

ISSAI 1510

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri

Financial Audit Guidelines

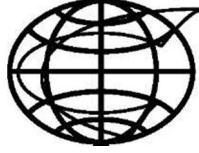
Initial Audit Engagements – Opening Balances

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1510

PRACTICE NOTE TO ISA 510 Paragraph

Background

Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing	P2
---	----

Additional Guidance on Public Sector Issues	P3–P4
--	-------

Audit Procedures	P5
Audit Conclusions and Reporting	P6

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 510

Introduction

Scope of this ISA	1
Effective Date	2

Objective	3
------------------------	---

Definitions	4
--------------------------	---

Requirements

Audit Procedures	5–9
Audit Conclusions and Reporting	10–13

Application and Other Explanatory material

Audit Procedures	A1–A7
Audit Conclusions and Reporting	A8–A9

Appendix: Illustrations of Auditors' Reports with Modified Opinions

ISSAI 1510 İçindekiler Tablosu

ISA 510 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3–P4
Denetim Prosedürleri	P5
Denetim Sonuçları ve Raporlama	P6
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 510	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri	5–9
Denetim Sonuçları ve Raporlama	10–13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri	A1–A7
Denetim Sonuçları ve Raporlama	A8–A9
Ek: Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler	

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 510

Initial Audit Engagements – Opening Balances

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 510 - Initial Audit Engagements – Opening Balances. It is read together with the ISA. ISA 510 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 510 deals with the auditor's responsibilities relating to opening balances in an initial audit engagement. In addition to financial statement amounts, opening balances include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments. When the financial statements include comparative financial information, the requirements and guidance in ISA 710² also apply. ISA 300³ includes additional requirements and guidance regarding activities prior to starting an initial audit.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Audit Procedures.
 - (b) Audit Conclusions and Reporting.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 510 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 510 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A1 and A2 of the ISA.
- P4. An initial audit might occur when an entity is nationalized without resulting in the formation of a new entity or when the public sector auditor's mandate is changed to include a new audit of an already existing entity. An initial audit may also occur when a public sector entity is created, and legislation, regulation or framework require the appropriation of all or parts of prior balances of a predecessor public sector entity, which have been audited by a predecessor auditor.

¹ All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

² ISA 710, "Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements".

³ ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 Uygulama Notu¹

İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” başlıklı ISA 510 ile ilgili ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 510, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 510, ilk denetim görevi kapsamında denetçinin açılış bakiyeleriyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Mali tablo tutarlarına ek olarak açılış bakiyeleri, ayrılan karşılıklar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir. Mali tabloların kıyaslamalı mali bilgiler içerdiği durumlarda ISA 710’da² belirtilen gereklilikler ve rehberlik de geçerli olur. ISA 300³, ilk denetime başlamadan önceki faaliyetlerle ilgili ek gereklilikler ve rehberlik sağlar.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- (a) Denetim prosedürleri.
 - (b) Denetim sonuçları ve raporlama.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 510, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 510, ISA’nın A1 ve A2 paragraflarında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.
- P4. İlk denetim, bir kuruluş kamulaştırıldığı ve bunun sonucunda yeni bir kuruluş kurulmadığı takdirde veya kamu sektörü denetçisinin görev ve yetkisi hâlihazırda mevcut olan bir kuruluşa dair yeni bir denetimi içerecek şekilde değiştirildiği zaman meydana gelebilir. Buna ilaveten ilk denetim; bir kamu kurumu kurulduğu ve mevzuat, düzenleme veya çerçeve; önceki kamu kurumunun önceki denetçi tarafından denetlenmiş önceki bakiyelerinin tümünün veya bir kısmının tahsisini gerekli kıldığında meydana gelebilir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar”.

³ ISA 300, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması”.

Audit Procedures

- P5. When communicating misstatements as required by paragraph 7 of the ISA, public sector auditors consider the guidance in ISSAI 1450¹ paragraphs P12 and P13.

Audit Conclusions and Reporting

- P6. When a predecessor auditor's report on the prior period's financial statements includes a modification that remains relevant and material to the current period's financial statements as referred to in paragraph 13 of the ISA, the modification may have implications for the public sector auditors' other responsibilities.

¹ ISSAI 1450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit".

Denetim prosedürleri

- P5. Bu ISA'nın 7. paragrafının gerektirdiği üzere yanlış bildirimleri iletirken kamu sektörü denetçileri, ISSAI 1450'deki¹ P12 ve P13 paragraflarındaki rehberliği dikkate alır.

Denetim sonuçları ve raporlama

- P6. Önceki denetçinin önceki dönemin mali tablolarına ilişkin raporu, bu ISA'nın 13. paragrafında belirtildiği üzere cari dönemin mali tabloları için ilgili ve önemli olmaya devam eden bir değişiklik içerdiği takdirde bu değişiklik; kamu sektörü denetçisinin diğer sorumluluklarını etkileyebilir.

¹ ISSAI 1450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

İlk Denetim Görevleri— Açılış Bakiyeleri

International Standard on Auditing

Initial Audit Engagements— Opening Balances



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 510), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-014-4

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 510 INITIAL AUDIT ENGAGEMENTS – OPENING BALANCES

(Effective for audits of financial statements for periods
beginning on or after December 15, 2009)

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
Effective Date	2
Objective	3
Definitions	4
Requirements	
Audit Procedures	5–9
Audit Conclusions and Reporting	10–13
Application and Other Explanatory Material	
Audit Procedures	A1–A7
Audit Conclusions and Reporting	A8–A9
Appendix: Illustrations of Auditors' Reports with Modified Opinions	

International Standard on Auditing (ISA) 510, “Initial Audit Engagements – Opening Balances” should be read in the context of ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.
--

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 510

İLK DENETİM GÖREVLERİ – AÇILIŞ BAKİYELERİ

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri	5–9
Denetim Sonuçları ve Raporlama	10–13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri	A1–A7
Denetim Sonuçları ve Raporlama	A8–A9
Ek: Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 510 “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to opening balances in an initial audit engagement. In addition to financial statement amounts, opening balances include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments. When the financial statements include comparative financial information, the requirements and guidance in ISA 710¹ also apply. ISA 300² includes additional requirements and guidance regarding activities prior to starting an initial audit.

Effective Date

2. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Objective

3. In conducting an initial audit engagement, the objective of the auditor with respect to opening balances is to obtain sufficient appropriate audit evidence about whether:
 - (a) Opening balances contain misstatements that materially affect the current period's financial statements; and
 - (b) Appropriate accounting policies reflected in the opening balances have been consistently applied in the current period's financial statements, or changes thereto are appropriately accounted for and adequately presented and disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework.

Definitions

4. For the purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Initial audit engagement - An engagement in which either:
 - (i) The financial statements for the prior period were not audited; or
 - (ii) The financial statements for the prior period were audited by a predecessor auditor.
 - (b) Opening balances - Those account balances that exist at the beginning of the period. Opening balances are based upon the closing balances of the prior period and reflect the effects of transactions and events of prior periods and accounting policies applied in the prior period. Opening balances also include matters requiring disclosure that existed at the beginning of the period, such as contingencies and commitments.
 - (c) Predecessor auditor - The auditor from a different audit firm, who audited the financial statements of an entity in the prior period and who has been replaced by the current auditor.

¹ ISA 710, "Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements".

² ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), ilk denetim görevi kapsamında denetçinin açılış bakiyeleriyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Mali tablo tutarlarına ek olarak açılış bakiyeleri, ayrılan karşılıklar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir. Mali tabloların kıyaslamalı mali bilgi içerdiği durumlarda ISA 710'da¹ belirtilen gereklilikler ve rehberlik de geçerli olur. ISA 300², ilk denetime başlamadan önceki faaliyetlerle ilgili ek gereklilikler ve rehberlik içerir.

Yürürlük Tarihi

2. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

3. İlk denetim görevini yürütürken denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdakiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:
 - (a) Açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tablolarını önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içerip içermediği,
 - (b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönemin mali tablolarında tutarlı biçimde uygulanıp uygulanmadığı veya buradaki değişikliklerin uygun şekilde izah edilip edilmediği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca yeterince sunularak açıklanıp açıklanmadığı.

Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) İlk denetim görevi,
 - (i) Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmediği veya
 - (ii) Önceki döneme ait mali tabloların, farklı bir denetçi tarafından denetlenmiş olduğu bir görevdir.
 - (b) Açılış bakiyeleri - Dönem başında var olan hesap bakiyeleridir. Açılış bakiyeleri, önceki dönemin kapanış bakiyelerini temel alır ve önceki döneme ait işlem ve olayların ve önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. Açılış bakiyeleri, şarta bağlı durumlar ve taahhütler gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir.
 - (c) Önceki denetçi - Farklı bir denetim firmasından gelen, önceki dönemde kuruluşun mali tablolarını denetlemiş olan ve yerini mevcut denetçinin aldığı denetçidir.

¹ ISA 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar".

² ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması".

Requirements

Audit Procedures

Opening Balances

5. The auditor shall read the most recent financial statements, if any, and the predecessor auditor's report thereon, if any, for information relevant to opening balances, including disclosures.
6. The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence about whether the opening balances contain misstatements that materially affect the current period's financial statements by: (Ref: Para. A1-A2)
 - (a) Determining whether the prior period's closing balances have been correctly brought forward to the current period or, when appropriate, have been restated;
 - (b) Determining whether the opening balances reflect the application of appropriate accounting policies; and
 - (c) Performing one or more of the following: (Ref: Para. A3-A7)
 - (i) Where the prior year financial statements were audited, reviewing the predecessor auditor's working papers to obtain evidence regarding the opening balances;
 - (ii) Evaluating whether audit procedures performed in the current period provide evidence relevant to the opening balances; or
 - (iii) Performing specific audit procedures to obtain evidence regarding the opening balances.
7. If the auditor obtains audit evidence that the opening balances contain misstatements that could materially affect the current period's financial statements, the auditor shall perform such additional audit procedures as are appropriate in the circumstances to determine the effect on the current period's financial statements. If the auditor concludes that such misstatements exist in the current period's financial statements, the auditor shall communicate the misstatements with the appropriate level of management and those charged with governance in accordance with ISA 450.¹

Consistency of Accounting Policies

8. The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence about whether the accounting policies reflected in the opening balances have been consistently applied in the current period's financial statements, and whether changes in the accounting policies have been appropriately accounted for and adequately presented and disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework.

Relevant Information in the Predecessor Auditor's Report

9. If the prior period's financial statements were audited by a predecessor auditor and there was a modification to the opinion, the auditor shall evaluate the effect of the matter giving rise to the modification in assessing the risks of material misstatement in the current period's financial statements in accordance with ISA 315.²

¹ ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit", paragraphs 8 and 12.

² ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

Gereklilikler

Denetim Prosedürleri

Açılış bakiyeleri

5. Denetçi, açıklamalar dâhil açılış bakiyeleriyle ilgili bilgi için varsa en yakın tarihli mali tabloları ve varsa önceki denetçinin bu tablolar hakkındaki raporunu okur.
6. Denetçi; aşağıdakileri yaparak açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tablolarını önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder: (Bkz. Parag. A1-A2)
 - (a) Önceki döneme ait kapanış bakiyelerinin cari döneme doğru biçimde nakledilip edilmediğinin veya gerektiğinde yeniden beyan edilip edilmediğinin belirlenmesi,
 - (b) Açılış bakiyelerinin uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını yansıtmadığının belirlenmesi,
 - (c) Aşağıdakilerden bir veya daha fazlasının uygulanması: (Bkz. Parag. A3-A7)
 - (i) Önceki yıla ait mali tabloların denetlendiği durumlarda, açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt elde etmek için önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
 - (ii) Cari dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi veya
 - (iii) Açılış bakiyeleriyle ilgili kanıt elde etmek için spesifik denetim prosedürlerinin uygulanması.
7. Açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlış bildirimler içerdiğine dair denetim kanıtı elde etmesi halinde denetçi; bunların cari döneme ait mali tablolar üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla ilgili koşullar altında uygun olan ek denetim prosedürlerini uygular. Cari döneme ait mali tablolarda bu tür yanlış bildirimlerin olduğu sonucuna varması halinde denetçi, ISA 450¹ uyarınca bu yanlış bildirimleri uygun idari düzeye ve yönetimden sorumlu olanlara iletir.

Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

8. Denetçi, açılış bakiyelerinde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemin mali tablolarında tutarlı biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygun şekilde izah edilip edilmediği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca yeterince sunularak açıklanıp açıklanmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

Önceki Denetçinin Raporundaki İlgili Bilgiler

9. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması ve görüşün değişikliğe uğraması halinde denetçi; ISA 315² uyarınca değişikliğe neden olan konunun, cari dönemin mali tablolarında önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesindeki etkisini değerlendirir.

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 8 ve 12.

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

Audit Conclusions and Reporting

Opening Balances

10. If the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances, the auditor shall express a qualified opinion or disclaim an opinion on the financial statements, as appropriate, in accordance with ISA 705.¹ (Ref: Para. A8)
11. If the auditor concludes that the opening balances contain a misstatement that materially affects the current period's financial statements, and the effect of the misstatement is not appropriately accounted for or not adequately presented or disclosed, the auditor shall express a qualified opinion or an adverse opinion, as appropriate, in accordance with ISA 705.

Consistency of Accounting Policies

12. If the auditor concludes that:
 - (a) the current period's accounting policies are not consistently applied in relation to opening balances in accordance with the applicable financial reporting framework; or
 - (b) a change in accounting policies is not appropriately accounted for or not adequately presented or disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework,the auditor shall express a qualified opinion or an adverse opinion as appropriate in accordance with ISA 705.

Modification to the Opinion in the Predecessor Auditor's Report

13. If the predecessor auditor's opinion regarding the prior period's financial statements included a modification to the auditor's opinion that remains relevant and material to the current period's financial statements, the auditor shall modify the auditor's opinion on the current period's financial statements in accordance with ISA 705 and ISA 710. (Ref: Para. A9)

¹ ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report".

Denetim Sonuçları ve Raporlama

Açılış bakiyeleri

10. Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, ISA 705¹ uyarınca mevcut şartlara göre mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır. (Bkz. Parag. A8)
11. Açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirim içerdiği ve bu yanlış bildirim etkisinin uygun şekilde izah edilmediği veya yeterince sunulmadığı veya açıklanmadığı sonucuna varması halinde denetçi; ISA 705 uyarınca mevcut şartlara göre şartlı veya olumsuz görüş bildirir.

Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

12. Denetçinin,
 - (a) cari döneme ait muhasebe politikalarının geçerli mali raporlama çerçevesine göre açılış bakiyelerine tutarlı şekilde uygulanmadığı veya
 - (b) muhasebe politikalarındaki bir değişikliğin geçerli mali raporlama çerçevesine göre uygun şekilde izah edilmediği veya yeterince sunulmadığı veya açıklanmadığı,sonucuna varması halinde söz konusu denetçi; ISA 705 uyarınca mevcut şartlara göre şartlı veya olumsuz görüş bildirir.

Önceki Denetçinin Raporundaki Görüşün Değişikliğe Uğraması

13. Önceki denetçinin önceki döneme ait mali tablolara ilişkin görüşünün, değişikliğe uğramış görüş içermesi ve bu değişikliğin cari döneme ait mali tablolar için ilgili ve önemli olmaya devam etmesi halinde denetçi, ISA 705 ve ISA 710 uyarınca cari döneme ait mali tablolara ilişkin denetçi görüşünü değiştirir. (Bkz. Parag. A9)

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

Application and Other Explanatory Material

Audit Procedures

Considerations Specific to Public Sector Entities (Ref: Para. 6)

- A1. In the public sector, there may be legal or regulatory limitations on the information that the current auditor can obtain from a predecessor auditor. For example, if a public sector entity that has previously been audited by a statutorily appointed auditor (for example, an Auditor General, or other suitably qualified person appointed on behalf of the Auditor General) is privatized, the amount of access to working papers or other information that the statutorily appointed auditor can provide a newly-appointed auditor that is in the private sector may be constrained by privacy or secrecy laws or regulations. In situations where such communications are constrained, audit evidence may need to be obtained through other means and, if sufficient appropriate audit evidence cannot be obtained, consideration given to the effect on the auditor's opinion.
- A2. If the statutorily appointed auditor outsources an audit of a public sector entity to a private sector audit firm, and the statutorily appointed auditor appoints an audit firm other than the firm that audited the financial statements of the public sector entity in the prior period, this is not usually regarded as a change in auditors for the statutorily appointed auditor. Depending on the nature of the outsourcing arrangement, however, the audit engagement may be considered an initial audit engagement from the perspective of the private sector auditor in fulfilling their responsibilities, and therefore this ISA applies.

Opening Balances (Ref: Para. 6(c))

- A3. The nature and extent of audit procedures necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding opening balances depend on such matters as:
- The accounting policies followed by the entity.
 - The nature of the account balances, classes of transactions and disclosures and the risks of material misstatement in the current period's financial statements.
 - The significance of the opening balances relative to the current period's financial statements.
 - Whether the prior period's financial statements were audited and, if so, whether the predecessor auditor's opinion was modified.
- A4. If the prior period's financial statements were audited by a predecessor auditor, the auditor may be able to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances by reviewing the predecessor auditor's working papers. Whether such a review provides sufficient appropriate audit evidence is influenced by the professional competence and independence of the predecessor auditor.
- A5. Relevant ethical and professional requirements guide the current auditor's communications with the predecessor auditor.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetim Prosedürleri

Kamu Kurumlarına Özgü Konular (Bkz. Parag. 6)

- A1. Kamu sektöründe mevcut denetçinin önceki denetçiden elde edebileceği bilgiler üzerinde yasal veya idari düzenlemelerden kaynaklanan sınırlamalar olabilir. Örneğin kanunen atanmış bir denetçi (örneğin Genel Denetçi veya Genel Denetçi adına atanmış uygun nitelikleri haiz başka biri) tarafından daha önce denetlenmiş olan bir kamu kurumu özelleştirilebilir. Bu durumda mahremiyet ve gizlilikle ilgili yasal veya idari düzenlemeler, kanunen atanmış denetçinin yeni atanacak özel sektör mensubu denetçiye sağlayabileceği çalışma kâğıtlarına veya diğer bilgilere erişimi kısıtlayabilir. Bu tür iletişimlerin sınırlandırıldığı hallerde denetim kanıtının başka yollardan elde edilmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde ise bunun denetçinin görüşü üzerindeki etkisinin dikkate alınması gerekebilir.
- A2. Kanunen atanmış denetçinin bir kamu kurumunun denetimini özel sektörden bir denetim firmasından hizmet alarak yaptırması ve kanunen atanmış denetçinin önceki dönemde bu kamu kurumunun mali tablolarını denetleyen firmadan başka bir denetim firması kullanması halinde genelde bu durum, kanunen atanmış denetçi tarafından denetçi değişikliği olarak görülmez. Ancak dışarıdan hizmet almaya ilişkin düzenlemenin niteliğine bağlı olarak denetim görevi, özel sektör denetçisi açısından sorumlulukların yerine getirilmesi konusunda bir ilk denetim görevi olarak düşünülebilir ve bu yüzden bu ISA geçerli olur.

Açılış Bakiyeleri (Bkz. Parag. 6(c))

- A3. Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı, aşağıdaki gibi konulara bağlıdır:
- Kuruluşun takip ettiği muhasebe politikaları.
 - Hesap bakiyeleri, işlem sınıfları ve açıklamaların niteliği ile cari dönemin mali tablolarındaki önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Açılış bakiyelerinin, cari dönemin mali tabloları açısından önemi.
 - Önceki dönemin mali tablolarının denetlenmiş olup olmadığı ve denetlenmişse önceki denetçinin görüşünün değişikliğe uğrayıp uğramadığı.
- A4. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, önceki denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Bu gözden geçirmenin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamayacağı, önceki denetçinin mesleki yetkinliğinden ve bağımsızlığından etkilenir.
- A5. Mevcut denetçinin önceki denetçiyle iletişimine ilgili etik ve mesleki gereklilikler rehberlik eder.

- A6. For current assets and liabilities, some audit evidence about opening balances may be obtained as part of the current period's audit procedures. For example, the collection (payment) of opening accounts receivable (accounts payable) during the current period will provide some audit evidence of their existence, rights and obligations, completeness and valuation at the beginning of the period. In the case of inventories, however, the current period's audit procedures on the closing inventory balance provide little audit evidence regarding inventory on hand at the beginning of the period. Therefore, additional audit procedures may be necessary, and one or more of the following may provide sufficient appropriate audit evidence:
- Observing a current physical inventory count and reconciling it to the opening inventory quantities.
 - Performing audit procedures on the valuation of the opening inventory items.
 - Performing audit procedures on gross profit and cutoff.
- A7. For non-current assets and liabilities, such as property plant and equipment, investments and long-term debt, some audit evidence may be obtained by examining the accounting records and other information underlying the opening balances. In certain cases, the auditor may be able to obtain some audit evidence regarding opening balances through confirmation with third parties, for example, for long-term debt and investments. In other cases, the auditor may need to carry out additional audit procedures.

Audit Conclusions and Reporting

Opening Balances (Ref: Para. 10)

- A8. ISA 705 establishes requirements and provides guidance on circumstances that may result in a modification to the auditor's opinion on the financial statements, the type of opinion appropriate in the circumstances, and the content of the auditor's report when the auditor's opinion is modified. The inability of the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding opening balances may result in one of the following modifications to the opinion in the auditor's report:
- (a) A qualified opinion or a disclaimer of opinion, as is appropriate in the circumstances; or
 - (b) Unless prohibited by law or regulation, an opinion which is qualified or disclaimed, as appropriate, regarding the results of operations, and cash flows, where relevant, and unmodified regarding financial position.

The Appendix includes illustrative auditors' reports.

Modification to the Opinion in the Predecessor Auditor's Report (Ref: Para. 13)

- A9. In some situations, a modification to the predecessor auditor's opinion may not be relevant and material to the opinion on the current period's financial statements. This may be the case where, for example, there was a scope limitation in the prior period, but the matter giving rise to the scope limitation has been resolved in the current period.

- A6. Cari varlık ve yükümlülükler söz konusu olduğunda, cari dönemin denetim prosedürlerinin bir parçası olarak açılış bakiyeleri hakkında bazı denetim kanıtları elde edilebilir. Örneğin alacak hesaplarının (satıcılar hesabı) açılış tutarlarının cari dönem sırasında tahsil edilmesi (ödenmesi); bunların dönem başındaki mevcudiyeti, hak ve yükümlülükler bakımından aidiyeti, tamlığı ve değerlemesi hakkında bazı denetim kanıtları sağlayacaktır. Ancak stoklar söz konusu olduğunda kapanış stok bakiyesini konu alan cari döneme ait denetim prosedürleri, dönem başında elde bulunan stoklarla ilgili çok az denetim kanıtı sağlar. Bu nedenle ek denetim prosedürleri gerekebilir ve aşağıdakilerden biri veya daha fazlası, yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir:
- Mevcut fiziki stok sayımının gözlemlenmesi ve açılış stok miktarlarıyla mutabakatının sağlanması.
 - Açılış stok kalemlerinin değerlemesi hakkında denetim prosedürlerinin uygulanması.
 - Brüt kâr ve kesinti hakkında denetim prosedürlerinin uygulanması.
- A7. Maddi duran varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borç gibi cari olmayan varlıklar ve yükümlülükler söz konusu olduğunda muhasebe kayıtları ve açılış bakiyelerinin geri planındaki diğer bilgiler incelenerek bazı denetim kanıtları elde edilebilir. Bazı durumlarda denetçi, örneğin uzun vadeli borçlar ve yatırımlar için üçüncü taraflarla teyit ederek açılış bakiyeleri hakkında bazı denetim kanıtları elde edebilir. Bazı durumlarda da denetçinin ek denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

Denetim Sonuçları ve Raporlama

Açılış Bakiyeleri (Bkz. Parag. 10)

- A8. ISA 705; denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşünün değişikliğe uğramasıyla sonuçlanabilecek durumlar, bu gibi durumlarda uygun olan görüş türü ve denetçi görüşünün değişikliğe uğradığı durumlarda denetçi raporunun içeriği hakkındaki gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar. Denetçinin açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetçi raporundaki görüşte aşağıdaki değişikliklerin yapılmasına yol açabilir:
- (a) Mevcut koşullara uygun olarak şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma veya
 - (b) Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde faaliyetlerin sonuçları ve ilgili hallerde nakit akışları hakkında şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş.

Örnek niteliğindeki denetçi raporlarına Ek'te ulaşılabilir.

Önceki Denetçinin Raporundaki Görüşün Değişikliğe Uğraması (Bkz. Parag. 13)

- A9. Bazı durumlarda önceki denetçinin görüşünde yapılan değişiklik, cari dönemin mali tabloları hakkındaki görüş için ilgili veya önemli olmayabilir. Bu husus örneğin önceki dönemde kapsam sınırlandırmasının olduğu ama kapsam sınırlandırmasına yol açan konunun cari dönemde çözüme kavuşturulduğu bir durumda söz konusu olabilir.

Appendix

(Ref: Para. A8)

Illustrations of Auditors' Reports with Modified Opinions

Illustration 1:

Circumstances described in paragraph A8(a) include the following:

- **The auditor did not observe the counting of the physical inventory at the beginning of the current period and was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances of inventory.**
- **The possible effects of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding opening balances of inventory are deemed to be material but not pervasive to the entity's financial performance and cash flows.¹**
- **The financial position at year end is fairly presented.**
- **In this particular jurisdiction, law and regulation prohibit the auditor from giving an opinion which is qualified regarding the financial performance and cash flows and unmodified regarding financial position.**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements²

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's³ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards,⁴ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

¹ If the possible effects, in the auditor's judgment, are considered to be material and pervasive to the entity's financial performance and cash flows, the auditor would disclaim an opinion on the financial performance and cash flows.

² The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

³ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

⁴ Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Ek

(Bkz. Parag. A8)

Değişikliğe Uğramış Denetim Görüşleri İçeren Denetçi Raporlarına Örnekler

Örnek 1:

A8(a) paragrafında tanımlanan koşullar arasında şunlar sayılabilir:

- Denetçi cari dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemlememiştir ve stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir.
- Stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememenin olası etkilerinin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli olacağı ancak yaygın olmayacağı düşünülür.¹
- Yıl sonundaki mali durum, gerçeğe uygun yansıtılır.
- Özellikle bu yetki alanında kanun ve yönetmelikler, denetçinin mali performans ve nakit akışıyla ilgili şartlı görüş ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş bildirmesini yasaklar.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolar Konulu Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu; biten yıla yönelik gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu; önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları⁴ uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir sunumundan ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğu karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standardına uygun şekilde yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğine ilişkin makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

¹ Denetçinin yargısına göre olası etkilerin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli ve yaygın olduğu düşünülüyorsa denetçi, mali performans ve nakit akışları hakkında görüş vermektan kaçınır.

² İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolar Konulu Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun, durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation¹ of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.² An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

We were appointed as auditors of the company on June 30, 20X1 and thus did not observe the counting of the physical inventories at the beginning of the year. We were unable to satisfy ourselves by alternative means concerning inventory quantities held at December 31, 20X0. Since opening inventories enter into the determination of the financial performance and cash flows, we were unable to determine whether adjustments might have been necessary in respect of the profit for the year reported in the income statement and the net cash flows from operating activities reported in the cash flow statement.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Other Matter

The financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20X0 were audited by another auditor who expressed an unmodified opinion on those statements on March 31, 20X1.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

¹ In the case of footnote 9 (*footnote 4 on the previous page*), this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control."

² In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances." In the case of footnote 9 (*footnote 4 on the previous page*), this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan ancak kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirme¹ amacına yönelik olmayan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan denetim politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yakınlığının ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin denetçileri olarak 30 Haziran 20X1’de atandık ve bu yüzden yılın başında fiziki stok sayımını gözlemlemedik. 31 Aralık 20X0’da tutulan stok miktarlarına ilişkin alternatif yollarla beklentilerimizi karşılayamadık. Açılış stokları, mali performans ve nakit akışlarının belirlenmesine dâhil olduğu için gelir tablosunda bildirilen yıla ilişkin kâr açısından ve nakit akış tablosunda bildirilen işletme faaliyetlerinden doğan net nakit akışlar açısından değişikliklerin gerekli olup olmayabileceği konusuna karar veremedik.

Şartlı Görüş

Bize göre, Şartlı Görüşün Dayanağı başlıklı paragrafta anlatılan konunun olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1’deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yılın mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0’da biten yıla ait mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlenmiş ve bu denetçi bu tablolar hakkında 31 Mart 20X1’de değişikliğe uğramamış görüş bildirmiştir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının şekli ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç denetimin etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle de olabilir: “Bu risk belirlemelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

² Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

Illustration 2:

Circumstances described in paragraph A8(b) include the following:

- **The auditor did not observe the counting of the physical inventory at the beginning of the current period and was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the opening balances of inventory.**
- **The possible effects of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding opening balances of inventory are deemed to be material but not pervasive to the entity's financial performance and cash flows.¹**
- **The financial position at year end is fairly presented.**
- **An opinion that is qualified regarding the financial performance and cash flows and unmodified regarding financial position is considered appropriate in the circumstances.**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements²

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's³ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards,⁴ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

¹ If the possible effects, in the auditor's judgment, are considered to be material and pervasive to the entity's financial performance and cash flows, the auditor would disclaim the opinion on the financial performance and cash flows.

² The sub-title "Report on the Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

³ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

⁴ Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ..."

Örnek 2:

A8(b) paragrafında tanımlanan koşullar arasında şunlar sayılabilir:

- Denetçi cari dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemlememiştir ve stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir.
- Stokların açılış bakiyeleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememenin olası etkilerinin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli olacağı ancak yaygın olmayacağı düşünülür.¹
- Yıl sonundaki mali durum, gerçeğe uygun yansıtılır.
- İlgili koşullar altında, mali performans ve nakit akışlarıyla ilgili şartlı görüş ve mali durumla ilgili değişikliğe uğramamış görüş verilmesi uygun görülür.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Alıcı]

Mali Tablolar Konulu Rapor²

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu; biten yıla yönelik gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu; önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları⁴ uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve gerçeğe uygun sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standardına uygun şekilde yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğine ilişkin makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı gerektirmektedir.

¹ Denetçinin yargısına göre olası etkilerin, kuruluşun mali performansı ve nakit akışları için önemli ve yaygın olduğu düşünülüyorsa denetçi, mali performans ve nakit akışları hakkında görüş vermektan kaçınır.

² İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolar Konulu Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

³ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

⁴ İdarenin sorumluluğunun, durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: “Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve ... idare sorumludur”.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation¹ of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.² An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our unmodified opinion on the financial position and our qualified audit opinion on the financial performance and cash flows.

Basis for Qualified Opinion on the Financial Performance and Cash Flows

We were appointed as auditors of the company on June 30, 20X1 and thus did not observe the counting of the physical inventories at the beginning of the year. We were unable to satisfy ourselves by alternative means concerning inventory quantities held at December 31, 20X0. Since opening inventories enter into the determination of the financial performance and cash flows, we were unable to determine whether adjustments might have been necessary in respect of the profit for the year reported in the income statement and the net cash flows from operating activities reported in the cash flow statement.

Qualified Opinion on the Financial Performance and Cash Flows

In our opinion, except for the possible effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the Income Statement and Cash Flow Statement present fairly, in all material respects (or give a true and fair view of) the financial performance and cash flows of ABC Company for the year ended December 31, 20X1 in accordance with International Financial Reporting Standards.

Opinion on the financial position

In our opinion, the balance sheet presents fairly, in all material respects (or gives a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1 in accordance with International Financial Reporting Standards.

Other Matter

The financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20X0 were audited by another auditor who expressed an unmodified opinion on those statements on March 31, 20X1.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

¹ In the case of footnote 15 (*footnote 4 on the previous page*), this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control."

² In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances." In the case of footnote 15 (*footnote 4 on the previous page*), this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan ancak kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirme¹ amacına yönelik olmayan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan denetim politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yakınlığının ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, mali durum hakkındaki değişikliğe uğramamış görüşümüz ve mali performans ve nakit akışları hakkındaki şartlı denetim görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Mali Performans ve Nakit Akışlarına İlişkin Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin denetçileri olarak 30 Haziran 20X1’de atandık ve bu yüzden yılın başında fiziki stok sayımını gözlemedik. 31 Aralık 20X0’da tutulan stok miktarlarına ilişkin alternatif yollarla beklentilerimizi karşılayamadık. Açılış stokları, mali performans ve nakit akışlarının belirlenmesine dâhil olduğu için gelir tablosunda bildirilen yıla ilişkin kâr açısından ve nakit akış tablosunda bildirilen işletme faaliyetlerinden doğan net nakit akışlar açısından değişikliklerin gerekli olup olmayabileceği konusuna karar veremedik.

Mali Performans ve Nakit Akışlarına İlişkin Şartlı Görüş

Bizce Şartlı Görüşün Dayanağı başlıklı paragrafta anlatılan konunun olası etkileri hariç olmak üzere Gelir Tablosu ve Nakit Akışı Tablosu; ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1’de biten yılın mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Mali Duruma İlişkin Görüş

Bizce bilanço, 31 Aralık 20X1’deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan gerçeğe uygun sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0’da biten yıla ait mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlenmiş ve bu denetçi bu tablolar hakkında 31 Mart 20X1’de değişikliğe uğramamış görüş bildirmiştir.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

[Denetçi raporunun bu kısmının şekli ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine göre değişiklik gösterecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç denetimin etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve gerçeğe uygun sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Yukarıdaki dipnot uyarınca bu cümle şöyle de olabilir: “Bu risk belirlemelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”

² Bir önceki sayfanın 4. dipnotu uyarınca bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır.”