



KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER-ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI (BDS710) YAYIMLANDI

ÖZET	:	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar (BDS 710) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 33 İle Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardı yürürlüğe konulmuştur.
-------------	----------	--

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 18.03.2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar (BDS 710) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 33 ile **“Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” Standardı (BDS 710)** yürürlüğe konulmuştur. Tebliğ, **1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

Tebliğde **BDS 710** **“Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”** standardının, **BDS 200** **“Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

BDS 710, denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele almaktadır. Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması veya önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak BDS 510¹da yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama hükümleri ayrıca uygulanacaktır.

¹ BDS 510, “İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”





BDS 710'da Denetçinin amaçları:

- (a) *Finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama çerçevesinde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin hükümlere uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve*
- (b) *Denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlama yapmak*

olarak belirtilmiştir.

BDS 710'da,

- (a) **Karşılaştırmalı bilgiler:** Geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalardır.
- (b) **Karşılaştırmalı finansal tablolar:** Cari döneme ait finansal tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların yer aldığı ve denetlenmiş ise denetçinin görüşünde atıfta bulunulan karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılaştırmalı finansal tablolarda yer alan bilgilerin seviyesi, cari döneme ait finansal tablolarda verilen bilgilerle karşılaştırılabilir olmalıdır.
- (c) **Karşılık gelen bilgiler:** Önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların, cari döneme ait finansal tabloların bir parçası olarak yer aldığı ve sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla ("cari dönem bilgileri" olarak ifade edilir) ilgili olarak dikkate alınması amaçlanan karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılık gelen tutar ve açıklamalardaki sunumun detay seviyesini, öncelikle cari dönem rakamlarıyla olan ilgisi belirler.

Karşılaştırmalı bilgilerde birden fazla döneme ilişkin tutar ve açıklamalar yer aldığı anda, BDS 710'un amaçları doğrultusunda, "önceki döneme" yapılan atıflar, "önceki dönemler" olarak anlaşılır.

şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 710) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





18 Mart 2014 SALI

Resmî Gazete

Sayı : 28945

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER-ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT
KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI
FİNANSAL TABLOLAR
(BDS 710)
HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 33**

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, ekte yer alan BDS 710 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

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

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

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

Geçiş hükümleri

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

Yürürlük

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

Yürütme

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

Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Standardı





EK

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 710

***KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER-ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT
KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL
TABLOLAR***





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 710
KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER-ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK
GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1
Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği.....	2-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Ana Hükümler	
Denetim Prosedürleri.....	7-9
Denetimin Raporlanması.....	10-19
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetim Prosedürleri.....	A1
Denetimin Raporlanması.....	A2-A11
Ek: Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele alır. Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması veya önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak BDS 510²'da yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama hükümleri ayrıca uygulanır.

Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği

2. İşletmenin finansal tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilerin niteliği, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine bağlıdır. Denetçinin bu karşılaştırmalı bilgilerle ilgili raporlama sorumluluklarına yönelik iki farklı genel yaklaşım vardır: Karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırmalı finansal tablolar. Kabul edilecek olan yaklaşım genellikle mevzuatta belirtilir, bununla birlikte bu yaklaşım denetim sözleşmesinin şartlarında da belirtilebilir.
3. Denetimin raporlanmasına ilişkin olarak yaklaşımlar arasındaki temel farklılıklar aşağıda yer almaktadır:
 - (a) Önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgilerle ilgili olarak, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü sadece cari döneme atf yaparken,
 - (b) Karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili olarak, denetçi görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atf yapar.

Bu BDS, denetçinin yukarıdaki her bir yaklaşımla ilgili raporlama yükümlülüklerini ayrı ayrı ele almaktadır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları:
 - (a) Finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama çerçevesinde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin hükümlere uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlama yapmaktır.

² BDS 510, "İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri"





Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Karşılaştırmalı bilgiler: Geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalardır.
 - (b) Karşılaştırmalı finansal tablolar: Cari döneme ait finansal tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların yer aldığı ve denetlenmiş ise denetçinin görüşünde atıfta bulunulan karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılaştırmalı finansal tablolarda yer alan bilgilerin seviyesi, cari döneme ait finansal tablolarda verilen bilgilerle karşılaştırılabilir olmalıdır.
 - (c) Karşılık gelen bilgiler: Önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların, cari döneme ait finansal tabloların bir parçası olarak yer aldığı ve sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla ("cari dönem bilgileri" olarak ifade edilir) ilgili olarak dikkate alınması amaçlanan karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılık gelen tutar ve açıklamalardaki sunumun detay seviyesini, öncelikle cari dönem rakamlarıyla olan ilgisi belirler.

Karşılaştırmalı bilgilerde birden fazla döneme ilişkin tutar ve açıklamalar yer aldığına, bu BDS'nin amaçları doğrultusunda, "önceki döneme" yapılan atıflar, "önceki dönemler" olarak anlaşılır.

Ana Hükümler

Denetim Prosedürleri

7. Denetçi, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulan karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığına ve bu bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına karar verir. Bu amaçla denetçi,
- (a) Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan veya -uygun hâllerde yeniden düzenlenmiş- tutarlar ve diğer açıklamalarla mutabık olup olmadığını ve
 - (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulanan politikalarla tutarlı olup olmadığını veya muhasebe politikalarında değişiklikler olması durumunda, bu değişikliklerin uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını, yeterli şekilde sunulup sunulmadığını ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.
8. Cari dönem denetiminin yürütülmesi sırasında denetçi, karşılaştırmalı bilgilerde muhtemel bir önemli yanlışlığın farkına varırsa, önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığına karar vermesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere gerekli olan ilâve denetim prosedürlerini uygular. Önceki döneme ait finansal





tablolar denetçinin kendisi tarafından denetlenmiş ise, denetçi BDS 560³'da yer alan ilgili hükümleri de yerine getirir. Önceki döneme ait finansal tablolarda değişiklik yapılmış ise, denetçi karşılaştırmalı bilgilerin değiştirilmiş finansal tablolarla mutabık olup olmadığına karar verir.

9. Denetçi, BDS 580⁴ tarafından zorunlu kılındığı üzere denetçi görüşünde atıfta bulunulan tüm dönemler için yazılı açıklama talebinde bulunur. Ayrıca, denetçi karşılaştırmalı bilgileri etkileyen, önceki döneme ait finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığın düzeltilmesiyle ilgili olarak yapılan düzeltmeler için de özel yazılı açıklama alır (Bakınız: A1 paragrafı).

Denetimin Raporlanması

Karşılık Gelen Bilgiler

10. Karşılık gelen bilgilerin sunulması durumunda, 11, 12 ve 14 üncü paragraflarda belirtilen durumlar haricinde karşılık gelen bilgilere, denetçi görüşünde atıfta bulunulmaz (Bakınız: A2 paragrafı).
11. Önceki döneme ilişkin denetçi raporu -daha önce yayımlanmış hâliyle; sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma veya olumsuz görüş içeriyorsa ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan husus çözüme kavuşturulmamışsa, denetçi cari döneme ait finansal tablolar hakkında olumlu görüş dışında bir görüş verir. Denetçi, denetçi raporunda yer alan Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesinin Dayanağı paragrafında:
- (a) Söz konusu hususun cari dönem bilgileri üzerindeki etkileri veya muhtemel etkileri önemli olduğunda, görüşte değişikliğe (olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine) yol açan hususa ilişkin açıklamada, cari dönem bilgilerine ve karşılık gelen bilgilere birlikte atıfta bulunur veya
- (b) Diğer durumlarda, çözüme kavuşturulmamış hususun cari döneme ait bilgiler ile karşılık gelen bilgilerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya muhtemel etkileri sebebiyle, olumlu görüş dışında bir görüş verildiğini açıklar.
- (Bakınız: A3-A5 paragrafları)
12. Önceki dönemde olumlu görüş verilmiş finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın bulunduğu ve karşılık gelen bilgilerin uygun biçimde yeniden düzenlenmediğine veya uygun açıklamaların yapılmadığına ilişkin denetim kanıtı elde etmesi durumunda denetçi, cari döneme ait finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, bu finansal tablolarda yer alan karşılık gelen bilgiler sebebiyle, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verir (Bakınız: A6 paragrafı).

³ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 14 – 17 nci paragraflar

⁴ BDS 580, "Yazılı Açıklamalar", 14 üncü paragraf





Önceki Denetçi Tarafından Denetlenmiş Olan Önceki Döneme Ait Finansal Tablolar

13. Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması ve denetçinin karşılık gelen bilgilere ilişkin olarak önceki denetçinin raporuna atıfta bulunmasının mevzuat tarafından yasaklanmamış olması durumunda, denetçi raporunun Diğer Hususlar paragrafında denetçi aşağıdakileri belirtir:

- Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu,
- Önceki denetçi tarafından verilen görüşün türü ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmiş olması hâlinde buna ilişkin gerekçeler ve
- Söz konusu raporun tarihi.

(Bakınız: A7 paragrafı)

Önceki Döneme Ait Finansal Tabloların Denetlenmemiş Olması

14. Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması durumunda denetçi, denetçi raporunun Diğer Hususlar paragrafında karşılık gelen bilgilerin denetlenmemiş olduğunu açıklar. Bununla birlikte bu tür bir açıklama denetçinin, açılış bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.⁵

Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

15. Karşılaştırmalı finansal tabloların sunulması durumunda denetçi görüşü; sunulan ve hakkında görüş verilen finansal tabloların ait olduğu her bir döneme atıf yapar (Bakınız: A8-A9 paragrafları).

16. Cari dönemin denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin raporlama yapıldığında, denetçinin söz konusu önceki döneme ait finansal tablolara ilgili görüşünün, daha önce verdiği görüşten farklı olması hâlinde denetçi, BDS 706⁶ uyarınca Diğer Hususlar paragrafında görüşünün farklılaşmasına sebep olan temel gerekçeleri açıklar (Bakınız: A10 paragrafı).

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenmiş Olan Önceki Döneme Ait Finansal Tablolar

17. Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda, söz konusu denetçinin önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin raporu finansal tablolara birlikte yeniden yayımlanmadıkça, denetçi cari dönemin finansal tablolarına ilişkin verdiği görüşe ek olarak Diğer Hususlar paragrafında aşağıdakileri belirtir:

- Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu,

⁵ BDS 510, 6 ncı paragraf

⁶ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 8 inci paragraf





- (b) Önceki denetçi tarafından verilen görüşün türü ve olumlu görüş dışında görüş verilmiş olması hâlinde gerekçeleri ve
- (c) Söz konusu raporun tarihi.
18. Denetçi, önceki denetçi tarafından denetlenmiş ve olumlu görüş verilmiş olan önceki döneme ait finansal tabloları etkileyen önemli bir yanlışlığın var olduğu sonucuna ulaşırsa, bu yanlışlığı yönetimin uygun kademesine ve üst yönetimden sorumlu olanların tamamının⁷ işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve önceki dönem denetçisine bilgi verilmesini talep eder. Önceki döneme ait finansal tablolarda değişiklik yapılması ve önceki denetçinin değişiklik yapılan finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu düzenlemeyi kabul etmesi durumunda denetçi, sadece cari döneme ilişkin raporlama yapar (Bakınız: A11 paragrafı).

Önceki Döneme Ait Finansal Tabloların Denetlenmemiş Olması

19. Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması durumunda denetçi, Diğer Hususlar paragrafında karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmemiş olduğunu açıklar. Bununla birlikte bu tür bir açıklama, denetçinin açılış bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.⁸

⁷ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf

⁸ BDS 510, 6 ncı paragraf





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetim Prosedürleri

Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A1. Karşılaştırmalı finansal tabloların söz konusu olduğu durumlarda, yönetimin önceki döneme ilişkin olarak vermiş olduğu yazılı açıklamaların halen geçerli (uygun) olduğunu yeniden onaylaması gerektiğinden, denetçi görüşünde atıf yapılan tüm dönemlerle ilgili olarak yazılı açıklamalar talep edilir. Karşılık gelen bilgilerin söz konusu olduğu durumlarda, yalnızca cari döneme ait finansal tablolara ilişkin olarak yazılı açıklamalar talep edilir. Çünkü denetçi görüşü karşılık gelen bilgileri içeren cari döneme ait finansal tablolara ilişkindir. Ancak önceki dönemin finansal tablolarında yer alan önemli bir yanlışlığı düzeltmek üzere yapılmış ve karşılaştırmalı bilgileri etkileyen düzeltmelerle ilgili olarak denetçi özel yazılı açıklama talep eder.

Denetimin Raporlanması

Karşılık Gelen Bilgiler

Denetçi Görüşünde Atıf Yapılmaması (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A2. Denetçi görüşünde karşılık gelen bilgilere atıf yapılmaz. Çünkü denetçi görüşü, karşılık gelen bilgiler de dâhil olmak üzere bir bütün olarak cari döneme ait finansal tablolara ilişkindir.

Önceki Döneme İlişkin Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Sebep Olan Hususun Çözümüne Kavuşturulmamış Olması (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A3. Önceki döneme ilişkin denetçi raporunun, daha önce yayımlanmış haliyle, sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma veya olumsuz görüş içermesi durumunda ve olumlu görüş dışında görüş verilmesine sebep olan hususun çözüme kavuşturulmuş olması ve bu hususun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak doğru biçimde muhasebeleştirilmiş veya finansal tablolarda açıklanmış olması durumunda, cari döneme ilişkin denetçi görüşünün daha önceki olumlu görüş dışındaki görüşe atıf yapması gerekmez.
- A4. Daha önce verilmiş haliyle önceki döneme ilişkin denetçi görüşünün, olumlu görüş dışında bir görüş olması durumunda, bu duruma sebep olan çözüme kavuşturulmamış husus, cari dönem rakamlarıyla ilgili olmayabilir. Buna rağmen, çözüme kavuşturulmamış hususun cari ve karşılık gelen bilgilerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkilerine ve muhtemel etkilerine bağlı olarak, cari döneme ait finansal tablolara ilişkin olarak sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma veya olumsuz görüşten uygun olanının verilmesi gerekebilir.
- A5. Önceki döneme ilişkin denetçi raporunun olumlu görüş dışında bir görüş içermesi ve buna yol açan hususun çözüme kavuşturulmaması durumunda, düzenlenecek denetçi raporuna ilişkin örneklere Ekteki 1 inci ve 2 nci Örneklerde yer verilmiştir.



Önceki Döneme Ait Finansal Tablolardaki Yanlışlık (Bakınız:12 nci paragraf)

- A6. Yanlışlık içeren önceki döneme ait finansal tablolarda değişiklik yapılmamış ve denetçi raporunun yeniden düzenlenmemiş olduğu, ancak cari döneme ait finansal tablolarda karşılık gelen bilgilerin doğru olarak yeniden düzenlendiği (belirtildiği) veya uygun açıklamaların yapıldığı durumlarda; denetçi raporu, söz konusu hususu tam olarak belirten ilgili açıklamaların finansal tablolarda bulunduğu yere atıf yapan ve durumu anlatan bir Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı içerebilir (Bakınız: BDS 706).

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenmiş Olan Önceki Döneme Ait Finansal Tablolar (Bakınız: 13 üncü paragraf)

- A7. Ekteki 3 üncü örnekte, önceki döneme ait finansal tablolar önceki denetçi tarafından denetlenmiş ve mevcut denetçinin karşılık gelen bilgilere ilişkin olarak önceki denetçinin raporuna atıfta bulunması mevzuatça yasaklanmamış olduğu durumlarda, düzenlenecek denetçi raporuna ilişkin örnek yer almaktadır.

Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Denetçinin Görüşünde Atıf Yapılması (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A8. Karşılaştırmalı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun, sunulan dönemlerden her birine ait finansal tablolara ilişkin olması sebebiyle, denetçi bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verirken, görüş vermekten kaçınırken ya da Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklerken, diğer dönemin finansal tabloları hakkında farklı bir görüş verebilir.
- A9. Denetçinin cari dönemin denetimiyle bağlantılı olarak hem cari hem de önceki dönemin finansal tablolarına ilişkin rapor vermesinin gerekmesi durumunda ve önceki dönemin olumlu görüş dışında bir görüş içermesi ve buna yol açan hususun çözüme kavuşturulmamış olması hâlinde düzenlenecek olan denetçi raporu örneğine Ekteki 4 üncü Örnekte yer verilmektedir.

Önceki Dönemin Finansal Tablolarına İlişkin Olarak Önceki Dönem Görüşünden Farklı Görüş Verilmesi (Bakınız:16 ncı paragraf)

- A10. Denetçi, yürütülen cari dönem denetimi sırasında önceki döneme ait finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen olay veya durumlardan haberdar olursa; cari dönem denetimiyle bağlantılı olarak önceki dönemin finansal tabloları hakkında raporlama yaparken, önceki dönemin finansal tabloları için vereceği görüş daha önce verilen görüşten farklı olabilir. Bazı durumlarda denetçi, önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin olarak daha önce yayımlanmış denetçi raporuna gelecekte güvenilmesini (rapora güveni) engellemek amacıyla tasarlanmış ilâve raporlama sorumluluklarına sahip olabilir.

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenmiş Olan Önceki Döneme Ait Finansal Tablolar (Bakınız: 18 inci paragraf)



- A11. Önceki denetçi, önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin denetçi raporunu yeniden düzenleyemiyor veya yeniden düzenlemek istemiyor olabilir. Denetçi raporunun Diğer Hususlar paragrafı, önceki denetçinin önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin olarak (finansal tablolardaki) değişiklik öncesinde raporlama yapmış olduğunu belirtebilir. Ayrıca, denetçinin söz konusu değişikliğin denetimi için de görevlendirilmiş olması ve değişikliğin uygunluğundan emin olmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması durumunda, denetçi raporunda aşağıdaki paragraf yer alabilir:

20X2 hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin yürüttüğümüz bağımsız denetim kapsamında, 20X1 hesap dönemine ait finansal tabloları değiştirmek için yapılan ve X no.lu Dipnotta açıklanan düzeltmeleri de ayrıca denetlemiş bulunuyoruz. Görüşümüze göre, söz konusu düzeltmeler uygundur ve doğru bir biçimde uygulanmıştır. Söz konusu düzeltmeler dışında, şirketin 20X1 hesap dönemine ait finansal tablolarının bağımsız denetimi, sınırlı bağımsız denetimi veya bunlara yönelik herhangi bir prosedürü uygulamak için görevlendirilmediğimizden, bir bütün olarak 20X1 hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin bir denetim görüşü veya başka bir güvence vermiyoruz.





Ek

Denetçi Raporu Örnekleri

Örnek 1 – Karşılık Gelen Bilgiler (Bakınız: A5 paragrafı)

Bu örnekte yer alan ve 11(a) paragrafında belirtilen denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Önceki döneme ilişkin denetçi raporu daha önceden yayımlandığı haliyle sınırlı olumlu görüş içermektedir.**
- **Bu görüşe sebep olan husus çözüme kavuşturulmamıştır.**

Söz konusu hususun cari dönem bilgileri üzerindeki etkileri veya muhtemel etkileri önemlidir ve denetçi raporunda cari dönem bilgileri bağlamında değişiklik yapılmasını gerektirmektedir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor⁹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin¹⁰ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹¹ ve hata veya kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

⁹ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹⁰ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹¹ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”





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

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla¹² ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.¹³ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı üzere, ABC Şirketi tarafından amortisman ayrılmamış ve finansal tablolarda amortisman tutarına yer verilmemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. Bu durum, yönetimin önceki hesap döneminin başında almış olduğu bir karardan kaynaklanmaktadır ve söz konusu hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş vermemize sebep olmuştur. Doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ve binalar için %5, makine ve teçhizat için %20 yıllık oranlar esas alınarak, dönem zararı 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında artırılmalı, maddi duran varlıklar birikmiş amortisman tutarları kadar 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında azaltılmalı ve geçmiş yıl zararları 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında artırılmalıdır.

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

¹³ Denetçinin, finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 3 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”





Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (*veya ... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

TÜRMOB Sirküler Rapor





Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]¹⁴

¹⁴ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.





Örnek 2– Karşılık Gelen Bilgiler (Bakınız: A5 paragrafı)

Bu örnekte yer alan ve 11(b) paragrafında belirtilen denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Önceki döneme ilişkin denetçi raporu daha önceden yayımlandığı haliyle sınırlı olumlu görüş içermektedir.**
- **Bu görüşe sebep olan husus çözüme kavuşturulmamıştır.**

Söz konusu hususun cari dönem bilgileri üzerindeki etkileri veya muhtemel etkileri önemsiz olmakla birlikte, çözüme kavuşturulmamış hususun cari dönem bilgileri ve karşılık gelen bilgiler üzerindeki etkilerine veya muhtemel etkilerine bağlı olarak denetçi tarafından olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmektedir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor¹⁵

ABC Şirketinin, 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin¹⁶ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁷ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik

¹⁵ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹⁶ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁷ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”





hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla¹⁸ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin görüş verme amacı taşımaz.¹⁹ Bağımsız denetim, finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin denetçileri olarak 20X0 yılında içinde seçtiğimiz için dönem başındaki fiziki stok sayımını gözlemlene ya da stok miktarlarına ilişkin olarak alternatif prosedürlerle tatmin edici bir kanaate ulaşma imkânına sahip değildik. Açılış stokları faaliyet sonuçlarının belirlenmesi üzerinde etkili olduğu için, 20X0 yılına ait hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarında ve açılıştaki dağıtılmamış kârlarda düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığı tarafımızca tespit edilememiştir. Bu sebeple, 31 Aralık 20X0 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin olarak sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Bu hususun, cari dönem bilgileri ve karşılık gelen bilgilerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki muhtemel etkileri sebebiyle, cari döneme ait finansal tablolar hakkında tarafımızca sınırlı olumlu görüş verilmiştir.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun karşılık gelen bilgiler üzerindeki muhtemel etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren

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

¹⁹ Denetçinin finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 9 uncu dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”





hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya ...doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

TÜRMOB Sirküler Rapor





Mevzuattan Kaynaklan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]²⁰

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

²⁰ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.





Örnek 3 – Karşılık Gelen Bilgiler (Bakınız: A7 paragrafı)

Bu örnekte yer alan ve 13 üncü paragrafta belirtilen denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Önceki döneme ait finansal tablolar önceki denetçi tarafından denetlenmiştir.**

Denetçinin karşılık gelen bilgilere ilişkin olarak önceki denetçinin raporuna atıf yapması mevzuatça yasaklanmamıştır ve denetçi böyle bir atıf yapma kararı almıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor²¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin²² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan²³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

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

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin

²¹ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²² Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

²³ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”





değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla²⁴ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin görüş verme amacı taşımaz.²⁵ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

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

Görüş

Görüşümüze göre, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (*veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiştir. Söz konusu bağımsız denetçi 31 Mart 20X2 tarihli bağımsız denetim raporunda olumlu görüş vermiştir.

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

²⁵ Denetçinin, finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 15 inci dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”





Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]²⁶

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

²⁶ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.



Örnek 4– Karşılaştırmalı Finansal Tablolar (Bakınız: A9 paragrafı)

Bu örnekte yer alan ve 15 inci paragrafta belirtilen denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Cari dönemin denetimiyle bağlantılı olarak, denetçinin cari döneme ait finansal tablolara ve önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin olarak birlikte rapor vermesi gerekmektedir.**
- **Önceki döneme ilişkin denetçi raporu daha önceden yayımlandığı hâliyle sınırlı olumlu görüş içermektedir.**
- **Bu görüşe sebep olan husus çözüme kavuşturulmamıştır.**

Söz konusu hususun cari dönem bilgileri üzerindeki etkileri veya muhtemel etkileri cari döneme ait finansal tablolar ve önceki döneme finansal tablolar açısından birlikte önemlidir ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmektedir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor²⁷

ABC Şirketinin, 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ile diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin²⁸ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan²⁹ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik

²⁷ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²⁸ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

²⁹ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”

hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla³⁰ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin görüş verme amacı taşımaz.³¹ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı üzere, ABC Şirketi tarafından amortisman ayrılmamış ve finansal tablolarda amortisman tutarına yer verilmemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. Doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ve binalar için %5, makine ve teçhizat için %20 yıllık oranlar esas alınarak, dönem zararı 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında artırılmalı, maddi duran varlıklar birikmiş amortisman tutarları kadar 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında azaltılmalı ve geçmiş yıl zararları 20X1 yılında (...) tutarında ve 20X0 yılında (...) tutarında artırılmalıdır.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle

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

³¹ Denetçinin finansal tabloların denetimi ile birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 21 inci dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”



gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya ...doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]³²

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

³² Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

