

IAASB



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3400

İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Güvence Denetim Standardı (GDS) 3400 “İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi”nın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3400 (GDS 3400)
İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ
HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 41**

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2- (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan GDS 3400 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

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

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Tebliğde geçen;

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

Yürürlük

MADDE 5- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

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

EK:

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3400
İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş.....	1-7
İleriye Yönelik Finansal Bilgilere İlişkin Denetçi Tarafından Verilen Güvence.....	8-9
Denetimin Kabulü.....	10-12
İşe İlişkin Bilgi.....	13-15
Kapsanan Dönem	16
İnceleme Prosedürleri.....	17-25
Sunum ve Açıklama	26
İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Rapor.....	27-32

Giriş

1. Bu Güvence Denetimi Standardının (GDS) amacı, en iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımlara yönelik inceleme prosedürleri de dâhil olmak üzere, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ve raporlanmasına ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır. Bu Standart, yönetimin yıllık faaliyet raporundaki değerlendirme ve analizleri gibi genel veya metinsel terimlerle ifade edilmiş ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde -bu standartta belirtilen prosedürlerin çoğunun böyle bir inceleme için uygun olabilmesine rağmen- uygulanmaz.
2. **Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder:**
 - (a) **İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarının makul olup olmadığı ve hipoteze dayalı varsayımların kullanılması durumunda, bu varsayımların bilginin amacıyla tutarlılık gösterip göstermediği,**
 - (b) **İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,**
 - (c) **İleriye yönelik finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tüm önemli varsayımlar hakkında yeterince açıklama yapılıp yapılmadığı (bunların en iyi tahmine dayalı varsayımlar mı yoksa hipoteze dayalı varsayımlar mı olduğuna ilişkin açık bir ifade -belirtme- de dâhil olmak üzere) ve**
 - (ç) **İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihî finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı.**
3. “İleriye yönelik finansal bilgiler” gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan finansal bilgiler anlamına gelir. Söz konusu finansal bilgilerin niteliği büyük ölçüde subjektiftir ve hazırlanması önemli ölçüde muhakeme kullanılmasını gerektirir. İleriye yönelik finansal bilgiler bir tahmin veya projeksiyon (öngörü) olabilir; veya bu ikisinin bir birleşimi olabilir. Örneğin, bir yıllık tahmin artı beş yıllık bir projeksiyon gibi her ikisinin bileşimi şeklinde olabilir.
4. “Tahmin”, yönetimin bilgilerin hazırlandığı tarih itibarıyla gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetlerle (en iyi tahmine dayalı varsayımlar) ve yönetimin meydana gelmesini beklediği geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir.
5. “Projeksiyon” (Öngörü), aşağıdaki esaslara dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir:
 - (a) Kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara (örneğin; bazı

işletmelerin kuruluş aşamasında olması veya faaliyetlerinin niteliğinde önemli değişimi planlıyor olması gibi hâllerde) veya

(b) En iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımların bir bileşimine

Bu tür bilgiler, söz konusu bilgilerin hazırlandığı tarih itibariyle, ilgili olaylar ve eylemlerin meydana gelmiş olması hâlinde ortaya çıkacak muhtemel sonuçları gösterir (“böyle olursa” senaryosu).

6. İleriye yönelik finansal bilgiler finansal tabloları veya finansal tablo unsurlarından bir veya daha fazlasını içerebilir ve

(a) Muhtemel bir sermaye yatırımının değerlendirilmesine yardımcı olmak gibi bir amaçla bir iç yönetim aracı olarak veya

(b) Üçüncü taraflara dağıtılmak üzere aşağıda örnekleri verilen şekilde hazırlanabilir:

- Potansiyel yatırımcılara geleceğe ilişkin beklentilerle ilgili bilgileri sağlamak üzere bir izahname olarak,
- Hissedarlar, düzenleyici otoriteler ve diğer ilişkili taraflara bilgi sağlamak üzere bir yıllık faaliyet raporu olarak,
- Nakit akışı tahminleri gibi unsurları içerebilecek, borç verenlerin bilgisine sunmak üzere bir doküman olarak.

7. Yönetim, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımların belirlenmesi ve açıklaması da dâhil, söz konusu bilgilerin hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. İleriye yönelik finansal bilgiler ister üçüncü tarafların kullanımına ister kurum içi amaçlara yönelik olsun, denetçiden söz konusu bilgilerin güvenilirliğinin artırılması için bu bilgileri incelemesi ve bu bilgiler hakkında raporlama yapması talep edilebilir.

İleriye Yönelik Finansal Bilgilere İlişkin Denetçi Tarafından Verilen Güvence

8. İleriye yönelik finansal bilgiler, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyebilecek olay ve eylemlerle ilgilidir. İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir, ancak bu kanıtlar tarihi finansal bilgilerin denetiminden elde edilen kanıtlardan farklı olarak genellikle geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülâtif niteliktedir. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir.

9. Ayrıca, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu GDS kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, denetçi kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları

elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence ifade etmesine de engel olunmaz.

Denetimin Kabulü

10. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgileri inceleme işini kabul etmeden önce diğer hususların yanı sıra aşağıdaki hususları da dikkate alır:

- Bilginin kullanım amacı,
- Bilgilerin dağıtımının sınırlanıp sınırlanmayacağı,
- Varsayımların niteliği (en iyi tahmine mi dayalı, hipoteze mi dayalı varsayım olduğu),
- Bilgiye dahil edilecek unsurlar ve
- Bilgilerin kapsadığı dönem.

11. **Denetçi, varsayımların açık bir şekilde gerçekçi olmadığı veya ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacına uygun olmadığı kanaatine varması durumunda, denetimi kabul etmez veya denetimden çekilir.**

12. **Denetçi ve müşterinin, denetimin şartları üzerinde anlaşmaya varması gerekir.** Yazılı bir denetim sözleşmesi, denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme bakımından müşteri ve denetçinin yararınadır. Denetim sözleşmesinde, 10 uncu paragraftaki hususlar ile yönetimin varsayımlardan sorumlu olduğu ve varsayımların geliştirilmesinde kullanılan ilgili tüm bilgilerin ve kaynak verilerin denetçiye sağlanmasından sorumlu olduğu yer alır.

İşe İlişkin Bilgi

13. **Denetçi, ileriye yönelik bilgilerin hazırlanması için gereken tüm önemli varsayımların belirlenip belirlenmediğini değerlendirebilmek amacıyla işletmeye ve ilgili faaliyete ilişkin yeterli düzeyde bilgi elde eder.** Aynı zamanda denetçi, aşağıda örnekleri verilen hususları dikkate almak suretiyle işletmenin ileriye yönelik finansal bilgiler hazırlama süreci hakkında bilgi -anlayış- edinir:

- İleriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanması için kullanılan sistem üzerinde gerçekleştirilen iç kontroller ve ileriye yönelik finansal bilgileri hazırlayan kişilerin uzmanlığı ve deneyimi.
- İşletme tarafından hazırlanmış ve yönetimin varsayımlarını destekleyen belgelerin (belgelendirmenin) niteliği.
- İstatistiksel, matematiksel ve bilgisayar destekli tekniklerin kullanılma düzeyi.
- Varsayım geliştirmek ve uygulamak için kullanılan yöntemler.
- Önceki dönemlerde hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgilerin doğruluğu ve önemli sapmaların gerekçeleri.

14. **Denetçi, işletmenin tarihî finansal bilgilerinin güvenilirliğinin ne düzeyde doğrulandığını dikkate alır.** Denetçinin, ileriye yönelik finansal bilgilerin tarihî finansal bilgilerle tutarlı bir temele dayanarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmek ve yönetimin varsayımlarının değerlendirilmesine yönelik tarihsel bir ölçüt sağlamak için işletmenin tarihî finansal bilgileri hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Denetçinin ilgili geçmiş bilgilerin bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimden geçip geçmediğini ve hazırlanmaları sırasında geçerli muhasebe ilke ve kurallarının kullanılıp kullanılmadığını belirlemesi gerekir.
15. Önceki döneme ait tarihî finansal bilgilere ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim raporunun olumlu görüş içermemesi veya işletmenin henüz kuruluş aşamasında olması durumunda, denetçi bu durumla ilgili gerçekleri (bilgileri) ve bunların ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi üzerindeki etkisini değerlendirir.

Kapsanan Dönem

16. **Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alır.** Kapsanan dönem uzadıkça varsayımlar daha spekülâtif hale geldiğinden, bu dönemin uzaması, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarda bulunma kabiliyetini azaltır. Kapsanan dönem, yönetimin varsayımlar için makul bir dayanağa sahip olduğu dönemi aşamaz. Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı döneme ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgili bazı faktörler aşağıda yer almaktadır:
- Faaliyet döngüsü. Örneğin; büyük bir inşaat projesinde, projeyi tamamlamak için gereken süre kapsanan dönemi belirleyebilir.
 - Varsayımların güvenilirlik derecesi. Örneğin; işletmenin piyasaya yeni bir ürün sunması durumunda, kapsanan -gelecekteki- dönem kısa olabilir ve hatta aylar veya haftalar şeklinde daha kısa bölümlere ayrılabilir. Bundan farklı olarak, işletmenin tek faaliyeti uzun vadeli kiralınmış bir varlığa sahip olmaksızın, kapsanan- gelecekteki- dönemin daha uzun olması makul olabilir.
 - Kullanıcıların ihtiyaçları. Örneğin; ileriye yönelik finansal bilgiler, geri ödeme amacıyla yeterli fonun oluşturulmasında gerekli olan dönem için, yapılan bir kredi başvurusuyla bağlantılı olarak hazırlanabilir. Alternatif olarak bilgiler, yatırımcılara yönelik olarak, sonraki döneme ait kazancın istenilen (planlanan) kullanımını göstermek amacıyla borçlanma araçlarının satışıyla bağlantılı olarak hazırlanabilir.

İnceleme Prosedürleri

17. **Denetçi inceleme prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alır:**
- (a) “Önemli yanlışlık” ihtimali,
 - (b) Önceki denetimler ve hizmetler sırasında elde edilen bilgiler,

- (c) **Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanması konusundaki yeterliği,**
- (ç) **İleriye yönelik finansal bilgilerin yönetimin muhakemesinden etkilenme düzeyi ve**
- (d) **Dayanak -temel- verilerin güvenilirliği ve yeterliliği.**

18. Denetçi, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarını destekleyen kanıtların kaynağını ve güvenilirliğini değerlendirir. Bu tür varsayımları destekleyen yeterli ve uygun kanıtlar, varsayımların tarihî bilgiler ışığında dikkate alınması ve bu varsayımların işletme kapasitesi kapsamındaki planlara dayanıp dayanmadığının değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere iç ve dış kaynaklardan elde edilir.
19. Hipoteze dayalı varsayımlardan faydalanılması durumunda denetçi, bu varsayımların tüm önemli yansımalarının dikkate alınıp alınmadığını değerlendirir. Örneğin, satışların işletmenin mevcut tesis kapasitesinden fazla büyüyeceğinin varsayılması durumunda; ileriye yönelik finansal bilgilerin, ilave tesis kapasitesine yapılması gereken yatırımı veya taşeron üretim gibi beklenen satışları karşılamanın alternatif yollarının maliyetini de içermesi gerekir.
20. Hipoteze dayalı varsayımları destekleyen kanıtların elde edilmesi gerekmesede dahi; denetçinin, bu varsayımların ileriye yönelik finansal bilgilerin amacına uygun olduğu ve açık bir şekilde gerçek dışı olduğu kanaatine varmasına yol açacak bir sebebin bulunmadığı hususunda tatmin olması gerekir.
21. Denetçinin; örneğin yeniden hesaplama, iç tutarlılığı gözden geçirme gibi hesaplama/sayısal doğruluk kontrolleri yaparak ileriye yönelik finansal bilgilerin yönetimin varsayımlarına dayanarak doğru bir şekilde hazırlandığı, yönetimin planlanan eylemlerinin -atacağı adımların- birbiriyle uyumlu olduğu ve faiz oranları gibi genel değişkenlere dayanarak yapılan tutar tespitlerinde tutarsızlık olmadığı konusunda tatmin olması gerekir.
22. Denetçi, sapmalara karşı özellikle duyarlı olan alanların ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma düzeyine odaklanır. Bu da denetçinin uygun kanıt arama düzeyini etkileyeceği gibi, aynı zamanda denetçinin açıklamaların uygunluğu ve yeterliliğine ilişkin değerlendirmesini de etkiler.
23. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin bir veya birden çok unsurunu incelemekle görevlendirilmesi durumunda (münferit finansal tablo gibi), finansal tablolardaki diğer bileşenlerle olan karşılıklı ilişkiyi dikkate alır.
24. Cari dönemin tamamlanan -gerçekleşen- herhangi bir bölümünün ileriye yönelik finansal bilgilere dâhil edilmesi durumunda denetçi, prosedürlerin tarihi bilgilere ne ölçüde uygulanması gerektiğini değerlendirir. Prosedürler, kapsanan dönemin ne kadarının tamamlandığı gibi hususlara bağlı olarak değişir.
25. **Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacı, önemli yönetim varsayımlarının tamlığı –bütünlüğü- ve yönetimin ileriye yönelik finansal**

bilgilere ilişkin sorumluluklarının kabulü ile ilgili olarak yönetimden yazılı açıklama alır.

Sunum ve Açıklama

26. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin sunum ve açıklamasını değerlendirirken ilgili mevzuat veya mesleki standartların yükümlülüklerine ilâve olarak aşağıdaki hususları da dikkate alır:

- (a) İleriye yönelik finansal bilgilerin sunumunun bilgilendirici ve yanıltıcı olup olmadığı,
- (b) Muhasebe politikalarının ileriye yönelik finansal bilgilerin dipnotlarında net bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- (c) Kullanılan varsayımların ileriye yönelik finansal bilgilerin dipnotlarında yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı (Varsayımların yönetimin en iyi tahminlerini yansıtip yansıtmadığına veya hipoteze dayalı olup olmadığına açıklık kazandırılması gerekir. Ayrıca, önemli alanlarla ilgili varsayımlarda bulunulması ve bu varsayımların yüksek düzeyde bir belirsizliğe tabi olması durumunda, bu belirsizlik ve sonuçlardaki nihai duyarlılığın yeterli şekilde açıklanması gerekir.),
- (ç) İleriye yönelik finansal bilgilerin hazırlandığı tarihin açıklanıp açıklanmadığı (Yönetimin, varsayımlara dayanak oluşturan bilgilerin belirli bir zaman dilimi boyunca birikmiş olması durumunda bile, bilgilerin açıklandığı tarih itibariyle varsayımların uygun olduğunu doğrulaması gerekir.),
- (d) İleriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçların bir aralıkla ifade edilmesi durumunda, aralığı belirleyen noktaların dayandığı esasın açıkça gösterilip gösterilmediği ve aralığın taraflı veya yanıltıcı bir şekilde seçilip seçilmediği ve
- (e) En yakın tarihi finansal tablolardan sonra muhasebe politikasında meydana gelen herhangi bir değişikliğin sebebi ve ileriye yönelik finansal bilgiler üzerindeki etkisi ile birlikte açıklanıp açıklanmadığı.

İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Rapor

27. Denetçi aşağıdaki unsurları içeren yazılı bir rapor düzenler:

- (a) **Başlık,**
- (b) **Muhatap,**
- (c) **İleriye yönelik finansal bilgilerin belirtilmesi,**
- (ç) **Bu GDS'ye yapılan atıf,**
- (d) **Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımlar da dâhil bu bilgilerden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,**
- (e) **Uygun hâllerde, ileriye yönelik finansal bilgilerin amacı ve/veya sınırlı dağıtımına yapılan atıf,**

- (f) **Varsayımların ileriye yönelik finansal bilgiler için uygun dayanak sağlayıp sağlamadığı konusunda negatif güvence ifadesi;**
- (g) **İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin bir görüş,**
- (ğ) **İleriye yönelik finansal bilgilerin gösterdiği sonuçların ulaşılabilirliğine ilişkin uygun uyarılar,**
- (h) **Prosedürlerin tamamlandığı tarihle aynı tarih olması gereken rapor tarihi,**
- (ı) **Denetçinin adresi,**
- (i) **İmza,**
- (j) Bu tür bir rapor:
- Varsayımları destekleyen kanıtlara yönelik incelemeye göre; varsayımların ileriye yönelik finansal bilgiler için makul bir temel oluşturmadığı kanaatine varmasına sebep olacak bir hususun, denetçinin dikkatini çekip çekmediğini belirtir.
 - İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara dayanarak uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin bir görüş bildirir.
 - Ayrıca aşağıdaki hususları belirtir:
 - Öngörülen olayların genellikle beklendiği şekilde meydana gelmemesinden ve sapmanın önemli düzeyde olabilmesinden dolayı, gerçek sonuçların ileriye yönelik finansal bilgilere göre muhtemelen farklı olacağı. Benzer şekilde, ileriye yönelik finansal bilgilerin bir aralık şeklinde ifade edilmesi durumunda, gerçek sonuçların bu aralık kapsamında yer alacağına dair herhangi bir güvencenin verilmediği belirtilir ve
 - Projeksiyon yapılması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgiler, meydana gelmesi kesin olarak beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylar ve yönetimin eylemleri -atacağı adımlar- hakkında hipoteze dayalı varsayımları içeren bir dizi varsayım kullanılarak (amaç belirtiniz) amacıyla hazırlandığı belirtilir. Sonuç olarak; kullanıcıların ileriye yönelik finansal bilgilerin yukarıda belirtilen dışındaki amaçlara uygun olmayabileceği konusunda dikkatli olması gerektiği belirtilir.

28. Aşağıda, bir tahmine ilişkin olarak olumlu görüş bildirilen bir rapordan yapılan alıntı örneği yer almaktadır:

Tahmin¹, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde uygulanan Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak tarafımızca incelenmiştir. Yönetim,

¹ İşletmenin adını ve tahminin kapsadığı dönemi giriniz ve münferit tabloları belirtmek veya sayfa numaralarına atıfta bulunmak gibi uygun belirlemeleri yapınız.

tahmine dayanak oluşturan X Dipnotunda belirtilen varsayımlar da dâhil olmak üzere tahminden sorumludur.

Varsayımları destekleyen kanıtlara ilişkin incelememize göre, bu varsayımların tahmin için makul bir dayanak oluşturmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak bir husus dikkatimizi çekmemiştir. Ayrıca, görüşümüze göre tahmin, varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanmış ve² uygun olarak sunulmuştur.

Öngörülen olayların genellikle beklendiği şekilde meydana gelmemesinden ve sapmanın önemli düzeyde olabilmesinden dolayı, gerçek sonuçlar ileriye yönelik finansal bilgilerden muhtemelen farklı olacaktır.

29. Aşağıda, bir projeksiyona ilişkin olarak olumlu görüş bildirilen bir rapordan yapılan alıntı örneği yer almaktadır:

Projeksiyon³, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde uygulanan Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak tarafımızca incelenmiştir. Yönetim, projeksiyona dayanak oluşturan X Dipnotunda belirtilen varsayımlar da dâhil olmak üzere projeksiyondan sorumludur.

Bu projeksiyon (amaç belirtiniz) amacıyla hazırlanmıştır. İşletme kuruluş aşamasında olduğu için projeksiyon, meydana gelmesi kesin olmayan geleceğe ilişkin olaylar ve yönetimin eylemleri hakkında hipoteze dayalı varsayımları içeren bir dizi varsayım kullanılarak hazırlanmıştır. Sonuç olarak, kullanıcıların bu projeksiyonun yukarıda belirtilen dışındaki amaçlara uygun olmayabileceği konusunda dikkatli olması gereklidir.

..... (Hipoteze dayalı varsayımları açıklayınız veya bunlara atıfta bulununuz) içeren varsayımları destekleyen kanıtlara ilişkin incelememize göre, bu varsayımların projeksiyon için makul bir dayanak oluşturmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak bir husus dikkatimizi çekmemiştir. Ayrıca, görüşümüze göre projeksiyon, varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanmış ve ...⁴ uygun olarak sunulmuştur.

Yukarıda açıklanan hipoteze dayalı varsayımlara göre öngörülen olaylar gerçekleşse bile, öngörülen diğer olayların genellikle beklendiği şekilde meydana gelmemesinden ve sapmanın önemli düzeyde olabilmesinden dolayı, gerçek sonuçlar ileriye yönelik finansal bilgilerden muhtemelen farklı olacaktır.

30. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin sunum ve açıklamasının yeterli olmadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda sınırlı olumlu görüş (şarh görüş) veya olumsuz görüş bildirir ya da uygun hâllerde denetimden çekilir. İncelenen finansal bilgilerin, duyarlılığı oldukça

² İlgili finansal raporlama çerçevesini belirtiniz.

³ İşletmenin adını ve projeksiyonun kapsadığı dönemi giriniz ve münferit tabloları belirtmek veya sayfa numaralarına atıfta bulunmak gibi uygun belirlemeleri yapınız.

⁴ Bakınız: 2 nci dipnot

yüksek varsayımlara ilişkin sonuçları yeterli düzeyde açıklayamaması bu duruma bir örnek teşkil eder.

31. **Denetçi, bir veya daha fazla önemli varsayımın en iyi tahmine veya hipoteze dayalı varsayımlar temelinde hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler için makul bir dayanak sağlamadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda olumsuz görüş bildirir ya da denetimden çekilir.**
32. **İncelemenin, içinde bulunulan şartlarda gerekli olan bir veya daha fazla prosedürün uygulanmasını önleyen durumlardan etkilenmesi hâlinde, denetçi denetimden çekilir veya görüş bildirmekten kaçınır ve ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda kapsam sınırlamasını açıklar.**