

ISSAI 1705

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

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

Financial Audit Guidelines

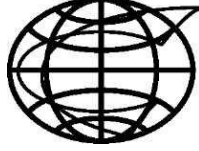
Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

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) 705 “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

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

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

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

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

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

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

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1705

PRACTICE NOTE TO ISA 705 Paragraph

Background

Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing P2

Additional Guidance on Public Sector Issues P3

Overall Considerations	P4–P5
Circumstances When a Modification to the Auditor’s Opinion is Required.....	P6
Determining the Type of Modification to the Auditor’s Opinion	P7
Nature of Material Misstatements	P8
Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence	P9–P10
Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion is Modified.....	P11–P12
Communication with Those Charged with Governance	P13

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 705

Introduction

Scope of this ISA.....	1
Types of Modified Opinions	2
Effective Date.....	3

Objective 4

Definitions 5

Requirements

Circumstances When a Modification to the Auditor’s Opinion is Required.....	6
Determining the Type of Modification to the Auditor’s Opinion	7–15
Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion is Modified.....	16–27
Communication with Those Charged with Governance	28

Application and Other Explanatory Material

Types of Modified Opinions	A1
Nature of Material Misstatements	A2–A7
Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence	A8–A12
Consequence of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence Due to a Management–Imposed Limitation after the Auditor Has Accepted the Engagement	A13–A15
Other Considerations Relating to an Adverse Opinion or Disclaimer of Opinion	A16
Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion is Modified.....	A17–A24

ISSAI 1705 İçindekiler Tablosu

ISA 705 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	P6
Denetçi Görüşünde Yapılacak Değişikliğin Türüne Karar Verilmesi.....	P7
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği	P8
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği.....	P9–P10
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği ...	P11–P12
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	P13
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 705	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri.....	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	6
Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi.....	7–15
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği	16–27
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri.....	A1
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği	A2–A7
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği.....	A8–A12
Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları.....	A13–A15
Olumsuz Görüşle veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar	A16
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği ..	A17–A24

Communication with Those Charged with GovernanceA25

Appendix: Illustrations of Auditors' Reports with Modifications to the Opinion

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişimA25

Ek: Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 705

Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 705 – Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. It is read together with the ISA. ISA 705 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 705 deals with the auditor's responsibility to issue an appropriate report in circumstances when, in forming an opinion in accordance with ISA 700² the auditor concludes that a modification to the auditor's opinion on the financial statements is necessary.

Types of Modified Opinions

ISA 705 establishes three types of modified opinions, namely, a qualified opinion, an adverse opinion, and a disclaimer of opinion. The decision regarding which type of modified opinion is appropriate depends upon:

- (a) The nature of the matter giving rise to the modification, that is, whether the financial statements are materially misstated or, in the case of an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, may be materially misstated; and
- (b) The auditor's judgment about the pervasiveness of the effects or possible effects of the matter on the financial statements.

Content of the Practice Note

- P1. The practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Circumstances When a Modification to the Auditor's Opinion Is Required.
 - (c) Determining the Type of Modification to the Auditor's Opinion.
 - (d) Nature of Material Misstatements.
 - (e) Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence.
 - (f) Form and Content of the Auditor's Report When the Opinion Is Modified.
 - (g) Communication with Those Charged with Governance.

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

² ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 705 Uygulama Notu¹

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler" başlıklı ISA 705'e ilişkin ek bilgi verir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 705, 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 705, ISA 700² uyarınca görüş oluştururken mali tablolarla ilgili değişikliğe uğramış görüş bildirilmesi gerektiği sonucuna vardığı takdirde denetçinin bu duruma uygun rapor yayımlama sorumluluğunu ele alır.

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri

ISA 705 üç tür değişikliğe uğramış görüş ortaya koyar. Bunlar: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Uygun olan değişikliğe uğramış görüşün hangisi olduğuyla ilgili karar şunlara bağlıdır:

- Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun niteliği, diğer bir deyişle mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde bunların önemli yanlış bildirim içerme olasılığının olup olmadığı.
- İlgili hususun mali tablolar üzerindeki etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkında denetçinin vardığı yargı.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar.
 - Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi.
 - Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği.
 - Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği.
 - Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği.
 - Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim.

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

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 705 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 705 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraph A14 of the ISA.

Overall considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives, which may be of equal importance to the opinion on the financial statements, may include audit and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether public sector auditors found any instances of non-compliance with authorities including budgets and accountability frameworks, and/or reporting on the effectiveness of internal control. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities or reporting on effectiveness of internal control. Public sector auditors with responsibilities concerning non-compliance with authorities consider the INTOSAI Compliance Audit Guidelines (ISSAI 4000¹ and 4200²).
- P5. When considering the table in paragraph A1 of the ISA, public sector auditors having reporting responsibilities related to non-compliance with authorities may need to apply the guidance within the ISSAI 4200. It provides guidance regarding the auditor's judgment about how the nature of matters giving rise to a modification, and the pervasiveness of their effects or possible effects, influence the type of opinion on non-compliance with authorities to be expressed. Public sector auditors may apply ISAE 3000³ as well as ISSAI 4100⁴ for other assurance engagements.

Circumstances When a Modification to the Auditor's Opinion is Required

- P6. In addition to the requirements in paragraph 6 of the ISA, public sector auditors having responsibilities relating to non-compliance with authorities consider that a modified opinion on noncompliance does not in itself lead to a modified opinion on the financial statements. Public sector auditors consider whether the matter related to non-compliance is:
- (a) Appropriately disclosed in the financial statements as required by the applicable financial reporting framework;
 - (b) Properly accounted for in the financial statements as regards the financial consequences of that non-compliance; and

¹ ISSAI 4000, "General Introduction to Guidelines on Compliance Audit".

² ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

³ ISAE 3000, "Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information".

⁴ ISSAI 4100, "Compliance Audit Guidelines for Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements".

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

P2. ISA 705, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

P3. ISA 705, ISA'nın A14 paragrafında bahsi geçen kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer vermektedir.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Mali tablolar hakkındaki görüş için eşit derecede önemli olabilecek bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçlar olmadığında bile kamu sektörü denetçisinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halini raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması bakımından genel kamuoyu beklentileri olabilir. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk haliyle ilgili sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberini (ISSAI 4000¹ ve 4200²) dikkate alır.
- P5. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili raporlama sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A1 paragrafındaki tabloyu dikkate alırken, ISSAI 4200'de yer alan rehberliği uygulamaya ihtiyaç duyabilir. ISSAI 4200; değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususların niteliği ve bunların etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığının yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hususunda ifade edilecek görüşün türünü nasıl etkilediği hakkındaki denetçi yargısına ilişkin rehberlik sağlar. Kamu sektörü denetçileri, diğer güvence görevleri için ISAE 3000³ ve ISSAI 4100⁴ü uygulayabilir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar

- P6. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri ISA'nın 6. paragrafındaki gerekliliklere ilaveten uygunsuzlukla ilgili değişikliğe uğramış bir görüşün tek başına, mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış bir görüşe yol açmadığını dikkate alır. Kamu sektörü denetçileri, uygunsuzlukla ilgili hususun:
- Mali tablolarda, geçerli mali raporlama çerçevesinin öngördüğü şekilde uygun biçimde açıklanıp açıklanmadığını,
 - Mali tablolarda söz konusu uygunsuzluğun mali sonuçları açısından uygun şekilde gerekçelendirilip gerekçelendirilmediğini ve

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi–Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

³ ISAE 3000, "Geçmiş Dönemlere Ait Mali Bilgilerin Denetimleri veya Gözden Geçirmeleri Dışında Kalan Güvence Görevleri".

⁴ ISSAI 4100, "Mali Tablo Denetimlerinden Ayrı Olarak Yürütülen Denetimler için Uygunluk Denetimi Rehberi".

- (c) Material or pervasive and therefore requires a modified opinion on the financial statements.

Determining the Type of Modification to the Auditor's Opinion

- P7. In addition to the responses required by paragraph 13(b) of the ISA, public sector auditors may be required to, or decide to, report to the legislature or other regulatory bodies as appropriate about any instances of management refusing to remove restrictions on access to audit evidence.

Nature of Material Misstatements

- P8. When applying paragraph A3 of the ISA public sector auditors will also find further guidance in ISSAI 1450¹ paragraph p14.

Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence

- P9. Additional examples of circumstances beyond the control of the entity as described in paragraph A10 of the ISA may, in the public sector, include limitations imposed by:

- Those charged with governance or other parts of the legislature.
- Regulations on classification of information due to national security and proprietary information.

- P10. Additional examples of circumstances relating to the nature or timing of the auditor's work as described in paragraph A11 of the ISA may, in the public sector, include legislative changes, national disasters and political decisions such as military operations and major relocation of government operations.

Form and Content of the Auditor's Report When the Opinion Is Modified

- P11. In the public sector it may not always be relevant to quantify the effect on income tax, income before taxes, net income and equity, as suggested in paragraph A18 of the ISA. Public sector auditors may instead quantify the effects on the financial statements in other terms such as gross expenditures, gross revenue or national debt or surplus.
- P12. The illustrations provided in the appendix of the ISA and in ISSAI 4200² appendixes 8, 9 and 10 may be useful to public sector auditors in developing a modified auditor's opinion.

Communication with Those Charged with Governance

- P13. Public sector auditors may be required to, or may decide to, communicate with other parties such as the legislature, in addition to those charged with governance, as set out in paragraph 28 of the ISA.

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

² ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

- (c) Önemli veya yaygın olup olmadığını ve dolayısıyla mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektirip gerektirmediğini dikkate alır.

Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi

- P7. ISA'nın 13(b) paragrafının gerektirdiği yanıtlara ek olarak kamu sektörü denetçilerinin, idarenin denetim kanıtına erişim konusundaki kısıtlamaları kaldırmayı reddetmesi halinde bu durumu yasama organına veya uygun hallerde diğer düzenleyici kurumlara raporlaması gerekebilir veya denetçiler bunu yapmaya karar verebilir.

Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği

- P8. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A3 paragrafını uygularken ISSAI 1450¹'nin P14 paragrafında ek rehberlik bulacaktır.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği

- P9. Kamu sektöründe ISA'nın A10 paragrafında ele alınan ve kuruluşun kontrolü dışında kalan durumlara dair ek örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar veya yasama organının diğer kesimleri tarafından getirilen sınırlamalar,
 - Milli güvenlik ve mülkiyete ilişkin olması nedeniyle bilginin gizlilik esasına göre sınıflandırılmasına yönelik düzenlemelerin getirdiği sınırlamalar.
- P10. Kamu sektöründe ISA'nın A11 paragrafında ele alınan denetçi çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara dair ek örnekler arasında yasal değişiklikler, ulusal afetler ile askeri operasyonlar ve kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerindeki büyük yer değiştirmeler gibi politik kararlar sayılabilir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

- P11. ISA'nın A18 paragrafında belirtildiği üzere gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net gelir ve özkaynaklar üzerindeki etkiyi ölçmek, kamu sektöründe bazen ilgili olmayabilir. Kamu sektörü denetçileri, bunun yerine mali tablolar üzerindeki etkileri toplam harcamalar, toplam gelir, kamu borcu veya bütçe açığı ya da fazlası gibi başka açılardan ölçebilir.
- P12. Bu ISA'da ekte ve ISSAI 4200²'de Ek 8, 9 ve 10'da verilen örnekler; değişikliğe uğramış görüş bildirilmesinde kamu sektörü denetçileri için faydalı olabilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- P13. Kamu sektörü denetçilerinin, ISA'nın 28 inci paragrafında belirtildiği gibi yönetimden sorumlu olanlara ek olarak yasama organı gibi diğer taraflarla iletişim kurması gerekebilir veya denetçiler bunu yapmaya karar verebilir.

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

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler

International Standard on Auditing

Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report



Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu

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

“Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 705), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-026-7

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 705

MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA.....	1
Types of Modified Opinions	2
Effective Date.....	3
Objective	4
Definitions	5
Requirements	
Circumstances When a Modification to the Auditor’s Opinion is Required.....	6
Determining the Type of Modification to the Auditor’s Opinion	7–15
Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion is Modified.....	16–27
Communication with Those Charged with Governance.....	28
Application and Other Explanatory Material	
Types of Modified Opinions	A1
Nature of Material Misstatements	A2–A7
Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence.....	A8–A12
Consequence of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence Due to a Management-Imposed Limitation after the Auditor Has Accepted the Engagement.....	A13–A15
Other Considerations Relating to an Adverse Opinion or Disclaimer of Opinion	A16
Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion is Modified.....	A17–A24
Communication with Those Charged with Governance.....	A25
Appendix: Illustrations of Auditors’ Reports with Modifications to the Opinion	

International Standard on Auditing (ISA) 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” 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 705

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDAKİ GÖRÜŞLERDE DEĞİŞİKLİKLER

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar	6
Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi.....	7–15
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği.....	16–27
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri	A1
Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği.....	A2–A7
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği	A8–A12
Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları	A13 – A15
Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar	A16
Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği	A17–A24
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A25
Ek: Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 705 “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, 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 responsibility to issue an appropriate report in circumstances when, in forming an opinion in accordance with ISA 700,¹ the auditor concludes that a modification to the auditor's opinion on the financial statements is necessary.

Types of Modified Opinions

2. This ISA establishes three types of modified opinions, namely, a qualified opinion, an adverse opinion, and a disclaimer of opinion. The decision regarding which type of modified opinion is appropriate depends upon:
 - (a) The nature of the matter giving rise to the modification, that is, whether the financial statements are materially misstated or, in the case of an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, may be materially misstated; and
 - (b) The auditor's judgment about the pervasiveness of the effects or possible effects of the matter on the financial statements. (Ref: Para. A1)

Effective Date

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

Objective

4. The objective of the auditor is to express clearly an appropriately modified opinion on the financial statements that is necessary when:
 - (a) The auditor concludes, based on the audit evidence obtained, that the financial statements as a whole are not free from material misstatement; or
 - (b) The auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude that the financial statements as a whole are free from material misstatement.

Definitions

5. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Pervasive – A term used, in the context of misstatements, to describe the effects on the financial statements of misstatements or the possible effects on the financial statements of misstatements, if any, that are undetected due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence. Pervasive effects on the financial statements are those that, in the auditor's judgment:
 - (i) Are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements;

¹ ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin ISA 700¹ uyarınca görüş oluştururken mali tablolarla ilgili değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine gerek olduğu sonucuna vardığı takdirde bu duruma uygun rapor yayımlama sorumluluğunu ele alır.

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri

2. Bu ISA, üç tür değişikliğe uğramış görüş ortaya koyar. Bunlar: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Uygun olan değişikliğe uğramış görüşün hangisi olduğuyula ilgili karar şunlara bağlıdır:
 - (a) Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun niteliği, diğer bir ifadeyle mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde bunların önemli yanlış bildirim içerme olasılığının olup olmadığı ve
 - (b) İlgili hususun mali tablolar üzerindeki etkileri veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkında denetçinin vardığı yargı. (Bkz. Parag. A1)

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı, mali tablolar hakkında:
 - (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtına dayanarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna vardığı veya
 - (b) Denetçinin, mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna varması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğidurumlarda gerekli olan ve uygun şekilde değişikliğe uğramış görüşü açıkça ifade etmektir.

Tanımlar

5. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Yaygın – Yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerini veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların olası etkilerini ifade etmek için yanlış bildirimler bağlamında kullanılan bir terimdir. Mali tablolarda yaygın olan etkiler, denetçinin yargısına göre
 - (i) Mali tabloların belli öğeleri, hesapları veya kalemleriyle sınırlı olmayan;

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

- (ii) If so confined, represent or could represent a substantial proportion of the financial statements; or
 - (iii) In relation to disclosures, are fundamental to users' understanding of the financial statements.
- (b) Modified opinion – A qualified opinion, an adverse opinion or a disclaimer of opinion.

Requirements

Circumstances When a Modification to the Auditor's Opinion Is Required

6. The auditor shall modify the opinion in the auditor's report when:
- (a) The auditor concludes that, based on the audit evidence obtained, the financial statements as a whole are not free from material misstatement; or (Ref: Para. A2–A7)
 - (b) The auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude that the financial statements as a whole are free from material misstatement. (Ref: Para. A8–A12)

Determining the Type of Modification to the Auditor's Opinion

Qualified Opinion

7. The auditor shall express a qualified opinion when:
- (a) The auditor, having obtained sufficient appropriate audit evidence, concludes that misstatements, individually or in the aggregate, are material, but not pervasive, to the financial statements; or
 - (b) The auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence on which to base the opinion, but the auditor concludes that the possible effects on the financial statements of undetected misstatements, if any, could be material but not pervasive.

Adverse Opinion

8. The auditor shall express an adverse opinion when the auditor, having obtained sufficient appropriate audit evidence, concludes that misstatements, individually or in the aggregate, are both material and pervasive to the financial statements.

Disclaimer of Opinion

9. The auditor shall disclaim an opinion when the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence on which to base the opinion, and the auditor concludes that the possible effects on the financial statements of undetected misstatements, if any, could be both material and pervasive.
10. The auditor shall disclaim an opinion when, in extremely rare circumstances involving multiple uncertainties, the auditor concludes that, notwithstanding having obtained sufficient appropriate audit evidence regarding each of the individual uncertainties, it is not possible to form an opinion on the financial statements due to the potential interaction of the uncertainties and their possible cumulative effect on the financial statements.

- (ii) Bunlarla sınırlıysa, mali tabloların büyük bir kısmını temsil eden veya edebilecek ya da
 - (iii) Açıklamalarla ilgili olarak, kullanıcıların mali tabloları anlaması için esas olan etkilerdir.
- (b) Değişikliğe uğramış görüş – Şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmadır.

Gereklilikler

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilmesini Gerektiren Durumlar

6. Denetçi,
- (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayalı olarak mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içerdiğine karar verdiğinde veya (Bkz. Parag. A2–A7)
 - (b) Mali tabloların bir bütün olarak önemli yanlış bildirim içermediğine karar vermek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde (Bkz. Parag. A8–A12), denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirir.

Değişikliğe Uğramış Görüşün Türüne Karar Verilmesi

Şartlı Görüş

7. Denetçi,
- (a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra yanlış bildirimlerin tek başına veya topluca önemli olduğuna ancak mali tablolarda yaygın olmadığına karar verdiğinde veya
 - (b) Görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceğine ancak yaygın olmadığına karar verdiğinde
- şartlı görüş bildirir.

Olumsuz Görüş

8. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra yanlış bildirimlerin tek başına veya topluca mali tablolar üzerinde önemli ve (etkisi) yaygın olduğuna karar verdiğinde olumsuz görüş bildirir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

9. Denetçi, görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerinde olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine karar verdiğinde görüş bildirmekten kaçınır.
10. Denetçi, birçok belirsizlik içeren çok nadir durumlarda her bir belirsizlik hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine bağlı olmaksızın söz konusu belirsizliklerin birbirini etkileyebilecek olması ve mali tablolar üzerinde oluşabilecek kümülatif etkileri nedeniyle mali tablolar hakkında görüş oluşturmanın mümkün olmadığına karar verdiğinde görüş bildirmekten kaçınır.

Consequence of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence Due to a Management-Imposed Limitation after the Auditor Has Accepted the Engagement

11. If, after accepting the engagement, the auditor becomes aware that management has imposed a limitation on the scope of the audit that the auditor considers likely to result in the need to express a qualified opinion or to disclaim an opinion on the financial statements, the auditor shall request that management remove the limitation.
12. If management refuses to remove the limitation referred to in paragraph 11, the auditor shall communicate the matter to those charged with governance, unless all of those charged with governance are involved in managing the entity,¹ and determine whether it is possible to perform alternative procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence.
13. If the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall determine the implications as follows:
 - (a) If the auditor concludes that the possible effects on the financial statements of undetected misstatements, if any, could be material but not pervasive, the auditor shall qualify the opinion; or
 - (b) If the auditor concludes that the possible effects on the financial statements of undetected misstatements, if any, could be both material and pervasive so that a qualification of the opinion would be inadequate to communicate the gravity of the situation, the auditor shall:
 - (i) Withdraw from the audit, where practicable and possible under applicable law or regulation; or (Ref: Para. A13–A14)
 - (ii) If withdrawal from the audit before issuing the auditor’s report is not practicable or possible, disclaim an opinion on the financial statements.
14. If the auditor withdraws as contemplated by paragraph 13(b)(i), before withdrawing, the auditor shall communicate to those charged with governance any matters regarding misstatements identified during the audit that would have given rise to a modification of the opinion. (Ref: Para. A15)

Other Considerations Relating to an Adverse Opinion or Disclaimer of Opinion

15. When the auditor considers it necessary to express an adverse opinion or disclaim an opinion on the financial statements as a whole, the auditor’s report shall not also include an unmodified opinion with respect to the same financial reporting framework on a single financial statement or one or more specific elements, accounts or items of a financial statement. To include such an unmodified opinion in the same report² in these circumstances would contradict the auditor’s adverse opinion or disclaimer of opinion on the financial statements as a whole. (Ref: Para. A16)

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

² ISA 805, “Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement,” deals with circumstances where the auditor is engaged to express a separate opinion on one or more specific elements, accounts or items of a financial statement.

Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu

11. Denetçi, görevi kabul ettikten sonra idarenin denetimin kapsamına sınırlama getirdiğini fark eder ve bu durumun mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirilmesine veya görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olabileceğini düşünürse idareden bu sınırlamayı kaldırmasını talep eder.
12. İdare, 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddedebilir. Bu durumda denetçi, yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer almıyorsa konuyu yönetimden sorumlu olanlara iletir¹ ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürler yürütmenin mümkün olup olmadığına karar verir.
13. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, sonuçları aşağıda belirtilen yollarla belirler:
 - (a) Denetçi, tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceğine ancak yaygın olmadığına karar verirse şartlı görüş bildirir veya
 - (b) Denetçi, tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine ve bu nedenle şartlı görüş bildirilmesinin durumun ciddiyetini iletme için yetersiz olacağına karar verirse:
 - (i) Geçerli yasal ve idari düzenlemeler kapsamında uygulanabilir ve mümkün olması halinde denetimden çekilir veya (Bkz. Parag. A13–A14)
 - (ii) Denetçi raporunu yayımlamadan denetimden çekilmenin uygulanabilir veya mümkün olmaması halinde mali tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçınır.
14. 13(b)(i) paragrafında belirtildiği üzere görevden çekilmesi halinde denetçi, denetim sırasında tespit edilen ve değişikliğe uğramış görüşe yol açabilecek yanlış bildirimlerle ilgili konuları görevden çekilmeden önce yönetimden sorumlu olanlara bildirir. (Bkz. Parag. A15)

Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar

15. Denetçi, bir bütün olarak mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmenin veya görüş bildirmekten kaçınmanın gerekli olduğunu düşünebilir. Bu durumda denetçi raporunda aynı mali raporlama çerçevesi açısından tek bir mali tablo hakkında ya da mali tablonun belirli bir veya daha fazla ögesi, hesabı veya kalemi hakkında değişikliğe uğramamış görüşe yer verilemez. Bu koşullar altında aynı raporda değişikliğe uğramamış görüşe yer verilmesi², denetçinin bir bütün olarak mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmesiyle veya görüş bildirmekten kaçınmasıyla çelişecektir. (Bkz. Parag. A16)

¹ ISA 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, paragraf 13.

² ISA 805 “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”, denetçinin mali tablonun bir veya daha fazla belirli ögesi, hesabı veya kalemi hakkında ayrı görüş bildirmek için görevlendirildiği durumları ele alır.

Form and Content of the Auditor's Report When the Opinion Is Modified

Basis for Modification Paragraph

16. When the auditor modifies the opinion on the financial statements, the auditor shall, in addition to the specific elements required by ISA 700, include a paragraph in the auditor's report that provides a description of the matter giving rise to the modification. The auditor shall place this paragraph immediately before the opinion paragraph in the auditor's report and use the heading "Basis for Qualified Opinion," "Basis for Adverse Opinion," or "Basis for Disclaimer of Opinion," as appropriate. (Ref: Para. A17)
17. If there is a material misstatement of the financial statements that relates to specific amounts in the financial statements (including quantitative disclosures), the auditor shall include in the basis for modification paragraph a description and quantification of the financial effects of the misstatement, unless impracticable. If it is not practicable to quantify the financial effects, the auditor shall so state in the basis for modification paragraph. (Ref: Para. A18)
18. If there is a material misstatement of the financial statements that relates to narrative disclosures, the auditor shall include in the basis for modification paragraph an explanation of how the disclosures are misstated.
19. If there is a material misstatement of the financial statements that relates to the non-disclosure of information required to be disclosed, the auditor shall:
 - (a) Discuss the non-disclosure with those charged with governance;
 - (b) Describe in the basis for modification paragraph the nature of the omitted information; and
 - (c) Unless prohibited by law or regulation, include the omitted disclosures, provided it is practicable to do so and the auditor has obtained sufficient appropriate audit evidence about the omitted information. (Ref: Para. A19)
20. If the modification results from an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall include in the basis for modification paragraph the reasons for that inability.
21. Even if the auditor has expressed an adverse opinion or disclaimed an opinion on the financial statements, the auditor shall describe in the basis for modification paragraph the reasons for any other matters of which the auditor is aware that would have required a modification to the opinion, and the effects thereof. (Ref: Para. A20)

Opinion Paragraph

22. When the auditor modifies the audit opinion, the auditor shall use the heading "Qualified Opinion," "Adverse Opinion," or "Disclaimer of Opinion," as appropriate, for the opinion paragraph. (Ref: Para. A21, A23–A24)
23. When the auditor expresses a qualified opinion due to a material misstatement in the financial statements, the auditor shall state in the opinion paragraph that, in the auditor's opinion, except for the effects of the matter(s) described in the Basis for Qualified Opinion paragraph:
 - (a) The financial statements present fairly, in all material respects (or give a true and fair view) in accordance with the applicable financial reporting framework when reporting in accordance with a fair presentation framework; or
 - (b) The financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework when reporting in accordance with a compliance framework.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

Değişikliğe Uğramış Görüşün Temeline İlişkin Paragraf

16. Denetçi, mali tablolar hakkında değişikliğe uğramış görüş bildirdiğinde ISA 700'ün gerektirdiği unsurlara ek olarak denetçi raporunda bu görüşe yol açan hususu tanımlayan bir paragrafa yer verir. Denetçi, bu paragrafa denetçi raporundaki görüş paragrafının hemen öncesinde yer verir ve "Şartlı Görüşün Dayanağı," "Olumsuz Görüşün Dayanağı" ya da "Görüş Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı" başlıklarından uygun olanı kullanır. (Bkz. Parag. A17)
17. Mali tablolarda belirli tutarlarla (nicel açıklamalar dâhil) ilgili önemli bir yanlış bildirim olması halinde denetçi, mümkün olan hallerde değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta bu yanlış bildirim mali etkilerinin tanımına ve nicel karşılığına yer verir. Mali etkilerin nicel karşılığını belirlemek mümkün olmadığı takdirde denetçi, bunu değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta belirtir. (Bkz. Parag. A18)
18. Mali tablolarda anlatım biçimindeki açıklamalarla ilgili önemli bir yanlış bildirim varsa denetçi, bu açıklamaların nasıl yanlış bildirildiğini değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta açıklar.
19. Mali tablolarda açıklanması gereken bilginin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlış bildirim varsa denetçi;
 - (a) Bu açıklamama hususunu yönetimden sorumlu olanlarla görüşür,
 - (b) Değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta eksik bilginin niteliğini belirtir ve
 - (c) Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde, uygulanabilir olması ve denetçinin eksik bilgi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması koşuluyla söz konusu eksik açıklamalara yer verir. (Bkz. Parag. A19)
20. Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin yol açması halinde denetçi, görüşün temeline ilişkin paragrafta kanıt elde edilememesinin nedenlerine yer verir.
21. Denetçi, mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirmiş veya görüş bildirmekten kaçınmış olsa bile değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta değişikliğe uğramış görüş bildirilmesini gerektirecek bildiği diğer hususların nedenlerine ve bunların etkilerine yer verir. (Bkz. Parag. A20)

Görüş Paragrafı

22. Denetçi, değişikliğe uğramış görüş bildirmesi durumunda görüş paragrafı için "Şartlı Görüş," "Olumsuz Görüş" veya "Görüş Bildirmekten Kaçınma" başlıklarından uygun olanı kullanır. (Bkz. Parag. A21, A23–A24)
23. Denetçi, mali tablolardaki önemli bir yanlış bildirim nedeniyle şartlı görüş bildirdiğinde görüş paragrafında şunu belirtir: Denetçi görüşüne göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun (hususların) etkileri hariç olmak üzere
 - (a) (Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca tüm önemli açıları güvenilir şekilde sunmaktadır¹ (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır) veya
 - (b) (Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanmıştır.

¹ ÇN: Mali tablolarca sunulması tasarlanan bilgiyi.

When the modification arises from an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall use the corresponding phrase “except for the possible effects of the matter(s) ...” for the modified opinion. (Ref: Para. A22)

24. When the auditor expresses an adverse opinion, the auditor shall state in the opinion paragraph that, in the auditor’s opinion, because of the significance of the matter(s) described in the Basis for Adverse Opinion paragraph:
- (a) The financial statements do not present fairly (or give a true and fair view) in accordance with the applicable financial reporting framework when reporting in accordance with a fair presentation framework; or
 - (b) The financial statements have not been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework when reporting in accordance with a compliance framework.
25. When the auditor disclaims an opinion due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall state in the opinion paragraph that:
- (a) Because of the significance of the matter(s) described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, the auditor has not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion; and, accordingly,
 - (b) The auditor does not express an opinion on the financial statements.

Description of Auditor’s Responsibility When the Auditor Expresses a Qualified or Adverse Opinion

26. When the auditor expresses a qualified or adverse opinion, the auditor shall amend the description of the auditor’s responsibility to state that the auditor believes that the audit evidence the auditor has obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for the auditor’s modified audit opinion.

Description of Auditor’s Responsibility When the Auditor Disclaims an Opinion

27. When the auditor disclaims an opinion due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall amend the introductory paragraph of the auditor’s report to state that the auditor was engaged to audit the financial statements. The auditor shall also amend the description of the auditor’s responsibility and the description of the scope of the audit to state only the following: “Our responsibility is to express an opinion on the financial statements based on conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matter(s) described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.”

Communication with Those Charged with Governance

28. When the auditor expects to modify the opinion in the auditor’s report, the auditor shall communicate with those charged with governance the circumstances that led to the expected modification and the proposed wording of the modification. (Ref: Para. A25)

Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin yol açması halinde denetçi, bildirdiği görüşte "... hususun (hususların) olası etkileri hariç olmak üzere" şeklindeki ilgili ifadeyi kullanır. (Bkz. Parag. A22)

24. Denetçi olumsuz görüş bildirdiğinde görüş paragrafında şunu belirtir: Denetçi görüşüne göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun (hususların) önemi sebebiyle:
- (Güvenilir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca tüm önemli açıları güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılmamaktadır) veya
 - (Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılıyorsa) Mali tablolar, tüm önemli açılardan geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanmamıştır.
25. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda denetçi, görüş paragrafında:
- Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususun (hususların) önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini ve bundan dolayı
 - Mali tablolar hakkında görüş bildirmediğini ifade eder.

Denetçinin Şartlı veya Olumsuz Görüş Bildirdiği Durumlarda Denetçi Sorumluluğunun Tanımlanması

26. Denetçi, şartlı veya olumsuz görüş bildirdiği durumlarda, elde ettiği denetim kanıtının değişikliğe uğramış görüş için temel sağlamak açısından yeterli ve uygun olduğuna inandığını belirtecek şekilde denetçi sorumluluğunun tanımını değiştirir.

Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçındığı Durumlarda Denetçi Sorumluluğunun Tanımlanması

27. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, denetçi raporunun giriş paragrafını mali tabloları denetlemekle görevlendirildiğini belirtecek şekilde değiştirir. Denetçi, denetçi sorumluluğunun tanımını ve denetim kapsamı tanımını da sadece şu hususu belirtmek üzere değiştirir: "Bizim sorumluluğumuz, Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yaptığımız denetime dayalı olarak mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan husus (hususlar) nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir."

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

28. Raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirmeyi düşünmesi durumunda denetçi, bu görüşe yol açan koşulları ve değişikliğe uğramış görüş metnini yönetimden sorumlu olanlara iletir. (Bkz. Parag. A25)

Application and Other Explanatory Material

Types of Modified Opinions (Ref: Para. 2)

- A1. The table below illustrates how the auditor’s judgment about the nature of the matter giving rise to the modification, and the pervasiveness of its effects or possible effects on the financial statements, affects the type of opinion to be expressed.

<i>Nature of Matter Giving Rise to the Modification</i>	<i>Auditor’s Judgment about the Pervasiveness of the Effects or Possible Effects on the Financial Statements</i>	
	<i>Material but Not Pervasive</i>	<i>Material and Pervasive</i>
Financial statements are materially misstated	Qualified opinion	Adverse opinion
Inability to obtain sufficient appropriate audit evidence	Qualified opinion	Disclaimer of opinion

Nature of Material Misstatements (Ref: Para. 6(a))

- A2. ISA 700 requires the auditor, in order to form an opinion on the financial statements, to conclude as to whether reasonable assurance has been obtained about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement.¹ This conclusion takes into account the auditor’s evaluation of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements in accordance with ISA 450.²
- A3. ISA 450 defines a misstatement as a difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Accordingly, a material misstatement of the financial statements may arise in relation to:
- The appropriateness of the selected accounting policies;
 - The application of the selected accounting policies; or
 - The appropriateness or adequacy of disclosures in the financial statements.

Appropriateness of the Selected Accounting Policies

- A4. In relation to the appropriateness of the accounting policies management has selected, material misstatements of the financial statements may arise when:
- The selected accounting policies are not consistent with the applicable financial reporting framework; or
 - The financial statements, including the related notes, do not represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.

¹ ISA 700, paragraph 11.

² ISA 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit”, paragraph 4(a).

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Değişikliğe Uğramış Görüş Türleri (Bkz. Parag. 2)

- A1. Aşağıdaki tablo; değişikliğe uğramış görüşe yol açan hususun niteliği ve bu hususun mali tablolar üzerindeki etkilerinin veya olası etkilerinin yaygınlığı hakkındaki denetçi yargısının bildirilecek görüş türünü nasıl etkilediğini göstermektedir.

<i>Değişikliğe Uğramış Görüşe Yol Açan Hususun Niteliği</i>	<i>Mali tablolar üzerindeki etkilerin veya olası etkilerin yaygınlığı hakkında denetçi yargısı</i>	
	<i>Önemli Ancak Yaygın Değil</i>	<i>Önemli ve Yaygın</i>
Mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirim içermesi	Şartlı Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Önemli Yanlış Bildirimlerin Niteliği (Bkz. Parag. 6(a))

- A2. ISA 700, denetçinin mali tablolar hakkında görüş oluşturmak amacıyla bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilmesi konusunda sonuca varmasını gerektirir.¹ Bu sonuca varılırken ISA 450 uyarınca mali tablolar hakkında, varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlere yönelik denetçi değerlendirmesi de dikkate alınır.²
- A3. ISA 450; yanlış bildirim, raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki fark olarak tanımlar. Buna göre mali tablolardaki önemli bir yanlış bildirim;
- (a) Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
 - (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya
 - (c) Mali tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği
- ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygunluğu

- A4. İdarenin seçtiği muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak mali tablolarda önemli yanlış bildirimler,
- (a) Seçilen muhasebe politikaları geçerli mali raporlama çerçevesiyle uyumlu olmadığı veya
 - (b) İlgili dipnotlar dâhil mali tablolar, dayanağını oluşturan işlem ve olayları güvenilir sunum sağlayacak şekilde yansıtmadığında
- ortaya çıkabilir.

¹ ISA 700, paragraf 11.

² ISA 450, "Denetim Strasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 4(a).

- A5. Financial reporting frameworks often contain requirements for the accounting for, and disclosure of, changes in accounting policies. Where the entity has changed its selection of significant accounting policies, a material misstatement of the financial statements may arise when the entity has not complied with these requirements.

Application of the Selected Accounting Policies

- A6. In relation to the application of the selected accounting policies, material misstatements of the financial statements may arise:
- (a) When management has not applied the selected accounting policies consistently with the financial reporting framework, including when management has not applied the selected accounting policies consistently between periods or to similar transactions and events (consistency in application); or
 - (b) Due to the method of application of the selected accounting policies (such as an unintentional error in application).

Appropriateness or Adequacy of Disclosures in the Financial Statements

- A7. In relation to the appropriateness or adequacy of disclosures in the financial statements, material misstatements of the financial statements may arise when:
- (a) The financial statements do not include all of the disclosures required by the applicable financial reporting framework;
 - (b) The disclosures in the financial statements are not presented in accordance with the applicable financial reporting framework; or
 - (c) The financial statements do not provide the disclosures necessary to achieve fair presentation.

Nature of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence (Ref: Para. 6(b))

- A8. The auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence (also referred to as a limitation on the scope of the audit) may arise from:
- (a) Circumstances beyond the control of the entity;
 - (b) Circumstances relating to the nature or timing of the auditor's work; or
 - (c) Limitations imposed by management.
- A9. An inability to perform a specific procedure does not constitute a limitation on the scope of the audit if the auditor is able to obtain sufficient appropriate audit evidence by performing alternative procedures. If this is not possible, the requirements of paragraphs 7(b) and 10 apply as appropriate. Limitations imposed by management may have other implications for the audit, such as for the auditor's assessment of fraud risks and consideration of engagement continuance.
- A10. Examples of circumstances beyond the control of the entity include when:
- The entity's accounting records have been destroyed.
 - The accounting records of a significant component have been seized indefinitely by governmental authorities.

- A5. Mali raporlama çerçeveleri genelde muhasebe politikalarındaki değişiklikleri gerekçelendirmeye ve açıklamaya yönelik gereklilikleri içerir. Kuruluşun seçtiği önemli muhasebe politikalarını değiştirmesi halinde söz konusu kuruluş, bu gerekliliklere riayet etmezse mali tablolarda önemli yanlış bildirim ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygulanması

- A6. Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak mali tablolardaki önemli yanlış bildirimler,
- (a) İdare, seçilen muhasebe politikalarını dönemler arasında veya benzer işlem veya olaylara tutarlı biçimde (uygulamada tutarlılık) uygulamamak gibi seçilen muhasebe politikalarını mali raporlama çerçevesiyle tutarlı biçimde uygulamadığında veya
- (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanma yöntemi (örneğin uygulamada istemeden yapılan bir hata) nedeniyle ortaya çıkabilir

Mali Tablolardaki Açıklamaların Uygunluğu veya Yeterliliği

- A7. Mali tablolardaki açıklamaların uygunluk veya yeterliliğiyle ilgili olarak mali tablolardaki önemli yanlış bildirimler;
- (a) Mali tablolarda geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm açıklamalar yer almadığında,
- (b) Mali tablolardaki açıklamalar geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığında veya
- (c) Mali tablolar, güvenilir sunum yapmak için gerekli açıklamaları sağlamadığında ortaya çıkabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği (Bkz. Parag. 6(b))

- A8. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumu (bu duruma, denetim kapsamı üzerindeki sınırlama da denir) aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:
- (a) Kuruluşun kontrolü altında olmayan koşullar,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili koşullar veya
- (c) İdarenin getirdiği sınırlamalar.
- A9. Denetçinin alternatif prosedürler yürüterek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebildiği durumlarda belirli bir prosedürün yürütülememesi denetim kapsamı üzerinde sınırlama oluşturmaz. Alternatif prosedürler yürütülmesinin mümkün olmaması halinde 7(b) ve 10 uncu paragrafların gereklilikleri uygun şekilde uygulanır. İdarenin getirdiği sınırlamaların denetim açısından, hile risklerine yönelik denetçi değerlendirmesi ve görevin devamlılığının değerlendirilmesine yönelik sonuçlar gibi başka sonuçları olabilir.
- A10. Kuruluşun kontrolü dışındaki durumlara örnekler şöyledir:
- Kuruluşun muhasebe kayıtlarının tahrip olması.
 - Önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu kurum ve kuruluşlarının yetkilileri tarafından süresiz olarak el konulması.

- A11. Examples of circumstances relating to the nature or timing of the auditor's work include when:
- The entity is required to use the equity method of accounting for an associated entity, and the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about the latter's financial information to evaluate whether the equity method has been appropriately applied.
 - The timing of the auditor's appointment is such that the auditor is unable to observe the counting of the physical inventories.
 - The auditor determines that performing substantive procedures alone is not sufficient, but the entity's controls are not effective.
- A12. Examples of an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence arising from a limitation on the scope of the audit imposed by management include when:
- Management prevents the auditor from observing the counting of the physical inventory.
 - Management prevents the auditor from requesting external confirmation of specific account balances.

Consequence of an Inability to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence Due to a Management-Imposed Limitation after the Auditor Has Accepted the Engagement (Ref: Para. 13(b)–14)

- A13. The practicality of withdrawing from the audit may depend on the stage of completion of the engagement at the time that management imposes the scope limitation. If the auditor has substantially completed the audit, the auditor may decide to complete the audit to the extent possible, disclaim an opinion and explain the scope limitation in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph prior to withdrawing.
- A14. In certain circumstances, withdrawal from the audit may not be possible if the auditor is required by law or regulation to continue the audit engagement. This may be the case for an auditor that is appointed to audit the financial statements of public sector entities. It may also be the case in jurisdictions where the auditor is appointed to audit the financial statements covering a specific period, or appointed for a specific period and is prohibited from withdrawing before the completion of the audit of those financial statements or before the end of that period, respectively. The auditor may also consider it necessary to include an Other Matter paragraph in the auditor's report.¹
- A15. When the auditor concludes that withdrawal from the audit is necessary because of a scope limitation, there may be a professional, legal or regulatory requirement for the auditor to communicate matters relating to the withdrawal from the engagement to regulators or the entity's owners.

Other Considerations Relating to an Adverse Opinion or Disclaimer of Opinion (Ref: Para. 15)

- A16. The following are examples of reporting circumstances that would not contradict the auditor's adverse opinion or disclaimer of opinion:

¹ ISA 706, "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report", paragraph A5.

- A11. Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara örnekler şöyledir:
- Kuruluşun, bağlı bir kuruluşu muhasebeleştirmek için özkaynak yöntemini kullanması gerekmesi ve denetçinin, bağlı kuruluşun mali bilgileri hakkında özkaynak yönteminin uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.
 - Görevlendirilmesinin zamanlaması yüzünden denetçinin fiziki stok sayımını gözlemleyememesi.
 - Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin yürütülmesinin tek başına yeterli olmadığı ve ayrıca kuruluşun kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.
- A12. İdarenin denetim kapsamına sınırlama getirmesinden kaynaklanan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumlarına örnekler şöyledir:
- İdarenin, denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesine engel olması.
 - İdarenin, denetçinin belirli hesap bakiyeleri hakkında dış teyit talep etmesine engel olması.

Denetçinin Görevi Kabul Etmesinin Ardından İdarenin Getirdiği Sınırlama Nedeniyle Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonuçları (Bkz. Parag. 13(b)–14)

- A13. Denetimden çekilmenin uygulanabilirliği, idarenin kapsam sınırlaması getirdiği anda görevin ne derece tamamlanmış olduğuna bağlı olabilir. Denetimi önemli ölçüde tamamlamış olması halinde denetçi, çekilmeden önce denetimi mümkün mertebe tamamlamaya, görüş bildirmekten kaçınmaya ve kapsam sınırlamasını Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında açıklamaya karar verebilir.
- A14. Belli koşullar altında yasal ve idari düzenlemelerin denetçinin denetim görevine devam etmesini gerektirdiği hallerde, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum, kamu kurumlarının mali tablolarını denetlemek üzere görevlendirilmiş denetçiler için söz konusu olabilir. Bu durum ayrıca, denetçinin belli bir dönemi kapsayan mali tabloları denetlemekle görevlendirildiği veya belli bir dönem için görevlendirildiği ve söz konusu mali tabloların denetimi tamamlanmadan önce veya bu dönemin bitiminden önce çekilmesinin yasak olduğu yetki alanlarında söz konusu olabilir. Denetçi, raporunda Diğer Hususlar paragrafına yer vermenin gerekli olduğunu da düşünebilir.¹
- A15. Denetçinin kapsam sınırlaması yüzünden denetimden çekilmenin gerekli olduğuna karar verdiği durumlarda görevden çekilmeyle ilgili hususların ilgili kamu kurumlarına veya işletme sahiplerine iletilmesi için mesleki, yasal veya düzenleyici gereklilikler olabilir.

Olumsuz Görüş veya Görüş Bildirmekten Kaçınmayla İlgili Diğer Hususlar (Bkz. Parag. 15)

- A16. Denetçinin olumsuz görüşü veya görüş bildirmekten kaçınmasıyla çelişmeyecek raporlama durumlarına dair örnekler şöyledir:

¹ ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, paragraf A5.

- The expression of an unmodified opinion on financial statements prepared under a given financial reporting framework and, within the same report, the expression of an adverse opinion on the same financial statements under a different financial reporting framework.¹
- The expression of a disclaimer of opinion regarding the results of operations, and cash flows, where relevant, and an unmodified opinion regarding the financial position (see ISA 510²). In this case, the auditor has not expressed a disclaimer of opinion on the financial statements as a whole.

Form and Content of the Auditor’s Report When the Opinion Is Modified

Basis for Modification Paragraph (Ref: Para. 16–17, 19, 21)

- A17. Consistency in the auditor’s report helps to promote users’ understanding and to identify unusual circumstances when they occur. Accordingly, although uniformity in the wording of a modified opinion and in the description of the basis for the modification may not be possible, consistency in both the form and content of the auditor’s report is desirable.
- A18. An example of the financial effects of material misstatements that the auditor may describe in the basis for modification paragraph in the auditor’s report is the quantification of the effects on income tax, income before taxes, net income and equity if inventory is overstated.
- A19. Disclosing the omitted information in the basis for modification paragraph would not be practicable if:
- (a) The disclosures have not been prepared by management or the disclosures are otherwise not readily available to the auditor; or
 - (b) In the auditor’s judgment, the disclosures would be unduly voluminous in relation to the auditor’s report.
- A20. An adverse opinion or a disclaimer of opinion relating to a specific matter described in the basis for qualification paragraph does not justify the omission of a description of other identified matters that would have otherwise required a modification of the auditor’s opinion. In such cases, the disclosure of such other matters of which the auditor is aware may be relevant to users of the financial statements.

Opinion Paragraph (Ref: Para. 22–23)

- A21. Inclusion of this paragraph heading makes it clear to the user that the auditor’s opinion is modified and indicates the type of modification.
- A22. When the auditor expresses a qualified opinion, it would not be appropriate to use phrases such as “with the foregoing explanation” or “subject to” in the opinion paragraph as these are not sufficiently clear or forceful.

Illustrative Auditors’ Reports

- A23. Illustrations 1 and 2 in the Appendix contain auditors’ reports with qualified and adverse opinions, respectively, as the financial statements are materially misstated.

¹ See paragraph A32 of ISA 700 for a description of this circumstance.

² ISA 510, “Initial Audit Engagements—Opening Balances”, paragraph 10.

- Belli bir mali raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan mali tablolar hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmesi ve aynı rapor içerisinde aynı mali tablolar hakkında farklı bir mali raporlama çerçevesi kapsamında olumsuz görüş bildirilmesi.¹
- Faaliyetlerin sonuçlarına ve ilgili hallerde nakit akışlarına ilişkin görüş bildirmekten kaçınılması ve mali durum hakkında değişikliğe uğramamış görüş bildirilmesi (Bkz. ISA 510²). Bu durumda denetçinin görüş bildirmekten kaçınması, mali tabloların bütünü hakkında değildir.

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Durumlarda Denetçi Raporunun Biçimi ve İçeriği

Değişikliğe Uğramış Görüşün Temeline İlişkin Paragraf (Bkz. Parag. 16–17, 19, 21)

- A17. Denetçi raporunda tutarlılık olması, kullanıcılar nezdinde anlaşılabilirliğinin artmasına ve meydana gelen olağan dışı durumların tespit edilmesine yardımcı olur. Dolayısıyla değişikliğe uğramış görüşün lafzında ve görüşün temeline ilişkin açıklamada eş biçimlilik mümkün olmasa bile denetçi raporunun biçim ve içeriğinde tutarlılık olması istenir.
- A18. Denetçi, denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta önemli yanlış bildirimlerin mali etkilerine yer verebilir. Bu mali etkilere örnek olarak stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergiden önceki kâr, net gelir ve özkaynaklar üzerindeki etkilerin nicel karşılığı verilebilir.
- A19. Eksik bilginin değişikliğe uğramış görüşün temeline ilişkin paragrafta açıklanması,
- (a) Açıklamaların idare tarafından hazırlanmamış olması veya açıklamaların başka bir sebeple denetçi için kolayca bulunabilir nitelikte olmaması veya
- (b) Denetçinin yargısına göre açıklamaların denetçi raporuna kıyasla gereğinden fazla hacimli olması
- halinde uygulanabilir olmayacaktır.
- A20. Şartlı görüşün dayanağı paragrafında anlatılan belirli bir hususla ilgili olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması, denetçinin değişikliğe uğramış görüş bildirmesini gerektirecek belirlenmiş diğer hususlardan bahsedilmemesini haklı çıkarmaz. Böyle durumlarda denetçinin farkında olduğu bu gibi diğer hususların açıklanması, mali tabloların kullanıcıları için yararlı olabilir.

Görüş Paragrafı (Bkz. Parag. 22–23)

- A21. Bu paragraf başlığına yer verilmesi, kullanıcıya değişikliğe uğramış görüş bildirildiğini gösterir ve görüş türünü belirtir.
- A22. Denetçi şartlı görüş bildirdiğinde görüş paragrafında "yukarıda geçen açıklamayla" veya "tabi olarak" gibi ifadelerin kullanılması uygun olmayacaktır çünkü bunlar yeterince açık veya ikna edici değildir.

Örnek Denetçi Raporları

- A23. Ekteki 1 inci ve 2 nci örnekte mali tablolarda önemli yanlış bildirim olduğu için sırasıyla şartlı görüş ve olumsuz görüş bildirilen denetçi raporlarına yer verilmektedir.

¹ Bu durumun tanımı için ISA 700'deki A32 paragrafına bakınız.

² ISA 510, "İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakıyeleri", paragraf 10.

- A24. Illustration 3 in the Appendix contains an auditor's report with a qualified opinion as the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence. Illustration 4 contains a disclaimer of opinion due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about a single element of the financial statements. Illustration 5 contains a disclaimer of opinion due to an inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about multiple elements of the financial statements. In each of the latter two cases, the possible effects on the financial statements of the inability are both material and pervasive.

Communication with Those Charged with Governance (Ref: Para. 28)

- A25. Communicating with those charged with governance the circumstances that lead to an expected modification to the auditor's opinion and the proposed wording of the modification enables:
- (a) The auditor to give notice to those charged with governance of the intended modification(s) and the reasons (or circumstances) for the modification(s);
 - (b) The auditor to seek the concurrence of those charged with governance regarding the facts of the matter(s) giving rise to the expected modification(s), or to confirm matters of disagreement with management as such; and
 - (c) Those charged with governance to have an opportunity, where appropriate, to provide the auditor with further information and explanations in respect of the matter(s) giving rise to the expected modification(s).

- A24. Ekteki 3 üncü örnekte denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için şartlı görüş bildirilen denetçi raporu bulunmaktadır. 4 üncü örnekte mali tabloların tek bir ögesi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma durumu yer almaktadır. 5 inci örnekte ise mali tabloların birden fazla ögesi hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma durumu yer almaktadır. 4 üncü ve 5 inci örnekte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin mali tablolar üzerindeki olası etkileri önemli ve yaygındır.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 28)

- A25. Değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan durumların ve görüş için önerilen metnin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi:
- Denetçinin, bildirilmek istenen değişikliğe uğramış görüşü ve görüşün sebeplerini (veya koşullarını) yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini,
 - Denetçinin, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususun (hususların) detaylarıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanların mutabakatını aramasını veya idareyle olan anlaşmazlıkları yönetimden sorumlu olanlarla teyit etmesini,
 - Yönetimden sorumlu olanların uygun hallerde, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesine yol açan hususa (hususlara) ilişkin denetçiye ilave bilgi ve açıklama sağlama fırsatına sahip olmasını sağlar.

Illustrations of Auditors' Reports with Modifications to the Opinion

- Illustration 1: An auditor's report containing a qualified opinion due to a material misstatement of the financial statements.
- Illustration 2: An auditor's report containing an adverse opinion due to a material misstatement of the financial statements.
- Illustration 3: An auditor's report containing a qualified opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence.
- Illustration 4: An auditor's report containing a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about a single element of the financial statements.
- Illustration 5: An auditor's report containing a disclaimer of opinion due to the auditor's inability to obtain sufficient appropriate audit evidence about multiple elements of the financial statements.

Ek

(Bkz. Parag. A23–24)

Değişikliğe Uğramış Görüş Bildirilen Denetçi Raporlarına Dair Örnekler

- Örnek 1: Mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması nedeniyle şartlı görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 2: Mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması nedeniyle olumsuz görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 3: Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle şartlı görüş içeren denetçi raporu.
- Örnek 4: Denetçinin mali tablolardaki tek bir öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmasını içeren denetçi raporu.
- Örnek 5: Denetçinin mali tablolardaki birden fazla öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle görüş bildirmekten kaçınmasını içeren denetçi raporu.

Illustration 1:

Circumstances include the following::

- **Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.¹**
- **Inventories are misstated. The misstatement is deemed to be material but not pervasive to the financial statements.**
- **In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements²

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

Management’s³ Responsibility for the Financial Statements

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

Auditor’s Responsibility

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

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 ISA 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements”.

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

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

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

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.¹
- Stoklar yanlış bildirilmiştir. Bu yanlış bildirim mali tablolar açısından önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor²

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 İdarenin³ Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından⁴ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı 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 ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

² İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere İlişkin Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığına gerek yoktur.

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

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

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

The company's inventories are carried in the balance sheet at xxx. Management has not stated the inventories at the lower of cost and net realizable value but has stated them solely at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company's records indicate that had management stated the inventories at the lower of cost and net realizable value, an amount of xxx would have been required to write the inventories down to their net realizable value. Accordingly, cost of sales would have been increased by xxx, and income tax, net income and shareholders' equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

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

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

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 görüşümüz için temel sağlamak amacıyla yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

Şirketin stokları, xxx değerinde bilançoya taşınmıştır. İdare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla bildirmemiş, sadece maliyet değerinde bildirmiştir ve bu durum Uluslararası Mali Raporlama Standartlarından bir sapma teşkil etmektedir. Şirketin kayıtları göstermektedir ki idare, stokları maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla bildirmiş olsaydı, stokları net gerçekleşebilir değeri üzerinden kaydetmek için xxx'lik bir tutar gerekecekti. Bundan dolayı satış maliyeti, xxx oranında artacaktı ve gelir vergisi, net gelir ve paydaşların hisseleri de sırasıyla xxx, xxx ve xxx oranında azalacaktı.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla 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 Gerekliliklerin Raporlanması

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç 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 sayfada (4) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda 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 sayfada (4) numaralı dipnotta tanımlanan koşullarda 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:

Circumstances include the following:

- **Audit of consolidated general purpose financial statements prepared by management of the parent in accordance with International Financial Reporting Standards.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **The financial statements are materially misstated due to the nonconsolidation of a subsidiary. The material misstatement is deemed to be pervasive to the financial statements. The effects of the misstatement on the financial statements have not been determined because it was not practicable to do so.**
- **In addition to the audit of the consolidated financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Consolidated Financial Statements¹

We have audited the accompanying consolidated financial statements of ABC Company and its subsidiaries, which comprise the consolidated balance sheet as at December 31, 20X1, and the consolidated 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 Consolidated Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated 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 consolidated 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 consolidated 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 consolidated financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor’s judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error.

¹ The sub-title “Report on the Consolidated 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 consolidated financial statements that give a true and fair view, this may read: “Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with International Financial Reporting Standards, and for such ...”

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- **Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca ana şirketin idaresi tarafından hazırlanan konsolide genel amaçlı mali tabloların denetimi yürütülmüştür.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.**
- **Mali tablolar, bağlı bir şirketin konsolide olmaması nedeniyle önemli ölçüde yanlış bildirilmiştir. Önemli yanlış bildirim mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir. Yanlış bildirim mali tablolar üzerindeki etkileri, mümkün olmadığından belirlenememiştir.**
- **Konsolide mali tablo denetimine ilaveten denetçinin ulusal kanunlar kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Konsolide Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

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

Konsolide Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu konsolide mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen konsolide mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

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

Denetim, konsolide mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle konsolide mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Konsolide Mali Tablolar Konulu 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 konsolide mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda bu cümle, şöyle olabilir: "Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide 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 consolidated 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 consolidated financial statements.

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

Basis for Adverse Opinion

As explained in Note X, the company has not consolidated the financial statements of subsidiary XYZ Company it acquired during 20X1 because it has not yet been able to ascertain the fair values of certain of the subsidiary's material assets and liabilities at the acquisition date. This investment is therefore accounted for on a cost basis. Under International Financial Reporting Standards, the subsidiary should have been consolidated because it is controlled by the company. Had XYZ been consolidated, many elements in the accompanying financial statements would have been materially affected. The effects on the consolidated financial statements of the failure to consolidate have not been determined.

Adverse Opinion

In our opinion, because of the significance of the matter discussed in the Basis for Adverse Opinion paragraph, the consolidated financial statements do not present fairly (or do not give a true and fair view of) the financial position of ABC Company and its subsidiaries as at December 31, 20X1, and (of) their financial performance and their 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 consolidated 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 consolidated 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 consolidated 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 consolidated 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 konsolide 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 konsolide mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

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

Olumsuz Görüşün Dayanağı

X Notunda açıklandığı üzere şirket, bağlı şirketi XYZ Şirketine ait olan ve 20X1'de edindiği mali tabloları konsolide etmemiştir çünkü edinme tarihinde bağlı şirketin maddi varlık ve borçlarının belli bir kısmının gerçeğe uygun değerlerini henüz tespit edememiştir. Bu nedenle bu yatırım, maliyet esasına göre açıklanmıştır. Uluslararası Mali Raporlama Standartları kapsamında bağlı şirketin konsolide edilmesi gerekirdi çünkü bağlı şirket, şirket tarafından kontrol edilmektedir. XYZ konsolide edilmiş olsaydı ilişkiindeki mali tablolardaki birçok öge, bundan önemli ölçüde etkilenirdi. Konsolidasyon yapılmamış olmasının konsolide mali tablolar üzerindeki etkileri belirlenememiştir.

Olumsuz Görüş

Bizim görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun önemi nedeniyle konsolide mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin ve bağlı şirketlerinin mali durumunu ve biten yıldaki mali performanslarını ve nakit akışlarını Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca güvenilir şekilde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmamaktadır).

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin konsolide 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 konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”. Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şöyle olabilir: “Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

² Bir önceki sayfanın (3) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda 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 konsolide mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır”.

Illustration 3:

Circumstances include the following:

- **Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding an investment in a foreign affiliate. The possible effects of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be material but not pervasive to the financial statements.**
- **In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.**

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 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- **Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.**
- **Denetçi, yurt dışındaki bir bağlı şirketteki yatırımla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin mali tablolar açısından önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.**
- **Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

Mali Tablolara İlişkin Rapor¹

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

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak uygulamamızı 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 Gereklilikler Konulu Rapor” alt başlığının uygun olmadığı durumlarda “Mali Tablolar Konulu 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

ABC Company's investment in XYZ Company, a foreign associate acquired during the year and accounted for by the equity method, is carried at xxx on the balance sheet as at December 31, 20X1, and ABC's share of XYZ's net income of xxx is included in ABC's income for the year then ended. We were unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about the carrying amount of ABC's investment in XYZ as at December 31, 20X1 and ABC's share of XYZ's net income for the year because we were denied access to the financial information, management, and the auditors of XYZ. Consequently, we were unable to determine whether any adjustments to these amounts were necessary.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material

respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

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 deęil¹ 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 değerlendirilmesini ve mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini içerir.

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

Şartlı Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin yıl içinde edindiği ve öz kaynak yöntemiyle açıkladığı yabancı ortağı XYZ Şirketine yaptığı yatırım, 31 Aralık 20X1 tarihli bilançoya xxx tutarında taşınmış ve ABC'nin XYZ'nin xxx tutarındaki net geliri içindeki payı, ABC'nin biten yıla ait gelirine dâhil edilmiştir. ABC'nin XYZ'ye yaptığı yatırımının 31 Aralık 20X1 tarihindeki taşınan değeri ve ABC'nin XYZ'nin o yıla ait net geliri içindeki payı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik çünkü XYZ'nin mali bilgileri, idaresi ve denetçilerine erişimimize izin verilmedi. Sonuç olarak bu tutarlarda herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğine karar veremedik.

Şartlı Görüş

Bizim görüşümüze göre, Şartlı Görüşün Dayanağı paragrafında anlatılan hususun olası etkileri hariç olmak üzere mali tablolar; 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla 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 Gerekliliklerin Raporlanması

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak iç 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 tanımlanan koşullarda 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 tanımlanan koşullarda 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 4:

Circumstances include the following:

- **Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about a single element of the financial statements. That is, the auditor was also unable to obtain audit evidence about the financial information of a joint venture investment that represents over 90% of the company’s net assets. The possible effects of this inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be both material and pervasive to the financial statements.**
- **In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We were engaged to audit 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 conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

The company’s investment in its joint venture XYZ (Country X) Company is carried at xxx on the company’s balance sheet, which represents over 90% of the company’s net assets as at December 31, 20X1. We were not allowed access to the management and the auditors of XYZ, including XYZ’s auditors’ audit documentation.

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:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, mali tablolardaki tek bir öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, şirketin net varlıklarının %90'ından fazlasını temsil eden bir ortak girişim yatırımına yönelik mali bilgiler hakkında denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin, hem önemli hem de mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

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 denetlemekle görevlendirildik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, denetimi Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yürütmemize dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan husus nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel

Şirketin ortak girişimi olan XYZ (X Ülkesi) Şirketine yaptığı yatırım, şirketin bilançosuna xxx tutarında taşınmıştır ve bu tutar 31 Aralık 20X1 tarihinde şirketin net varlıklarının %90'ından fazlasını temsil etmektedir. XYZ'nin idaresine, denetçilerine ve XYZ'nin denetçilerinin denetim belgelerine erişimimize izin verilmedi.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu 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".

As a result, we were unable to determine whether any adjustments were necessary in respect of the company's proportional share of XYZ's assets that it controls jointly, its proportional share of XYZ's liabilities for which it is jointly responsible, its proportional share of XYZ's income and expenses for the year, and the elements making up the statement of changes in equity and cash flow statement.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

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]

Sonuç olarak şirketin XYZ'nin varlıklarındaki müştereken kontrol ettiği pay, XYZ'nin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu pay, XYZ'nin o yıldaki gelir ve giderlerindeki pay ile özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akışı tablosunu oluşturan öğeler açısından herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğine karar veremedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususun önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik. Bundan dolayı mali tablolar hakkında görüş bildirmiyoruz.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Illustration 5:

Circumstances include the following:

- **Audit of a complete set of general purpose financial statements prepared by management of the entity in accordance with International Financial Reporting Standards.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **The auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about multiple elements of the financial statements. That is, the auditor was unable to obtain audit evidence about the entity’s inventories and accounts receivable. The possible effects of this inability to obtain sufficient appropriate audit evidence are deemed to be both material and pervasive to the financial statements.**
- **In addition to the audit of the financial statements, the auditor has other reporting responsibilities required under local law.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements¹

We were engaged to audit 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 conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

We were not appointed as auditors of the company until after December 31, 20X1 and thus did not observe the counting of physical inventories at the beginning and end of the year. We were unable to satisfy ourselves by alternative means concerning the inventory quantities held at December 31, 20X0 and 20X1 which are stated in the balance sheet at xxx and xxx, respectively. In addition, the introduction of a new computerized accounts receivable system in September 20X1 resulted in numerous errors in accounts receivable.

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 5:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıdakileri içerir:

- Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan genel amaçlı tam bir mali tablo setinin denetimi yürütülmüştür.
- Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımı yansıtmaktadır.
- Denetçi, mali tablolardaki birçok öge hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, kuruluşun stokları ve alacaklar hesabı hakkında denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin olası etkilerinin önemli ve mali tablolarda yaygın olduğu düşünülmektedir.
- Mali tablo denetimine ilaveten denetçinin mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken başka raporlama sorumlulukları vardır.

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 denetlemekle görevlendirildik.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin² Sorumluluğu

Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve güvenilir şekilde sunulmasından³ ve idarenin hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden idare sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, denetimi Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yürütmemize dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Ancak Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususlar nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel

31 Aralık 20X1 tarihinden sonra şirketin denetçileri olarak görevlendirildik ve bu nedenle o yılın başında ve sonunda fiziki stok sayımını gözlemedik. 31 Aralık 20X0 ve 20X1'de mevcut olan ve bilançoda sırasıyla xxx ve xxx olarak bildirilen stok miktarlarına ilişkin alternatif araçlar kullanarak beklentilerimizi karşılayamadık. Buna ilaveten Eylül 20X1'de yeni bilgisayarlı alacaklar hesabı sisteminin kullanılmaya başlaması, alacaklar hesabında birçok hataya yol açmıştır.

¹ İkinci sıradaki "Diğer Yasal ve Düzenleyici Gereklilikler Konulu Rapor" alt başlığının uygun olmadığı durumlarda "Mali Tablolar Konulu 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".

As of the date of our audit report, management was still in the process of rectifying the system deficiencies and correcting the errors. We were unable to confirm or verify by alternative means accounts receivable included in the balance sheet at a total amount of xxx as at December 31, 20X1. As a result of these matters, we were unable to determine whether any adjustments might have been found necessary in respect of recorded or unrecorded inventories and accounts receivable, and the elements making up the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

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]

Denetim raporumuzun tarihi itibariyle idare hala sistemin zafiyetlerini giderme ve hataları düzeltme süreci içindeydi. 31 Aralık 20X1 tarihinde bilançoda toplam xxx tutarıyla yer alan alacaklar hesabını alternatif araçlar kullanarak teyit edemedik veya doğrulayamadık. Bu hususların sonucu olarak kayıtlı veya kayıtsız stoklar ve alacaklar hesabı ile gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve nakit akışı tablosunu oluşturan öğeler açısından herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığına karar veremedik.

Görüş Bildirmekten Kaçınma

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Yönelik Temel paragrafında anlatılan hususların önemi nedeniyle denetim görüşü için temel sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemedik. Bundan dolayı mali tablolar hakkında görüş bildirmiyoruz.

Diğer Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklerin Raporlanması

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

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]