Husus

Bazı durumlarda, işletmenin sürekliliğinin devam ettirebilmesiyle ilgili, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin uygun süreklilik varsayımlarını kullanmasıyla ilgili (yönetimin bir eylem planı olsa dahi) bir sonuca varmak için gerekli kanıtlara ulaşmanın mümkün olmadığı belirsizlikler olabilir. Bu tür durumlarda, görüş bildirmekten kaçınılmalıdır.

5.1-6 Denetim Sözleşmesinin Parçası Olan (Grup) Denetçiler İçin İnceleme

Bazı durumlarda, bir grup denetçisi (UDS 600.29'a göre) inceleme görevinin bir grubun önemsiz bir birimine göre uygulamayı talep edebilir. Böyle bir incelemenin uygulanmasında, denetim sözleşmesine bağlı birim denetçisinin UDS 600 ve aşağıda belirtilen bir grubun denetim şartlarının farkında olması gerekmektedir.

Bu hükümler, bir denetçinin ve grup denetçisinin aralarında nasıl bir ilişki olduğunu ve nasıl iletişim kuracaklarını belirtmektedir. UİSS 2400 (Revize)'de ele alınmamasına rağmen, bir grubun denetimiyle ilgili inceleme yürüten denetçilerin, grup denetçilerinin onlardan isteyecekleri konusunda hazırlıklı olmaları gerekecektir.

Koşullar	Açıklama
Grup Denetçilerinin Tanınması	İncelemenin yapılabilmesinden önce, grup denetçisi, birim denetçilerinin birbirleriyle çalışıp çalışamayacakları hakkında bilgiler edinecektir. Grup denetçisi ve birim denetçilerinin arasındaki çeşitli iletişimlerin belirlenmesi için aşağıdakiler gerekmektedir: • Birim denetçilerinin tanınması ve bağımsızlıkta dâhil gerekli etik ilkelere uygun olup olmadıkları, • Birim denetçilerinin mesleki yeterlilikleri, • grup inceleme ekibi tarafından gerekli katılım ve • Birim denetçilerinin çalışmalarını fiili olarak düzenleyici çevrenin koşulları.
Gruba İlişkin Talimatlarının Verilmesi	Grup denetçilerine, aşağıdaki hususlar ile ilgili gerekli talimatlar zamanında iletilmelidir: • Yapılacak işlemlerin belirlenmesi, bu işlemlerin uygulanması ve birim denetçileriyle grup denetim ekibi arasındaki iletişimin içeriği ve şekli. • Bağımsızlıkta dâhil olmak üzere, topluluk denetim için gerekli etik ilkeler. • Birim incelemesi için kullanılacak önemlilik kriteri. UİSS 2400.43'deki şartlara uygun olması gerektiğini unutmayınız. • Gruba ait finansal tablolardaki önemli yanlış beyanlara ilişkin risklerin belirlenmesi. • Grup yönetimi tarafından hazırlanan ilişkili tarafların listesi. • Bazı hesapların analizi, önemli işlemlerin detaylarının elde edilmesi ve kurum içi mutabakatlar gibi uygulanacak prosedürlerin detayı.

5.1-7 Diğer Hususlar

Muhasebe Tahminleri ve Gerçeğe Uygun Değer

İşletmeyi tanımanın bir parçası olan, UİSS 2400.48(a)'ya göre denetçinin muhasebe tahminleri ve gerçeğe uygun değer ile ilgili sorgulama yapması gerekir.

Muhasebe tahminleri ve gerçeğe uygun değer, yönetimin varsayımlarında genellikle finansal tabloları manipüle etmek için en çok kullanılan alanlar arasında yer alır. Bu durum özellikle, yönetimin eğilimleri, tahminlerin sürekli makul bir aralıkta olacağına neden oluyorsa veya tahmin edilen belirsizlikler yüksek seviyede olduğunda ortaya çıkar.

Tahminlerdeki belirsizliğin seviyesi, mikro ve karmaşıklığın az olduğu küçük işletmelere göre büyük ve karmaşık olan şirketlerde genellikle daha yüksektir. Sonuç olarak denetçi, karma-

şıklık seviyesinin daha düşük olduğu işletmelerde yapılacak incelemede daha az çaba har-cayacaktır. Örneğin küçük bir işletmede, bir müşteri ikinci taksitinin vadesi 12 aydan daha fazla olmayacak büyük bir siparişi iki taksitle ödemeyi kabul etmiştir. Yönetim, ikinci taksitin tamamının tahsilâtı konusunda şüpheye düşmüş ise, tüm yapılması gereken ikinci taksitten kaynaklanan alacağının batık bir alacak olduğunu basit bir şekilde tahmin etmek olacaktır.

UİSS 2400 (Revize), muhasebe tahminleri ve gerçeğe uygun değerle ilgili olarak detaylı koşullar getirmemektedir. Ancak yönetim tahminlerinin incelenmesinde, denetçinin aşağıdaki hususları dikkate alması gerekebilir:

Tablo 5.1-7A

İşlemler	Açıklama
Uygun Tahminlerin Tespit Edilmesi	Önceden tamamlanan işletmeyi tanıma aşamasına bağlı olarak, muhasebe tahminlerinde önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği işlemler, olaylar ve koşullar ile ilgili sorgulama yapılması.
Hesaplama Esasının Anlaşılması	Sorgulama yoluyla, kullanılan hesaplama tekniklerinin ve kullanılan tahmin ve varsayımları etkileyen önemli etkenlerin (faiz oranları, emtia fiyatları vs.) anlaşılmasının sağlanması. Ayrıca aşağıdakiler hakkında sorgulama yapılır: - Tahminlerin geliştirilmesi için yönetimin bir uzmandan yardım alıp almadığı, - Yukarıda belirtilen etkenler üzerinde etkisi olan cari dönemdeki değişiklikler ile trendler ve - Destekleyici bilgiler, varsayımlar ve hesaplamaların varlığı.
İşletmenin Geçmişte Yapılan Tahminlerinin Analizi	Mevcut sonuçları ve önceki dönemdeki tahminleri karşılaştırılarak, önceki tahminlerin (ve gerçeğe uygun değerlerin) doğruluğunu değerlendirmek için analitik prosedürlerin uygulanması.
Hesaplama Sonuçlarının İncelenmesi	Mevcut tahminlerin hazırlanması için kullanılan hesaplamalar ile varsayımların incelenip incelenmediğine dikkat edilmesi. Ayrıca aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur: - Muhasebe tahminlerindeki büyüklük, - Hazırlananların doğruluğu - Önceki dönem tahminlerinin tutarlılığı (farklılıklar hakkında sorgulama) ve - Muhtemel yönetim önyargıları veya çalışan hileleri ile ilgili göstergeler.

Paragraf	Koşullar
----------	----------

Başkaları tarafından yapılan çalışmanın kullanılması

- 55 İncelemenin yürütülmesi sırasında denetçinin başka denetçiler veya muhasebe veya güvence dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip olan bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmayı kullanması gerekebilir. İncelemenin yürütülmesi sırasında denetçinin başka bir denetçi veya uzman tarafından gerçekleştirilen bir çalışmayı kullanması halinde, denetçi söz konusu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olduğu hususunda ikna olmak için uygun adımları atar (Referans Paragraf: A80 paragraf).

ÜİSS 2400 (Revize), denetçinin uygulayacağı çalışmaların yeterliliğiyle ilgili bir kanaate varmasına yönelik gerekli adımlar hakkında detaylı koşulları içermez. Ancak, denetçinin mesleki yargısının kullanılmasında muhasebe ve güvence dışındaki diğer alanlar ile ilgili uzmanlığı için aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekir:

Tablo 5.1-7B

İşlemler	Açıklama
Gerekli Çalışmalar ve İnceleme Sözleşmesindeki Öneminin Belirlenmesi	Mesleki yargıya dayalı olarak, uzman tarafından yapılan çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi ve değerlendirilmesi gerekenler: • Uzmanın çalışmalarıyla ilgili konulardaki önemli yanlış beyanların olasılığı, • İnceleme sözleşmesi açısından, uzmanın çalışmalarının önemi, • Denetçinin, uzmanın daha önce uyguladığı çalışmalar ile ilgili bilgisi ve deneyimi ve • Uzmanın bazı uygun kalite kontrol politikalarına ve prosedürlerine tabi olup olmaması.
Yeterliliğin Değerlendirilmesi	Uzmanın gerekli yeterliliğe, yeteneklere ve tarafsızlığa sahip olup olmadığı değerlendirilir. Denetçi, uzmanın yapılan çalışmaların yeterliliğini değerlendirirken yeterli bilgiye sahip olup olmadıklarına dikkat etmelidir.
Anlaşmanın Sağlanması	Uzman ile aşağıdaki hususlarda anlaşılmalıdır: • İlgili görevler ile ilgili sorumluluklar ve • Uzman ile yapılması gereken iletişimin içeriği ve şekli.
Yapılan Çalışmaların Yeterliliğinin Gözden Geçirilmesi	Uzmanın çalışmalarının, denetçinin amacına yönelik uzman tarafından uygun varsayımların, yöntemlerin, bulguların, sonuçların yeterliliğinin ve denetçinin işletmeyi tanıması ile tutarlılığının gözden geçirilmesi.

Finansal Tabloların, Bu Tabloların Dayanağını Oluşturan Muhasebe Kayıtlarıyla Mutabakatı

Paragraf	Koşul
	Finansal Tabloların, Bu Tabloların Dayanağını Oluşturan Muhasebe Kayıtlarıyla Mutabakatı
56	Denetçi, finansal tabloların bu tabloların dayanağını oluşturan işletmenin ilgili muhasebe kayıtlarıyla uyduğuna veya mutabakat sağladığına dair kanıt elde eder (Referans Paragraf:A94 paragrafı).

Finansal tabloların, kabul edilen finansal tablo tutar ve bakiyeleriyle elde edilebilecek temel muhasebe kayıtlarının uygunluğunun kanıtlanması veya aşağıdakiler ile mutabakatının sağlanması gerekmektedir:

- Defteri kebir gibi ilgili muhasebe kayıtları veya
- Özel kayıtlar veya geçici mizan gibi çizelgeler.

5.1-8 Ek Prosedürler

Paragraf	Koşul
	Denetçinin Finansal Tabloların Önemli Yanlış beyan İçerebileceği Hususundan Haberdar Olması Durumunda Uygulanacak Ek Prosedürler
57	Denetçi finansal tabloların önemli yanlış beyan içerdiğine inanmasına sebep olabilecek hususlardan haberdar olması durumunda (Referans Paragraf:A95-A99 paragrafı): (a) Söz konusu husus/hususların bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olmasının muhtemel olmadığı sonucuna varmasını veya (b) Söz konusu husus/hususların bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olduğuna karar vermesini sağlayan ek prosedürler tasarlar ve uygular.

Her inceleme sözleşmesinde, denetçinin öncelikle aşağıda belirtilen finansal tablo alanlarına yönelik ilgili sorgulamaları ve analitik prosedürleri uygulaması gerekir;

- Açıklamalar dahil olmak üzere bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin önemli olan ve Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği.

Bu tür alanların belirlenmesi, denetçinin işletmeyi tanımasına dayanmaktadır.

Bu prosedürlerin uygulanmasıyla yeterli uygunlukta kanıtlar elde edilebiliyorsa, o zaman ek prosedürlerin uygulanması gerekli değildir.

Ancak bu prosedürler uygulanırken denetçi, kendisini finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içerebileceğine inandıran hususların farkına varabilir. Böyle bir durumda, UİSS

2400.57'ye göre denetçinin, finansal tablolarda önemli yanlış beyanlar içerdiğini tespit edinceye kadar veya tespit edilen hususların bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkmasına neden olmadığını teyit edinceye kadar ek prosedürler tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir.

Örneğin, stok envanter işlemleriyle ilgili sorgulamada, cari dönemde gönderilmiş olan bazı ürünlerin bir sonraki dönemin muhasebe kayıtlarında işlendiği ortaya çıkabilir. Bu sevkiyatlara ilişkin yanlış kayıtlar denetçiyi, finansal tablolarda yanlış beyanların olabileceğine inandırır ve bu durumda ek prosedürler gerekecektir.

Ek prosedürlerin niteliği koşullara göre değişir ve denetçinin mesleki yargısı için gerekli hususları kapsar. Ek prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Ek sorgu ve analitik prosedürler özellikle önemli hususlar üzerine yoğunlaşmalıdır. Yukarıdaki stok örneğinde, ek sorgulamalar yılsonuna doğru alınan siparişlerin gönderim tarihi ve ne zaman muhasebe kayıtlarına işlendiği ile ilgili olabilir.
- Konuyla ilgili başka kanıtlar sağlayacak diğer prosedürler (detaylı maddi doğrulama testleri veya dış mutabakat gibi).

Ek prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile ilgili diğer hususlar şunlardır:

- Uygulanmış olan prosedürlerden elde edilen bilgiler,
- Görev boyunca güncellenmiş olan işletmenin tanınması ve
- Konuyu ele almak için gerekli olan kanıtların ikna ediciliği.

ÜİSS 2400.99'dan alınan aşağıdaki tablo, ek prosedürlerin uygulanmasını gerektiren bir hususun farkına nasıl vardığını göstermektedir.

Tablo 5.1-8A

Ek Prosedürlerin Gerekliliği

Sorgulama ve analitik prosedürlerin uygulanması sürecinde denetçinin, alacak hesapları üzerinde, karşılık ayrılmamış şüpheli veya değersiz alacaklar için, önemli tutarda vadesi dolmuş alacak tutarını gösteren bir analiz yapması.

Sonuç

Denetçinin finansal tablolarda yer alan alacak hesabı bakiyesinin önemli bir yanlış beyan içerebileceğine inanmasına neden olmuştur.

Gerekli İşlem

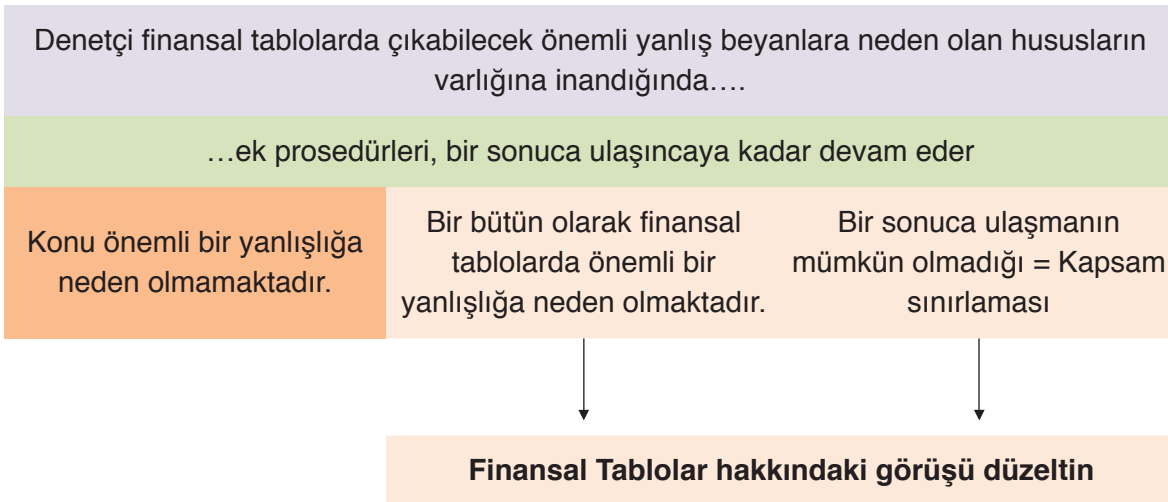
Denetçi değeri düşmüş olarak gösterilmesi gereken, tahsil edilemeyen alacakların bulunup bulunmadığı hususunda yönetimi sorgular.

Denetçi yönetimin ek sorulara verdiği yanıtları değerlendirir

Ek Sorgulama Amacı	Elde Edilen Sonuç
A. Denetçinin, alacak hesapları bakiyesinin önemli bir yanlış beyan içermeyebileceği sonucuna varmasını sağlar.	Bu durumda ek prosedürün uygulanmasına gerek yoktur.
B. İlgili hususun finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesine sebep olduğuna karar vermesini sağlar.	Bu durumda ek prosedüre gerek yoktur. Denetçi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içerdiğine ilişkin sonuç bildirir.
C. Alacak hesapları bakiyesinin gerçekten yanlış beyan içerdiğine karar vermek için yeterli uygunlukta kanıt sağlayamamasına karşın önemli bir yanlış beyan içerebileceğini düşünmeye devam etmesine neden olur.	A ve B paragraflarında belirtilen sonuçlara ulaşıncaya kadar ek prosedürler uygulamaya devam edilir (tahsil edilemeyen alacakları belirlemek için, bilanço tarihinden sonra bu hesaplar için tahsil edilen tutarların analizini talep etmesi gibi).

Denetçinin, hususun bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesine sebep olmasının muhtemel olmadığı veya hususun bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesine sebep olduğuna dair bir sonuca varamaması durumunda, bir kapsam sınırlandırması mevcuttur ve denetçi finansal tablolar hakkında olumlu sonuç bildirmez.

Tablo 5.1-8B



Önemli Husus*Çelişkili Bilgiler*

Mesleki şüpheliğin kullanılması, söz konusu tutarların önemli olmadığına yönelik tutarsız veya çelişkili bilgilerin mantıklı bulunmasından veya göz ardı edilmesinden kaçınmaktır. Özellikle hilenin tespiti, genellikle küçük ve sıra dışı modeller, istisnalar ve tuhaflıkların takip edilmesiyle mümkün olmaktadır. Eğer bilgilerin sağlanmasına yönelik şüpheyile ilgili nedenleriniz varsa, yönetimin açıklamalarını kabul etmek yerine daha fazla soru sorunuz veya incelemeyi destekleyici bilgiler isteyiniz.

EK Prosedür Örnekleri

Aşağıdaki tablo, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlış beyanlara neden olabilecek şüpheli alanları göstermekte ve bu durumlarda uygulanabilecek ek prosedür örnekleri sunmaktadır. Seçilen mevcut prosedürler, müşterinin özel şartlarına ve mesleki yargının kullanımına yönelik olmalıdır.

Unutmayınız ki her bir ek prosedür tamamlandıktan sonra denetçi geri dönmeli ve finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olabileceği şüphesini destekleyen veya reddeden yeni bilgilerin elde edilip edilmediğine dikkat etmesi gerekmektedir. Eğer çalışma sonucunda, prosedürler onaylanmış veya şüphe nedenleri ret edilmiş ise, daha fazla prosedüre gerek yoktur. Değilse, denetçi bir sonraki prosedüre geçmelidir.

Tablo 5.1-8C

Fazla Ayrılan Stok Karşılıkları	
Endişelerin Nedeni	Finansal Tablolardaki Olası Önemli Yanlış Beyanlar
Satış müdürü düşük değerle satılan stok kalemleri olmadığını belirtmiştir. Yönetimin kaçamak gerekçelerle, belirli stok kalemlerine karşılık ayırmak istediği görülmektedir. Genel müdür, geçmişte vergi beyanlarını en aza indirmek ve kötü günlere karşı hazırlıklı olmak istediğini belirtmiştir	Stok hareketleri ve değeri düşen stoklar için ayrılan karşılık olması gerekenden daha yüksektir.
Ek Prosedür Örnekleri	Sorun Çözüldü mü? Evet ise, devam etmeyiniz.
Bir stok kaleminin değerini düşürebilecek yeni bir gelişmenin tanımlanması (örneğin, yeni teknolojiler, yenilikler veya rakip ürünler gibi).	
Fiilen stok kalemlerinin durumlarını (karşılıklara konu) kontrol ediniz.	

Karşılığa konu stok kalemlerindeki iskontolar, promosyonlar veya düşük fiyatlar hakkında sorgulama yapınız.	
Dönem sonundan sonra, karşılığa konu stokların satışlarını gözden geçiriniz. Eğer satış yapılmış ise, satış miktarı ve indirim koşullarını değerlendiriniz.	
Şüpheli stok hareketlerini inceleyiniz. Örneğin, son stok alımları için dönem sonunda karşılık ayırmayı gerektirecek göstergeler var mı?	
Önceki dönemlerde ayrılan benzer karşılıkların mevcut sonuçlarını gözden geçiriniz.	

Satış İndirimlerindeki Yanlışlıklar

Endişelerin Nedeni	Finansal Tablolardaki Olası Önemli Yanlış Beyanlar
Sonraki olayları incelerken, dönem sonunu takip eden ayda gerçekleşen satışlarda sert bir yükseliş fark ettik. Yönetimin bu yükseliş ile ilgili olarak, iyi bir satış ayından başka bir açıklaması yoktur.	Satışlar düşük gösterilmiştir. İzleyen dönemde kayıtlara girilen bazı satışların, muhtemelen cari dönemde kayıt edilmesi gerekmektedir.
Ek Prosedür Örnekleri	Sorun Çözüldü mü? Evet, ise, devam etmeyiniz.
İşletmenin indirim politika/prosedürleri ve uygulamalarının yeterliliğinin incelenmesi.	
Dönem sonrası bazı büyük satış faturalarının incelenmesi ve doğru dönemde kayıt edilip edilmediğinin tespit edilmesi.	
İlişkili taraf işlemleriyle ilgili olup olmadığının veya yönetimin kontrollerini geçersiz kılan kanıtların olup olmadığının tespiti.	

Sıra Dışı Brüt Kar Marjı

Endişelerin Nedeni	Finansal Tablolardaki Olası Önemli Yanlış Beyanlar
Brüt faaliyet kârı önceki dönemlerden ve sektör ortalamalarından önemli ölçüde farklıdır. Yönetimden bu değişim ile ilgili bir açıklama sağlanamamıştır.	Satış veya giderler abartılmış veya eksik olabilir veya bazı gelir ve giderler muhasebe kayıtlarına yanlış girilmiş olabilir.

Ek Prosedür Örnekleri	Sorun Çözüldü mü? Evet ise, devam ediniz.
Beklenen benzer sapmaların olup olmadığını tespit etmek için, stok devri, siparişler ve alacak hesapları gibi diğer hesaplar ile bağlantıları tespit ediniz.	
Eğer brüt kar oranı artmış ise, eksik gider hesaplarını kontrol ediniz.	
Eğer brüt kar oranı düşmüş ise, kayıt dışı satış ihtimallerini gözden geçirin.	
Yüksek oranda indirimli satışları veya normal fiyatlardan daha yüksek önemli alışı sorgulayınız.	
Hasılat tanımlama politikalarının tutarlı uygulanması ve yılsonu envanter işlemlerinin doğruluğu hakkında sorgulama yapınız.	
Her sapma için önceki yıl marjını oluşturan her bir hesabı ve bu hesapların analizini karşılaştırınız	
Çeşitli hesapları karşılaştırabilmek için ulaşılabilir sektörel bilgileri kullanın. Eğer aynı sektörde başka müşteriniz var ise, her bir hesabın satışlara oranını karşılaştırınız.	

Yatırımlara İlişkin Belirsiz Değerlemeler	
Endişelerin Nedeni	Finansal Tablolardaki Olası Önemli Yanlış Beyanlar
Bazı aylarda işlemleri gerçekleşmemiş menkul kıymetlerin kayıtlı değerlerini destekleyecek hiç kesin kanıt yoktur. Bu menkul kıymetlerin alış-satış fiyatları arasında büyük marjlar bulunmaktadır.	Yatırımların kayıtlı değeri abartılmış olabilir, değer düşüklüğü yazmak gerekebilir.
Ek Prosedür Örnekleri	Sorun Çözüldü mü? Evet ise, devam etmeyiniz.
Yönetimden en son finansal tabloları ve yatırımlarda değer düşüklüğü olabileceğini gösteren en son olayları elde etmek için talepte bulununuz.	
Yatırımların objektif değerlendirilmesini sağlamak için yardımcı olacak dışarıdan bir uzmanı kullanmayı değerlendiriniz.	

Hayali Satışlar	
Endişelerin Nedeni	Finansal Tablolardaki Olası Önemli Yanlış Beyanlar
İşletme banka taahhütlerini bozmaya çok yakın bir durumdadır. Dönem sonundan hemen önce yapılan satışlar ile ilgili satış iadeleri, dönem bitiminden hemen sonra gerçekleşmiştir. Devir hızı ve değer düşük bazı stoklar beklenmedik şekilde yılsonundan hemen önce satılmıştır.	Satışlar abartılmış ve kârların artmasını sağlayan ve banka sözleşmelerinin ihlal edilmesini önlemek için devir hızı düşük stokların değer düşüklüğü karşılıkları iptal edilmiş olabilir.
Ek Prosedür Örnekleri	Sorun Çözüldü mü? Evet ise, devam etmeyiniz.
Yıl boyunca gerçekleşen satış iadelerini, dönem sonrası gerçekleşen satış iadelerinin olağan dışı olup olmadığını tespit etmek için inceleyiniz.	
Dönem sonrası gerçekleşen mevcut iade örneklerini inceleyerek, temel nedenlerini gözden geçiriniz.	
Satış iadelerini gerçekleştiren müşterilerin varlığını ve işletmenin ilişkili tarafı olup olmadığını tespit ediniz.	
Diğer satış iadelerinin devir hızı düşük stoklar ile ilgili olup olmadığını tespit ediniz.	
Beklenmedik devir hızı düşük stok satış faturalarının, sonradan ödenip ödenmediğini tespit ediniz.	
Yılsonuna doğru gerçekleşen diğer büyük miktardaki beklenmedik devir hızı düşük stok satışlarını inceleyiniz.	

Yönetim Tarafından Talep Edilen Ek Prosedürler

Bazı durumlarda, alacak hesaplarının mutabakatı veya stok hesaplarının varlığının tespiti gibi ek prosedürler yönetim veya YSO'nın talebi üzerine gerçekleştirilebilir. Bu tür prosedürler genellikle inceleme görevinin bir parçası olmayan "üzerinde mutabık kalınan prosedürler"-dir.

Böyle bir durumda:

- Çalışma kağıtlarında bu tür ek prosedürlerin - uygulanmasının nedenleri belgelendirilmeli ve sözleşme metnine atıfta bulunulması ve
- Uygulanan ek prosedürlerin sonucunu özetleyen ayrı bir rapor hazırlanıp hazırlanmayacağı üzerine yönetimle veya YSO ile mutabakata varılması gerekir.

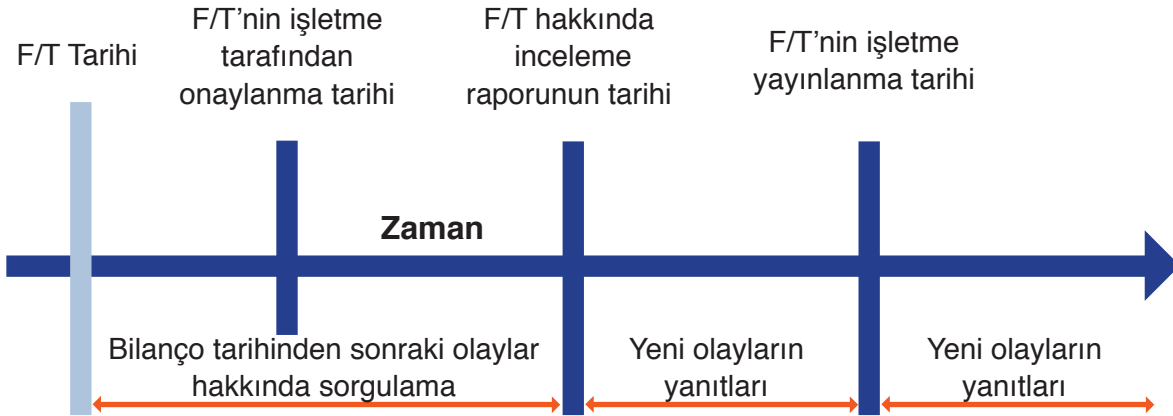
5.1-9 Bilanço Tarihinden Sonraki olaylar

Paragraf	Koşullar
	Bilanço Tarihinden Sonraki olaylar
58	Denetçinin finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylardan haberdar olması halinde, denetçi yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.
59	Finansal tabloların yayımlanmasından sonra, denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Ancak denetçinin finansal tabloların yayımlanma tarihinden sonra fakat finansal tabloların yayımlanmasından önce haberdar olduğu, denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde denetçi: (a) Konuyu yönetimle ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder, (b) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir, (c) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.
60	Denetçinin, finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve denetçi raporunun hali hazırda işletmeye sunulmuş olması durumunda, denetçi yönetimden veya yönetişimden sorumlu olanları gerekli değişiklikler yapılmadan finansal tabloları yayımlamamaları hususunda uyarır. Bu uyarıya rağmen finansal tabloların daha sonradan gerekli değişiklikler yapılmaksızın yayımlanması durumunda, denetçi, ilgili raporuna güveni engellemeye yönelik uygun adımları atar.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar aşağıdakileri ifade eder:

- Finansal tabloların tarihi ile finansal tablolarla ilgili denetçi rapor tarihi arasında gerçekleşen olaylar;
- İnceleme rapor tarihinden sonra ancak raporun yayınlanmasından önce denetçinin öğrendiği hususlar ve
- Raporun üçüncü tarafların kullanımına sunulduktan sonra öğrenilen hususlar.

Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.



ÜİSS 2400 (Revize), denetçilerin inceleme sözleşmesi süresince bilanço tarihinden sonraki olayları aktif olarak araştırmasını gerektirmemesine rağmen, ÜİSS 2400.48(e), denetçinin finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen olaylar hakkında bazı yönetim sorgulamaları yapmasını gerekli kılmaktadır.

Tablo 5.1-9B

Prosedür	Açıklama
Rapor Tarihine Kadar Gerçekleşen Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Hakkında Sorgulama	Finansal tabloların tarihi ile denetçinin rapor tarihi arasında gerçekleşen, finansal tabloların düzeltilmesini veya finansal tablolarda açıklanmasını gerektiren olayların, yönetim tarafından tespit edilerek belirlenip belirlenmediğinin sorgulanması. Aşağıdaki hususlar dikkate alınabilir: • Yeni taahhütler, krediler veya teminatlar, • Gerçekleşmiş veya planlanmış varlık satışı ve alımı, • Sermayenin artırılması veya borçlanma araçlarının ihracı • Birleşme anlaşmaları veya tasfiye, • Varlıkların zarara uğraması veya hükümet tarafından tahsis edilmesi, • Dava, iddia ve yükümlülükler • Yapılan veya öngörülen olağan olmayan muhasebe düzeltmeleri, • İşletmenin süreklilik ilkesi veya diğer muhasebe politikaların uygunluğuyla ilgili şüpheli olaylar, • Finansal tablolardaki karşılıklar veya tahminlerin hesaplanmasını etkileyebilecek olaylar ve • Varlıkların geri kazanılması ile ilgili tüm olaylar.

	Eğer denetçi, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların olabileceğini gösteren bir hususun farkına varırsa, ek prosedürler aşağıdakileri içerebilir: • Finansal tabloların tarihinden sonra düzenlenen toplantı (Yönetim ve YSO) tutanaklarının okunması veya toplantıda tartışılan konular (notlardan ulaşılamayanlar) hakkında sorgulama yapılması, • Dönem sonundan sonra hazırlanan tüm finansal raporların okunması ve • Hukuk danışmanından gelen en son yazıların incelenmesi.
Denetçinin Rapor Tarihinden Sonraki Yeni Olayların Farkına Varması	Denetçi rapor tarihinden sonra, finansal tablolar ile ilgili prosedürlerin uygulanma zorunluluğu olmadığını unutmayınız. Yönetim ile ilgili konuyu tartışınız (ve mümkünse YSO). Finansal tablolarda değişiklik gerekip gerekmediğini belirleyiniz eğer gerekiyorsa; • Yönetimin konuyu nasıl ele almayı amaçladığını sorgulayınız. Eğer yönetim finansal tablolarda değişiklik yapmayacaksa, bir değişikliğe ihtiyaç olup olmadığını değerlendiriniz. • Mümkünse, değişiklikler yapıncaya kadar, yönetimin raporu yayımlanmasını isteyiniz. Bu talebe rağmen rapor yayımlanırsa, (hukuk müşaviriyle görüştüktan sonra) rapora olan güvensizliği önlemek için gerekli önlemleri alınız. • Diğer bilanço tarihinden olaylarla ilgili sorgulamalar gibi ek prosedürlere ihtiyaç olup olmadığını değerlendiriniz. • Değiştirilmiş finansal tablolardaki yeni sonucunuzu bildirin. • Hukuki danışmanlık alınıp alınmadığını dikkat ediniz. Eğer denetçi raporu hâlihazırda yayınlanmış ise, yukarıdaki adımlara ek olarak: • Daha önceden yayımlanan finansal tabloların herhangi biri tarafından alındığından veya durum hakkında bilgilendirmek üzere raporlama yapıldığından emin olmak üzere yönetimin eylemlerini inceleyiniz • Hukuki danışmanlık alınıp alınmadığını dikkate alınız.

5.1-10 Yazılı Açıklamalar

Paragraf	Koşullar
	Yazılı Açıklamalar
61	Denetçi, yönetimden denetim sözleşmesinde mutabakata varılan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair bir yazılı açıklama talep eder. Yazılı açıklamada aşağıdaki hususlar yer alır (Referans Paragraf:A100–A102 paragrafları):

- (a) Yönetimin, finansal tabloları, -uygun hallerde- gerçeğe uygun sunum dâhil, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiği ve denetçiye denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varıldığı üzere ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını sağladığı ve

- (b) Tüm işlemlerin kaydedildiği ve finansal tablolara yansıtıldığı.

Yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin yasalar veya düzenlemeler tarafından zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin (a) ve (b) bentleri uyarınca zorunlu kılınan açıklamalardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların yazılı açıklamalara dâhil edilmesi gerekmez.

62

Denetçi ayrıca yönetimden, aşağıdaki hususların denetçiye açıklandığına ilişkin yazılı açıklama talep eder (Referans Paragraf: A101 paragrafı):

- (a) İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ile yönetimin haberdar olduğu tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri,
- (b) Yönetimin haberdar olduğu, işletmeyi etkilemiş olabilecek gerçekleşen veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm önemli bilgiler,
- (c) Finansal tabloları etkileyen, bilinen veya şüphelenilen tüm uyumsuzluk halleri,
- (d) Finansal tablolarda yer alan işletmenin sürekliliğine ilişkin tüm bilgiler,
- (e) Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirdiği tüm olayların düzeltildiği veya açıklandığı,
- (f) Finansal tablo açıklamaları dâhil işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli taahhütler, koşullu yükümlülükler ve
- (g) Parasal olmayan önemli işlemler veya sınırlı denetimi yürütülen finansal raporlama döneminde dikkate alınmayan işlemler.

63

Yönetimin talep edilen yazılı açıklamalardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda denetçi (Referans Paragraf: A100 paragrafı):

- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Yönetimin dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun, açıklamalar (sözlü veya yazılı) ve genel olarak kanıtların güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir.
- (c) Bu UİSS'ye uygun olarak, bu durumun denetçi raporundaki sonuç üzesindeki muhtemel etkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

64

Aşağıda belirtilen hallerde denetçi finansal tablolara ilişkin sonuç bildirmekten kaçınır veya mevzuat uyarınca mümkün olması durumunda denetimden çekilir:

- (a) Denetçinin yönetimin dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması,
- (b) Yönetimin 61 inci paragraf uyarınca sunulması gereken yazılı açıklamaları sunmaması.

Yazılı Açıklamaların Tarihi veya Kapsadığı Dönem(ler)

65

Yazılı açıklamaların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazılı açıklamalar denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönemi(leri) kapsar.

Sunulan açıklama yazısında, yönetimin kabul edilen inceleme sözleşmesi şartlarında belirtilen sorumluluklarını yerine getirdiği, inceleme süresinde yapılan önemli beyanları onayladıkları ve verilen bilgilerin eksiksiz olduğu (hiçbir eksik işlemin olmadığı veya olayların gizlenmediği gibi) belirtilecektir. Eğer yönetim teyit mektubu değiştirilir veya verilmezse, bu denetçiye, bir veya birden fazla önemli hususun muhtemel varlığı konusuna dikkatini çekebilir.

İnceleme sözleşmesi süresince, yönetim çeşitli sorular ve analizler hakkında biz dizi sözlü beyanda bulunacaktır (örneğin, olası borçları için ayrılan karşılıkların yeterliliği veya işletme aleyhine açılan davaların olmaması gibi). Eğer, denetçi finansal tablolar ile ilgili diğer inceleme kanıtlarını desteklemek için bu standardın gerektirdiği beyanlara ek olarak bir veya birden fazla yazılı beyan almaya gerek duymuş ise, denetçi tespit edilen söz konusu alanlar ile ilgili yönetimden veya YSO'dan yönetim teyit mektubunda veya ayrı bir teyit mektubunda bunları belirtmesini isteyebilir.

Yazılı yönetim teyit mektubu, önemli finansal tablo kalemlerinde veya finansal tablolarda önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği kalemlerde uygulanan analiz ve sorgulamalar için kullanılmaz.

Yazılı teyit mektubu, finansal tabloların sonraki tarihleri için değil rapor tarihine ilişkin alınır. Yazılı teyit mektupları inceleme raporunda belirtilen tüm finansal tabloları ve dönemleri kapsar.

Aşağıdaki tablo dikkate alınması gereken faktörleri içermektedir.

Tablo 5.1-10A

Teyit Mektubu	
Format	Yönetim teyit mektubu denetçiye hitabendir ve genellikle bir mektup formatındadır.
Önemlilik	Yönetimle gerekli yazılı beyanlara ilişkin önemli hususları görüşünüz. Önemliliğin bazı beyanlar için geçerli olmadığını belirtiniz (hile, yasa ve düzenlemelere aykırılık, verilen bilgilerin tamlığı ve finansal tabloların sunumu gibi).
İçerik	UİSS 2400.61-62'de özetlendiği gibi yazılı beyanlar. Ayrıca örnek teyit mektubunun bulunduğu <u>EK H'</u> ye bakınız.
Veriliş Tarihi	İnceleme rapor tarihi itibarıyla veya öncesinde.

İmzalayanlar	Teyit mektubunu, genellikle genel müdür ve mali işler müdürü (veya işletmede benzer pozisyonundakiler) imzalar. Bazı durumlarda ise, denetçi özel teyit mektuplarının başka bir yönetici veya yönetim ekibi üyesi tarafından imzalanmasını da talep edebilir.
Yönetimin imzalamayı Reddetmesi	a) Yönetim ve YSO ile bu konuyu tartışınız. b) Yönetimin bütünlüğünü tekrar değerlendirin ve genel olarak kanıtların ve beyanların güvenilirliğine olan etkisini değerlendiriniz. c) Denetçi raporundaki görüşe muhtemel etkisinin belirlenmesi dahil olmak üzere uygun adımları atınız.

Notlar:

- Yerel kanun veya düzenlemelere göre zaten yönetimden sorumluluklarıyla ilgili yazılı resmi beyanlar gerekliyse, bu tür beyanların tekrar yazılı olarak istenmesine gerek yoktur. Ancak, bilinçli olarak hazırlanması gereken beyanlar ile ilgili denetçiyi tatmin edecek yeterli bilgileri içermiyorsa, kanun veya düzenlemelerdeki yönetim beyanlarına ilişkin tanımlama yönetim teyit mektubu yerine geçmez.
- Bireysel imzalar beyanın konusu hakkında doğru bilgi ve sorumluluğun içerdiği sürece “beyanlar en uygun yönetim bilgi ve kanaati için yapılır” gibi nitelikli bir dilin kullanılması durumunda beyanların en uygun yönetim bilgi ve kanaati için yapıldığı kabul edilebilir.

Yazılı yönetim teyit mektubu örneği için Ek-H'ye bakınız.

Önemli Husus

YSO'un imzaladığı özel yazılı beyanlara ihtiyaç duyulacağını dikkate alınız. Bu YSO'un kesin sorumluluklarına esas teşkil edecektir.

5.2 ELDE EDİLEN KANITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Paragraf	Şartlar
66	Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi Denetçi uygulanan prosedürler sonucunda yeterli uygunlukta kanıtın elde edilip edilmediğini değerlendirir ve elde edilemediği sonucuna varması halinde, içinde bulunulan şartlar altında finansal tablolar hakkında sonuç oluşturmak için gerekli olduğuna kanaat getirdiği diğer prosedürleri de uygular (Referans Paragraf:A103 paragrafı).

67	Denetçi sonuç oluşturmak için yeterli uygunlukta kanıt elde edememesi halinde, yönetimle ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla bu tür kısıtlamaların incelemenin kapsamı üzerindeki etkilerini müzakere eder (Bakınız:A104-A105 paragrafları)
Denetçi Raporu Üzerindeki Etkinin Değerlendirilmesi	
68	Denetçi, denetçi raporu üzerindeki etkiyi belirlemek için uygulanan prosedürler sonucunda elde edilen kanıtları değerlendirir (Referans Paragraf: A103 paragrafı)

5.2-1 Gözetim ve Kontrol

ÜİSS 2400.25(b), sorumlu ortak denetçinin talimat, gözetim, planlama sorumluluklarını ve inceleme görevinin mesleki standartlar ve yürürlükteki kanun ve düzenleme gerekliliklerine uygun icra edilmesini belirtir.

Yapılan çalışmanın mesleki standartlar ile uyumunun sağlanması için firmaların, düşük tecrübeli denetim ekibi üyelerinin, tecrübeli denetim ekibi üyeleri tarafından takip edilmesi ve gözlenmesi için gerekli kalite kontrol politika ve prosedürlerini hazırlaması ve geliştirmesi gerekmektedir. UKKS 1.33'e bakınız.

Bir KOBİ incelemesinde, bir ekip yerine tek bir denetçi çalışıyor olabilir. Bu gibi durumlarda, yukarıda açıklananlar uygun olmayacaktır. Daha fazla bilgi için IAASB'nin "UKKS 1'i Bir Firmanın Yapısı ve Büyüklüğü İle Orantılı Bir Şekilde Uygulamak" isimli yayınına bakınız.

Tablo 5.2-1A

Gözetim ve İncelemenin Özellikleri	Çalışmalar, mesleki standartlara ve diğer ilgili şartlara uygun olarak yürütülür.
	Önemli hususlar ayrıntılı olarak görüşülmek üzere belirtilir.
	Uygun görüşmelerin yapılması ve elde edilen sonuçlar belgelendirilir ve uygulanır.
	Yürütülen çalışmaların niteliği, zamanlaması ve kapsamı belgelendirilir ve gerektiğinde uygun düzeltmeler yapılır.
	Yürütülen çalışma elde edilen sonuçları destekler ve uygun olarak belgelendirilir.
	Elde edilen kanıtlar, raporun desteklenmesi için yeterli ve uygundur.
	Uygulanan prosedürlerin amaçları elde edilmiş olur.
	Finansal tabloların sonuçlandırılmasına esas teşkil eden yeterli uygunlukta kanıtlar elde edilmiş olur.

Sözleşme Kalite Kontrol İncelemesi

Gerektiğinde bir UKKS, denetim ekibi tarafından varılan mesleki yargıların objektif değerlendirilmesini ve raporun oluşturulmasında bir sonuca varılmasını sağlar. KOBİ kapsamındaki birçok inceleme görevinde ise UKKS'ye gerek olmayacaktır. Ancak firmalar, inceleme görevinin türünü özetleyen KKDG gerektirecek uygun kriterleri (Bk. UKKS 1.35) geliştirmelilerdir. Örnekler aşağıdakileri içerebilir:

- Belli bir büyüklüğün üstündeki işletmeler,
- Çok fazla finansal tablo kullanıcısı bulunan işletmeler,
- Yüksek kamu profiline sahip işletmeler,
- Çok karmaşık işlemleri olan işletmeler,
- Alışılmadık veya karmaşık muhasebe politikaları olan işletmeler ve
- Denetçiler tarafından bilinmeyen bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler.

KKS 1, KKDG dışındaki çalışma kağıtları inceleme türlerini tanımlamamaktadır. Pek çok düşük riskli incelemede, denetçi çalışmaları yürüttükten sonra yapılan çalışmaları gözden geçirebilir.

5.2-2 Yeterli Uygunlukta Kanıt Elde Edildi Mi?

İnceleme prosedürleri tamamlandıktan sonra, denetçi yeterli uygunlukta kanıt elde edip etmediğini değerlendirecektir. Elde edilmemiş ise, gerekli olduğu düşünüldüğü durumlarda denetçi diğer prosedürleri uygulayacaktır.

Dikkate alınacak bazı hususlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 5.2-2A

Dikkate Alınması Gerekenler	Gerekli Adımlar
Önemlilik	Elde edilen bilgiler ışığında, inceleme görevinin başında belirlenen önemlilik tutarının revize edilip edilmediğine dikkat ediniz. Daha sonra uygulanan prosedürlerin sonuçlarını değerlendirirken, finansal tablolarda önemli yanlış beyanlara neden olabilecek her hangi bir hususun olup olmadığına dikkat ediniz. Eğer varsa, ek kanıtlara ihtiyaç vardır.
Beklenmedik Sonuçlar veya Tutarsızlıklar	Yönetim tarafından sağlanan bilgilerin ve yanıtların değerlendirilmesinde, mesleki şüpheciliğinizi kullanınız. Sorgulama- dan elde edilen bilgiler eğer işletmenin tanınması için uygun değilse, alışılmadık veya analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında geliştirilen beklentiler ile çakışıyorsa, onaylamak veya finansal tablolarda önemli yanlış beyanların olabileceği şüphesini gidermek yerine, hangi ek prosedürlerin gerekli olacağına dikkat ediniz.

Tespit Edilen Yanlış Beyanlar	Eksikliklerin de dahil olduğu önemli yanlış beyanlar, eğer önemli olduğu kabul edilirse, yanlış beyanların birinin veya tamamının, finansal tabloları esas alan kullanıcıların ekonomik kararları üzerinde etkili olacağı beklenebilir. Bu bağlamda, önceki dönemden düzeltilmemiş yanlışlıkları tespit ederek, cari dönem üzerindeki etkisine göz atınız. Cari dönemdeki yanlış beyanlar tespit edildiğinde (yazım hataları, tahminlerdeki yanlış varsayımlar ve muhasebe politikalarındaki yanlış uygulamalar gibi), yanlış beyanlar toplanır (ideal olanı tek bir çalışma kağıdında) ve meydana gelmelerinin nedeni ve koşulları değerlendirilir. Denetçi yanlış sunulmuş finansal tablolarda oluşabilecek daha fazla yanlışlığın olduğunun farkına varırsa, ek prosedürler gerekecektir. Düzeltilmemiş herhangi bir yanlış beyanın etkilerini değerlendirin. Tespit edildiğinde veya inceleme sonunda, yönetimden yanlış beyanların düzeltilmesini talep ediniz. Yönetim yanlış beyanların tamamını veya bir kısmını düzeltmeyi ret ederse, yönetimin gerekçelerini anlamaya çalışın ve finansal tabloların sonuçlandırılmasına etkilerini dikkate alınız.
Gerçekleştirilen Prosedürlerin Uygunluğu	Mevcut bilgiler ışığında, uygulanan prosedürler istenen kanıtları sağlamış mıdır ve niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için uygun varsayımlar kullanılmış mıdır? Hayır ise, gerekli olduğu düşünüldüğü durumlarda kararlaştırılmış ek prosedürlere ihtiyaç duyulacaktır.
Elde Edilen Belgeler ve Sonuçların Bildirilmesi	Prosedür sonuçları düzgün olarak belgelenmiş ve sonuçlar koşullara uygun olarak düzenlenmiş midir? Bundan emin olunuz ki: a) Prosedürlerden elde edilen kanıtlar, ortaya çıkan sonuçları desteklemek için yeterlidir ve aşırı genelleme yoktur (elde edilen birkaç küçük tutarsızlığın ihmal edilmesi gibi) b) Olağan dışı olaylar göz ardı edilmemiştir ve c) Uygun sonuçlar düzenlenmiştir.
Rapora Etkisi	Değerlendirme sürecinin son adımı, inceleme raporunda elde edilen kanıtların yeterliliğinin ve bulgular üzerindeki etkisinin belirlenmesidir.

Bazı durumlarda, belirli bir planlanmış prosedürün uygulanması mümkün olmayabilir. Örneğin, yönetimin önemli bir üyesi uzakta olabilir veya bazı kayıtlar bulunmayabilir. İnceleme alanı üzerinde bir sınırlama oluşturmayacak özel bir prosedürün uygulanması yetersizse, diğer prosedürlerin uygulanmasıyla yeterli uygunlukta kanıt elde edilmesinin mümkün olmasını sağlayınız.

Yetersiz Kanıt

Bir sonuca varmak için yeterli uygunlukta kanıt elde etmek mümkün değilse, denetçinin yönetim ve YSO (uygun olanıyla) ile görüşmesi gerekmektedir.

- Sınırlamaların niteliği ve nedenleri ve
- Sınırlamaların incelemenin kapsamına ve sonuç üzerindeki etkisi

Önemli Husus

Yanlışlıklar

Çoğu nicel yanlışlıklar bir araya getirilebilir, böylece finansal tablolar üzerindeki tüm etkisi değerlendirilebilir. Ancak, bazı yanlışlıklar (eksik veya yanlış finansal tablo dipnotları gibi) ve nitel bulgular (hile olması ihtimali gibi) toplanamamış olabilir. Bu yanlışlıklar belgelendirilmeli ve her biri tek tek değerlendirilmelidir. Ancak, genel bir inceleme yapılırken, bir bütün olan finansal tablolardaki etkileri de değerlendirilmelidir.

5.3 BELGELERİN KONTROLÜ

Paragraf	Kural
	Belgelendirme
93	İncelemeye ilişkin belgelendirme, incelemenin bu UİSS'ye ve uygun hallerde yürürlükteki kanun veya düzenleme hükümlerine uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin kanıt ve denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli uygunlukta kayıt sağlayacak şekilde hazırlanır. Denetçi söz konusu incelemeye daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin incelemeye ilişkin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine imkân sağlayacak şekilde belgelendirme yapar (Referans Paragraf: A145 paragrafı): (a) Bu UİSS'ye ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, (b) Uygulanan prosedürlerden elde edilen sonuçlar ve denetçinin bu sonuçları temel alarak oluşturduğu sonuçlar, (c) İnceleme sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, denetçinin bunlarla ilgili vardığı sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargılar.
94	Denetçi, uygulanan prosedürlerin niteliğini, zamanını ve kapsamını bu UİSS hükümlerine uygun olarak belgelendirirken: (a) İnceleme çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve (b) Yürütülen incelemeyi kimin gözden geçirdiğini ve ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamını kayıt altına alır.

95	Denetçi ayrıca inceleme sırasında ortaya çıkan önemli hususlara ilişkin olarak, yönetim, yönetimden sorumlu olanlar ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri, bu hususların niteliği de dâhil olmak üzere belgelendirir.
96	İncelemenin yürütülmesi sırasında, denetçi, finansal tabloları etkileyen önemli hususlara ilişkin bulgularıyla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi halinde, bu tutarsızlığın nasıl ele alındığını belgelendirir.

5.3-1 Belgelendirme

Belgeler dosyalanırken dikkat edilmesi gereken temel ilkeler aşağıdaki gibidir:

- İyi düzenleme (ideal olanı bazı standart dosya indeks formu kullanılmasıdır),
- Çapraz referans verme,
- Anlaşılabilir ve öz olması, ve
- Tek başına anlaşılması için ek sözlü açıklamalara gerek olmaması:
 - o Uygulanan prosedürler,
 - o Karşılaşılmış önemli konuların yanı sıra prosedür sonuçlar ve bildirilen sonuçlar ve
 - o Önemli konulardaki sonuçlara nasıl ulaşıldığı ve ulaşılan bu sonuçlarda önemli mesleki yargılara nasıl varıldığı.

Dokümantasyon aşağıdakilerle ilgili kanıtları sağlar:

- İnceleme ön koşullarının karşılandığı,
- Önemliliğin belirlenmesi de dahil olmak üzere, incelemenin uygun olarak planlandığı,
- Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği kalemlerin belirlenmesi de dâhil olmak üzere işletmenin tanınmasının sağlandığı,
- İnceleme prosedürlerinin gerçekten uygulandığı ve sonuçların elde edildiği (destekleyici kanıtların incelendiği ve uygun sonuçların bildirildiğiyle birlikte)
- Uygun şekilde ele alınmış ortaya çıkan önemli hususlar ve inceleme boyunca ulaşılan sonuçlar. Bu ulaşılan sonuçlarda mesleki yargılara nasıl varıldığını içerir ve
- Elde edilen kanıtlara dayalı bir bütün olarak finansal tablolara yönelik sınırlı güvence sonucu.

ÜİSS 2400.93'deki dosyanın tamlığı koşulu, incelemeye ilgili önceden hiç bağlantısı olmayan, yapılan çalışmaları, ortaya çıkan önemli konuları ve ulaşılan sonuçları anlayacak ve dosyaları gözden geçirecek tecrübeli bir denetçi içindir.

Bu bölümün 5.1 kısmındaki deki inceleme belgelendirilmesi örneklerine bakınız.

Önemli Husus

Kontrol Listelerinin Kullanımı

İncelenmeye başlanan işletmenin özel koşullarına yönelik inceleme prosedürlerinin uyarlanması genellikle zaman alır. Unutmayınız ki, ilk sorgulama ve analitik prosedürler sadece önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği veya bir bütün olarak finansal tablolarda önemli kabul edilen kalemlere yöneliktir.

Bazı firmalar finansal tabloların tüm kalemlerini ele alan standart kontrol listeleri kullanmaktadır. Ancak, bu çok fazla çalışma sarf edilmesine neden olur. Kontrol listelerindeki tüm sorgulama ve analizlerin tüm incelemeler için uygulanmasına gerek yoktur. Ancak, kontrol listeleri özellikle denetçinin özel durumları göz ardı etmemesini sağlaması gibi bazı durumlarda kullanışlı olabilir.

Önemli olmayan kalemlerle ilgili prosedürlerin, önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği kalemlerle ilgili olmayan standartlaştırılmış sorular ile birlikte kaldırılması önerilir. Ancak, önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği kalemlerle ilgili prosedürlerin eklenmesini dikkate alın.

Kontrol listeleri kullanılırken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise, sadece sorgulamanın yapıldığını belgelemek değil, ayrıca elde edilen mevcut yanıtlar hakkındaki ilgili detayların da sağlanmasıdır.

Dosya belgelendirilmesinin tam kapsamı ve stili sonuçta mesleki yargının konusudur ancak, aşağıdaki tabloda belirtilen hususları da içerebilir.

Tablo 5.3-1A

Denetçi Tarafından Hazırlanan Bilgiler	
Hazırlama	- Yapılacak incelemenin niteliği ve zaman çerçevesi vb. - Bağımsızlık ve inceleme riskinin değerlendirilmesi. - İmzalı inceleme sözleşmesi.
İşletmenin Tanınması	- Kullanılacak UFRÇ. - UİSS 2400 (revize)'deki gerekli işletmeyi tanımaya yönelik belirlenmiş dört alanına ilişkin bilgiler.
Planlama	- Nelerin önemli olabileceğinin belirlenmesi. - Önemli finansal tablo kalemlerinin belirlenmesi. - Finansal tablolarda ortaya çıkabilecek önemli yanlış beyanların olduğu kalemlerin belirlenmesi. - Planlanmış soru listeleri ve analitik prosedürler. - Planlama notları veya diğer benzeri belgeler.

Yapılan Çalışma	• Prosedürlerden elde edilen sonuçlar ve denetçinin bu sonuçlara dayalı görüşleri. Bu aşağıdakileri içermektedir: a) Çalışmayı kimin yürüttüğü ve çalışmanın hangi tarihte tamamlandığı. b) Görüşme yapılan işletme personelinin adı ve görüşme tarihi. c) Neler görüşüldüğünün detayı, ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların niteliği. d) Aşağıdakiler dahil olmak üzere, analitik prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilen sonuçlar: - o Kullanılan bilgiler, - o Sapmalar ve olağan dışı kalemler ile ilgili elde edilen açıklamalar ve - o Bu bilgiler ışığında işletmenin tanınması gibi bulguların değerlendirilmesi. e) Gerekli görülen durumlarda uygulanan ek prosedürlerin listelenmesi. • Tespit edilen yanlış beyanların listelenmesi ve doğrulanan yanlış beyanların olup olmadığı. İncelemenin uygulaması süresince dikkate alınan benzer hususların eğilimi de dahil olmak üzere herhangi bir olağandışı husus.
Sonuçlar ve Raporlama	• Yürürlükteki kanun ve düzenleme koşullarıyla ve UİSS 2400'e göre (Revize) uygulanmış olan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı. • Yönetim ve YSO ile görüşülen önemli konular. • İnceleme süresince ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların niteliği de dahil olmak üzere, ortaya çıkan bu hususların nasıl sonuçlandığı ve bu sonuçlara ulaşılmasında varılan önemli mesleki yargılar. • İncelemenin kalite kontrolünün amacı için uygulanan çalışmaları kimin gözden geçirdiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı • Uygulanan prosedürler neticesinde ulaşılan sonuçlar ve inceleme raporunun yazılması. • İmzalı yönetim teyit mektubu.

Dosya Organizasyonu

İnceleme dosyalarının düzenlenmesi için belirlenmiş bir yöntem yoktur. Ancak, çoğu firma incelenen her bir dönem için yeni bir inceleme dosyası hazırlar ve gerektiğinde güncellenen önemli konular için bir daimi dosya tutarlar. İnceleme koşullarına bağlı olarak, aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi bir inceleme dosyası içeriği organize edilebilir.

Dosya Tipi	İçerik
Daimi Dosya	Elde edilen işletmeyi tanıma bilgisi (her dönem güncellenir).
	Finansal raporlamayı etkileyen kilit politika ve prosedürler.
	Organizasyon şeması.
	Stok sayım yönergeleri, indirim prosedürleri ve tahminlerin hazırlanması gibi ilgili politika, prosedür ve diğer dokümanlar.
	Geçmiş yıllar karlarının yanı sıra maddi duran varlıklar gibi kalemlerin devamlılık çizelgeleri.
	Kar paylaşımı ve yönetim anlaşmaları.
	Telif hakkı ve kira sözleşmeleri.
	Yönetim ile yapılan karşılıklı özel yazışmalar.
	Ortaklık konuları ve kuruluş belgeleri.
	İlgili kurum kayıtları (patent belgeleri, tüzük, yeniden örgütlenme bilgileri ve hissedar kayıtları gibi).
Cari Dosya	Dayanak olan hesaplarla finansal tabloların mutabakatları ve uzlaşması.
	Planlama notları vb.
	Aşağıdakiler ile ilgili sorgulamalar ve analizler: • İşletmenin tanınmasının güncellenmesi, • Önemli varlık, yükümlülük ve özkaynak bakiyeleri, • Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği alanların tespiti ve • Hasılat ve giderler.
	Yazılı Yönetim Teyit Mektubu.
	Tamamlanmış belgeler dosyası (kontrol listeleri gibi).
	Müşteriyle, inceleme mektupları, inceleme bulguları ve müşterinin iç kontrol sistemindeki eksiklikler gibi konularla ilgili önerilerin bulunduğu diğer yazışmalar.
	Dosyada bulunan her bir belgede çalışmayı yürütenlerin detayları, çalışmanın tamamlandığı tarih, yapılan çalışmaları kimin gözden geçirdiği (kalite kontrolün amacı için) ve gözden geçirme tarihi ve kapsamı
	Finansal raporlama kontrol listeleri (finansal tablolardaki açıklamaların ve sunumun uygunluğunun sağlanması için).
	Finansal tablolar ve inceleme sözleşmesi sonucu.

5.3-2 Dosyaların Derlenmesi

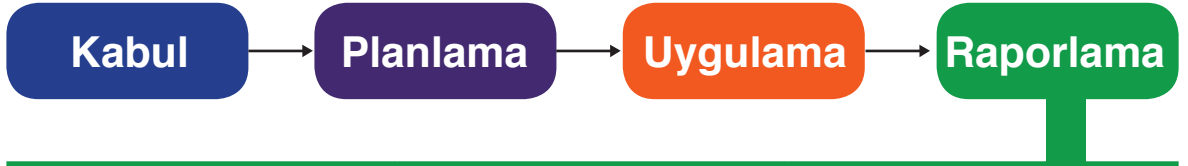
KKS 1 firmaların, nihai inceleme dosyalarının derleme işleminin tamamlanması için gerekli zaman sınırını belirlemesini gerektirir. Örneğin, derlemenin tamamlanması için zaman limiti, inceleme rapor tarihinden sonra 60 gün gibi belirlenebilir.

Önemli Husus

Derlemenin tamamlanması için izin verilen süre yalnızca idari konular ile sınırlıdır. İhtiyaç duyulan yeterli uygunlukta kanıtın belgelenmesi ve elde edilmesi için gerekli olan ekstra zaman ile ilgili değildir. İnceleme raporunu desteklemek için gerekli kanıtların her zaman rapor tarihinden ve yayımlanmasından önce elde edilmesi zorunludur.

6

RAPORLAMA



BÖLÜM İÇERİĞİ

- Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin uygun sonucun nasıl oluşturulacağı
- İnceleme sözleşmesi raporunun unsurlarının anlaşılması
- Gerekli olduğunda standart ifadenin nasıl değiştirileceği

6.1 Uygun Bir Sonuca Ulaşılması 2400.69-71, 95-96	6.2 Raporun Kapsamının İfade Edilmesi 2400.72-74, 86-92	6.3 Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar 2400.75-85
6.1-1 Finansal Tabloların Sunumunun Değerlendirilmesi 6.1-2 Tespit Edilen Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi 6.1-3 Bulguların Görüşülmesi 6.1-4 Tutarsızlıklar	6.2-1 Raporun Unsurları 6.2-2 Dikkat Çekilen Hususlar 6.2-3 Diğer Hususlar 6.2-4 Diğer Raporlama Sorumlulukları 6.2-5 Rapor Tarihi 6.2-6 Değiştirilmemiş Görüş	6.3-1 Olumlu Dışında Sonuç Gerektiren Koşullar 6.3-2 Olumlu Dışındaki Üç Sonuç 6.3-3 “Sonucun Dayanağı”nın İçeriği
Çıktı		
Elde edilen kanıtlara dayalı olarak uygun şekilde ifade edilen, finansal tabloların bütününe yönelik bir sonuç.		

6.1. UYGUN BİR SONUCA ULAŞILMASI

Bir inceleme sözleşmesinin uygulanmasında en son aşama elde edilen kanıtlara dayalı olarak uygun sonucun oluşturulması.

6.1-1. Finansal Tabloların Sunumunun Değerlendirilmesi

Paragraf	Kural
	Finansal Tablolara İlişkin Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin Değerlendirilmesi Finansal tablolara ilişkin sonuç oluştururken, denetçi:
69	(a) Finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığını veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirir (Referans Paragraf:A106–A107 paragrafları), (b) Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi hükümleri ve uygulanan prosedürlerin sonuçları çerçevesinde: (i) Her bir finansal tablonun başlığı da dâhil finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını, (ii) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını, (iii) Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını, (iv) Yönetim tarafından oluşturulan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını, (v) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını ve (vi) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda sunulan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını mütalaa eder (Referans Paragraf: A108–A110 paragrafları).
71	Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanması durumunda, denetçi ayrıca aşağıdaki hususları da dikkate alır (Referans Paragraf: A109 paragrafı): (a) Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile (b) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, bir bütün olarak finansal tablolar çerçevesinde, finansal tabloların temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak veya -uygun hallerde- doğru ve gerçeğe uygun bir sunum sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

Çoğu muhasebe firması UFRÇ hükümlerinin karşılandığından emin olmak için, finansal tabloların sunuluşuna ve açıklamalarına ilişkin kontrol listeleri kullanır. Gerekli olduğunda bu kontrol listeleri ülkeye, sektöre ve müşteriye göre uyarlanmalıdır.

Bir çok durumda, UFRÇ ülkeye özgü olacaktır, ancak KOBİ UFRS kullanılıyorsa, IFRS web sitesinin [KOBİ'ler için UFRS'ye Erişim](#) sayfasından farklı dillerdeki bazı standart şablon ve açıklayıcı finansal tablolar ve dipnot kontrol listeleri indirilebilir.

Finansal tabloların değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- UFRÇ'nin hükümleri ve
- Uygulanan prosedürlerin sonuçları

UFRÇ'nin sunum ve açıklama hükümlerine ilave olarak, finansal tabloların sunulmasının değerlendirilmesinde aşağıdaki tabloda özetlenen diğer hususlarında dikkate alınması gerekebilir.

Tablo 6.1-1A

Diğer Dikkate Alınacak Hususlar	Etkileri
Yeni Bir Finansal Raporlama Çerçevesine Geçilmesi	Böyle bir geçiş muhtemelen, açılış bakiyelerinin ve önceki döneme ilişkin finansal tabloların geçişe özgü açıklamalarla birlikte yeniden sunulması ve geriye dönük olarak düzeltilmesini gerektirecektir. Bu durum açılış bakiyeleriyle ve yeni muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak bazı yeni sorgulamalar ve analizler gerektirecektir.
Derleme Çalışmasından İnceleme Sözleşmesine Geçiş	Eğer bir derleme çalışması inceleme sözleşmesi olarak genişletilirse, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak hangi sorgulama ve analizlerin gerekli olacağı değerlendirilir. Örneğin sorgulamalar, açılış bakiyelerinin uygun muhasebe politikalarının kullanımını yansıtıp yansıtmadığını için yapılabilir ve analitik prosedürler ise, açılış bakiyelerindeki sapmalar ve faaliyet sonuçlarındaki değişiklikleri araştırmak için kullanılabilir.

Özel Amaçlı Finansal Tablolar

Eğer finansal tablolar özel amaçlı bir finansal tablolar çerçevesi kullanılarak hazırlanıyorsa, bu çerçevenin detayları sadece sözleşme yapılan tarafa ve denetçinin erişimine açık olabilir.

Bu durumlarda, özel amaçlı finansal raporlama çerçevesinin tanımlanması önemlidir, çünkü özel amaçlı finansal tablolar, sözleşmenin başlangıcında belirlenen hedef kullanıcılardan başka kullanıcılar için uygun olmayabilir.

Bir özel amaçlı çerçeveye göre raporlama yapıldığında, inceleme sözleşmesinin raporuna, bu bilgilerin kullanım amacını ve kullanımına ilişkin herhangi bir kısıtlamayı özetlemek üzere vurgulanmak istenen diğer hususlar paragrafı eklenmesi talep edilebilir. Bazı örnek cümleler için bu bölümdeki 6.2-2. kısmına bakınız.

6.1-2. Tespit Edilen Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi

Paragraf	Kural
70	Denetçi: (a) İnceleme sırasında ve önceki döneme ilişkin İncelemede belirlenen düzeltilmemiş yanlış beyanların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini ve (b) Yönetimin yargılarının taraflı olma ihtimaline ilişkin göstergeler dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin etkisini (Referans Paragraf: A111–A112 paragrafları) değerlendirir.

Uygulanan inceleme prosedürlerinin bir sonucu olarak, hatalar ve hilelerden kaynaklanabilecek yanlışlıklar tespit edilebilir. Bu tür yanlışlıklara ilişkin örnekleri aşağıdaki tabloda listelenmiştir.

Tablo 6.1-2A

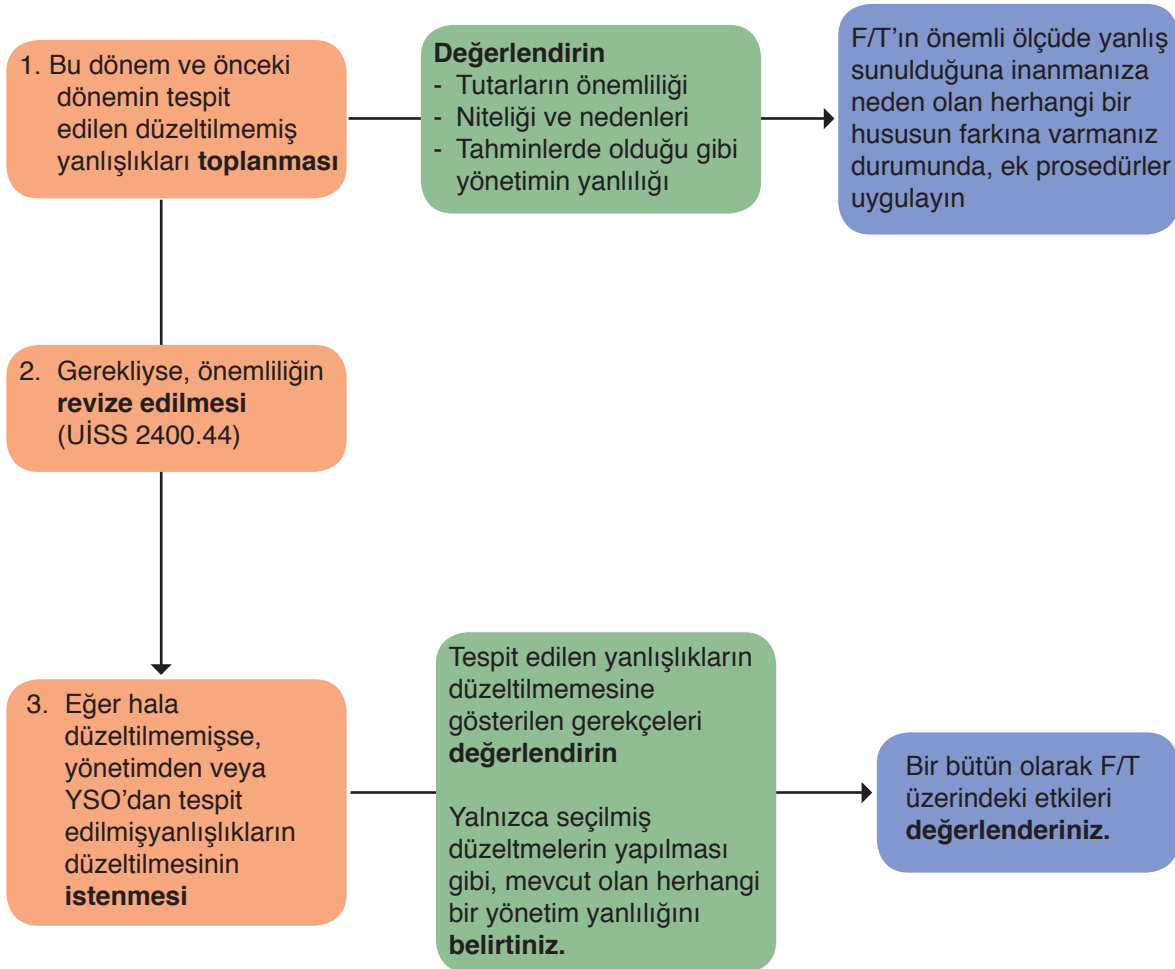
Niteliği	Açıklama
Hatalar	Hazırlanan finansal tablolardan elde edilen bilgilerin işlenmesi veya toplanmasındaki kasıtlı olmayan yanlışlıklar. Bir tutarın veya açıklamanın kasıtlı olmadan ihmal edilmesi Bazı bilgilerin kasıtlı olmayarak gözden kaçmasından, koşulların açıkça yanlış yorumlanmasından veya bariz yanlış hesaplamalardan kaynaklanan yanlış muhasebe tahmini.
Hileler	Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarında veya destekleyici dokümanlarında yapılan tahrifat (sahtekârlık dâhil) veya değiştirilmesi Olayların, işlemlerin veya diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak finansal tablolar dışı bırakılması veya finansal tablolarda yanlış sunumu Tutarlarla, sınıflandırmayla, sunum şekliyle veya açıklamalarla ilgili muhasebeleştirme ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış kullanılması Faaliyetlerini daha etkin göstermek için yönetimin kontrolleri ihmal etmesi. Bunlar arasında aşağıdakilere benzer teknikler yer alır: - Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek veya diğer amaçlara ulaşmak için, özellikle hesap dönemi kapanışına yakın, gerçek dışı yevmiye kayıtlarının yapılması - Hesap bakiyelerini tahmin etmek üzere kullanılan varsayımların ve yargıların, uygun olmayan bir şekilde düzeltilmesi ve değiştirilmesi - Normal ticari koşullarda olmayan işlemler de dahil olmak üzere, açıklanmamış ilişkili taraf işlemlerinin olması - Dönem boyunca gerçekleşen olaylar ve işlemlerin, finansal tablolara yansıtılmasının ihmal edilmesi, önceye alınması veya ertelenmesi

Hileler	- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilen koşulların gizlenmesi veya açıklanmaması - İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış göstermek için tasarlanmış karmaşık işlemlere teşebbüs edilmesi - Önemli ve sıra dışı işlemler ile ilgili kayıtların ve dönemlerinin değiştirilmesi
----------------	---

Açıkça önemsiz olmadıkça, tespit edilen yanlışlıklar (Yukarıda tablo 6.1-2A'da detaylandırılanlar gibi) bunların niteliklerine ilişkin ayrıntılar ve ortaya çıkış koşullarıyla birlikte belgelendirilir ve toplanır. Sözleşmenin sonuna doğru, yönetim yanlışlıkları düzeltmek için isteksizse, mesleki şüpheciliğin nasıl kullanılabileceğini açıklayan aşağıdaki tabloda özetlendiği üzere tespit edilen yanlış beyanların (hem önceki dönemlerden gelenler hem de mevcut dönemdekiler birlikte) etkisi değerlendirilir.

Tablo 6.1-2B

Tespit Edilen Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi



Not: UİSS 2400 (Revize) aslında denetçinin yanlışların düzeltilmesini talep etmesini gerektirmemektedir, ancak böyle bir talep genellikle en iyi uygulama olarak düşünülebilir.

Örnek

İnceleme sözleşmesinin yürütülmesi esnasında, denetçi Sarah Potting aşağıdaki yanlışlıkları tespit etmiştir:

Kazan Üstündeki Etkileri

Stokların maliyetlendirilmesindeki hata	(€2.397)
Şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklardaki muhtemel fazlalık	€8.500
Stok değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklardaki fazlalık	€5.300
Giderleşen duran varlıklar	€7.320
Dönem sonunda kayıt edilmemiş alacak	€1.350
	€20.576

Bu sözleşmeyle ilgili olarak önceden belirlenen önemlilik tutarı €25.000'dur ve bu tutarın değiştirilmesini gerektirecek her hangi bir durum bulunmamaktadır.

Tespit edilmiş yanlış beyanların değerlendirilmesinde aşağıdaki gözlemler yapılmıştır:

- Yanlış beyanların çoğu raporlanan kazancın düşmesine neden olmaktadır.
- Şüpheli alacaklar ve stok değer düşüklüğüne ilişkin tahminler oldukça ihtiyatlıdır. Bu durum yönetimin dönem kazancını düşük göstermek için yanlışlığı olduğunun göstergesi olabilir. Sarah, diğer finansal tablo alanlarına ilişkin olarak da yönetimin yanlış olması ihtimalini dikkate almış ve amortisman oranlarından (değiştirilmemiş) başka büyük bir tahmin bulunmadığından, yönetimin böyle bir şansının çok düşük olduğu sonucuna varmıştır.
- Giderleştirilen duran varlık daha önce ikinci el olarak satın alınan bir dağıtım kampanyesidir. Muhasebeci hata yaptığını belirtmiştir.
- Stok maliyetlendirme hatası ve unutulmuş alacak tutarının, bariz hatalardan kaynaklandığı görülmektedir.

Bu hataların düzeltilmesi istenilmesinin ardından yönetim, stok maliyetlendirme hatası, duran varlık ilavesi ve kaydedilmeyen alacak tutarlarının düzeltilmesi konusunda mutabık kalmıştır. Ancak, yönetim ile yoğun bir şekilde görüşülen şüpheli alacaklar ve stok değer düşüklüklerine ilişkin karşılıkların azaltılması gerekliliği konusunda yönetim isteksizdir. Sonrasında Sarah, bir önceki yılda hiçbir şekilde gerekli olmayan ihtiyatlı karşılıkların ayrıldığını belirtmiştir. Yönetim mutabık kalmış fakat bu yılki karşılıkların gerekli olacağını belirtmiştir.

Sarah'ın yargısında, finansal tablolarda düzeltilmeyen yanlış beyanların, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik tutarının yaklaşık yarısı olan €13.800 olabilir. Ancak, geçmiş yılda aynı iki karşılığın fazlalığı €8.000, bunun bu yılki kazancı €5.800'ya düşmesine neden olmuştur. (€13.800-€8.000)

Sarah, tahminlerde yönetimin yanlış olduğuna dair bazı göstergeler olmasına rağmen, bir bütün olarak finansal tabloların yanlış sunulmadığı ve inceleme raporu sonucunu şarta bağlanmasının gerekmediği sonucuna varmıştır.

6.1-3 Bulguların Görüşülmesi

Paragraf	Kural
95	Denetçi ayrıca inceleme sırasında ortaya çıkan önemli hususlara ilişkin olarak, yönetim, yönetimden sorumlu olanlar ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri, bu hususların niteliği de dâhil olmak üzere görüşmeleri belgelendirir.

Bölüm 4.1-1’de belirtildiği üzere, denetçi denetim ekibi, yönetim ve YSO arasındaki etkin ve sürekli çift yönlü iletişim her inceleme sözleşmenin önemli bir unsurudur. Bu ortaya çıkabilecek sürprizleri (özellikle son dakikada) en aza indirmeye yardımcı olacaktır.

Görüşülebilecek hususlardan bazıları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6.1-3A

Görüşülecek ve Belgelendirilecek Hususlar	Önemli muhasebe politikalarının kullanımı ve uygulanması
	Yönetim tahminlerinin hesaplanması ve kabul edilebilirliği
	İşletmenin sürekliliğinin sürdürülebilirliğine yönelik ciddi şüpheler doğurabilen önemli belirsizlikler
	Kanıtların unutulması veya belgelere veya personele ulaşılamaması gibi inceleme sürecinde karşılaşılan ciddi zorluklar
	Yönetimle mutabık kalınmayan hususlar ve bunların nasıl çözüldüğü
	Tespit edilen yanlış beyanların düzeltilip düzeltilmediği
	Denetçinin finansal tablolara yönelik sonucunun yazılması
	İlgili diğer hususlar

İnceleme sürecinde ortaya çıkan önemli hususlara yönelik görüşmeler her zaman belgelendirilir. Bunlar aşağıdakileri içerir:

- Görüşülen hususların niteliği
- Görüşmenin ana noktaları
- Ulaşılan sonuçlar ve
- Bu sonuçlara ulaşılmasında kullanılan önemli mesleki yargılar

6.1-4 Tutarsızlıklar

Paragraf	Kural
96	İncelemenin yürütülmesi sırasında, denetçi, finansal tabloları etkileyen önemli hususlara ilişkin bulgularıyla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi halinde, bu tutarsızlığın nasıl ele alındığını belgelendirir.

İnceleme sözleşmesi prosedürleri uygulanırken mesleki şüphecilik kullanırsa, denetçi diğer bulgularla uyumlu olmayan bilgilerin farkına varır. Eğer, bu tutarsızlıklar denetçinin finansal tabloların önemli derecede yanlış sunulduğuna inanmasına neden oluyorsa, bu hususları ele almak için ek prosedürler gerekli olacaktır. Bölüm 5.1-8'e bakınız.

6.2. RAPORUN KAPSAMININ İFADE EDİLMESİ

Paragraf	Kural
72	Sonucun Şekli Denetçinin finansal tablolara ilişkin sonucu (olumlu sonuç veya olumsuz sonuç dışında bir sonuç), finansal tabloların hazırlandığı uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak ifade edilir.
86	Denetçi Raporu Denetçinin incelemeye ilişkin raporu yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir (Referans Paragraf: A118–A121, A142, A144 paragrafları): (a) Raporun, bir bağımsız denetçi tarafından yürütülen bir incelemeye ait bir rapor olduğunu açıkça gösteren bir başlık, (b) İncelemenin şartlarının gerektirmesi durumunda uygun olan muhatap(lar), (c) Bir giriş paragrafı. Bu paragraf; (i) Finansal tablolar setinde yer alan her bir tablonun başlığı ve her bir finansal tablonun tarihi ile kapsadığı dönem dâhil incelemeyi yürütülen finansal tabloları belirtir, (ii) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur, (iii) Finansal tabloların incelemenin yürütüldüğünü ifade eder. (d) Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasının yanı sıra, ayrıca aşağıdaki hususlardan da sorumlu olduğunu ifade eden bir açıklama (Referans Paragraf: A122–A125 paragrafları): (i) İlgili hallerde gerçeğe uygun sunumları dâhil olmak üzere finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu, (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlış beyan içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu. (e) Finansal tabloların özel amaçlı finansal tablolar olması halinde: (i) Finansal tabloların hazırlanma amacı ile gerekli hallerde, hedef kullanıcıların tanımı veya özel amaçlı finansal tablolarda bu bilgileri içeren bir dipnota atıf ve (ii) Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasında kullanacağı finansal raporlama çerçevesine ilişkin alternatiflerin bulunması durumunda, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair açıklamasında uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunan şartlarda kabul edilebilir olup olmadığını belirleme sorumluluğuna atıf. (f) Denetçinin bu UİSS'ye ve uygun hallerde mevzuata yapacağı atıf dâhil, finansal tablolara ilişkin sonuç bildirme sorumluluğuna ilişkin bir açıklama (Referans Paragraf: A126–127, A143 paragrafları),

- (g) Finansal tabloların incelemesine ve bu incelemenin kısıtlamaları ile aşağıdaki hususlara ilişkin bir açıklama (Referans Paragraf: A128 paragrafı):
- (i) Bu SBDS kapsamındaki incelemenin sınırlı güvence denetimi olduğu.
 - (ii) Denetçinin, esas olarak yönetimin ve -uygun hallerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasından ve analitik prosedürlerin uygulanmasından oluşan prosedürler uygulaması ve elde edilen kanıtları değerlendirmesi,
 - (iii) İncelemede uygulanan prosedürlerin Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yapılan bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha az olması; dolayısıyla, denetçinin finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermeyeceği.
- (h) “Sonuç” başlığı altında, aşağıdakileri içeren bir paragraf:
- (i) 72-85inci paragraflara uygun olarak, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vardığı sonuç ve
 - (ii) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartları ya da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları olmayan finansal raporlama çerçevesinin ülkesinin belirtilmesi dahil, finansal tabloların hazırlanması için kullanılan uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine yönelik referans verme; (Ref: Para. A129–A130)¹
- (i) Denetçinin finansal tablolar hakkında olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmediği durumunda:
- (i) 72nci paragraf ile 75-85inci paragraflara uygun olarak, denetçinin vardığı olumlu sonuç dışındaki sonucu içeren ve uygun bir başlık altında yer alan bir paragraf ve
 - (ii) Uygun bir başlık altında olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirilmesine sebep olan husus/hususların açıklamasını sunan bir paragraf (Referans Paragraf: A131 paragrafı).
- (j) Denetçinin bu SBDS uyarınca ilgili etik kurallara uygunluk sağlama yükümlülüğüne yapılacak atıf,
- (k) Denetçi raporunun tarihi (Referans Paragraf: A138–A141 paragrafı),
- (l) Denetçinin imzası ve (Referans Paragraf: A132 paragrafı)
- (m) Denetçinin adresi.

¹ Editörün Notu: Bu bölüm Türkiye’deki uygulama dikkate alınarak şu şekilde okunabilir:

(ii) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesine ilişkin atıf. Söz konusu çerçevenin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarına) dışındaki bir finansal raporlama çerçevesi olması durumunda ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı (Referans Paragraf:A129–A130 paragrafları).

6.2-1 Raporun Unsurları

Denetçi raporunun ana unsurları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir

Tablo 6.2-1A

Raporun Unsurları ve UİSS (Revize)'deki İlgili Paragraflar	
İnceleme Sözleşmesi Raporu	Başlık ve uygun muhatap: Paragraf 86(a) ve (b)
	Giriş paragrafı: Paragraf 86(c)
	Yönetim sorumluluğuna ilişkin açıklama: Paragraf 86 (d)
	Denetçinin sorumluluğuna ilişkin açıklama: Paragraf 86 (e)
	İnceleme ve kısıtlamalarına ilişkin açıklama: Paragraf 86 (f)
	İnceleme sözleşmesine ilişkin sonuç: Paragraf 86 (h) ve (i)
	İlgili etik kurallara uyma yükümlülüğü: Paragraf 86 (j)
	Tarih, imza ve denetçinin bulunduğu yer: Paragraf 86 (k)-(m)

Özel Amaçlı Finansal Tablolar

Finansal tabloların özel amaçlı olması durumunda yönetimin ifadeleri aşağıdakileri içerecektir:

- Finansal tabloların hazırlanma amacı ile gerekli hallerde, hedef kullanıcıların tanımı veya özel amaçlı finansal tablolarda bu bilgileri içeren bir dipnota atıf ve
- Yönetimin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlarda kabul edilebilir olup olmadığını belirleme sorumluluğuna atıf (Yönetimin finansal raporlama çerçevesine ilişkin alternatiflerin bulunması durumunda).

Denetçinin İmzası

Denetçinin imzası kendi adına veya denetim kuruluşu adına veya her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde ek gereklilikler bulunabilir.

Önemli Husus

Bazı firmalar inceleme sözleşmesi raporu için antetli kağıt kullandıkları için (adresleri içermesi nedeniyle) raporun bu hükmüne uygun olduğunu düşünmektedirler. Ancak bu kabul edilebilir değildir, çünkü asıl hüküm denetçinin bu raporu hazırlarken faaliyet gösterdiği yerin açıklamasına yöneliktir.

6.2-2 Dikkat Çekilen Hususlar

Paragraf	Kural
	Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
	Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı
87	Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünebilir. Bu durumda, finansal tabloların önemli yanlış beyan içermediği konusunda yeterli uygunlukta kanıt elde edilmiş olması şartıyla, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler. Bu paragrafta, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıf yapılır.
88	Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve bu sebeple söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda denetçi raporu kullanıcılarının uyarıldığı Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı yer alır (Referans Paragraf: A133–A134 paragrafları).
89	Denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını, “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı veya uygun başka bir başlıkla denetçinin vardığı sonucu içeren paragrafın hemen sonrasına ekler.

Dikkat çekilen hususlar paragrafının tipik örnekleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6.2-2A

Dikkat Çekilen Husus	İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlikler
	İstisnai hukuki ihtilaflar veya düzenleyici yaptırımlara ilişkin belirsizlikler
	İşletmenin bir bölümünün satılması veya işletme birleşmesi gibi, sonraki olaylar
	Büyük bir felaket
	Diğer ciddi belirsizlikler ve tutarsızlıklar
	Yeni bir muhasebe standardının erken uygulanması (izin verildiğinde).

Dikkat çekilen hususlar paragrafı, yanlış anlaşılmalara önlemek için denetçi raporu kullanıcılarını, finansal tabloların özel amaçlı çerçeve uyarınca hazırlanmış oldukları ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabilecekleri konusunda uarması gerekir.

Dikkat çekilen hususlar paragrafı aşağıdakilerin yerine geçmek üzere kullanılamaz:

- Önemli düzeyde yanlış sunulan finansal tablolara yönelik sonucun şarta bağlanması veya
- Yönetimin finansal tablolarda gerekli açıklamaları yapması

Dikkat çekilen husus veya diğer hususlar paragraflarına raporda yer verildiğinde öncelikle, bu paragraflara olan ihtiyaç ve yazılışı yönetimle ve uygun olduğu durumlarda YSO ile görüşülür.

Örnek*Dikkat Çekilen Husus*

Finansal tablolara ilişkin dipnotta belirtildiği üzere, ABC şirketi belirli patent haklarının ihlali iddiasına yönelik büyük bir davanın tarafıdır. Yükümlülüğün düzeyi (varsa) şu an için belirlenemediğinden, finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

6.2-3 Diğer Hususlar

Paragraf	Kural
	Diğer Hususlar Paragrafı
90	Denetçinin, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan ve kendi muhakemesine göre, kullanıcıların; incelemeyi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olduğunu düşündüğü bir hususun denetçi raporunda bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda, -mevzuat tarafından yasaklanmadıkça- denetçi raporuna “Diğer Hususlar” başlığının veya uygun olan diğer bir başlığın altına bir paragraf ekleyerek söz konusu durumu bildirir.

Bazı durumlarda, kullanıcıların denetçinin sorumluluklarını, gerçekleştirilen çalışmayı ve finansal tablolarda açıklanmayıp raporda açıklananları anlayabilmesiyle ilgili hususlar bulunabilir. Eğer bu bilgilerin sunulması yasa ve düzenlemelerle yasaklanmışsa, finansal tablolara yönelik denetçi sonucunun yer aldığı paragrafın ve varsa dikkat çekilen hususlar paragrafının yer aldığı paragrafın altına başka bir paragraf eklenebilir. Bu paragraf “Diğer Hususlar” başlığıyla yer alabilir.

Diğer hususlar paragrafına tipik örnekler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6.2-3A

Diğer Hususlar	Denetçinin sözleşmeden çekilmesinin mümkün olmaması
	Denetçi raporunun dağıtımına yönelik kısıtlamalar
	Özel amaçlı bilgi veya üçüncü bir tarafa yönelik sunulan bilgi
	Tipik yazımı aşağıdaki şekildedir: “Bu rapor yalnızca [özel kullanıcıyı belirtiniz] kullanımına yöneliktir ve [XYZ Şirketi] yönetim kurulu üyesi (veya raporun yazıldığı kişinin adı) olmayan bir kişiye sunulmaz veya gönderilmez.

6.2-4 Diğer Raporlama Sorumlulukları

Paragraf	Kural
Diğer Raporlama Sorumlulukları	
91	Denetçinin finansal tablolar hakkındaki denetçi raporunda, bu SBDS kapsamında finansal tablolara ilişkin rapor hazırlama sorumluluğuna ek olarak diğer raporlama sorumluluklarına da yer vermesi istenebilir. Bu tür durumlarda, raporlamaya ilişkin bu diğer sorumluluklara denetçi raporunda “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun olarak başka bir şekilde, raporun “Finansal Tablolara İlişkin Raporlama” başlıklı bölümünün sonrasında yer verilir (Bakınız:A135-A137 paragrafları).

Bazı ülkelerde, denetçinin UİSS 2400 (Revize)’de özetlenen sorumluluklara ilave olan diğer hususların raporlanmasına ilişkin ek sorumlulukları bulunabilir. Bu sorumluluklara ilişkin örnekler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6.2-4A

Diğer Raporlama Sorumlulukları	Finansal tabloların incelenmesi sırasında belirli hususların denetçinin dikkatini çekmesi durumunda, denetçinin bu hususları raporlaması
	İlave olarak belirlenen prosedürlerin uygulanması ve raporlanması
	Muhasebe defter ve kayıtlarının yeterliliği gibi belirli hususlara ilişkin sonuç bildirilmesi

İlgili yasa veya düzenleme, denetçinin diğer sorumlulukları raporlamasına izin verdiğinde veya gerektirdiğinde, bu tür çalışmaların sonuçlarına denetçi raporunda “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun olarak başka bir şekilde, raporun “Finansal Tablolara İlişkin Raporlama” başlıklı bölümünün sonrasında yer verilir.

Bu diğer raporlama yükümlülüklerinin denetçi raporunun ayrı bir bölümünde açıklanmasının nedeni, denetçinin UİSS 2400 (Revize)’in finansal tablolara yönelik raporlama sorumluluklarından açıkça ayrılmasıdır.

Örnek

Diğer Yasal ve Düzenleyici Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Gerekli yasa veya düzenleme açıklanır]’ı gerekli kıldığı üzere, bu finansal tablolarda kullanılan muhasebe ilkelerinin bir önceki yıl kullanılan muhasebe ilkeleriyle tutarlı bir şekilde uygulandığı raporlanır.

Paragraf	Kural
	Denetçi Raporunun Tarihi
92	Denetçi raporunun tarihi, denetçinin: (a) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolar setinde yer alanı tüm tabloların hazırlandığı ve (b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri hususlarında ikna olması da dahil olmak üzere, finansal tablolara ilişkin varlığı sonuca dayanak oluşturan yeterli uygunlukta kanıtların elde edildiği tarihten önceki bir tarih olamaz (Referans Paragraf: A138–A141 paragrafları).

İnceleme sözleşmesi rapor tarihi kullanıcıları aşağıdakiler hakkında bilgilendirir:

- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporunun dikkate alındığı tarih arasındaki olayların ve işlemlerin (denetçinin farkında olduğu) etkisi. Bölüm 5, kısım 5.1-9
- İlgili dipnotlar dahil olmak üzere finansal tablolar için yönetimin sorumluluk kabul ettiğine yönelik denetçi tarafından yeterli uygun kanıtın elde edildiği.

Aşağıdaki tabloda finansal tabloların onaylanmasına yönelik kanıt elde edilmesindeki adımlar özetlenmektedir.

Tablo 6.2-5A

Sorumluluğu Kabul Etmek İçin Kimin Sorumlu Olduğunun Belirlenmesi	Dipnotlar dahil olmak üzere finansal tablolar için sorumluluk üstlenilmesine yönelik belirlenen otorite şunlar olabilir: • İşletmenin sahibi veya yönetici ortağı • YSO, müdürler kurulu gibi veya • Yerel düzenlemelerle belirlenen diğer kişiler veya organlar
Onaylamaya İlişkin Kanıt Belirlenmesi	Kanıtlar şunları içerebilir: • İşletme sahibi veya yönetici ortağından onay alındığına dair yazılı teyit • Finansal tabloların onaylandığı toplantı tutanakları (Örneğin müdürler toplantısı) • Diğer denk belgeler

Not: UİSS 2400'ün (revize) amaçları bakımından rapora tarih verilmesinden önce ortakların nihai onayı gerekli değildir. Belirlenen otorite (müdürler gibi) tarafından onaylama yeterli olup, bunun ortakların onay tarihinden önce olduğu varsayılır.

6.2-6 Olumlu Sonuç

Paragraf	Kural
	Olumlu Sonuç
73	Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği sonucuna varabileceği sınırlı güvence elde ettiğinde bir bütün olarak bütün olarak finansal tablolar hakkında olumlu sonuç bildirir.
74	Denetçi olumlu sonuç verirken, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, -uygun hallerde- aşağıdaki ifadelerden birini kullanır (Referans Paragraf: A113–A114 paragrafı): (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, finansal tabloların, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sunum sağlamadığına) inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir” (Gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

Finansal tablolara yönelik olumlu bir sonuç bölüm 2, kısım 2.3-2’de özetlendiği üzere, aşağıdaki durumlarda bildirilir:

- UİSS 2400 (Revize) uyarınca gerekli olan sınırlı güvence elde edildiğinde ve
- Uygulanan prosedürlere göre finansal tabloların tüm önemli yönleriyle UFRÇ’ne uygun olarak hazırlandığını denetçinin inanmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmemesi.

6.3. OLUMLU SONUÇ DIŞINDAKİ SONUÇLAR

UİSS 2400 (Revize) uyarınca gerekli olan sınırlı güvencenin elde edilmesi mümkün olmadığına, olumlu sonuç dışındaki bir sonuç raporlanır.

Paragraf	Kural
75	Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuç Denetçi, aşağıdaki durumlarda denetçi raporunda bir bütün olarak finansal tablolar hakkında olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir: (a) Denetçinin uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak finansal tabloların önemli yanlış beyan içerdiğine karar vermesi veya (b) Denetçinin finansal tablolarda yer alan ve bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili olarak önemli olan bir veya daha fazla kalem hakkında yeterli uygunlukta kanıt elde edememesi.

Paragraf	Kural
76	Denetçi finansal tablolarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirdiğinde: (a) Denetçinin raporunun sonuç paragrafında “Sınırlı Olumlu Sonuç”, “Olumsuz Sonuç” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır ve (b) Denetçi raporunda sonuç paragrafından hemen önceki ayrı bir paragrafta (sonuç paragrafının dayanağı olarak ifade edilir) uygun bir başlık altında (örneğin, duruma göre “Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı”, “Olumsuz Sonucun Dayanağı” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı” gibi) olumlu sonuç dışındaki sonuca sebep olan hususa ilişkin açıklama sunar.
77	Finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesi Denetçi finansal tabloların önemli yanlış beyan içerdiğine karar vermesi halinde; (a) Olumlu sonuç dışında sonuç bildirmesine sebep olan hususun etkilerinin önemli ancak finansal tablolar üzerinde yaygın olmadığı sonucuna varması halinde sınırlı olumlu sonuç bildirir veya (b) Olumlu sonuç dışında sonuç bildirmesine sebep olan hususun etkilerinin hem önemli hem de finansal tablolar üzerinde yaygın olduğu sonucuna varması halinde olumsuz sonuç bildirir.
78	Önemli bir yanlış beyan sebebiyle denetçi finansal tablolar hakkında sınırlı olumlu sonuç bildirdiğinde, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece denetçi -uygun hallerde- aşağıdaki ifadelerden birini kullanır: (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığına) inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).
79	Denetçi finansal tablolar hakkında olumsuz sonuç bildirdiğinde, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece -uygun hallerde- aşağıdaki ifadelerden birini kullanır: (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların önemi sebebiyle, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) tespit edilmiştir” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların önemi sebebiyle, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı tespit edilmiştir” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

Paragraf	Kural
80	Sonucun dayanağına ilişkin paragrafta, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirilmesine sebep olan önemli yanlış beyanlarla ilgili olarak, denetçi: (a) Önemli yanlışlığın finansal tablolardaki belirli tutarlarla (nicel açıklamalar dahil) ilgili olması halinde yanlışlığın finansal etkilerini açıklar ve niceliğini belirtir; bunun mümkün olmaması halinde, denetçi söz konusu hususu da belirtir. (b) Önemli yanlış beyanların finansal tabloların metinsel açıklamalarıyla ilgili olması durumunda açıklamaların ne tür yanlışlıklar içerdiğini açıklar. (c) Önemli yanlışlığın, açıklanması gereken bilgilerin açıklanmamasından kaynaklanması halinde, eksik olan bilgilerin niteliğini açıklar. Mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece denetçi mümkün olması halinde eksik açıklamaları ekler.
81	Yeterli uygunlukta kanıt elde edilememesi Yeterli uygunlukta kanıt elde edilememesi sebebiyle finansal tablolar hakkında bir sonuç oluşturmaması halinde denetçi: (a) Varsa, tespit edilmemiş yanlış beyanların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği fakat finansal tablolar üzerinde yaygın olmayacağı kanaatine varması halinde, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya (b) Varsa, tespit edilmemiş yanlış beyanların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin hem önemli hem finansal tablolar üzerinde yaygın olabileceği kanaatine varması halinde, sonuç bildirmekten kaçınır.
82	Aşağıdaki şartların mevcut olması halinde, denetçi incelemeden çekilir (Referans Paragraf:A115–A117 paragrafları): (a) Denetçinin inceleme sözleşmesini kabul etmesinden sonra yönetimin incelemenin kapsamını sınırlandırması sebebiyle denetçinin finansal tablolar hakkında sonuç bildirmek için yeterli uygunlukta kanıt elde edememesi, (b) Denetçinin tespit edilmemiş yanlış beyanların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve finansal tablolar üzerinde yaygın olabileceğine karar vermesi, (c) İncelemenden çekilmenin mevzuat uyarınca mümkün olması.
83	Yeterli uygunlukta kanıt elde edilememesi sebebiyle finansal tablolar hakkında sınırlı olumlu sonuç belirttiğinde, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece denetçi -uygun hallerde- aşağıdaki ifadelerden birini kullanır: (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığına), inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan husus/hususların etkileri dışında, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

Paragraf	Kural
84	Finansal tablolar hakkında sonuç bildirmekten kaçınması durumunda denetçi sonuç paragrafında: (a) Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/ hususların önemi sebebiyle, finansal tablolar hakkında sonuç oluşturacak yeterli uygunlukta kanıt elde edilemediğini ve (b) Dolayısıyla, finansal tablolar hakkında bir sonuç bildirilmediğini ifade eder.
85	Yeterli uygunlukta kanıt elde edilememesinden dolayı denetçinin sınırlı olumlu sonuç bildirmesi veya sonuç bildirmekten kaçınması durumda, sonuç paragrafının dayanağında yeterli uygunlukta kanıt elde edilememesinin sebep/sebepleri belirtilir.

6.3-1 Olumlu Sonuç Dışındaki Sonucun Raporlanmasını Gerektiren Koşullar

Olumlu sonuç dışında sonuç gerektiren koşulların iki türü vardır:

- Finansal tablolar önemli düzeyde yanlış sunulduğunda ve
- Yeterli uygunlukta kanıtın elde edilmesi mümkün olmadığında

Bu iki koşul aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6.3-1A

İşlem	Koşul
Olumlu Sonuç Dışında Bir Sonucun Raporlanmasını Gerektiren Durumlar:	Finansal Tablolar Önemli Düzeyde Yanlış Beyan Edildiğinde Elde edilen kanıtlara bağlı olarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyan içermesi. Bu durum aşağıdakileri içerir: • Önemli olan düzeltilmemiş yanlışlıklar • Uygun olmayan muhasebe politikaları veya tutarlı olmayan uygulama ve • Önemli yanlış beyana neden olan bilgilerin eksik açıklanması
	Yeterli uygunlukta Kanıtın Elde Edilmesinin Mümkün Olmaması Denetçi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içermediği sonucuna varmak üzere yeterli uygunlukta kanıtı elde edememesi Bu durum aşağıdakileri içerir: • Muhasebe kayıtlarının zarar görmesine neden olan bir yangın gibi işletmenin kontrolü dışındaki koşullar

- Öngörülen bilgiye ulaşılamaması gibi, denetçi çalışmasının niteliği veya zamanlaması ile ilgili koşullar veya
- İşletme içerisindeki kilit bir kişiye ulaşılmasına izin verilmesi gibi yönetim tarafından uygulanan kısıtlamalar

Olumlu sonuç dışındaki sonucun türü, aşağıdaki faktörlere dayalı olan belirli koşulların (sınırlı olumlu sonuç, olumsuz sonuç veya sonuç bildirmekten kaçınma) ele alınmasını gerektirir:

- Olumlu sonuç dışında sonuç bildirilmesine neden olan hususun niteliği ve
- Bunun etkilerinin yaygınlığı veya finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri

Bunlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6.3-1B

Hususun Niteliği	F/T Üzerindeki Etkilerinin Yaygınlığı	
	Önemli Fakat Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Önemli Yanlış Beyan İçeren F/T	Sınırlı Olumlu Sonuç	Olumsuz Sonuç
Yeterli Kanıtın Elde Edilmesinin Mümkün Olmaması	Sınırlı Olumlu Sonuç	Sonuç Bildirmekten Kaçınma

6.3-2 Olumlu Sonuç Dışındaki Üç Sonuç

Olumlu sonuç dışındaki üç sonuç türünün uygun kullanımı aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır.

Tablo 6.3-2A

Türü	Uygulanabilirliği
Sınırlı Olumlu Sonuç	Olumsuz sonuç veya görüş bildirmeyi gerektirecek düzeyde önemli veya yaygın olmaması hususudur. Hususun açıklandığı Sınırlı Olumlu Sonucun dayanağı paragrafı eklenir. Sınırlı Olumlu paragrafında 2400.83 paragrafındaki belirtilen şekilde ifade edilir.
Olumsuz Sonuç	Yanlış beyanların finansal tablolara olan etkileri önemli ve yaygın düzeydedir. Hususun açıklandığı Olumsuz Sonucun dayanağı paragrafı (olumsuz sonuç paragrafı öncesinde) eklenir. Olumsuz Sonuç paragrafında 2400.81 paragrafındaki belirtilen şekilde ifade edilir.

Sonuç Bildirmekten Kaçınma	Tespit edilemeyen yanlış beyanların, varsa, etkisi hem önemli hem de yaygın olabilir. Hususun açıklandığı Sonuç Bildirmekten Kaçınma dayanağı paragrafı (olumsuz sonuç paragrafı öncesinde) eklenir. Sonuç Bildirmekten Kaçınma paragrafında 2400.84 paragrafındaki belirtilen şekilde ifade edilir.
-----------------------------------	--

Olumsuz sonuç bildiriminin veya sonuç bildirmekten kaçınmanın tek alternatifi tüm ekibin sözleşmeden çekilmesi (sözleşmeden çekilmeye yasa veya düzenlemeler uyarınca izin verildiğinde) ve bir raporun yayınlanmamasıdır.

Sözleşmeden Çekilmesini Gerektiren Durum: (Çekilmenin geçerli yasa ve düzenlemeye göre mümkün olduğu varsayımı altında)	Sözleşmenin kabulü sonrası yönetimin kapsam sınırlaması dayatması, böylece yeterli uygunlukta kanıtın elde edilememesi ve denetçinin tespit edilemeyen yanlış beyanların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisinin önemli ve yaygın olduğunu belirlemesi durumunda. İnceleme prosedürlerinin, niteliğine göre sınırlandığından bu durum gereklidir ve kapsam sınırlaması sözleşmenin amacını kaldıracaktır. Örneğin, müşterinin stoklar hakkındaki sorulara yanıt vermemeye karar vermesi durumunda (diğer kalemleri ve açıklamaları etkileyen finansal tablolarda yer alan öneli bir tutar ve bu nedenle yaygın olan), finansal tablolara yönelik bir sonuç bildirmek mümkün olmayacaktır.
--	--

6.3-3 Sonucun Dayanağının İçeriği

Sonuç paragrafının dayanağı, “Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı”, “Olumsuz Sonucun Dayanağı” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı” gibi bir başlığın altında farklı sonucun ortaya çıkmasına neden olan hususların özet olarak açıklanmasını sağlar. Bu dayanak, denetçinin sonuç paragrafının hemen öncesinde ayrı bir paragrafta oluşturulur.

Sonuç paragrafının esasları hazırlanırken, aşağıdaki hükümler uygulanır.

Tablo 6.3-3A

Türü	Gerekli Açıklama
Önemli Yanlış beyanların Varlığı	Önemli yanlış beyanlar (nicel açıklamalar da dahil) finansal tablolardaki belirli tutarlar ile ilişkiliyse, yanlışlığın finansal etkilerinin açıklayınız ve tutarını belirtiniz. Eğer ölçümü mümkün değilse, bu tutarın belirlenmesinin mümkün olmadığını belirtiniz.
	Eğer önemli yanlış beyanlar dipnotların açıklamaları ile ilgiliyse: - Finansal tablo dipnotlarının nasıl yanlış sunulduğunu açıklayınız. - Konunun daha ayrıntılı değerlendirildiği bir finansal tablo dipnotuna atıfta bulunun (gerekli olduğunda).
	Eğer bilgiler ihmal edilmişse: - Eğer önemli yanlış beyanlar açıklanması gereken bilgiler açıklanmamış olmasıyla ilgiliyse, ihmal edilen bilgilerin niteliğini açıklayınız. - Yasa ve düzenlemeler ile yasaklanmamışsa, ihmal edilen açıklamaları ekleyiniz (uygun olan yerlere).
Yeterli uygunlukta Kanıtın Elde Edilememesi	Kanıtların elde edilmesinin engellenmesinin nedenlerini ve koşullarını açıklayınız. Konunun daha ayrıntılı değerlendirildiği bir finansal tablo dipnotuna atıfta bulunun (gerekli olduğunda).

Olumlu dışındaki sonuç örnekleri için lütfen Ek-I'ya bakınız.

EKLER

Rehberde Kullanılan Terimlerin Açıklaması

Aşağıdaki terimler ve açıklamalar UİSS 2400 (Revize) içerisinde yer almaktadır.

Terimler		Tanımları
<u>Analitik prosedürler</u>	Analytical Procedures	Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.
<u>İnceleme riski</u>	Engagement Risk	Finansal tabloların önemli bir yanlış beyan içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir sonuç bildirmesi riskidir.
<u>Genel amaçlı finansal raporlama</u>	General Purpose Financial Statements	Genel amaçlı çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.
<u>Genel amaç çerçevesi</u>	General Purpose Framework	Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.
<u>Soruşturma</u>	Inquiry	İşletme içindeki veya dışındaki bilgi sahibi kişilerden bilgi alınmasıdır.
<u>Sınırlı güvence</u>	Limited Assurance	İnceleme riskini, incelemenin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir bir düzeye indiren (ancak söz konusu risk, makul güvence denetimi için daha yüksektir) ve bu UİSS'ye uygun olarak bildirilen sonuca dayanak olarak elde edilen güvence düzeyidir. Kanıt toplama prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamının birleşiminin denetçinin asgari olarak, anlamlı düzeyde bir güvence elde etmesi için yeterli olması gerekir. Denetçi tarafından elde edilen güvence düzeyinin anlamlı olabilmesi için söz konusu güvence düzeyinin hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırması gerekir.

Terimler		Tanımları
<u>Denetçi</u>	Practitioner	İncelemeyi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder. Bu UİSS’de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde, “denetçi” terimi yerine “sorumlu denetçi” terimi kullanılır. İlgili yerlerde “sorumlu denetçi” veya “denetim şirketi”, bu terimlerin kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.
<u>Mesleki yargı</u>	Professional Judgement	İnceleme sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, güvence standartları, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.
<u>İlgili etik kurallar</u>	Relevant Ethical Requirement	Denetim ekibinin inceleme sözleşmelerini yürütürken tabi olduğu etik kurallardır. Bu hükümler Uluslararası Etik Standartları Kurulu’nun Meslek Mensupları için Etik Kuralları A ve B bölümlerinde yer alan ulusal hükümler ile birlikte daha kısıtlayıcı olan hükümlerdir.
<u>Özel amaçlı finansal tablolar</u>	Special Purpose Financial Statements	Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır.

Diğer Terimler

UİSS 2400.17’de belirtilen yukarıda açıklanan terimlere ek olarak, bu rehberde kullanılan diğer birkaç terim bulunmaktadır.

Aşağıdaki terimler ve açıklamaları UKKS 1 ve Uluslararası Denetim Standartlarının terimler sözlüğünde de kullanılmaktadır.

Terimler		Açıklamalar
<u>Muhasebe tahmini (Sözlük)</u>	Accounting Estimate (Glossory)	Kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Bu terim; hem tahmin belirsizliğinin olduğu durumlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tutar için hem de tahmin gerektiren diğer tutarlar için kullanılır.

Terimler		Açıklamalar
<u>Denetim ekibi</u> (Sözlük)	Engagement Team (Glossory)	Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.
<u>Hata</u> (Sözlük)	Error (Glossory)	Bir tutarın veya açıklamanın unutulması da dahil olmak üzere, finansal tablolardaki kasıtlı olmayan yanlışlıktır.
<u>Hile</u> (Sözlük)	Fraud (Glossory)	Yönetim, yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir.
<u>İşletmenin sürekliliği varsayımı</u> (UDS 570.2)	Going-Concern Assumption (ISA 570.2)	İşletmenin sürekliliği varsayımı uyarınca, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği kabul edilir. Yönetim işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmayı planlamadıkça ya da yönetimin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılarak hazırlanır.
<u>Önemlilik</u> (UDS 200.6)	Materiality (ISA 200.6)	İhmaller dahil olmak üzere yanlış beyanların tek başına veya topluca finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
<u>Yanlış beyan</u> (Sözlük)	Misstatement (Glossory)	Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir. Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlış beyan kapsamındadır.

Terimler		Açıklamalar
<u>Yönetim</u> <u>(Sözlük)</u>	Management (Glossory)	İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı durumlarda yönetim, yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yönetici gibi üst yönetimden sorumlu olanların bazılarını veya tamamını içerir.
<u>İlişkili taraf</u> <u>(Sözlük)</u>	Related Party (Glossory)	İlişkili taraf genellikle uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde tanımlanmaktadır. Örnekler aşağıdakileri içerir: - Raporlama yapan işletme üzerinde, kontrole ya da önemli bir etkiye (doğrudan veya dolaylı olarak) sahip olan kişi veya başka bir işletme olmak; - Raporlama yapan işletme üzerinde kontrole ya da önemli bir etkiye sahip olan başka bir işletme; - Aşağıdaki durumlar sebebiyle, raporlama yapan işletme ile ortak kontrol altında bulunan bir başka işletme olmak: - Kontrole sahip ortakların aynı olması, - Ortakların yakın aile üyeleri olması veya - Kilit yöneticilerin aynı olması Ancak, kamunun ortak kontrolü altında olan işletmeler; birbirleriyle önemli işlemler gerçekleştirmedikçe veya aralarında önemli ölçüde kaynak paylaşımı olmadıkça ilişkili işletmeler olarak kabul edilmez.
<u>Yönetimden sorumlu olanlar</u> <u>(Sözlük)</u>	Those Charged With Governance (Glossory)	İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılardır (örneğin, şirketin mütevelli heyeti üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı durumlarda, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icracı yönetim personeli (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yöneticileri gibi) yer alabilir.
<u>Özel amaçlı çerçeve</u> <u>(Sözlük)</u>	Special Purpose Framework (Glossory)	Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

Müşteri Kabulü/Devamı Kontrol Listeleri

PBT=prosedürler başarıyla tamamlandı

İnceleme Riskinin Değerlendirilmesi	Cevap ve Yorumlar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
1. Kalite Kontrol Bu incelemenin kabulü işletmenin herhangi bir kalite güvence politikasına aykırı mı?			
2. Yönetimin Dürüstlüğü Yönetim veya YSO'un dürüstlüğüne yönelik şüphelere neden olan durum olayları veya durumları sorgulayın. Şunları göz önünde bulundurunuz: • Etik veya yasal ihlaller. • Dürüstlük, ahlak ve etik davranışlar için kötü itibar. • Önceki sözleşmelerde karşılaşılan problemler. • Basında veya internette yasa dışı eylem veya hile iddiaları. • Tahminler veya açıklanmamış ilişkili taraflarda yönetim önyargıları. • Kayıtların kontrolü ve muhafazasına yönelik kötü tutum. • Devam eden soruşturmalar. • Şüphelilik etik ilkesiyle, kişiler/şirketlerle olan yakın ilişki.			
3. Önceki Muhasebe Meslek Mensubu • Potansiyel müşterinin muhasebe meslek mensubunun (denetçinin) değiştirilmesinin nedenleri nelerdir? • Son zamanlarda potansiyel müşteriye hizmet vermeyi bırakan başka muhasebe meslek mensupları var mı? Varsa, sebeplerini açıklayınız. • Önceki muhasebe meslek mensubunun çalışma kağıtlarını inceledik mi? İncelenmişse, sözleşme kabulünü etkileyen tespit edilmiş hususları açıklayınız. İncelenmemişse, nedenlerini açıklayınız.			

İnceleme Riskinin Değerlendirilmesi	Cevap ve Yorumlar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
4. Sözleşmenin Risk Faktörleri Sözleşme kabulünü etkileyecek herhangi bir riskin olup olmadığını belirleyiniz. Aşağıdakilere dikkat ediniz: • İşletmenin sürekliliğinin devam ettirilmesine ilişkin şüpheler. • Finansal tablo kullanıcıları. • Negatif sektörel eğilimler. • Yüksek riskli işletme ortaklıklarına katılım. • Kötü muhasebe sistemi ve kayıtları. • Medyanın önemli düzeyde işletmeye ve yönetime ilgisi. • Gerçekçi olmayan raporlama zamanı çerçevesi. • Olağan dışı veya aşırı karmaşık kurumsal/operasyonel yapı veya işlemler. • Makul ücret ödeme yeteneği.			
5. Firma Yeterliliği Sözleşmenin tamamlanmasını sağlayacak firmanın gerekli kaynakları var mı? Dikkat ediniz: • Firmanın uygun deneyime ve sektörel bilgiye sahip personel durumu. • Dış uzmanların kullanımı (gerekli durumlarda). • Uygun nitelikte bir KKDG durumu (firma politikaları gereğince).			
6. Bağımsızlık • Sözleşmenin yürütülmesinde firmayı veya herhangi bir çalışanını engelleyecek bir yasağın olmadığına ikna olduk mu? • Firmanın bağımsızlığına yönelik tehditler olmadığına ikna olduk mu? Eğer tehditler tespit edilmişse, yapılan koruyucu işlemlerin niteliğini özetleyiniz.			

İnceleme Riskinin Değerlendirilmesi	Cevap ve Yorumlar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/Hayır)				
7. Sözleşme Ön Koşulları - Finansal tabloların sunumunda bir UFRÇ kullanılacak mı? - Yönetim kendisinin tanınmasını ve aşağıdaki sorumlulukları kabul etti mi? a) UFRÇ uygun olarak finansal tabloların sunumu, b) Yönetim tarafından hazırlanan iç kontrolün hile veya hatadan kaynaklı önemli yanlış beyanlar içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlaması ve c) Aşağıdakilerin bize sağlanması: - Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin tüm bilgilere erişim,							
- İncelemenin amacı için yönetimden talep edebileceğimiz ek bilgiler - İnceleme kanıtlarının elde edilmesi için gerekli gördüğümüz işletme içindeki kişilere sınırsız erişim. - Eğer sözleşme kabul edilmişse, bir sözleşme mektubu talep edilmiş mi ve imzalı bir kopyası alınarak dosyaya konmuş mu (incelemenin başlamasından önce)?							
8. Diğer Gerekli Prosedürler (Belirtiniz)							
Elde edilen bilgilere dayanarak, bu sözleşme aşağıda belirtildiği şekilde değerlendirilmelidir (birini işaretleyiniz): <table border="0"> <tr> <td>Düşük Risk</td> <td>Orta Düzeyde Risk</td> <td>Yüksek Risk</td> <td>Kabul Edilmedi</td> </tr> </table> Açıklama:				Düşük Risk	Orta Düzeyde Risk	Yüksek Risk	Kabul Edilmedi
Düşük Risk	Orta Düzeyde Risk	Yüksek Risk	Kabul Edilmedi				
Bu incelemede bir KKDG gerekli olacak mı? EVET HAYIR							
Yukarıdaki soruların sorumluluğunu okudum ve sonuca katılıyorum.							
Hazırlayan		Tarih					
Gözden Geçiren		Tarih					

Örnek İnceleme Mektubu

Not: Bu örnek mektup, UİSS 2400 (Revize) içindeki örneği esas almaktadır. Mektupta bulunabilecek ek hususlar köşeli parantez içinde italik olarak belirtilmiştir.

[BAŞLIK]

[Tarih]

[İşletme adına imzalamaya yetkili uygun yönetim veya YSO temsilcisi]

[Kişi]

İşletme Unvanı

Detaylı adres

Şehir, Ülke]

Sayın.....:

[İşletme adı]'nın, [31 Aralık 20XX] tarihli finansal durum tablosunu, yılsonu kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu, nakit akım tablosunu ve önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgiler özetini içeren genel amaçlı finansal tablolarını incelememiz için talepte bulundunuz. Bu mektupta belirlenen inceleme sözleşmesinin tanınmasını ve kabulünü onayladığımız için memnunuz.

İncelememiz finansal tablolar üzerindeki sonucumuzun ifadesi amacıyla yürütülecek olup, olumluysa aşağıdaki gibi olacaktır.

“İncelememize göre finansal tabloların, şirketin [Tarih] tarihi itibarıyla finansal durumunun ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansının, [Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi]’e uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına [veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığına] inanmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”

Sonucumuzun şeklinin ve içeriğinin, incelememizde elde edilen bulgular ışığında değiştirilmesi gerekebilir.

Sorumluluğumuz

İncelememiz, İnceleme Sözleşmeleri Uluslararası Standartları (UİSS) 2400, Tarihi Finansal Tablolar İncelemesi Sözleşmeleri’ne uygun olarak yürütülecektir. UİSS 2400 (Revize), yürürlükteki finansal raporlama çerçevesiyle uyumlu olarak finansal tabloların bir bütün olarak hazırlanmadığına tüm hususları dikkate alarak inanmamıza neden olacak hususlara dikkatimizi çeken herhangi bir şeyin olup olmadığını neticelendirmemizi gerektirmektedir.

UİSS 2400 (Revize)'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların incelemesi sınırlı bir güvence sözleşmesidir. Bizler, öncelikle işletmedeki yönetim ve diğerlerinin sorgulanmasını ve analitik prosedürleri içeren prosedürleri uygulayacağız ve sonra elde edilen kanıtları değerlendireceğiz. Ayrıca bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlış beyanlar olabileceğini düşündüren hususların farkına varmamız durumunda ek prosedürler uygulayacağız. Uygulayacağımız bu prosedürler, UİSS 2400 (Revize)'e uygun finansal tablolardaki sonucumuzu bildirmemizi sağlayacaktır. Seçilen prosedürler, *[işletme adı]*'ni ve çevresini tanımamıza ve UFRS ve sektör koşullarındaki uygulamalarının anlaşılmasına esas teşkil eden mesleki yargılarımızın kullanımıyla gerekli gördüğümüz hususlara bağlı olarak seçilir.

Bir inceleme, finansal tabloların denetimi değildir, bu nedenle;

- a) İnceleme UİSS 2400 (Revize)'e uygun olarak yürütülse dahi, bir bağımsız denetimde olabileceğinden daha fazla oranda, incelenmiş finansal tablolarda incelemeyle ortaya çıkmayabilecek önemli yanlış beyanlar riski vardır.
- b) Finansal tabloların incelenmesindeki sonucumuzun belirttiği üzere, finansal tablolardaki raporumuz finansal tablolarda bir denetim görüşü vermeyi açıkça kabul etmeyecektir.

[Rapor Değişiklikleri]

Raporumuzun şeklinin ve içeriğinin incelemeden elde ettiğimiz bulgular ışığında değiştirilmesi gerekebilir.

[Raporumuzun Kullanımı ve Dağıtımı]

Finansal tablolardaki inceleme sözleşmesi raporu yalnızca *[işletme adı]* ve raporumuzun tarafımızca belirlenen kişilerin kullanımı içindir. Biz bu finansal tablolar ile ilgili herhangi bir üçüncü tarafa sunmamaktayız ve herhangi bir üçüncü tarafın bunları kullanmasından kaynaklanan sorumluluğu kabul etmemekteyiz.

Adımızın sadece bizi iznimizle ve aksi bizim tarafımızdan kabul edilmedikçe bizim eklediğimiz yayınlanmış iletişim bilgileriyle kullanılmasını talep ediyoruz.

[Finansal Yıllık Rapora veya İnternet Sitesine Eklenmesi]

Yönetim yıllık raporda veya diğer kamusal belgelerde (elektronik veya kağıt ortamında) yer alana finansal tablolar ve diğer ilgili bilgilerin doğru olarak çoğaltılmasından sorumludur. Bu sorumluluk, tarafımızca incelenen tam veya özet finansal tabloların referans alınmasıyla gerçekleşecek birleşmeleri de kapsamaktadır. Web sitenizde yer alan bilgileri okumamız veya internet sitesindeki diğer bilgilerin orijinal belgeler ile tutarlılığına dikkat etmemiz gerekmemektedir.

Eğer yıllık raporda veya bir internet sitesine elektronik olarak yüklenmesi veya gönderilmesi de dâhil olmak üzere, inceleme sözleşmesi raporumuzun çoğaltılması veya yayınlanması planlanmış ise, çoğaltılacak veya yayınlanacak olan tüm belgenin bir kopyasının, yayınlanma veya çoğaltılma süreci başlamadan önce incelememiz için gerekli zamanda bize teslim edilecektir.

Yönetimin Sorumlulukları

İncelememiz, [yönetim ve uygun hallerde YSO]'ın aşağıdaki sorumluluklarını bildiği ve kabul ettiği esas alınarak tamamlanacaktır:

- a) Finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması ve uygun sunumu;
- b) Yönetim tarafından belirlenen iç kontrolün, hata veya hileden kaynaklı önemli yanlış beyanların olmadığı finansal tabloların hazırlanmasını sağlaması.
- c) Aşağıdakilerin bize sağlanması:
 - (i) Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin tüm bilgilere erişim
 - (ii) İncelemenin amacı için yönetimden talep edebileceğimiz ek bilgiler
 - (iii) İnceleme kanıtlarının elde edilmesi için gerekli gördüğümüz işletme içindeki kişilere sınırsız erişim

İncelememizin bir bölümü olarak, incelemeye ilgili olarak [yönetim ve uygun hallerde YSO]'dan sunum ile ilgili yazılı onay talep edeceğiz.

[Takvimin Hazırlanması]

14 Şubat 20XX tarihinde başlaması planlanan incelememizden önce, [siz] veya [çalışanlarınız]'n bazı zaman çizelgelerinin yapılması ve kullanmak için belirtilen belgeleri toparlayacağı anlaşılmaktadır.

Gerekli zaman çizelgeleri ve belgeler aşağıdaki gibidir:

[a) Zaman çizelgeleri ile analizleri ve]

[b) Diğer belirlenmiş belgeler.]

Bu çalışmalarımızı kolaylaştıracak ve maliyetlerimizi en aza inmesine yardımcı olacaktır. Bu çalışma kâğıtlarının veya belgelerin zamanında elde edilmesine yönelik herhangi bir hata hizmetlerimizi engelleyebilir ve hizmetlerimizi askıya almamıza veya sözleşmeden çekilmemize neden olabilir.

[Çalışma Kâğıtları]

Sözleşme uygulanması süresince bizim tarafımızdan oluşturulan, geliştirilen veya uygulanan çalışma kâğıtları, dosyalar, diğer materyaller, raporlar ve çalışmalar firmamızın mülkiyetindedir, gizli bilgileri oluşturur ve firmamızın politika ve prosedürlerine uygun olarak tarafımızca muhafaza edilecektir.

[Dosya Denetimi]

Mesleki düzenlemelere (ve firmamız politikalarıyla) uygun olarak, mesleki ve firma standartlarımıza bağlı kaldığımızdan emin olmak için, müşteri dosyalarımız periyodik olarak inceleme müfettişleri ve diğer sözleşme dosyaları denetçileri tarafından gözden geçirilir. Dosyaları gözden geçirenlerin müşteri bilgilerinin gizliliğini korumaları gerekmektedir.

[Uyuşmazlıkların Çözümü] (Yerel koşulların izni altında)

Tarafınızca aşağıdakiler kabul edilmiştir:

- a) Bu sözleşmenin anlamı, performansı veya yürütülmesiyle ilgili ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık, yasal yollara başvurmada önce uzlaşmak için görüşülecektir ve
- b) Sözleşmenin herhangi bir bölümüyle verilen arabuluculuk için uzlaşma sürecinde iyi niyetle yazılı bir talepte bulunacaksınız.

Bu sözleşmenin bir sonucu olarak başlatılan uzlaşma, uzlaşma kurallarına uygun olarak *[uzlaştırıcı organizasyonun adı]* tarafından *[kanunlar]* kapsamında uygulanacaktır. Böyle bir uzlaşmanın sonuçları her bir tarafın anlaşmasına durumunda bağlayıcı olacaktır. Herhangi bir uzlaşma sürecinin maliyetleri taraflarca eşit olarak paylaştırılacaktır.

[Tazminat]

[Tazminat metnini kontrol ediniz ve kontrol edilmişse, yerel kanun ve düzenlemeler uygunluğunu kontrol ediniz. Ayrıca yasal danışmanlık almayı da göz önünde bulundurunuz]

[işletmenin adı], her türlü kayıplar, maliyetler (Avukat masrafları da dahil), zararlar, masraflar, iadeler, talepler ve ortaya çıkabilecek (veya sonucunda) yükümlülüklerle karşı ve bunlardan dolayı firmamızın (ortakların, acentelerinin ve çalışanların) sorumlu tutulması ve (bizim talimatımızla ve avukat tarafından) savunmaları ödemeyi kabul ettiğini beyan etmektedir.

- a) Yukarıda belirtilenlerin genelini kısıtlamadan, sözleşme raporumuzun veya verilen sözleşme raporunda belirtilen finansal tablolar veya firmamız tarafından size sunulan diğer başka çalışma ürünlerin kötüye kullanımı veya yetkisiz dağıtımını da içeren *[işletme adı]* tarafından yapılan sözleşmenin herhangi bir bölümünün *[işletme adı]* (veya müdürler, memurlar veya çalışanlar) tarafından ihlali ve
- b) Sözleşme uyarınca tarafımızca yürütülen hizmetler sağlanmazsa, firmamızın ihmali nedeniyle oluşmuş kayıplar, maliyetler, zararlar ve masrafların bedeli yetkili mahkeme tarafından belirlenecektir. Mahkemenin konusu dışında olan konularda, firmamız tarafından sağlanacak tazminat bedelini karşılıklı olarak kabul ediyoruz.

[Zamanın Kapsamı]

Sözleşmenin tamamlanması için bu mektupta anlatıldığı gibi belirlenen zaman dilimlerinde her türlü makul çabayı göstereceğiz. Ancak, *[işletme adı]* tarafından yükümlülüklerini uygun zaman yerine getirmemesi de dahil olmak üzere kontrolümüz dışındaki nedenlerden kaynaklanan gecikme ve kesintilerden dolayı sorumlu tutulamayız.

[Düzenli Fatura Bedellerindeki Ödemeler]

Mesleki ücretlerimizde düzenli fatura oranlarımız esas alınacaktır, ayrıca ödenmesinden kaynaklanan masraflar ve ilgili vergiler eklenecektir. Herhangi ilave hizmetlerin ücretleri ayrıca belirlenecektir.

[veya]

[Tahmini Ücretler]

Bu hizmetler için tahmini ücretimiz, inceleme sözleşmesi için [tutar] artı olarak [tutar] direk ödenen masraflar ve ilgili vergileri içindir. Bu tahmin edilen ücretler personelinizden beklenen iş birliğine göre hesaplanmıştır ve bu varsayım beklenmedik durumlarla karşılaşılma-
dığında geçerlidir.

İlave önemli bir zaman gerekirse, ek masrafları ödmeden önce sebeplerini sizle görüşecek ve revize edilmiş ücret hesaplaması üzerinde anlaşmaya varacağız.

Çalışma süresince ücretler tahakkuk edecek ve sunum yapıldığında ödenir duruma gelecektir.

[Avans]

Hizmete başlamadan önce, bize [tutar] tutarında bir avans vermeniz talep ediyoruz. Bu avans son faturamıza karşılıktır ve kullanılmayan kısmı tüm ödenmemiş ücretlerin ve incelemeyle ilgili maliyetlerin toplamı üzerinden mahsup edilecektir.

[Faturalama]

Ücretlerimiz ve maliyetler aylık olarak faturalanır ve sonra teslimiyle birlikte ödenir. Fatura tarihinden itibaren 30 günde ödenmeyen faturalar ödenmemiş sayılır ve aylık yüzde [oran] faiz işletilir. Ödenmemiş sayılan faturalardan dolayı hizmetlerimizi askıya alma veya sözleşmeden çekilme hakkımız saklıdır. Ödenmemiş toplam bakiyeler için gerekli tahsilat işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, avukat ücretleri de dahil olmak üzere tahsilat maliyetlerini tarafımıza ödemeyi kabul etmiş olursunuz.

[Fesih]

Eğer ödenmeyen tutarlardan dolayı veya bu mektupta belirtilen diğer nedenlerden dolayı hizmetlerimizi fesih edersek, raporumuz tamamlanmasa bile yazılı fesih bildiriminden dolayı sözleşmemiz tamamlanmış kabul edilecektir. Fesih tarihi itibarıyla, tüm harcanan zamanı ve yapmış olduğumuz harcamaları tarafımıza ödemek zorunda kalacaksınız.

[Yasal Süreç Maliyetleri]

Mahkeme celbine, mahkeme emrine, devlet kurumuna ve belgelerin sağlanması için diğer yasal süreçlere ve/veya bu sözleşme süresince elde ettiğimiz veya hazırladığımız bilgiler ile ilgili tanıklıklara cevap vermek zorunda olduğumuzda, bize bu durumlarda harcamış olduğumuz süre için normal saatli ücretlerimizi ve yapmış olduğumuz tahakkuk eden harcamaların (vergiler de dahil olmak üzere) tazminatları ödeyeceksiniz.

[Diğer Hizmetler]

İnceleme sözleşmesi hizmetinin yanı sıra yukarıda belirtilen [yerel düzenlemelerin izin verdiği] diğer özel raporları gerektiği gibi hazırlayacağız. Yönetim bu raporların tamamlanması için gerekli bilgileri sağlayacak ve zamanında uygun makamlara gönderecektir.

[Düzenleyici koşullara ilişkin verilecek diğer ek hizmetlerin detayını giriniz]

[Bilgilerin Kullanımı]

Bizim sözleşmeyi tamamlamamız için gerekli olan sizin gözetiminizdeki tüm kişisel bilgilere erişim yetkisini kabul ettiniz. Hizmetlerimizin sağlanması aşağıdakilere bağlıdır:

- a) Yürürlükteki gizlilik düzenlemeleri kapsamında gerekli kişisel bilgilerin toplanması, kullanılması ve tarafımıza açıklanması için yönetimin sahip olduğu gerekli izinlerin bize sağlamanız gerekir.
- b) Gizlilik bildirimimize uygun olarak tüm kişisel bilgileri muhafaza edeceğiz.

[İletişim]

Bu sözleşmeye bağlı olarak, sizinle veya diğerleriyle telefon, faks, posta kurye veya e-posta iletileriyle iletişim kurabiliriz. Tüm iletişimlerin durdurulması veya istenmeyen üçüncü taraflar tarafından kullanılması veya iletilmesi veya doğrudan gönderilen kişilere ve taraflardan birisine iletilmemiş gibi, bizim tarafımızdan adrese düzgün teslim edilen iletişimlerin garantisini veremeyiz. Bu neden, bu sözleşmenin uygulanmasıyla ilgili olan tarafımızca gönderilen iletişimlerin yanlışlıkla açıklanması veya tutulmasının herhangi birinin tüm yükümlülük ve sorumlulukları ret ve feragat ediyoruz. Bu bağlamda, arızı, doğrudan veya dolaylı iletişim; gelirler veya beklenen karlardaki kayıp gibi belirli zararlar; gizliliğin veya özel bilgilerin açıklanmasından kaynaklanan, hiçbir kişi veya işletmenin zararı veya tahribinden dolayı yükümlülüğümüzün olmadığını bu mektubumuzun teyidiyle kabul etmiş olacaksınız.

[Sonuç]

Bu sözleşme mektubu, hazırlanacak olan sözleşmeye tabi ilgili koşulları içermektedir. Bu mektubun koşulları taraflar arasında önceden sözlü veya yazılı beyan veya taahhütlerin yerine geçer. Eğer tarafların tümü tarafından imzalanmış bu mektupta yazılı değişiklikler olursa, bu mektupta belirtilen şartları herhangi önemli değişiklikler veya eklemeler etkisiz hale gelecektir.

Bizimle ilgili sorumlulukları da dâhil olmak üzere finansal tablolarındaki incelememiz için düzenlemelerin olduğu sözleşmeyi ve sizin ilgili bildiriminizi belirtmek için bu mektubu lütfen imzalayınız ve ekli bir kopyasını iade ediniz.

Şirketiniz için [verilecek hizmet/devam edecek hizmet] fırsatı için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

İmza _____

Onaylayan ve kabul eden adına [İşletme Adı]:

İmza _____

[Müşterinin adı ve unvanı]

Tarih _____

İşletmenin Tanınmasına Yönelik Kontrol Listeleri

PBT=prosedürler başarıyla tamamlandı

Finansal Tablolarda Ortaya Çıkabilecek Önemli Yanlış Beyanlara Yönelik Alanların Belirlenmesi İçin İşletmenin Tanınması		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
1.	UFRÇ'si de dahil olmak üzere ilgili sektör, düzenlemeler ve diğer dış faktörler.			
2.	İşletmenin niteliği aşağıdakileri içermektedir: a) Faaliyetleri, b) Ortaklık yapısı ve yönetim yapısı, c) İşletmenin gerçekleştirdiği veya yapmayı planladığı yatırımların türü, d) İşletmenin tanımlanmasının yolları ve nasıl finanse edildiği ve e) İşletmenin amaçları ve stratejileri.			
3.	İşletmenin muhasebe sistemi ve muhasebe kayıtları.			
4.	İşletmenin muhasebe politikalarını seçmesi ve uygulaması.			
Sorgulanması Gereken Alanlar				
1.	Tahminler Tahminler nasıl hazırlandı? Kanıtların desteklenmesinde hangi varsayımlar kullanıldı?			
2.	İlişkili Taraflar İlişkili taraflar kimlerdir? Dönem boyunca ilişkili taraflar ile işlemler oldu mu? Olduysa, bu işlemlerin kapsamı nedir? (Her sözleşmeye başlamadan önce, ilişkili taraf işlemleri listesinin yönetim tarafından hazırlanmasını talep ediniz)			

Finansal Tablolarda Ortaya Çıkabilecek Önemli Yanlış Beyanlara Yönelik Alanların Belirlenmesi İçin İşletmenin Tanınması		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
3.	Önemli Olay ve İşlemler İşletmenin finansal tablolarını etkileyen hiç önemli, olağandışı veya karmaşık işlemler, olaylar veya konular var mı? Bakınız: a) İşin yürütülmesinde ve faaliyetlerindeki önemli değişiklikler, b) Finansal ve borçlanma sözleşme veya anlaşmaları gibi sözleşme dönemlerindeki önemli değişiklikler, c) Önemli yevmiye kayıtları veya finansal tablolara yönelik diğer düzeltmeler, d) Raporlama döneminin sonuna doğru ortaya çıkan veya yapılan önemli işlemler, e) Önceki sözleşme süresince tespit edilen düzeltilmemiş yanlış beyanların durumu ve f) İlişkili taraflarla olan işlemlerin veya ilişkilerin işletmeye etkileri veya muhtemel olasılığı.			
4.	Hile ve Aykırılık Herhangi mevcut, şüpheli veya iddia edilen aşağıdaki hususların varlığı: a) İşletmeyi etkileyen hile veya yasadışı eylemler? b) Finansal tablolardaki önemli tutarları ve açıklamaları etkileyebilecek, vergi ve düzenleyici koşullar gibi kanuni ve düzenleyici hükümlere aykırılıklar?			
5.	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında ortaya çıkmış, finansal tablolarda açıklanması veya düzeltilmesi gereken olaylar var mı?			
6.	İşletmenin Sürekliliği İşletmenin sürekliliğine ilişkin herhangi bir belirsizlik var mı? Varsa, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımına dayanağı nedir?			
7.	Taahhütler Açıklamalar da dâhil olmak üzere işletmenin finansal tablolarını etkileyecek önemli taahhütler, sözleşmeli yükümlülükler var mı veya muhtemel mi?			

Finansal Tablolarda Ortaya Çıkabilecek Önemli Yanlış Beyanlara Yönelik Alanların Belirlenmesi İçin İşletmenin Tanınması		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
8.	Parasal Olmayan İşlemler Herhangi parasal olmayan işlemler veya finansal raporlama döneminde değerlendirilmeyen göz ardı edilen işlemler var mı?			
İsteğe Bağlı Sorgulama Alanları				
1.	Tutanaklar ve Kararlar İşletme sahibiyle yapılan veya diğer toplantılarda alınan, finansal tabloları etkileyebilecek kararlar?			
2.	Düzenleyici Kurumlar İşletme düzenleyici kurumlardan finansal tabloları etkileyebilecek bir haber almış mı?			
3.	Tutarsızlıklar Diğer yönetim sorularından, analitik prosedürlerden veya kanıtların yorumlanmasıyla tespit edilen tutarsızlıkların açıklanmasının sağlanması			

Hazırlayan _____

Tarih _____

Gözden Geçiren _____

Tarih _____

Analitik Prosedür Örnekleri

Nakit

Toplam nakit bakiyeleri ve her bir banka/kasa bakiyelerindeki değişiklikleri önceki dönem ile karşılaştırın. Beklenmedik bakiyeler ve önemli değişikliklere ilişkin açıklanmaları elde ediniz.

Alacak Hesapları

- Önceki dönem hasılatlarındaki değişime dayalı olarak, cari dönem ticari alacak bakiyesi için bir beklenti geliştiriniz.
- Her tür alacak hesabını (ticari, satış vergileri ve diğer alacak hesapları gibi) önceki dönemle karşılaştırınız.
- Alacak hesaplarındaki günlük satışların sayısını hesaplayınız (anlamli olduğunda).
- Önceki dönem sonuçları ile ödeme koşullarını karşılaştırınız.
- Şüpheli alacaklar karşılık giderlerinin oranını bir önceki dönem gelirleriyle karşılaştırınız.
- Beklenmedik bakiyeler ve önemli değişiklikler için beklentileri tespit ediniz.
- Yukarıdaki sonuçlara bağlı olarak, başka inceleme prosedürleri yapılıp yapılmaması gerektiğini dikkate alınız.
- Ek prosedürler gerekirse, aşağıdakilere dikkat ediniz:
 - a) Eğilimlerin anlaşılması için analitik prosedürler önceki üç veya dört yıla kadar genişlettirilir ve
 - b) Satış trendlerindeki değişimlerin ve alacak hesapları üzerindeki etkilerinin anlaşılması için, satışların aylık, müşteri vb. bazda analiz yapılması

Kısa Vadeli Yatırımlar

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Önceki yıla (tamamı) göre toplam yatırımları.
- Önceki döneme göre her bir yatırım türü ve sınıflandırmasını. İzin verilen yatırımların türlerinden emin olmak için işletme yatırım politikalarını inceleyiniz.
- Önceki dönem yatırımlarının ortalama geri dönüşü.
- Faiz getirili yatırımlardan elde edilen efektif faiz oranının, bu enstrümanlardaki sözleşme oranıyla karşılaştırılması.

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması

Kredi ve Avanslar

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Bir önceki döneme göre (tamamı) kredi ve avanslar.
- Bir önceki döneme göre kredi ve avansların özeti.
- Belirtilen faiz bedellerinin oranına göre efektif faiz oranları.

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Herhangi yeni veya itfa edilen kredi ve avansların detaylarını alınız.

Uzun Vadeli Yatırımlar

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Bir önceki döneme göre uzun vadeli yatırımlar.
- Bir önceki döneme göre uzun vadeli yatırımların özeti.
- Temettü veya yatırımcının gelir payı veya başka işletmelere yapılan yatırımlardaki (öz kaynak yöntemi) zararlar da dahil olmak üzere, önceki yıla göre uzun vadeli yatırımlardan elde edilen gelir.

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Maddi Duran Varlıklar

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Bir önceki döneme (tamamı) göre maddi duran varlıklar.
- Önceki döneme göre maddi duran varlıkların özeti (maliyet, alımlar, elden çıkarılanlar, tamir bakım vb.).
- Önceki döneme göre amortisman giderleri.
- Kabul edilen sermaye bütçesine (ulaşılabiliriyorsa) göre dönem boyunca yapılan alımlar.

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Stoklar

Stoklar ile ilgili aşağıdaki değişiklikler ve eğilimleri karşılaştırınız:

- Bir önceki döneme (tamamı) göre stok bakiyeleri
- Önceki döneme göre stoklar
- Önceki döneme göre stokların özeti (hammadde, yarı mamul, mamul vb.)
- Stokların yaşlandırması (stokların yaşlandırmasındaki gecikmiş olanlar, değeri düşürülmesi gereken eskimiş veya yıpranmış stoklar gösterebilir.
- Son üç mali dönemdeki satış maliyetleri ve brüt kar (satış yüzdesi olarak)
- Son üç mali dönemdeki stok devir hızı
- Stoklardaki günlük satışların sayısı

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Yukarıdaki sonuçlara bağlı olarak, başka inceleme prosedürünün yapılıp yapılmaması gerektiğine dikkat ediniz.

Eğer ek prosedürler gerekirse, aşağıdaki hususlara dikkat ediniz:

- Eğilimlerin anlaşılması için analitik prosedürler önceki üç veya dört yıla kadar genişlettilir ve
- Stok trendlerindeki değişimlerin anlaşılması için, stok seviyesini, satışları ve satışların maliyetini aylık olarak analiz ediniz

Borç Hesapları

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Bir önceki döneme (tamamı) göre borç hesapları ve borç tahakkukları.
- Bir önceki döneme göre borç hesapları ve borç tahakkuklarının (ticari borçlar, bordro tahakkukları vb.) özeti. Ödeme dönemindeki değişiklikler, indirimler ve yeni büyük satıcılar veya rekabet üzerindeki etkilerin dikkat ediniz.
- Bir önceki döneme göre kilit oranlar:
 - a) Borç hesaplarındaki günlük siparişler ($\frac{[\text{ticari borçlar hesabı}]}{[\text{satılan ürünlerin maliyeti}]} \times 365$)
 - b) Likidite oranı ($\frac{[\text{cari varlıklar/stoklar}]}{[\text{cari yükümlülükler}]}$)
 - c) Cari oran ($\frac{[\text{cari varlıklar}]}{[\text{cari yükümlülükler}]}$)

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Uzun Vadeli Borçlar

Aşağıdakileri karşılaştırınız:

- Önceki döneme göre uzun vadeli borçlar.
- Önceki döneme göre uzun vadeli borçların özeti.
- Önceki döneme göre kilit oranlar:
 - a) Borç – Özkaynak oranı ($\frac{[\text{uzun vadeli borçlar}]}{[\text{toplam özkaynaklar}]}$)
 - b) Borç oranı ($\frac{[\text{toplam yükümlülükler}]}{[\text{toplam varlıklar}]}$)
 - c) Faiz ödeme gücü ($\frac{[\text{vergi ve faiz öncesi kar}]}{[\text{faiz}]}$)

Beklenmedik bakiyeler/önemli değişiklikler ve elde edilen bulgular ilişkin açıklanmaların sağlanması.

Hasılat ve Giderler

Gelir tablosundaki tüm kalemleri ve onların bütçeyle (varsa) ve önceki dönem ile karşılaştırmaları için karşılaştırmalı gruplaştırılmış çizelgelerin hazırlanması veya alınması.

Önceki yıla göre değişim ve oranlar ile tartışmalar ve belgelenmiş konulara dikkat ediniz:

- Kilit finansal oranlar ve kilit performans göstergelerindeki değişiklikler.
- Satışlardaki (tümü) ve fonksiyonlarına (ürün hattı, coğrafi bölge vb.) göre satışlardaki değişimler.
- Önceki döneme göre satışların aylık ve müşteri bazında karşılaştırmalarına dikkat ediniz.
- Satış iadeleri, kredi notları ve benzeri kalemlerin satışlara oranı.
- Brüt kar (tamamı) ve fonksiyonlarına göre brüt karlar.
- Ücret giderleri (tamamı).
- Ücret kesintilerinin ve çalışanlara sağlanan faydaların ücretlere oranının, tarihi ve yasal oranlar ile karşılaştırması.
- Gider hesaplarındaki kilit gruplar ve kategoriler.
- Komisyonların satışlara oranı gibi kalemler ile nakliye maliyetlerinin alışlara oranı arasındaki ilişkiler.
- Ortalama kredi bakiyeleri ve belirtilmiş oranlarıyla faiz giderlerinin karşılaştırması.
- Diğer önemli oranlar.

Yukarıda tespit edilenlerin sapmalara ilişkin açıklamaları talep ediniz ve sonuçları belgelendiriniz.

Hasılat (tahmin edilen tutarların muhasebe kayıtlarına girilmiş tutarlar ile karşılaştırması)

Hasılat bileşenlerinde tanımlanabilir bir ilişki varsa, toplamda maddi analitik bir prosedürün veya kanıtın genellikle nasıl adlandırıldığına dikkat ediniz. (apartman kiralamaları, bakım gelirleri ve fitness kulübü ücretleri gibi tipik uygulamalar)

- Binada bir-iki ve üç adet yatak odasını tespit ediniz.
- Dönemde her birinin onaylanmış kira oranları hakkında bilgi edininiz.
- Bu yıldaki sapmalardaki miktarı ile bir önceki dönemin karşılaştırılmasına dikkat ediniz.
- Tam doluluktaki beklenen gelir ile ([Adet sayısı]x[kira oranı]) ile saplamalar gibi nedenlerle kaynaklanan gelir kaybını çıkardıktan sonraki tutarı karşılaştırınız
- Gerçekleşmiş gelire göre beklenen geliri karşılaştırınız

Yukarıda tespit edilenlerin sapmalara ilişkin açıklamaları talep ediniz ve sonuçları belgelendiriniz.

İşletmenin Sürekliliğini Etkileyen Olaylar ve Koşullar

Bu liste UİSS 2400(Revize), paragraf A93'ten alınmıştır. Bu liste her şeyi kapsamamaktadır ve önemli olaylar ve koşullar diğer faktörlere göre hafifletilebilir.

İşletmenin Sürekliliği Varsayımları Hakkında Önemli Şüpheler Oluşturabilecek Olaylar ve Koşullar	
Kategoriler	Açıklamalar
Finansal Durumla İlgili	
1. Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu	
2. Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması.	
3. Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler.	
4. Tarihi veya ileriye dönük finansal tablolarda gösterilen, işletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları.	
5. Temel finansal oranlardaki olumsuzluk.	
6. Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar.	
7. Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler.	
8. Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması.	
9. Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması.	
10. Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödemeden, peşin ödemeye geçilmesi.	
11. Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi.	
İşletme Faaliyetiyle İlgili	
1. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma planları.	
2. Kilit yönetim kadrosunun boşalmaması yerlerinin doldurulmaması.	
3. Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi	
4. İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar.	
5. Önemli hammadde sıkışıklığı.	
6. Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması.	

Diğer Konularla İlgili	
1. Sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklerle aykırılık.	
2. İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.	
3. İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.	
4. Oluştığında sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.	

Örnek Dosya Tamamlama Listesi

PBT=prosedürler başarıyla tamamlandı

		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
Genel				
1.	Kalite Kontrol Sözleşmenin yürütülmesi işletmenin kalite kontrol politikaları ve prosedürleriyle uyumlu muydu?			
2.	Bağımsızlık Sözleşmenin başlamasından itibaren bağımsızlığı etkileyebilecek her hangi bir tehdit tespit edildi mi? Edilmiş ise, nasıl ele alındığını açıklayınız.			
3.	İşletmenin Tanınması Aşağıdakilere yönelik işletmenin ve UFRÇ'nin tanınması ve belgelendirilmesi: - Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemleri belirlendi mi? - Bu kalemlere yönelik prosedürlerin tasarlanması sağlandı mı?			
4.	Sorgulama ve Analitik Prosedürler Aşağıdakilere dikkate ederek yeterli uygun kanıt elde etmeye yönelik prosedürlerin hazırlanması ve uygulanması: - Açıklamalar da dahil olmak üzere finansal tablolardaki tüm önemli kalemler - Önemli yanlış beyanların ortaya çıkabileceği finansal tablo kalemleri			
5.	Ek Prosedürler Finansal tablolarda önemli yanlış beyanlar olabileceğine neden olacak hususların farkına vardık mı? Farkına varılmış ise, aşağıdakiler için yeterli ek prosedür hazırlanmış ve uygulanmış mı?: - Finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içermesine neden olmayacak hususların sonuçlanması, - Finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içermesine neden olacak hususların tespit edilmesi.			

	Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
6.	İşletmenin Sürekliliği İşletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesine yönelik önem olaylar veya koşulların farkına vardık mı? Farkına varmışsak, gelecekteki eylemlere yönelik planları hakkında yönetimin sorgulanması ve cevapların değerlendirilmesi yapılarak, işletmenin sürekliliğini sağlamasıyla ilgili sonuca vardık mı?		
7.	Prosedürlerin Tamamlanması Tüm planlanmış sorular/analizler ve gerekli her ek prosedür tamamlanmış ve ulaşılan sonuçlar ve kanaatler çalışma kağıtlarında belgelenmiş mi?		
8.	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Finansal tabloların tarihi ile finansal tablolarda düzeltme gerektiren veya açıklanan rapor tarihi arasında ortaya çıkan olayların farkına vardık mı? Farkına vardıysak, finansal tablolarda yönetimden yanlış beyanların düzeltilmesi veya ek açıklamalar yapması talep edildi mi?		
9.	Yanlış beyanların Tespiti - Yönetimden önemsiz kabul edilenlerin dışındaki tüm tespit edilen yanlışlıklar düzeltilmesi talep edildi mi? - Yönetim tespit edilen yanlışlıkları düzeltmeyi ret etmişse, belirtilen gerekçeleri kabul edilebilir mi?		
10.	Yazılı Teyit Mektubu UİSS 2400.61-64'te belirtilen şartlara göre, dosyada imzalı yönetim teyit mektubu var mı?		
11.	İnceleme Dosyası - Tüm çalışma kağıtları gözden geçirilmiş, paraflanmış ve tarihlendirilmiş mi? - Dosya denetçisinin sorguları net mi? - Tüm olağanüstü sözleşme sorunları/soruları yönetim ile çözülmüş ve detaylı olarak belgelenmiş mi?		
12.	İletişim Yönetim veya YSO ile uygun olarak, mesleki yargımıza göre onların dikkatini çekecek yeterli önemlilikteki inceleme sözleşmesiyle ilgili konular görüşülmüş mü?		

		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
13.	Finansal Tabloların Onayı Yönetim (ve/veya YSO) kesinleşmiş finansal tablolarındaki sorumluluğunu kabul etti mi? Kabul etmiş ise, tarihi:.....			
14.	Bütçedeki Sapma Sözleşmede harcanan toplam zaman kaydedildi mi ve bütçedeki önemli sapmalara ilişkin açıklamalar sağlandı mı?			
Bilançonun Sunumu ve Açıklamaları				
1.	Mizan Kesinleşmiş finansal tablolarda mizan ve hesap grupları kabul edilmiş mi?			
2.	Finansal Raporlama Çerçevesi Finansal tablolar herhangi bir sınırlama, yeterlilik veya sınırlama dili olmadan açıkça UFRÇ’i belirtilmiş mi?			
3.	Terminoloji Her bir finansal tablo başlığı da dahil olmak üzere, uygun terminoloji kullanılmış mı?			
4.	Muhasebe Politikaları Muhasebe politikaları (seçilen ve uygulanan): - Önemli muhasebe politikalarında yeterince açıklanmış mı? - UFRÇ ile uyumlu olanları, koşullara uygun ve tutarlı bir şekilde uygulanmış mı?			
5.	Tahminler Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri mantıklı görünüyor mu?			
6.	Açıklamalar - Finansal tablolarda sunulan bilgiler ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir görünüyor mu? - Amaçlanan kullanıcıların önemli işlemler ve olayların finansal tablolara aktarılmış bilgiler üzerindeki etkilerini anlaması için finansal tablolarda yeterli açıklamalar sağlanmış mı? - Özellikle UFRÇ’nin gerektirdiklerinin ötesinde herhangi bir ek açıklama eklenmesine gerek var mı?			

		Açıklamalar	Çalışma Kağıdı Referansı	PBT (Evet/ Hayır)
7.	Gerçeğe Uygun Sunumun Çerçevesi - Finansal tabloların tüm surumu, yapısı ve içeriği UFRÇ'ne uygun mu? - İlgili dipnotlar da dahil olmak üzere finansal tabloların, bir bütün olarak finansal tablolar kapsamına uygun olarak adil bir sunumun elde edilmesini veya gerçek ve adil görünmesini sağlayan temel işlemler ve olayları beyan ettiği görülmekte mi?			
Raporlama				
1.	UİSS 2400 (Revize)'nin Şartları İnceleme sözleşmesi raporunun şekli, içeriği ve tarihi UİSS 2400 (Revize)'ye uygun mu?			

Hazırlayan _____ Tarih _____

Gözden Geçiren _____ Tarih _____

Yönetim Teyit Mektubu Örneği

Not: Mektupta bulunabilecek ek hususlar parantez içinde italik olarak belirtilmiştir.

[BAŞLIK]

[Tarih](İnceleme sözleşmesi rapor tarihiyle aynı veya çok yakın bir tarih)

[Muhasebe firmasına hitaben]

Muhasebeci Meslek Mensubu (Denetçi)

Adresindeki cadde

Şehir, Ülke]

Sayın _____:

Bu açıklama mektubu, uygulanacak soruşturma ve analitik prosedürlerle [işletmenin adı]'nın 31 Aralık 20XX tarihinde sona eren yıla ait finansal tablolarının önemli yanlış beyanlar içerip içermediği hakkında sınırlı güvence elde etmek için tarafınızca yürütülen incelemeyle ilgili olarak sunulmuştur.

[UFRÇ]'ne uygun olarak finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuyla ilgili sorumlüğümüzü ve hata ve hilelerin tespiti ve önlemesi için iç kontrolün düzenlenmesini ve uygulanmasını kabul ediyoruz.

İnceleme prosedürlerinizin öncelikle hileler, eksiklikler, hatalar ve diğer usulsüzlükleri veya herhangi birisini tespit etmek için hazırlanmamış soruşturmalardan ve analitik prosedürlerden oluştuğunu bilmekteyiz.

Bu mektupta önemli olan konularla sınırlı olmak üzere bazı açıklamalar yapılmıştır. Makul bir kişinin finansal tablolara dayalı olarak alacağı bir kararı etkileyecek, finansal tablolardaki yanlışın veya bunlardan kaynaklanma ihtimalinin muhtemel olduğu bir kalem, parasal değeri ne olursa olsun önemli kabul edilmektedir.

Aşağıdaki hususları (yeterli bilgi elde etmek amacıyla gerekli gördüğümüz sorgulamaları yaparak ulaştığımız bilgi ve kanaatimiz çerçevesinde) teyit ederiz:

Finansal Tablolar

- Finansal tabloların [UFRÇ]'ne uygun olarak hazırlanması için [Tarih] tarihli inceleme sözleşmesinin şartlarında öngörülen sorumluluklarımızı (özellikle finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulması sorumluluğumuzu) yerine getirdik.
- [Gerçeğe uygun değer ile ölçülenler dâhil], tarafımızca muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan önemli varsayımlar makuldür.
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri, [UFRÇ] uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır.
- Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve [UFRÇ]'ne uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olaylar düzeltilmiş veya açıklanmıştır.

- e) Düzeltilmemiş yanlış beyanların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkileri (tek başına veya toplu olarak) önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlış beyanların listesi teyit mektubuna eklenmiştir.
- f) *[Finansal tablolar ile ilgili diğer inceleme kanıtlarını desteklemesi gereken diğer yazılı beyanlar]*

Sunulan Bilgiler

- a) Tarafımızca size aşağıdakiler sunulmuştur:
- i. Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı,
 - ii. Yürütülen denetimle ilgili olarak tarafımızdan talep edilen ilave bilgiler,
 - iii. Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı ve
 - iv. Finansal tablolarda kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilgili olan tüm bilgiler.
- b) Tüm işlemler muhasebe kayıtlarında kaydedilmiş ve finansal tablolara yansıtılmıştır.
- c) Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlış beyan içermeye riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır.
- d) Haberdar olduğumuz ve işletmeyi etkileyen ve aşağıdaki kişilerin dâhil olduğu gerçekleştirmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm bilgiler açıklanmıştır:
- i. Yönetim,
 - ii. İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanlar
 - iii. Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişiler.
- e) Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüphelerine ilişkin ilgili tüm bilgiler açıklanmıştır.
- f) Finansal tabloların hazırlanması sırasında etkisi dikkate alınması gereken bilinen tüm uyumsuzluk veya şüphelenilen aykırılık halleri açıklanmıştır.
- g) İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri açıklanmıştır.
- h) Tüm önemli taahhütleri, sözleşmeden doğan yükümlülükleri veya işletmenin finansal tablolarını etkilemiş veya etkileyebilecek yükümlülükleri açıkladık.
- i) Tüm önemli parasal olmayan işlemleri ve finansal raporlama döneminde işletme tarafından gerçekleştirilen bedelsiz işlemleri Finansal tablolara yansıttık.
- j) *[Açıklanması gereken diğer yazılı beyanlar]*

Saygılarımızla,

[Yönetim Kurulu Başkanın veya eşdeğerinin adı ve unvanı]

[Yönetim Kurulu Başkanın veya eşdeğerinin adı ve unvanı]

Olumlu Sonuç Dışındaki Rapor Sonucu Örnekleri

Not: Rapordaki unvan, adres ve gerekli paragraflar (giriş, yönetimin sorumluluğu, denetçinin sorumluluğu ve inceleme sözleşmesinin konusu gibi) bu örneklerden çıkarılmıştır.

A. SINIRLI OLUMLU SONUÇ – Gelirlerin tamlığıyla ilgili elde edilen nitelikli kanıtların yetersizliği

Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı

Kar amacı gütmeyen kuruluş olarak, *[işletmenin adı]* bütünlüğünün doğrulanması zor olan bağışlarda gelir elde etmektedir. Sonuç olarak, bağış gelirlerinin bütünlüğünün sağlanması için gerekli görülen prosedürleri uygulayamadık. Buna göre prosedürlerimiz *[işletmenin adı]*'nin kayıtlarına girilmiş tutarlar ile sınırlı kalmıştır. Bu nedenle, bağış gelirleri, giderlerin üstündeki fazla gelirler, *[tarih]* sonu itibarıyla faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları ve *[tarih]* tarihindeki dönen varlıklar ve net varlıklarda düzeltme gerekip gerekmediğini tespit edemedik.

Sınırlı Olumlu Sonuç

İncelememize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, ekteki finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamadığı) sunmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir[...]

B. SINIRLI OLUMLU SONUÇ – Finansal raporlama çerçevesince gerekli politikalardan sapma

Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı

Finansal tabloların *[numara]* numaralı dipnotunda belirtildiği üzere, uzun vadeli alacaklar tutarında şüpheli alacak karşılıkları düşük gösterilmiştir. Bu uzun vadeli alacak hesaplarının iskonto edilmesini gerektiren *[UFRÇ]*'e aykırılık teşkil etmektedir. Yönetim uzun vadeli alacakları iskonto etmiş olsaydı, uzun vadeli alacakların bakiyesi *[tutar]* kadar azalmış olacaktı.

Buna göre, satışlar *[tutar]* kadar düşmüş, vergi öncesi kar *[tutar]* kadar, vergi gideri *[tutar]* kadar ve özkaynaklar *[tutar]* kadar azaltılmış olacaktı.

Sınırlı Olumlu Sonuç

İncelememize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların, *[işletme adı]*'nin *[tarih]* tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, *[UFRÇ]* uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir

C. OLUMSUZ SONUÇ–Finansal raporlama çerçevesince gerekli politikalardan sapma

Olumsuz Sonucun Dayanağı

[dipnot numarası] numaralı dipnotta açıklandığı üzere, şirket bazı kiralamaları finansal tablolarda faaliyet kiralaması olarak kayıtlara almıştır. Finansal kiralama olarak kaydedilmesi gereken bu kiralamalar [UFRÇ]'e aykırılık teşkil etmektedir. Şirket bu kiralamaları finansal kiralama olarak kayıt etmiş olsaydı, finansal kiralamaya konu varlıklar, finansal kiralama yükümlülükleri, kapsamlı gelir ve geçmiş yıl karları önemli seviyede etkilenecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı konsolide finansal tablolar, [işletmenin adı]'nın finansal durumunu gerçeğe uygun olarak sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamamaktadır)

D. SONUÇ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA – Yaygın kapsam sınırlandırmasına dayalı

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı

Şirket yıl boyunca şirketin fiziksel kayıtlarının ve bilgisayar kaynaklarının çoğunu tahrip eden şiddetli bir sel felaketi yaşamıştır. Şirketin sistemini yeniden kurmasına ve muhasebe sistemi ve kayıtlarını düzeltmesine rağmen, gerekli gördüğümüz önemli inceleme prosedürlerini yürütemedik. Sonuç olarak, finansal tablolar açısından [işletmenin adı] herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğini tespit edemedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı, ekteki finansal tablolar hakkında bir sonuca varmak için yeterli uygunlukta kanıtı elde edemedik. Bu nedenle bu finansal tablolar hakkında bir sonuç bildirmemekteyiz.

E. SONUÇ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA – Yaygın hilelerin oluşmasına dayalı

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı

Finansal tablolarda [dipnot numarası] numaralı dipnotta açıklandığı üzere, şirket devam eden bir soruşturmanın konusu olan önemli bir dolandırıcılık tespit etmiştir. Dolandırıcılığın kapsamı tespit edilinceye kadar, finansal tablolar açısından hangi düzeltmelerin gerekli olacağını belirlemek mümkün değildir. [*gelirler, alacak hesapları, stoklar, satışların maliyeti ve diğer kalemler*]

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı, ekteki finansal tablolar hakkında bir sonuca varmak için yeterli uygunlukta kanıtı elde edemedik. Bu nedenle bu finansal tablolar hakkında bir sonuç bildirmemekteyiz.

Not: IAASB EI kitabındaki önsözünün üçüncü paragrafında belirtildiği üzere, IAASB'nin standartları belirli bir ülkedeki yerel kanun ve düzenlemeleri geçersiz kılmamaktadır. İnceleme raporundaki ifadeler denetçinin raporlamasında kullandığı mesleki yargıları kendi ülkesindeki kanunlar ve düzenlemeler ışığında ele alınmalıdır. Buna göre, bu rehberde yer almayan tüm örnekler tüm ülkeler için uygun olabilir.

