

ISSAI 1710

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

Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Financial Audit Guidelines

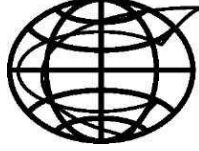
Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

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) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

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 muğlâklıktan 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, yerelleştirme 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 1710

PRACTICE NOTE TO ISA 710	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	
Scope of this ISA.....	P3
Audit Reporting.....	P4–P5
 INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 710	
Introduction	
Scope of this ISA.....	1
The Nature of Comparative Information.....	2–3
Effective Date.....	4
Objectives	5
Definitions	6
Requirements	
Audit Procedures	7–9
Audit Reporting.....	10–19
Application and Other Explanatory Material	
Audit Procedures	A1
Audit Reporting.....	A2–A11
Appendix: Illustrations of Auditors’ Reports	

ISSAI 1710 İçindekiler Tablosu

ISA 710 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	
Bu ISA'nın Kapsamı	P3
Denetimi Raporlama	P4–P5
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 710	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği.....	2–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri.....	7–9
Denetimi Raporlama	10–19
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri.....	A1
Denetimi Raporlama	A2–A11
Ek: Denetçi Raporu Örnekleri	

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 710

Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 710 – Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements. It is read together with the ISA. ISA 710 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 710 deals with the auditor’s responsibilities relating to comparative information in an audit of financial statements. When the financial statements of the prior period have been audited by a predecessor auditor or were not audited, the requirements and guidance in ISA 510² regarding opening balances also apply.

The Nature of Comparative Information

The nature of the comparative information that is presented in an entity’s financial statements depends on the requirements of the applicable financial reporting framework. There are two different broad approaches to the auditor’s reporting responsibilities in respect of such comparative information: corresponding figures and comparative financial statements. The approach to be adopted is often specified by laws or regulations but may also be specified in the terms of engagement.

The essential audit reporting differences between the approaches are:

- (a) For corresponding figures, the auditor’s opinion on the financial statements refers to the current period only; whereas
- (b) For comparative financial statements, the auditor’s opinion refers to each period for which financial statements are presented.

ISA 710 addresses separately the auditor’s reporting requirements for each approach.

Content of the Practice Note

- P1. The practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
 - (a) Scope of the ISA.
 - (b) Audit reporting.

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

² ISA 510, “Initial Audit Engagements – Opening Balances”.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 710 Uygulama Notu¹

Karşılaştırmalı Bilgiler– Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” başlıklı ISA 710’a ilişkin ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 710, 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 710; denetçinin, mali tablo denetiminde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Önceki dönemlere ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği veya hiç denetlenmediği hallerde, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak ISA 510’da² belirtilen gereklilikler ve rehberlik de uygulanır.

Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği

Kuruluşun mali tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilerin niteliği, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlıdır. Denetçinin bu gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarına yönelik iki farklı ve yaygın yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; karşılık gelen değerler ve karşılaştırmalı mali tablolarıdır. Kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir fakat bu yaklaşım, ilgili görev şartlarında da belirlenebilir.

Denetimin raporlanması açısından yaklaşımlar arasındaki önemli farklar şunlardır:

- (a) Karşılık gelen değerlerle ilgili yaklaşımda denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşü, yalnızca cari döneme atıfta bulunur.
- (b) Karşılaştırmalı mali tablolarla ilgili yaklaşımda ise denetçi görüşü, mali tabloların sunulduğu her döneme atıfta bulunur.

ISA 710, her yaklaşım için denetçinin raporlama gerekliliklerine ayrı ayrı değinir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar:
 - (a) Bu ISA’nın Kapsamı.
 - (b) Denetimi Raporlama.

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

² ISA 510, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri”.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 710 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues Scope of the ISA

- P3. As noted in paragraph 2 of the ISA the approach to be adopted in regard to reporting responsibilities in respect of comparative information is often specified by laws or regulations. Public sector auditors therefore need to consider the audit mandate in addition to any terms of the engagement.

Audit reporting

- P4. Normally the situations described in paragraphs 13, 17 and 18 of the ISA are less likely to occur in the public sector as the responsibility to audit the financial statements may reside with the Supreme Audit Institution as defined in its mandate. Situations where the concept of predecessor auditor may be relevant are nationalization and privatization. When audit of the financial statement is contracted out and the responsibility of the audit remains within the Supreme Audit Institutions, the concept of a predecessor auditor will not be relevant. It is further less likely that situations described in paragraphs 14 and 19 of the ISA would occur i.e. the prior period was not audited.
- P5. If the corresponding figures are amended as stated in paragraph A3 of the ISA the auditor is not required to refer to the corresponding figures in the auditor's report. It may however be appropriate to include an Other Matter paragraph in accordance with ISA 706¹.

¹ ISA 706, "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report".

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

P2. ISA 710, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Bu ISA'nın Kapsamı

P3. Bu ISA'nın 2. paragrafında belirtildiği gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarıyla ilgili kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir. Bu nedenle kamu sektörü denetçilerinin, görev şartlarına ek olarak denetim görev ve yetkisini de dikkate alması gerekir.

Denetimi Raporlama

- P4. Bu ISA'nın 13, 17 ve 18. paragraflarında belirtilen durumların genellikle kamu sektöründe meydana gelme olasılığı düşüktür. Çünkü mali tabloları denetleme sorumluluğu, görev ve yetkisi kapsamında tanımlandığı üzere Yüksek Denetim Kurumuna ait olabilir. Önceki denetçi kavramının konuyla ilgili olabileceği durumlar, devletleştirme ve özelleştirme değildir. Mali tablo denetiminin ihale edildiği ve denetim sorumluluğunun Yüksek Denetim Kurumlarında bulunduğu hallerde önceki denetçi kavramı konuyla ilgili olmaz. Buna ilaveten bu ISA'nın 14 ve 19. paragraflarında belirtilen durumların yani önceki dönemin denetlenmediği bir durumun meydana gelme olasılığı düşüktür.
- P5. Karşılık gelen değerlerin bu ISA'nın A3 paragrafında belirtildiği gibi değiştirilmesi halinde, denetçinin, denetçi raporunda karşılık gelen değerlere atıfta bulunması gerekmez. Ancak ISA 706¹ uyarınca Diğer Hususlara İlişkin Paragraf eklenmesi uygun olabilir.

¹ ISA 706, Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Karşılaştırmalı Bilgiler –
Karşılık Gelen Değerler ve
Karşılaştırmalı Mali Tablolar

International Standard on Auditing

Comparative Information –
Corresponding Figures and
Comparative Financial Statements



International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Auditing (ISA) 710, “Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements” was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

This publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality Professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: “*Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*” Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-028-1

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 710), 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’ın 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: 978-1-60815-028-1

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 710

COMPARATIVE INFORMATION – CORRESPONDING FIGURES AND COMPARATIVE FINANCIAL STATEMENTS

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA.....	1
The Nature of Comparative Information.....	2–3
Effective Date.....	4
Objectives	5
Definitions	6
Requirements	
Audit Procedures.....	7–9
Audit Reporting.....	10–19
Application and Other Explanatory Material	
Audit Procedures.....	A1
Audit Reporting.....	A2–A11
Appendix: Illustrations of Auditors’ Reports	

International Standard on Auditing (ISA) 710, “Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements” 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 710

KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER – KARŞILIK GELEN DEĞERLER VE KARŞILAŞTIRMALI MALİ TABLOLAR

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği.....	2–3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Prosedürleri.....	7–9
Denetimi Raporlama.....	10–19
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Prosedürleri.....	A1
Denetimi Raporlama.....	A2–A11
Ek: Denetçi Raporu Örnekleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 710 “Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar”, 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 comparative information in an audit of financial statements. When the financial statements of the prior period have been audited by a predecessor auditor or were not audited, the requirements and guidance in ISA 510¹ regarding opening balances also apply.

The Nature of Comparative Information

2. The nature of the comparative information that is presented in an entity's financial statements depends on the requirements of the applicable financial reporting framework. There are two different broad approaches to the auditor's reporting responsibilities in respect of such comparative information: corresponding figures and comparative financial statements. The approach to be adopted is often specified by law or regulation but may also be specified in the terms of engagement.
3. The essential audit reporting differences between the approaches are:
 - (a) For corresponding figures, the auditor's opinion on the financial statements refers to the current period only; whereas
 - (b) For comparative financial statements, the auditor's opinion refers to each period for which financial statements are presented.

This ISA addresses separately the auditor's reporting requirements for each approach.

Effective Date

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

Objectives

5. The objectives of the auditor are:
 - (a) To obtain sufficient appropriate audit evidence about whether the comparative information included in the financial statements has been presented, in all material respects, in accordance with the requirements for comparative information in the applicable financial reporting framework; and
 - (b) To report in accordance with the auditor's reporting responsibilities.

Definitions

6. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Comparative information – The amounts and disclosures included in the financial statements in respect of one or more prior periods in accordance with the applicable financial reporting framework.

¹ ISA 510, "Initial Audit Engagements—Opening Balances".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin, bir mali tablo denetiminde karşılaştırmalı bilgilere ilişkin sorumluluklarını ele alır. Önceki dönemlere ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği veya hiç denetlenmediği hallerde, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak ISA 510¹'da belirtilen gereklilikler ve rehberlik de uygulanır.

Karşılaştırmalı Bilgilerin Niteliği

2. Kuruluşun mali tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgilerin niteliği, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlıdır. Denetçinin, bu gibi karşılaştırmalı bilgilere ilişkin raporlama sorumluluklarına yönelik iki farklı ve yaygın yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; karşılık gelen değerler ve karşılaştırmalı mali tablolardır. Kabul edilecek yaklaşım, genellikle yasal veya idari düzenlemelerce belirlenir fakat bu yaklaşım, görev şartlarında da belirlenebilir.
3. Denetimin raporlanması açısından yaklaşımlar arasındaki önemli farklar şunlardır:
 - (a) Karşılık gelen değerlerle ilgili yaklaşımda denetçinin mali tablolara ilişkin görüşü yalnızca cari döneme atıfta bulunur.
 - (b) Karşılaştırmalı mali tablolarla ilgili yaklaşımda ise denetçi görüşü, mali tabloların sunulduğu her döneme atıfta bulunur.

Bu ISA, her yaklaşım için denetçinin raporlama gerekliliklerine ayrı ayrı değinir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları şöyledir:
 - (a) Mali tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, geçerli mali raporlama çerçevesinde karşılaştırmalı bilgiler için belirtilen gerekliliklere tüm önemli açılardan uygun olarak sunulup sunulmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Denetçinin raporlama sorumluluklarına göre raporlama yapmak.

Tanımlar

6. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimler şöyle tanımlanmıştır:
 - (a) Karşılaştırmalı Bilgiler – Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak mali tablolarda yer alan bir önceki döneme veya daha önceki dönemlere ait tutar ve açıklamalardır.

¹ ISA 510, "İlk Denetim Görevleri — Açılış Bakiyeleri".

- (b) Corresponding figures – Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included as an integral part of the current period financial statements, and are intended to be read only in relation to the amounts and other disclosures relating to the current period (referred to as “current period figures”). The level of detail presented in the corresponding amounts and disclosures is dictated primarily by its relevance to the current period figures.
- (c) Comparative financial statements – Comparative information where amounts and other disclosures for the prior period are included for comparison with the financial statements of the current period but, if audited, are referred to in the auditor’s opinion. The level of information included in those comparative financial statements is comparable with that of the financial statements of the current period.

For purposes of this ISA, references to “prior period” should be read as “prior periods” when the comparative information includes amounts and disclosures for more than one period.

Requirements

Audit Procedures

- 7. The auditor shall determine whether the financial statements include the comparative information required by the applicable financial reporting framework and whether such information is appropriately classified. For this purpose, the auditor shall evaluate whether:
 - (a) The comparative information agrees with the amounts and other disclosures presented in the prior period or, when appropriate, have been restated; and
 - (b) The accounting policies reflected in the comparative information are consistent with those applied in the current period or, if there have been changes in accounting policies, whether those changes have been properly accounted for and adequately presented and disclosed.
- 8. If the auditor becomes aware of a possible material misstatement in the comparative information while performing the current period audit, the auditor shall perform such additional audit procedures as are necessary in the circumstances to obtain sufficient appropriate audit evidence to determine whether a material misstatement exists. If the auditor had audited the prior period’s financial statements, the auditor shall also follow the relevant requirements of ISA 560.¹ If the prior period financial statements are amended, the auditor shall determine that the comparative information agrees with the amended financial statements.
- 9. As required by ISA 580,² the auditor shall request written representations for all periods referred to in the auditor’s opinion. The auditor shall also obtain a specific written representation regarding any restatement made to correct a material misstatement in prior period financial statements that affect the comparative information. (Ref: Para. A1)

Audit Reporting

Corresponding Figures

- 10. When corresponding figures are presented, the auditor’s opinion shall not refer to the corresponding figures except in the circumstances described in paragraphs 11, 12, and 14. (Ref: Para. A2)

¹ ISA 560, “Subsequent Events”, paragraphs 14–17.

² ISA 580, “Written Representations”, paragraph 14.

- (b) Karşılık Gelen Değerler – Önceki döneme ait tutar ve diğer açıklamaların cari döneme ait mali tabloların bir parçası olarak dâhil edildiği ve bunların sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla (bunlara “cari dönem değerleri” denir) ilgili olarak değerlendirilmelerinin amaçlandığı karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılık gelen tutar ve açıklamalarda ortaya konan detay düzeyini, öncelikle bunların cari dönem değerleriyle ilgisi belirler.
- (c) Karşılaştırmalı Mali Tablolar – Cari döneme ait mali tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların da yer aldığı karşılaştırmalı bilgilerdir fakat denetlenmeleri halinde [bunlara] denetçi görüşünde atıf yapılır. Bu karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan bilgi düzeyi, cari dönem mali tablolarında yer alan bilgilerle kıyaslanabilir niteliktedir.

Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak karşılaştırmalı bilgilerin birden fazla dönemle ilgili tutar ve açıklamaları içermesi durumunda, “önceki dönem” ifadeleri “önceki dönemler” olarak okunmalıdır.

Gereklilikler

Denetim Prosedürleri

7. Denetçi; mali tabloların, geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği karşılaştırmalı bilgileri içerip içermediğine ve bu gibi bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılmış olup olmadığına karar verir. Bu amaçla denetçi:
- (a) Karşılaştırmalı bilgilerin, önceki dönemde sunulan tutarlarla ve diğer açıklamalarla uyumlu olup olmadığını veya uygun olduğu hallerde yeniden bildirilip bildirilmediğini ve
- (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının, cari dönemde uygulananlarla tutarlı olup olmadığını, muhasebe politikalarında değişiklikler olması halinde ise bu değişikliklerin uygun biçimde gerekçelendirilerek yeteri kadar sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığını değerlendirir.
8. Cari dönem denetimini yürütürken karşılaştırmalı bilgilerde olası bir önemli yanlış bildirim farkına varması halinde denetçi, önemli yanlış bildirim bulunduğuna karar vermek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ilgili koşullar altında gerektiği şekilde ek denetim prosedürlerini uygular. Önceki döneme ait mali tabloların kendisi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, ISA 560¹'de belirtilen ilgili gerekliliklere de uyar. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirilmesi halinde denetçi; karşılaştırmalı bilgilerin, değiştirilen mali tablolarla bağdaşıp bağdaşmadığına karar verir.
9. Denetçi, ISA 580²'de belirtildiği üzere denetçi görüşünde atıf yapılan tüm dönemler için yazılı bildirimler talep eder. Denetçi, önceki döneme ait mali tablolarda önemli bir yanlış bildirim düzeltmek için yapılan ve karşılaştırmalı bilgileri etkileyen herhangi bir yeniden bildirim hakkında da özel bir yazılı bildirim elde eder. (Bkz: Parag. A1)

Denetimi Raporlama

Karşılık Gelen Değerler

10. Karşılık gelen değerler sunulduğu durumlarda denetçi görüşü; 11, 12 ve 14. paragraflarda belirtilen durumlar haricinde karşılık gelen değerlere atıfta bulunmaz. (Bkz: Parag. A2)

¹ ISA 560, “Takip Eden Olaylar”, 14–17. paragraflar.

² ISA 580, “Yazılı Bildirimler”, 14. paragraf.

11. If the auditor's report on the prior period, as previously issued, included a qualified opinion, a disclaimer of opinion, or an adverse opinion and the matter which gave rise to the modification is unresolved, the auditor shall modify the auditor's opinion on the current period's financial statements. In the Basis for Modification paragraph in the auditor's report, the auditor shall either:
 - (a) Refer to both the current period's figures and the corresponding figures in the description of the matter giving rise to the modification when the effects or possible effects of the matter on the current period's figures are material; or
 - (b) In other cases, explain that the audit opinion has been modified because of the effects or possible effects of the unresolved matter on the comparability of the current period's figures and the corresponding figures. (Ref: Para. A3–A5)
12. If the auditor obtains audit evidence that a material misstatement exists in the prior period financial statements on which an unmodified opinion has been previously issued, and the corresponding figures have not been properly restated or appropriate disclosures have not been made, the auditor shall express a qualified opinion or an adverse opinion in the auditor's report on the current period financial statements, modified with respect to the corresponding figures included therein. (Ref: Para. A6)

Prior Period Financial Statements Audited by a Predecessor Auditor

13. If the financial statements of the prior period were audited by a predecessor auditor and the auditor is not prohibited by law or regulation from referring to the predecessor auditor's report on the corresponding figures and decides to do so, the auditor shall state in an Other Matter paragraph in the auditor's report:
 - (a) That the financial statements of the prior period were audited by the predecessor auditor;
 - (b) The type of opinion expressed by the predecessor auditor and, if the opinion was modified, the reasons therefore; and
 - (c) The date of that report. (Ref: Para. A7)

Prior Period Financial Statements Not Audited

14. If the prior period financial statements were not audited, the auditor shall state in an Other Matter paragraph in the auditor's report that the corresponding figures are unaudited. Such a statement does not, however, relieve the auditor of the requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence that the opening balances do not contain misstatements that materially affect the current period's financial statements.¹

Comparative Financial Statements

15. When comparative financial statements are presented, the auditor's opinion shall refer to each period for which financial statements are presented and on which an audit opinion is expressed. (Ref: Para. A8–A9)
16. When reporting on prior period financial statements in connection with the current period's audit, if the auditor's opinion on such prior period financial statements differs from the opinion the auditor previously expressed, the auditor shall disclose the substantive reasons for the different opinion in an Other Matter paragraph in accordance with ISA 706.² (Ref: Para. A10)

¹ ISA 510, paragraph 6.

² ISA 706, "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report", paragraph 8.

11. Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş olması ve görüş değişikliğine yol açan hususun çözüme kavuşmaması halinde denetçi; cari döneme ait mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramış görüş bildirir. Denetçi raporundaki Değişikliğin Temeline İlişkin Paragrafta denetçi:
- (a) Değişikliğe yol açan hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkilerinin veya olası etkilerinin önemli olması halinde bu hususa ilişkin yapılan açıklamada hem cari dönem rakamlarına hem de karşılık gelen değerlere atıfta bulunur veya
 - (b) Diğer durumlarda çözülmemiş hususun, cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri nedeniyle değişikliğe uğramış görüş bildirildiğini açıklar. (Bkz: Parag. A3–A5)
12. Daha önce hakkında değişikliğe uğramamış görüş yayımlanan önceki döneme ait mali tablolarda önemli yanlış bildirim bulunduğu, karşılık gelen değerlerin uygun biçimde yeniden bildirilmediğine veya bunlara ilişkin uygun açıklamalar yapılmadığına dair denetim kanıtı elde etmesi halinde denetçi; karşılık gelen değerler bakımından değiştirilmiş cari döneme ait mali tablolara ilişkin denetçi raporunda şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir. (Bkz: Parag. A6)

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar

13. Önceki döneme ait mali tabloların, önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu ve yasal veya idari düzenlemelerin, denetçinin karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçi raporuna atıfta bulunmasını yasaklamadığı ve denetçinin bunu yapmaya karar verdiği hallerde denetçi; denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta aşağıdakileri belirtir:
- (a) Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğunu,
 - (b) Önceki denetçi tarafından bildirilen görüşün türünü ve eğer görüş değişikliğe uğramış görüş ise bunun sebeplerini ve
 - (c) Söz konusu raporun tarihini (Bkz: Parag. A7)

Önceki Döneme Ait Denetlenmemiş Mali Tablolar

14. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta karşılık gelen değerlerin denetlenmediğini bildirir. Ancak bu gibi bir bildirim denetçinin; açılış bakiyelerinin cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içermediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliğini ortadan kaldırmaz.¹

Karşılaştırmalı Mali Tablolar

15. Karşılaştırmalı mali tablolar sunulduğunda denetçi görüşü, sunulan ve hakkında denetim görüşü bildirilen mali tabloların ait olduğu her döneme atıfta bulunur. (Bkz: Parag. A8–A9)
16. Cari dönem denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporlama yapılan durumlarda bu mali tablolar hakkındaki denetçi görüşü, denetçinin daha önce bildirdiği görüşünden farklı olabilir. Hal böyle olduğunda denetçi, ISA 706² uyarınca Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta farklı görüşünün temel sebeplerini açıklar. (Bkz: Parag. A10)

¹ ISA 510, 6. paragraf.

² ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 8. paragraf.

Prior Period Financial Statements Audited by a Predecessor Auditor

17. If the financial statements of the prior period were audited by a predecessor auditor, in addition to expressing an opinion on the current period's financial statements, the auditor shall state in an Other Matter paragraph:
- (a) that the financial statements of the prior period were audited by a predecessor auditor;
 - (b) the type of opinion expressed by the predecessor auditor and, if the opinion was modified, the reasons therefore; and
 - (c) the date of that report,
- unless the predecessor auditor's report on the prior period's financial statements is reissued with the financial statements.
18. If the auditor concludes that a material misstatement exists that affects the prior period financial statements on which the predecessor auditor had previously reported without modification, the auditor shall communicate the misstatement with the appropriate level of management and, unless all of those charged with governance are involved in managing the entity,¹ those charged with governance and request that the predecessor auditor be informed. If the prior period financial statements are amended, and the predecessor auditor agrees to issue a new auditor's report on the amended financial statements of the prior period, the auditor shall report only on the current period. (Ref: Para. A11)

Prior Period Financial Statements Not Audited

19. If the prior period financial statements were not audited, the auditor shall state in an Other Matter paragraph that the comparative financial statements are unaudited. Such a statement does not, however, relieve the auditor of the requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence that the opening balances do not contain misstatements that materially affect the current period's financial statements.²

Application and Other Explanatory Material

Audit Procedures

Written Representations (Ref: Para. 9)

- A1. In the case of comparative financial statements, the written representations are requested for all periods referred to in the auditor's opinion because management needs to reaffirm that the written representations it previously made with respect to the prior period remain appropriate. In the case of corresponding figures, the written representations are requested for the financial statements of the current period only because the auditor's opinion is on those financial statements, which include the corresponding figures. However, the auditor requests a specific written representation regarding any restatement made to correct a material misstatement in the prior period financial statements that affect the comparative information.

¹ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance", paragraph 13.

² ISA 510, paragraph 6.

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar

17. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması ve o denetçinin önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporunun mali tablolara birlikte yeniden yayımlanmaması halinde denetçi; cari döneme ait mali tablolara ilişkin bildireceği görüşüne ek olarak Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta:
- (a) Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğunu,
 - (b) Önceki denetçi tarafından bildirilen görüşün türünü ve görüş değişikliğe uğramışsa bunun nedenlerini ve
 - (c) Söz konusu raporun tarihini bildirir.
18. Denetçi, önceki denetçinin daha önce üzerinde raporlama yaptığı ve değişikliğe uğramamış görüş bildirdiği önceki döneme ait mali tabloları etkileyen önemli bir yanlış bildirim var olduğu sonucuna varabilir. Hal böyle olduğunda denetçi; söz konusu yanlış bildirim, uygun yönetim kademesine ve tamamı kuruluşun idaresine dâhil değilse¹ yönetimden sorumlu olanlara iletir ve önceki denetçinin bu hususta bilgilendirilmesini talep eder. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirildiği ve önceki denetçinin, önceki döneme ait değiştirilmiş mali tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu yayımlamayı kabul ettiği hallerde denetçi; yalnızca cari döneme ilişkin raporlama yapar. (Bkz: Parag. A11)

Önceki Döneme Ait Denetlenmemiş Mali Tablolar

19. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, Diğer Hususlara İlişkin Paragrafta karşılaştırmalı mali tabloların denetlenmemiş olduğunu bildirir. Ancak bu gibi bir bildirim denetçinin; açılış bakiyelerinin, cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yanlış bildirimler içermediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliğini ortadan kaldırmaz.²

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetim Prosedürleri

Yazılı Bildirimler (Bkz: Parag. 9)

- A1. Karşılaştırmalı mali tablolar söz konusu olduğunda denetçi görüşünde atıfta bulunulan tüm dönemler hakkında yazılı bildirimler talep edilir. Çünkü idarenin, önceki döneme ilişkin yaptığı yazılı bildirimlerin hâlâ uygun olduğunu yeniden teyit etmesi gerekir. Karşılık gelen değerler söz konusu olduğunda ise cari döneme ait mali tablolar hakkında yazılı bildirim talep edilmesinin tek nedeni, denetçi görüşünün karşılık gelen değerleri içeren cari döneme ait mali tablolarla ilgili olmasıdır. Ancak denetçi, karşılaştırmalı bilgileri etkileyecek önemli bir yanlış bildirim düzeltmek için önceki döneme ait mali tablolarda yapılan herhangi bir yeniden bildirim hakkında özel bir yazılı bildirim talep eder.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", 13. paragraf.

² ISA 510, 6. paragraf.

Audit Reporting

Corresponding Figures

No Reference in Auditor's Opinion (Ref: Para. 10)

- A2. The auditor's opinion does not refer to the corresponding figures because the auditor's opinion is on the current period financial statements as a whole, including the corresponding figures.

Modification in Auditor's Report on the Prior Period Unresolved (Ref: Para. 11)

- A3. When the auditor's report on the prior period, as previously issued, included a qualified opinion, a disclaimer of opinion, or an adverse opinion and the matter which gave rise to the modified opinion is resolved and properly accounted for or disclosed in the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, the auditor's opinion on the current period need not refer to the previous modification.
- A4. When the auditor's opinion on the prior period, as previously expressed, was modified, the unresolved matter that gave rise to the modification may not be relevant to the current period figures. Nevertheless, a qualified opinion, a disclaimer of opinion, or an adverse opinion (as applicable) may be required on the current period's financial statements because of the effects or possible effects of the unresolved matter on the comparability of the current and corresponding figures.
- A5. Illustrative examples of the auditor's report if the auditor's report on the prior period included a modified opinion and the matter giving rise to the modification is unresolved are contained in Illustrations 1 and 2 of the Appendix.

Misstatement in Prior Period Financial Statements (Ref: Para. 12)

- A6. When the prior period financial statements that are misstated have not been amended and an auditor's report has not been reissued, but the corresponding figures have been properly restated or appropriate disclosures have been made in the current period financial statements, the auditor's report may include an Emphasis of Matter paragraph describing the circumstances and referring to, where relevant, disclosures that fully describe the matter that can be found in the financial statements (see ISA 706).

Prior Period Financial Statements Audited by a Predecessor Auditor (Ref: Para. 13)

- A7. An illustrative example of the auditor's report if the prior period financial statements were audited by a predecessor auditor and the auditor is not prohibited by law or regulation from referring to the predecessor auditor's report on the corresponding figures is contained in Illustration 3 of the Appendix.

Comparative Financial Statements

Reference in Auditor's Opinion (Ref: Para. 15)

- A8. Because the auditor's report on comparative financial statements applies to the financial statements for each of the periods presented, the auditor may express a qualified opinion or an adverse opinion, disclaim an opinion, or include an Emphasis of Matter paragraph with respect to one or more periods, while expressing a different auditor's opinion on the financial statements of the other period.

Denetimi Raporlama

Karşılık Gelen Değerler

Denetçi Görüşünde Atıf Yapılmaması (Bkz: Parag. 10)

- A2. Denetçi görüşü, karşılık gelen değerlere atıfta bulunmaz. Çünkü denetçi görüşü, karşılık gelen değerler dâhil olmak üzere bir bütün olarak cari döneme ait mali tablolara ilişkindir.

Çözümlememiş Önceki Döneme İlişkin Denetçi Raporunda Değişiklik Yapılması (Bkz: Parag. 11)

- A3. Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunun görüş bildirmekten kaçındığı, şartlı görüş veya olumsuz görüş içerdiği ve değişikliğe uğramış görüşe yol açan hususun çözümlendiği ve geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca mali tablolarda gerektiği gibi gerekçelendirildiği veya açıklandığı hallerde cari döneme ilişkin denetçi görüşünün önceki değişikliğe atıfta bulunması gerekmez.
- A4. Önceki döneme ilişkin daha evvel bildirilen denetçi görüşünün değişikliğe uğramış görüş olması halinde değişikliğe yol açan çözümlenmemiş husus, cari dönem rakamlarıyla ilgili olmayabilir. Yine de çözümlenmemiş hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri yüzünden cari döneme ait mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınılması, şartlı görüş veya (uygun olduğunda) olumsuz görüş bildirilmesi gerekebilir.
- A5. Önceki dönemi konu alan denetçi raporunun değişikliğe uğramış görüş içermesi ve değişikliğe yol açan hususun çözüme kavuşmaması durumuyla ilgili olarak Ek'te Örnek 1 ve Örnek 2 kısımlarında denetçi raporuna dair örnekler verilmektedir.

Önceki Döneme Ait Mali Tablolardaki Yanlış Bildirim (Bkz: Parag. 12)

- A6. Önceki dönemlere ait yanlış bildirilen mali tabloların değiştirilmediği ve denetçi raporunun yeniden yayımlanmadığı fakat cari döneme ait mali tablolarda karşılık gelen değerlerin uygun şekilde yeniden bildirildiği veya uygun açıklamaların yapıldığı hallerde denetçi raporuna, mali tablolarda bulunabilecek bir hususu tam olarak tanımlayan koşulları açıklamak ve ilgili olduğu yerde bu açıklamalara atıfta bulunmak üzere Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklenebilir. (bkz. ISA 706).

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar (Bkz: Parag. 13)

- A7. Önceki döneme ait mali tabloların önceki denetçi tarafından denetlendiği ve yasal veya idari düzenlemelerin denetçinin, karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçinin raporuna atıfta bulunmasını yasaklamadığı hallerde ilişkin denetçi raporuna dair örnek, Ek'te Örnek 3 kısmında verilmektedir.

Karşılaştırmalı Mali Tablolar

Denetçi Görüşünde Atıf (Bkz: Parag. 15)

- A8. Karşılaştırmalı mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, sunulan her dönemle ilgili mali tabloları ilgilendirdiği için denetçi; bir dönemin mali tablolarına ilişkin farklı bir denetçi görüşü bildirmesine rağmen diğer bir veya daha fazla dönemle ilgili olarak şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirebilir, görüş bildirmekten kaçınabilir veya rapora Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf ekleyebilir.

- A9. An illustrative example of the auditor's report if the auditor is required to report on both the current and the prior period financial statements in connection with the current year's audit and the prior period included a modified opinion and the matter giving rise to the modification is unresolved, is contained in Illustration 4 of the Appendix.

Opinion on Prior Period Financial Statements Different from Previous Opinion (Ref: Para. 16)

- A10. When reporting on the prior period financial statements in connection with the current period's audit, the opinion expressed on the prior period financial statements may be different from the opinion previously expressed if the auditor becomes aware of circumstances or events that materially affect the financial statements of a prior period during the course of the audit of the current period. In some jurisdictions, the auditor may have additional reporting responsibilities designed to prevent future reliance on the auditor's previously issued report on the prior period financial statements.

Prior Period Financial Statements Audited by a Predecessor Auditor (Ref: Para. 18)

- A11. The predecessor auditor may be unable or unwilling to reissue the auditor's report on the prior period financial statements. An Other Matter paragraph of the auditor's report may indicate that the predecessor auditor reported on the financial statements of the prior period before amendment. In addition, if the auditor is engaged to audit and obtains sufficient appropriate audit evidence to be satisfied as to the appropriateness of the amendment, the auditor's report may also include the following paragraph:

As part of our audit of the 20X2 financial statements, we also audited the adjustments described in Note X that were applied to amend the 20X1 financial statements. In our opinion, such adjustments are appropriate and have been properly applied. We were not engaged to audit, review, or apply any procedures to the 20X1 financial statements of the company other than with respect to the adjustments and, accordingly, we do not express an opinion or any other form of assurance on the 20X1 financial statements taken as a whole.

- A9. Denetçinin, hem cari döneme hem de cari yılın denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yapması gereken, önceki dönemin değişikliğe uğramış görüş içerdiği ve değişikliğe yol açan hususun çözüme kavuşmadığı hallerde düzenlenen denetçi raporuna dair örnek, Ek'te Örnek 4'te verilmektedir.

Önceki Döneme Ait Mali Tablolar Hakkındaki Önceki Görüşten Farklı Bildirilen Görüş (Bkz: Parag. 16)

- A10. Cari dönem denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yaparken denetçinin, cari dönem denetimi sırasında önceki döneme ait mali tabloları önemli derecede etkileyen koşullar veya olayların farkına varması halinde önceki döneme ait mali tablolara ilişkin bildirilen görüş, daha önce bildirilmiş olandan farklı olabilir. Bazı yetki alanlarında denetçinin, önceki döneme ait mali tablolar hakkında daha önce yayımlanmış raporuna gelecekte güvenilmesini önlemek için tasarlanmış ek raporlama sorumlulukları olabilir.

Önceki Denetçi Tarafından Denetlenen Önceki Döneme Ait Mali Tablolar (Bkz: Parag. 18)

- A11. Önceki denetçi, önceki döneme ait mali tablolar hakkındaki denetçi raporunu yeniden yayımlayamayabilir veya yayımlamaya istekli olmayabilir. Denetçi raporundaki Diğer Hususlara İlişkin Paragraf; önceki denetçinin, değişiklik yapılmadan evvel önceki döneme ait mali tablolara ilişkin raporlama yaptığını belirtebilir. Bununla birlikte denetçinin, denetlemekle görevlendirildiği ve değişikliğin uygunluğu konusunda tatmin olmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği hallerde denetçi raporu, aşağıdaki paragrafı da içerebilir:

20X2 tarihli mali tablo denetimimizin bir parçası olarak 20X1 tarihli mali tabloları değiştirmek için uygulanmış olan ve X Notunda tanımlanan düzeltmeleri de denetledik. Bizim görüşümüze göre bu düzeltmeler uygundur ve doğru biçimde uygulanmıştır. Düzeltmeler dışında şirketin 20X1 tarihli mali tablolarına ilişkin hiçbir prosedürü denetleme, gözden geçirme veya uygulamaya yönelik görevlendirilmedik. Bu nedenle bir bütün olarak ele alındığında 20X1 tarihli mali tablolara ilişkin görüş veya herhangi başka bir güvence bildirmemekteyiz.

Illustrations of Auditors' Reports

Illustration 1 — Corresponding Figures (Ref: Para. A5)

Report illustrative of the circumstances described in paragraph 11(a), as follows:

- **The auditor's report on the prior period, as previously issued, included a qualified opinion.**
- **The matter giving rise to the modification is unresolved.**
- **The effects or possible effects of the matter on the current period's figures are material and require a modification to the auditor's opinion regarding the current period figures.**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

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's² 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,³ 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.

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.

¹ 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.

² Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

³ 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

Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

Örnek 1 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A5)

11(a) paragrafında anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri önemlidir ve cari dönem rakamlarıyla ilgili denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

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

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

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

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 değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ 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”.

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

As discussed in Note X to the financial statements, no depreciation has been provided in the financial statements, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. This is the result of a decision taken by management at the start of the preceding financial year and caused us to qualify our audit opinion on the financial statements relating to that year. Based on the straight-line method of depreciation and annual rates of 5% for the building and 20% for the equipment, the loss for the year should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0, property, plant and equipment should be reduced by accumulated depreciation of xxx in 20X1 and xxx in 20X0, and the accumulated loss should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the 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.

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 (3) 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 (3) 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."

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

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

Şartlı Görüş için Temel

Mali tablolardaki X Notunda ele alındığı üzere mali tablolarda hiç amortisman uygulanmamıştır ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Bu durum, idarenin önceki mali yıl başında aldığı bir kararın sonucu olup söz konusu yılla ilgili mali tablolar hakkında şartlı denetim görüşü bildirmemize neden olmuştur. Eşit oranlı amortisman yöntemine ve bina için %5 ve ekipman için %20 olan yıllık oranlara dayalı olarak dönem zararı, 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır; gayrimenkul, tesis ve ekipman 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarındaki birikmiş amortisman kadar azaltılmalıdır; geçmiş yıllar zararı ise 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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 (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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 — Corresponding Figures (Ref: Para. A5)

Report illustrative of the circumstances described in paragraph 11(b), as follows:

- **The auditor’s report on the prior period, as previously issued, included a qualified opinion.**
- **The matter giving rise to the modification is unresolved.**
- **The effects or possible effects of the matter on the current period’s figures are immaterial but require a modification to the auditor’s opinion because of the effects or possible effects of the unresolved matter on the comparability of the current period’s figures and the corresponding figures.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

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’s² 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,³ 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.

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.

¹ 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.

² Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

³ 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 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A5)

11(b) paragrafında anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri önemli değildir ancak çözülmemiş hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri veya olası etkileri nedeniyle denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

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

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

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

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 değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ 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”.

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

Because we were appointed auditors of ABC Company during 20X0, we were not able to observe the counting of the physical inventories at the beginning of that period or satisfy ourselves concerning those inventory quantities by alternative means. Since opening inventories affect the determination of the results of operations, we were unable to determine whether adjustments to the results of operations and opening retained earnings might be necessary for 20X0. Our audit opinion on the financial statements for the period ended December 31, 20X0 was modified accordingly. Our opinion on the current period's financial statements is also modified because of the possible effect of this matter on the comparability of the current period's figures and the corresponding figures.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects on the corresponding figures 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.

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 (3) 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 (3) 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."

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

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

Şartlı Görüş için Temel

ABC Şirketinin denetçileri olarak 20X0 yılı içinde görevlendirildiğimiz için o dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemleyemedik ve bu stok miktarlarına ilişkin uyguladığımız alternatif yöntemler bizi tatmin etmedi. Açılış stokları faaliyet sonuçlarının belirlenmesini etkilediğinden 20X0 için faaliyet sonuçlarında ve açılıştaki dağıtılmamış karlarda düzeltme yapılması gerekir gerekmeceğine karar veremedik. 31 Aralık 20X0'da biten döneme ait mali tablolar hakkındaki denetim görüşümüz, buna uygun olarak değişikliğe uğramış görüş olarak bildirilmiştir. Cari döneme ait mali tablolar hakkındaki görüşümüz de, bu hususun cari dönem rakamları ve karşılık gelen değerlerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki olası etkileri nedeniyle değişikliğe uğramış görüş olarak bildirilmiştir.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun karşılık gelen değerler üzerindeki olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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 (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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 3 — Corresponding Figures (Ref: Para. A7)

Report illustrative of the circumstances described in paragraph 13, as follows:

- **The prior period’s financial statements were audited by a predecessor auditor.**
- **The auditor is not prohibited by law or regulation from referring to the predecessor auditor’s report on the corresponding figures and decides to do so.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

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’s² 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,³ 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.

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 presentation⁴ 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.⁵ 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.

¹ 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.

² Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

³ 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 ...”

⁴ In the case of footnote (3), 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.”

⁵ 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 (3), 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.”

Örnek 3 — Karşılık Gelen Değerler (Bkz: Parag. A7)

13. paragrafta anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Önceki döneme ait mali tablolar, önceki denetçi tarafından denetlenmiştir.**
- **Yasal veya idari düzenlemeler; denetçinin, karşılık gelen değerler hakkında önceki denetçinin raporuna atıfta bulunmasını yasaklamamaktadır ve denetçi bunu yapmaya karar verir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, biten yıla ait 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 İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

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

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 değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil⁴ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla⁵ ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ 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”.

⁴ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. (3) numaralı dipnotta açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini 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”.

⁵ (3) numaralı dipnotta açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini 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”.

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

Opinion

In our opinion, 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]

Elde ettiğimiz denetim kanıtının, denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablolar, 31 Aralık 20X1'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Hususlar

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

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Illustration 4 — Comparative Financial Statements (Ref: Para. A9)

Report illustrative of the circumstances described in paragraph 15, as follows:

- **Auditor is required to report on both the current period financial statements and the prior period financial statements in connection with the current year's audit.**
- **The auditor's report on the prior period, as previously issued, included a qualified opinion.**
- **The matter giving rise to the modification is unresolved.**
- **The effects or possible effects of the matter on the current period's figures are material to both the current period financial statements and prior period financial statements and require a modification to the auditor's opinion.**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheets as at December 31, 20X1 and 20X0, and the income statements, statements of changes in equity and cash flow statements for the years then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's² 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,³ 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 audits. We conducted our audits 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.

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.

¹ 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.

² Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

³ 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 4 — Karşılaştırmalı mali tablolar (Bkz: Parag. A9)

15. paragrafta anlatılan koşulları gösteren rapor şöyledir:

- **Denetçinin, hem cari döneme ait mali tablolar hem de cari yılın denetimiyle bağlantılı olarak önceki döneme ait mali tablolar hakkında raporlama yapması gerekmektedir.**
- **Önceki dönemi konu alan ve daha önce yayımlanan denetçi raporunda şartlı görüş vardır.**
- **Değişikliğe yol açan husus, çözüme kavuşturulmamıştır.**
- **Bu hususun, cari dönem rakamları üzerindeki etkileri veya olası etkileri hem cari döneme ait mali tablolar hem de önceki döneme ait mali tablolar için önemlidir ve denetçi görüşünde değişiklik gerekmektedir.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 ve 20X0 tarihli bilançoları, biten yıla ait gelir tabloları, özkaynaklar değişim tabloları ve nakit akış tabloları, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin Sorumluluğu²

Bu mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.³

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetimlere dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimlerimizi Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

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 değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki “Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığına gerek yoktur.

² Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

³ 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”.

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 in our audits is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

As discussed in Note X to the financial statements, no depreciation has been provided in the financial statements, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. Based on the straight-line method of depreciation and annual rates of 5% for the building and 20% for the equipment, the loss for the year should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0, property, plant and equipment should be reduced by accumulated depreciation of xxx in 20X1 and xxx in 20X0, and the accumulated loss should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the 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 20X0 and (of) its financial performance and its cash flows for the years then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

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 (3) 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 (3) 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."

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Buna ilaveten denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin makullüğünün ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

Denetimlerimizde elde ettiğimiz denetim kanıtının, şartlı denetim görüşümüze temel sağlamak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüş için Temel

Mali tablolardaki X Notunda ele alındığı üzere mali tablolarda hiç amortisman uygulanmamıştır ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Eşit oranlı amortisman yöntemine ve bina için %5 ve ekipman için %20 olan yıllık oranlara dayalı olarak dönem zararı, 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır; gayrimenkul, tesis ve ekipman 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarındaki birikmiş amortisman kadar azaltılmalıdır; geçmiş yıllar zararı ise 20X1'de xxx ve 20X0'de xxx tutarında artırılmalıdır.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüş için Temel paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 ve 20X0'deki haliyle ABC Şirketinin mali durumunu ve biten yıllardaki mali performansını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca tüm önemli açılardan güvenilir şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde bu cümle şöyle olacaktır: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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 (3) numaralı dipnotunda açıklanan durum söz konusu olduğunda bu cümle şöyle olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini 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".