



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 710

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

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”ın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 710 *Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 710 *Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

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-A13
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 510¹'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 atıf yaparken,
 - (b) Karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili olarak, denetçi görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atıf yapar.

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

Yürürlük Tarihi

4. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde 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.

¹ 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 ayrıntı seviyesini, öncelikle cari dönem rakamlarıyla olan ilgisi belirler.

Karşılaştırmalı bilgilerde birden fazla döneme ilişkin tutar ve açıklamalar yer aldığında, 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 560²'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 580³ tarafından zorunlu kılındığı üzere denetçi görüşünde atıfta bulunulan tüm dönemler için yazılı beyan talebinde bulunur. Ayrıca, denetçi karşılaştırmalı bilgileri etkileyen, önceki döneme ait finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığın düzeltilmesiyle ilgili olarak yapılan düzeltmeler için de özel yazılı beyan alır (Bkz.: 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 (Bkz.: 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 (Bkz.: 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 (Bkz.: A6 paragrafı).

² BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 14-17 nci paragraflar

³ 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 mevzuatla yasaklanmamış olması durumunda, denetçi raporunun Diğer Hususlar paragrafında denetçi aşağıdakileri belirtir:
 - (a) Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu,
 - (b) Önceki denetçi tarafından verilen görüşün türü ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmiş olması hâlinde buna ilişkin gerekçeler ve
 - (c) Söz konusu raporun tarihi (Bkz.: 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 (Bkz.: A8 paragrafı).⁴

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 (Bkz.: A9-A10 paragrafları).
16. Cari dönemin denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin raporlama yapıldığında, denetçinin söz konusu önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin görüşünün, daha önce verdiği görüşten farklı olması hâlinde denetçi, BDS 706⁵ uyarınca Diğer Hususlar paragrafında görüşünün farklılaşmasına sebep olan temel gerekçeleri açıklar (Bkz.: A11 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:

⁴ BDS 510, 6 ncı paragraf

⁵ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 8 inci paragraf

- (a) Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu,
 - (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 tamamının⁶ işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenmediği 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 (Bkz.: A12 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 (Bkz.: A13 paragrafı)⁷.

⁶ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf

⁷ BDS 510, 6 ncı paragraf

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetim Prosedürleri

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A1. Karşılaştırmalı finansal tabloların söz konusu olduğu durumlarda, yönetimin önceki döneme ilişkin olarak vermiş olduğu yazılı beyanların halen geçerli (uygun) olduğunu yeniden onaylaması gerektiğinden, denetçi görüşünde atıf yapılan tüm dönemlerle ilgili olarak yazılı beyan talep edilir. Karşılık gelen bilgilerin söz konusu olduğu durumlarda, yalnızca cari döneme ait finansal tablolara ilgili olarak yazılı beyan 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 beyan talep eder.

Denetimin Raporlanması

Karşılık Gelen Bilgiler

Denetçi Görüşünde Atıf Yapılmaması (Bkz.: 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 Çözüme Kavuşturulmamış Olması (Bkz.: 11 inci paragraf)

- A3. Önceki döneme ilişkin denetçi raporunun, daha önce yayımlanmış haliyle, sınırlı olumlu görüş, görüş vermektan 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 vermektan 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 Ek'teki 1 inci ve 2 nci örneklerde yer verilmiştir.

Önceki Döneme Ait Finansal Tablolardaki Yanlışlık (Bkz.: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 (Bkz.: BDS 706).

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenmiş Olan Önceki Döneme Ait Finansal Tablolar (Bkz.: 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.

Önceki Döneme Ait Finansal Tabloların Denetlenmemiş Olması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A8. Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde denetçinin BDS 705'e uygun olarak duruma göre sınırlı olumlu görüş vermesi ya da görüş vermekten kaçınması BDS 705⁸ uyarınca zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte, açılış bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda ciddi zorluklarla karşılaştığı durumlarda denetçi, bunu BDS 701⁹ uyarınca kilit denetim konusu olarak belirleyebilir.

Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

Denetçinin Görüşünde Atıf Yapılması (Bkz.: 15 inci paragraf)

- A9. 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.
- A10. 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

⁸ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

⁹ BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

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 (Bkz.:16 ncı paragraf)

A11. 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 ülkelerde 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 (Bkz.: 18 inci paragraf)

A12. 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.

Önceki Döneme Ait Finansal Tabloların Denetlenmemiş Olması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A13. Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde denetçinin BDS 705'e uygun olarak duruma göre sınırlı olumlu görüş vermesi ya da görüş vermektan kaçınması BDS 705 uyarınca zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte, açılış bakiyelerinin cari döneme ait finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı etme konusunda ciddi

zorluklarla karşılaştığı durumlarda denetçi, bunu BDS 701 uyarınca kilit denetim konusu olarak belirleyebilir.

Denetçi Raporu Örnekleri

Örnek 1: Karşılık Gelen Bilgiler [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600¹'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210²'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- 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 bilgilerine ilişkin olarak değişiklik yapılmasını gerektirmektedir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570³ uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

¹ BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"

² BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"

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

³ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁴

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 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 politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı üzere, Şirket tarafından amortisman ayrılmamış ve finansal tablolarda amortisman tutarına yer verilmemiş olup, bu durum TMS'lere aykırılık teşkil etmektedir. Bu durum, yönetimin önceki hesap döneminin başında almış olduğu bir karardan kaynaklanmakta olup söz konusu hesap dönemine ait finansal tablolara ilişkin olarak da 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 (...) TL ve 20X0 yılında (...) TL artırılmalı, maddi duran varlıklar, birikmiş amortisman tutarları kadar 20X1 yılında (...) TL ve 20X0 yılında (...) TL azaltılmalı ve geçmiş yıl zararları 20X1 yılında (...) TL ve 20X0 yılında (...) TL artırılmalıdır.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [*denetimin yapıldığı ülkedeki*] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

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

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁵

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700⁶'de yer alan Örnek 1]

4) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁷

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁵ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁶ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 2: Karşılık Gelen Bilgiler [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- 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 etkileri veya muhtemel etkileri denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektirmektedir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

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

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁸

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 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 politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Şirketin denetçileri olarak 20X0 yılı içinde seçildiğimiz için dönem başındaki fiziki stok sayımını gözleme ya da stok miktarlarına ilişkin olarak alternatif prosedürlerle tatmin edici bir kanaate ulaşma imkânı bulunamamıştır. 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 de, 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.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

⁸ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁹

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

4) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁰

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁹ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

¹⁰ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Karşılık Gelen Bilgiler [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Cari döneme ait finansal tablolardaki tutar ve açıklamalarla ilgili karşılık gelen bilgiler sunulmuş ve önceki döneme ait finansal tablolar önceki denetçi tarafından denetlenmiştir.
- Denetçinin, karşılık gelen bilgilere ilişkin olarak önceki denetçinin raporuna atıf yapması mevzuatça yasaklanmamıştır ve bu sebeple denetçi böyle bir atıf yapma kararı almıştır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

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

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹¹

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 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 politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [*denetimin yapıldığı ülkedeki*] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Diğer Hususlar

Şirketin 31 Aralık 20X0 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş ve 10 Mart 20X1 tarihinde bu finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹²

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

¹¹ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹² Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹³

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹³ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4: Karşılaştırmalı Finansal Tablolar [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Cari dönemin denetimiyle bağlantılı olarak denetçi, hem cari döneme hem de önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin raporlama yapacaktır.
- 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 ait finansal tablolar açısından önemlidir ve denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektirmektedir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

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

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹⁴

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 ve 20X0 tarihli finansal durum tabloları ile aynı tarihte sona eren hesap dönemlerine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları, özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tabloları ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 ve 20X0 tarihleri itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihlerde sona eren hesap dönemlerine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [*denetimin yapıldığı ülkedeki*] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

¹⁴ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹⁵

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

4) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹⁶

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹⁵ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

¹⁶ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.