



## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3420

**BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ**

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) 3420 “Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri”nin, 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](http://www.ifac.org) veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

**TEBLİĞ**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3420 (GDS 3420) BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA  
FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE  
İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN  
GÜVENCE DENETİMLERİ HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 42**

**Amaç**

**MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 –** (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan GDS 3420 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 3420**

**BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN  
DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN  
GÜVENCE DENETİMLERİ**

**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1-8
Yürürlük Tarihi .....	9
<b>Amaçlar</b> .....	10
<b>Tanımlar</b> .....	11
<b>Ana Hükümler</b>	
GDS 3000.....	12
Denetimin Kabulü.....	13
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi.....	14-27
Yazılı Açıklamalar.....	28
Görüş Oluşturma.....	29-30
Görüş Şekli.....	31-34
Güvence Raporunun Hazırlanması.....	35
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Kapsam.....	A1
Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı.....	A2-A3
Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi.....	A4-A5
Makul Güvence Denetiminin Niteliği.....	A6
Tanımlar .....	A7-A9
Denetimin Kabulü .....	A10-A12
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi.....	A13-A44

Yazılı Açıklamalar.....	A45
Görüş Oluşturma.....	A46-A50
Güvence Raporunun Hazırlanması.....	A51-A57
Ek: Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği	

---

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), denetçinin<sup>1</sup> bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça<sup>2</sup> yapılan derlemesi üzerine raporlama yapmak için üstlendiği makul güvence doğrulama hizmetlerini ele almaktadır. Bu GDS aşağıdaki durumlarda uygulanır:
  - Mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya
  - Bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması (Bakınız: A1 paragrafı).

#### *Denetçi Sorumluluğunun Niteliği*

2. Bu GDS uyarınca yürütülen bir denetimde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır.
3. Bu GDS’de denetçinin işletme tarafından tarihi finansal tabloları derlemek için görevlendirildiği güvence dışı hizmetler ele alınmamaktadır.

#### *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı*

4. Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Bu da düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir. Proforma finansal bilgiler, işletmenin mevcut finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını göstermez (Bakınız: A2-A3 paragrafları).

#### *Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi*

5. Proforma finansal bilgilerin derlenmesi, sorumlu tarafın önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermek üzere finansal bilgileri bir araya getirmesi, sınıflandırması, özetlemesi ve sunmasından oluşur. Bu süreç aşağıdaki adımları içerir:
  - Proforma finansal bilgileri derlerken kullanılacak düzeltilmemiş finansal bilgilerin kaynağının belirlenmesi ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin bu kaynaktan elde edilmesi –çekilmesi-(Bakınız: A4-A5 paragrafları),
  - Proforma finansal bilgileri sunmak amacıyla, düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanması ve

<sup>1</sup> GDS 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 12 nci paragrafta yer alan “denetçi” tanımı

<sup>2</sup> GDS 3000, 12 nci paragrafta yer alan “sorumlu taraf” tanımı

- Elde edilen proforma finansal bilgilerin açıklamalarıyla birlikte sunulması.

#### *Makul Güvence Denetiminin Niteliği*

6. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen makul güvence denetimi; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken kullandığı geçerli kıstasların doğrudan işlem veya olayla ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için makul bir dayanak oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için bu GDS'de öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur (Bakınız: A6 paragrafı):

- İlgili proforma düzeltmelerinin; etkileri, bu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
- Elde edilen proforma sütununun (Bakınız: 11(d) paragrafı) bu düzeltmelerin düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı.

Denetim ayrıca proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de kapsar. Ancak denetim, proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye yönelik raporların ya da görüşlerin denetçi tarafından güncellenmesini veya yeniden yayımlanmasını –düzenlenmesini- ya da proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan bilgilerin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini içermez.

#### *GDS 3000'le, Diğer Mesleki Tebliğlerle ve Diğer Hükümlerle İlişkisi*

7. Denetçinin, bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesini raporlamaya yönelik bir güvence denetimini yürütürken GDS 3000'e ve bu GDS'ye uyması zorunludur. Bu GDS, GDS 3000'in hükümlerine ilave hükümler getirmekle birlikte GDS 3000'in yerine geçmez. Bu GDS, bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen bir makul güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağını ayrıntılarıyla açıklar.

8. GDS 3000'e uygunluk, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.<sup>3</sup> Aynı zamanda sorumlu denetçinin KKS 1'i veya en az KKS 1<sup>4</sup>'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (Denetim şirketi tanımı tek başına faaliyet gösteren bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.

<sup>3</sup> GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

<sup>4</sup> GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. KKS1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol

## **Yürürlük Tarihi**

9. Bu GDS, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

## **Amaçlar**

10. Denetçinin amaçları:

- (a) Proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve
- (b) elde ettiği bulgulara uygun olarak raporlama yapmaktır.

## **Tanımlar**

11. Aşağıdaki terimler bu GDS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgiler: Sorumlu tarafça proforma düzeltmelerin uygulandığı, işletmenin finansal bilgileridir (Bakınız: A4-A5 paragrafları).
- (b) Geçerli kıstaslar: Proforma finansal bilgiler derlenirken sorumlu tarafça kullanılan kıstaslardır. Bu kıstaslar yetkili ve tanınmış bir standart belirleme kuruluşu veya mevzuat tarafından belirlenebilir. Belirlenmiş kıstasların bulunmadığı durumlarda, bu kıstaslar sorumlu tarafça oluşturulacaktır (Bakınız: A7-A9 paragrafları).
- (c) İzahname: İşletmenin menkul kıymetleriyle ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve üçüncü bir tarafın buna dayanarak yatırım kararı almasının amaçlandığı belgedir.
- (ç) Proforma düzeltmeler: Düzeltilmemiş finansal bilgilere ilişkin olarak bunlar aşağıdakileri içerir;
  - (i) Önemli bir olay veya işlemin (“olay” veya “işlem”) işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi gösteren düzeltmeler ve
  - (ii) Raporlama yapan işletmenin (“işletme”) geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı bir şekilde proforma finansal bilgilerin derlenmesi için gerekli olan, düzeltilmemiş finansal bilgiler üzerinde yapılan düzeltmeler. (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Proforma düzeltmeler - ilgili bilgiler (“iktisap edilen –edinilen- veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri”) proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanıldığı ölçüde -iktisap edilen veya edilecek bir iş veya işletmenin



(“iktisap edilen işletme”) ya da tasfiye edilen veya edilecek (“tasfiye edilen işletme”) bir iş veya işletmenin ilgili finansal bilgilerini içerir.

- (d) Proforma finansal bilgiler: Önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya üstlenilen bir işlemmiş gibi göstermek için yapılan düzeltmelerle birlikte sunulan finansal bilgilerdir. Bu GDS’de proforma finansal bilgilerin (a) düzeltilmemiş finansal bilgiler; (b) proforma düzeltmeler ve (c) bunların kullanılmasıyla elde edilen proforma sütunundan oluşacak şekilde “sütun formatında” sunulduğu varsayılmıştır (Bakınız: A2 paragrafı).
- (e) Yayınlanmış finansal bilgiler: İşletmenin veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin kamuoyuna açık finansal bilgileridir.

## **Ana Hükümler**

### **GDS 3000**

12. Denetçi, bu GDS’nin ve GDS 3000’in hükümlerine uygun olarak hareket etmediği sürece bu GDS’ye uygunluk sağlamış olmaz.

### **Denetimin Kabulü**

13. Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğini raporlamaya yönelik bir denetimi kabul etmeden önce denetçi:
  - (a) Denetimi yürütecek kişilerin kümülatif olarak gerekli yeterlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olur (Bakınız: A10 paragrafı),
  - (b) Yapılacak denetimin koşulları hakkında sahip olduğu ön bilgiye ve sorumlu tarafla yapılan müzakereye dayanarak, uygulanmasını beklediği kıstasların uygun olduğuna ve proforma finansal bilgilerin belirlenen amaç için yanıtıcı olmasının muhtemel olmadığına karar verir,
  - (c) Varsa- mevzuat tarafından görüşe ilişkin öngörülen metni değerlendirir ve bu GDS’de belirtilen prosedürlerin uygulanması sonucunda öngörülen söz konusu görüş metninin kullanılabilirliğine karar verir (Bakınız: A54-A56 paragrafları),
  - (ç) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin ve iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin proforma finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakların bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olması ve olumlu görüş dışında bir görüş ya da olumlu dışında bir sınırlı denetim sonucunun bildirilmiş olması ya da ilgili denetçi raporunun Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı içermesi durumunda denetçi, raporunda ilgili mevzuatın, bu kaynaklarla ilgili olarak olumlu görüş dışındaki görüşü veya olumlu dışındaki sınırlı denetim sonucunu

veya Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafını kullanmasına ya da bunlara atıfta bulunmasına izin verip vermediğini değerlendirir,

- (d) İşletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetimi yürütmek için işletmeye ve işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına ilişkin yeterli bilgiyi –anlayışı- elde edip edemeyeceğini değerlendirir (Bakınız: A31 paragrafı),
- (e) Olay veya işlemin bir satın alma içermesi ve iktisap edilen işletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetimi yürütmek için iktisap edilen işletmeye ve iktisap edilen işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına ilişkin yeterli bilgiyi –anlayışı- elde edip edemeyeceğini değerlendirir ve
- (f) Sorumlu tarafın aşağıdaki konulara ilişkin sorumluluğunu anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Bakınız: A11-A12 paragrafları):
  - (i) Kamuoyuna açık değilse, geçerli kıstasların hedef kullanıcılar için yeterli şekilde açıklanıp tanımlanması,
  - (ii) Geçerli kıstaslara dayanarak proforma finansal bilgilerin derlenmesi ve
  - (iii) Denetçiye:
    - a. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer materyaller gibi tüm bilgilere (denetimin amaçları için gerekli olması durumunda bir işletme birleşmesindeki iktisap edilen işletmeye/işletmelere ilişkin bilgiler dahil) erişimin sağlanması,
    - b. Denetçinin denetimin amacına uygun olarak sorumlu taraftan talep edebileceği ek bilgilerin sağlanması,
    - c. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili kanıtların elde edilmesi için denetçinin gerekli gördüğü işletme bünyesindeki kişilere ve işletmenin danışmanlarına erişimin sağlanması ve
    - ç. Denetimin amaçlarının gerektirmesi durumunda bir işletme birleşmesindeki iktisap edilen işletme(ler) bünyesinde bulunan uygun kişilere erişimin sağlanması.

## Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

### *Geçerli Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi*

14. Denetçi GDS 3000<sup>5</sup> uyarınca, geçerli kıstasların uygun olup olmadığına karar verir ve özellikle aşağıdaki unsurları asgari ölçüde içerip içermediğini belirler:
- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan elde edilmesi (Bakınız: A4-A5, A27 paragrafları),
  - (b) Proforma düzeltmelerin:
    - (i) Olay veya işlemle doğrudan ilişkilendirilebilmesi (Bakınız: A13 paragrafi),
    - (ii) Olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilmesi ve (Bakınız: A14 paragrafi)
    - (iii) İşletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olması (Bakınız: A15-A16 paragrafi),
  - (c) Hedef kullanıcıların aktarılan bilgileri anlayabilmesini sağlayacak şekilde yapılmış sunum ve açıklamaları (Bakınız: A2-A3, A42 paragrafları).
15. Denetçi, ayrıca geçerli kıstasların:
- (a) İlgili mevzuatla tutarlı olup olmadığı ve aykırılık içerip içermediği ve
  - (b) Yanıltıcı proforma finansal bilgilerin ortaya çıkmasına yol açma olasılığının bulunup bulunmadığını değerlendirir.

### *Önemlilik*

16. Denetimi planlarken ve yürütürken denetçi, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili olarak önemliliği mütalaa eder (Bakınız: A17-A18 paragrafları).

### *Sorumlu Tarafın Proforma Finansal Bilgileri Nasıl Derlediğine ve Diğer Denetim Şartlarına İlişkin Bilgi (Anlayış) Edinilmesi*

17. Denetçi aşağıdaki konulara ilişkin bilgi -anlayış- edinir (Bakınız: A19 paragrafi):
- (a) Proforma finansal bilgilerin derlenmesiyle ilgili olay veya işlem,
  - (b) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediği (Bakınız: A20-A21 paragrafları),

---

<sup>5</sup> GDS 3000, 24 (b) (ii) ve A45 paragrafi

- (c) Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, işletmenin ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin niteliği (Bakınız: A22-A23 paragrafları):
- (i) Faaliyetleri,
  - (ii) Varlık ve borçları ve
  - (iii) Bu faaliyetler ile varlık ve borçların yapılandırılma ve finanse edilme şekli,
- (ç) İşletmeye ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmeye ilişkin ilgili mevzuat ile sektörel ve diğer dış faktörler ve (Bakınız: A24-A26 paragrafları)
- (d) Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması dâhil olmak üzere, işletmenin ve varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi ile muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları.

*Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi*

18. Denetçi, sorumlu tarafın düzeltilmemiş finansal bilgileri uygun bir kaynaktan elde edip etmediğini belirler (Bakınız: A27-A28 paragrafları).
19. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun olmaması durumunda denetçi, kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olmak amacıyla prosedürler uygular (Bakınız: A29-A31 paragrafları).
20. Denetçi, sorumlu tarafın düzeltilmemiş finansal bilgileri kaynaktan uygun bir şekilde elde edip etmediğini –çekip çekmediğini- belirler.

*Proforma Düzeltmelerin Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi*

21. Denetçi, proforma düzeltmelerin uygun olup olmadığını değerlendirirken sorumlu tarafın ilgili olay veya işlemin gösterilme tarihindeki veya dönemindeki etkisini göstermek amacıyla gerekli proforma düzeltmeleri tespit edip etmediğine karar verir (Bakınız: A32 paragrafi).
22. Denetçi proforma düzeltmelerin geçerli kıstaslara uygun olup olmadığını belirlerken proforma düzeltmelerin:
- (a) İlgili olay veya işlemle doğrudan ilişkilendirilebilir olup olmadığına karar verir (Bakınız: A13 paragrafi),
  - (b) Olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığına karar verir. İktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin proforma düzeltmelerin kapsamına alınması ve bu finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporu bulunmaması durumunda denetçi, finansal bilgilerin olgu ve belgelere

dayanarak desteklenebilirliği konusunda tatmin olmak için prosedürler uygular ve (Bakınız: A14, A33-A38 paragrafları)

- (c) İşletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını belirler (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

*Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynak veya İktisap Edilen ya da Tasfiye Edilen İşletmenin Finansal Bilgilerinin Elde Edildiği Kaynak ile İlgili Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş veya Olumlu Dışında Bir Sınırlı Denetim Sonucu ya da Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı*

23. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynak ile ilgili olarak olumlu görüş dışında bir görüş veya sınırlı denetim sonucu bildirilmiş ya da bu kaynaklarla ilgili olarak Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı içeren bir denetçi raporu yayımlanmış olabilir. Bu tip durumlarda, ilgili mevzuatın böyle bir kaynağın kullanımını yasaklamaması durumunda, denetçi aşağıdaki hususları değerlendirir:

- (a) Böyle bir kaynağın kullanımının, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği üzerindeki muhtemel etkisi (Bakınız: A39 paragrafı),
- (b) Hangi ilave uygun adımların atılacağı ve (Bakınız: A40 paragrafı)
- (c) Denetçinin raporu üzerindeki herhangi bir etki de dâhil olmak üzere, sözleşmenin şartlarına uygun olarak raporlama yapma kabiliyeti üzerinde söz konusu durumun bir etkisinin olup olmadığı.

*Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın veya Proforma Düzeltmelerin Uygun Olmaması*

24. Denetçi, uygulanan prosedürlere dayanarak sorumlu tarafın:

- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde etmek için uygun olmayan bir kaynak kullandığını veya
- (b) Dâhil edilmesi gereken bir proforma düzeltmeyi göz ardı ettiğini, geçerli kıstaslara uygun olmayan bir proforma düzeltme uyguladığını veya bir proforma düzeltmeyi doğru olmayan bir şekilde uyguladığını

tespit etmesi durumunda, konuyu sorumlu tarafla görüşür. Konunun nasıl çözüleceği hususunda sorumlu tarafla anlaşmaya varamaması durumunda denetçi, hangi ilave adımların atılacağını değerlendirir (Bakınız: A40 paragrafı).

*Proforma Finansal Bilgiler Kapsamında Yapılan Hesaplamalarla İlgili Kanıt Elde Edilmesi*

25. Denetçi proforma bilgiler kapsamındaki hesaplamaların aritmetik olarak doğru olup olmadığını belirler.

## *Proforma Finansal Bilgilerin Sunumunun Değerlendirilmesi*

26. Denetçi, proforma finansal bilgilerin sunumunu değerlendirir. Bu değerlendirme esnasında aşağıdaki hususlar üzerinde durulur:
- (a) Proforma finansal bilgilerin, tarihi finansal bilgilerden ya da diğer finansal bilgilerden ayırt edilmesi için net bir şekilde belirtilip belirtilmediği de dâhil, genel sunumu ve yapısı (Bakınız: A2-A3 paragrafı),
  - (b) Proforma finansal bilgiler ile açıklayıcı dipnotların, ilgili olay veya işlemin etkisini yanıltıcı olmayacak bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı (Bakınız: A41 paragrafı),
  - (c) Hedef kullanıcıların aktarılan bilgileri anlayabilmesini sağlayacak, proforma finansal bilgilere eşlik eden uygun açıklamaların sunulup sunulmadığı ve (Bakınız: A42 paragrafı)
  - (ç) Denetçinin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın tarihinden sonra meydana gelen ve proforma finansal bilgilerde atıfta bulunulması veya açıklanması gereken herhangi önemli bir olaydan haberdar olup olmadığı (Bakınız: A43 paragrafı).
27. Denetçi, proforma finansal bilgilerle veya güvence raporuyla olan -varsa- önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla proforma finansal bilgileri içeren izahnamede yer alan diğer bilgileri de inceler. Denetçi, diğer bilgileri incelerken herhangi bir önemli tutarsızlık veya önemli bir yanlış izah tespit etmesi durumunda konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Bu hususun düzeltilmesi gerekiyor ve sorumlu taraf bunu yapmayı reddediyorsa, denetçi ilave uygun adımlar atar (Bakınız: A44 paragrafı).

### **Yazılı Açıklamalar**

28. Denetçi, sorumlu taraftan:
- (a) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken, ilgili olay veya işlemin gösterilme tarihindeki veya dönemindeki etkisini göstermek amacıyla gerekli tüm uygun proforma düzeltmeleri tespit ettiği ve (Bakınız: A45 paragrafı)
  - (b) Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği
- konusunda yazılı açıklama talep eder.

### **Görüş Oluşturma**

29. Denetçi, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği konusunda bir görüş oluşturur (Bakınız: A46-A48 paragrafları).

30. Denetçi söz konusu görüşü oluşturmak için, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde önemli eksikliklerin bulunup bulunmadığına veya bir proforma düzeltmenin uygun olmayan kullanımı veya uygulanmasının bulunup bulunmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediğine dair bir sonuca varır. Bu sonuç; geçerli kıstasların kamuoyuna açık olmaması halinde, sorumlu tarafın bu kıstasları yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığına ve açıklayıp açıklamadığına ilişkin bir değerlendirmeyi de içerir (Bakınız: A49-A50 paragrafı).

## **Görüş Şekli**

### *Olumlu Görüş*

31. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlediği sonucuna varması durumunda denetçi olumlu görüş bildirir.

### *Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş*

32. Bazı durumlarda ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engelleyebilir. Böyle bir durumun bulunması ve yine de GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Sorumlu tarafın gerekli değişiklikleri yapmayı reddetmesi durumunda denetçi:

- (a) Raporu sunmaz,
- (b) Denetimden çekilir veya
- (c) Hukuki danışmanlık alma seçeneğini değerlendirir.

33. Bazı durumlarda ise ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engellemeyebilir. Böyle bir durumda, GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, olumlu görüş dışındaki görüşler ile ilgili GDS 3000<sup>6</sup>'de bulunan hükümleri uygular.

### *Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı*

34. Denetçi, bazı durumlarda kullanıcıların dikkatinin, proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan veya açıklanan bir hususa yönlendirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu durum, denetçiye göre ilgili hususun, kullanıcıların proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğini anlamaları için temel teşkil edecek öneme sahip olması halinde geçerlidir. Bu gibi durumlarda denetçi, ilgili hususun proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği

---

<sup>6</sup> GDS 3000, 74 üncü paragraf

konusundaki görüşünü etkilemeyeceği hususunda yeterli ve uygun kanıt elde etmiş olması koşuluyla, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Bu şekilde bir paragraf yalnızca proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunur.

### **Güvence Raporunun Hazırlanması**

35. Denetçi raporu, asgari aşağıdaki temel unsurları içerir (Bakınız: A57 paragrafı):

- (a) Raporun bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık (Bakınız: A51 paragrafı),
- (b) Denetim sözleşmesinde yer alan muhatap(lar) (Bakınız: A52 paragrafı),
- (c) Aşağıdaki hususların belirtildiği giriş paragrafları (Bakınız: A53 paragrafı):
  - (i) Proforma finansal bilgiler,
  - (ii) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun yayımlanmış olup olmadığı,
  - (iii) Proforma finansal bilgilerin tarihi veya kapsadığı dönem ve
  - (iv) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı geçerli kıstaslara ve bu kıstasların kaynağına ilişkin bir atıf,
- (ç) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,
- (d) Aşağıdaki hususları da içermek üzere, denetçinin sorumluluklarını belirten bir açıklama:
  - (i) Denetçinin sorumluluğunun, sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin bir görüş bildirmek olduğu,
  - (ii) Bu denetimin amaçları açısından denetçinin, proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan tarihi finansal bilgilere ilişkin herhangi bir denetçi raporunun veya denetim görüşünün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu olmadığı. Ayrıca denetçinin denetim süresince proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan finansal bilgilere yönelik bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmediği ve
  - (iii) İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacının yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermek olduğu. Dolayısıyla



denetçinin, olay veya işlemin o tarihteki gerçek sonucunun, sunulan şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermediği,

- (e) Denetimin; denetçinin etik hükümlere uygunluk sağlamasını zorunlu tutan ve sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla prosedürlerin planlamasını ve uygulamasını gerekli kılan GDS 3420, *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri*'ne uygun olarak yürütüldüğü yönünde bir açıklama,
- (f) Denetçinin şirketinin KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- (g) Denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya en az Etik Kurallar'da öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- (ğ) Aşağıdaki açıklamalar:
- (i) Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapmak için yürütülen bir makul güvence denetimi; sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanılan geçerli kıstasların doğrudan ilgili olay veya işlemle ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için uygun bir dayanak (temel) oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur:
- İlgili proforma düzeltmelerin; etkileri, söz konusu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
  - Proforma finansal bilgilerin; bu düzeltmelerin, düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı,
- (ii) Seçilen prosedürlerin; denetçinin, işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmakta olduğu ve
- (iii) Denetimin aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermekte olduğu,
- (h) Mevzuat tarafından aksi öngörülmedikçe, denetçinin eşdeğer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden birini içeren görüşü (Bakınız: A54-A56 paragrafları):

- (i) Proforma finansal bilgiler tüm önemli yönleriyle [geçerli kıstaslara] dayanarak derlenmiştir veya
  - (ii) Proforma finansal bilgiler belirtilen dayanağa (esasa) göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir,
- (i) Denetçinin imzası,
  - (i) Rapor tarihi ve
  - (j) Denetçinin adresi.

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### **Kapsam** (Bakınız: 1 inci paragraf)

A1. Bu Standart, proforma finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri uyarınca işletmenin finansal tablolarının bir parçası olarak sunulduğu durumları ele almamaktadır.

### **Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı** (Bakınız: 4, 11(d), 14(c), 26(a) paragrafları)

A2. Proforma finansal bilgiler çoğunlukla A42 paragrafında belirtilen hususların açıklandığı ilgili açıklayıcı dipnotlarla birlikte sunulur.

A3. İlgili olay veya işlemin niteliğine ve sorumlu tarafın işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgilerinde bu olay veya işlemin etkisini nasıl göstermeyi planladığına bağlı olarak, izahnamede, proforma finansal bilgilerin farklı sunumları yer alabilir. Örneğin, işletme ilk halka arzdan önce çok sayıda iş veya işletme iktisap edebilir. Böyle bir durumda, sorumlu taraf, söz konusu iktisapların işletmenin finansal durumu ve borç/özkaynak oranı gibi temel finansal oranlar üzerindeki etkisini, iktisap edilen işletmeleri işletmeyle daha önceki belirli bir tarihte birleşmiş gibi kabul ederek göstermek için bir proforma net varlık tablosu sunmayı tercih edebilir. Sorumlu taraf ayrıca, bu tarihte sona eren dönem içinde daha önce olmuş gibi kabul edilen birleşme dolayısıyla meydana gelmesi beklenen faaliyetlerin sonuçlarını göstermek için bir proforma kâr veya zarar tablosu sunmayı da tercih edebilir. Bu tür durumlarda, proforma finansal bilgilerin niteliği “31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla Proforma Net Varlıklar Tablosu” ve “31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Proforma Kâr veya Zarar Tablosu” gibi başlıklarla belirtilebilir.

### **Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi**

#### *Düzeltilmemiş Finansal Bilgiler* (Bakınız: 5, 11(a), 14(a) paragrafları)

A4. Birçok durumda, düzeltilmiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak yıllık ya da ara dönem finansal tablolar şeklinde yayımlanmış finansal bilgiler olacaktır.

A5. Sorumlu tarafın olay veya işlemin etkisini göstermeyi tercih etme şekline göre, düzeltilmemiş finansal bilgiler:

- Finansal durum tablosu veya kapsamlı kar/zarar tablosu gibi bir veya daha fazla finansal tablodan veya
- Tam set finansal tablolardan alınarak uygun şekilde özetlenmiş net varlıklar tablosu gibi finansal bilgilerden oluşur.

## **Makul Güvence Denetiminin Niteliği** (Bakınız: 6 ncı paragraf)

A6. Bu GDS’de proforma finansal bilgilerin “doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiş” olarak tanımlanması, sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği anlamına gelir.

## **Tanımlar**

*Geçerli Kıstaslar* (Bakınız: 11(b) paragrafı)

A7. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine yönelik belirlenmiş kıstasların bulunmaması durumunda, sorumlu taraf, kıstasları belli bir sektördeki uygulamaya veya belirlenmiş kıstasların mevcut olduğu başka bir ülke veya bölgedeki benzer kıstaslara dayanarak geliştirecek ve bu durumu açıklayacaktır.

A8. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine yönelik geçerli kıstaslar, 14 üncü paragrafta öngörülen hükümleri karşılaması durumunda uygun kabul edilecektir.

A9. Proforma finansal bilgilerle birlikte sunulacak açıklayıcı dipnotlar, kıstasların ilgili olay ve işlemin etkilerini nasıl gösterdiğini açıklamak üzere bazı ilave detaylar içerebilir. Örneğin bu açıklamalar aşağıdakileri içerebilir:

- Olayın gerçekleşmiş veya işlemin yapılmış olacağına varsayıldığı tarih.
- Bir tasfiye durumunda gelirin, genel giderler ile varlık ve borçların ilgili işletmeler ve iş kolları arasında dağıtılması için kullanılan yaklaşım.

## **Denetimin Kabulü**

*Denetimin Yürütülmesi için Gereken Kabiliyetler ve Yeterlik* (Bakınız: 13(a) paragrafı)

A10. Etik Kurallar, denetçinin, yeterli nitelikteki bir mesleki hizmeti sunması için ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmelere yönelik anlayış ve farkındalık sahibi olma gibi uygun mesleki bilgi ve becerileri sürdürmesini gerekli kılar.<sup>7</sup> Etik Kuralların bu hükmü bağlamında, denetimin yürütülmesi için gereken ilgili kabiliyetler ve yeterlik aşağıda örnekleri verilen hususlarda yeterli bilgi ve anlayışın edinilmesini içerir:

- İlgili işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve deneyim,
- İlgili mevzuata (örneğin; sermaye piyasası mevzuatı) ve bu mevzuattaki değişikliklere ilişkin bilgi,
- Şirket birleşmesi, iktisap ve halka arz gibi ilgili menkul kıymet borsası ve sermaye piyasası işlemlerinin kotasyon koşullarına ilişkin bilgi,
- İzahname hazırlama veya menkul kıymetlerin halka arz sürecine ilişkin bilgi ve
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin ve uygun hallerde iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevelerine ilişkin bilgi.

<sup>7</sup> Etik Kurallar, 130.1–130.3 üncü paragraflar

*Sorumlu Tarafın Sorumlulukları (Bakınız: 13(f) paragrafı)*

A11. Denetim, bu GDS uyarınca sorumlu tarafın 13(f) paragrafında öngörülen sorumlulukları anladığı ve üstlendiği ön kabulüyle yürütülür. Bazı durumlarda bu sorumluluklar ilgili mevzuat tarafından tanımlanabilir. Ancak bazı durumlarda mevzuat bu tür sorumlulukları sınırlı olarak tanımlamış veya hiç tanımlamamış da olabilir. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi:

- (a) Bu bilgilerin derlenmesinin denetçinin görevi kapsamında olmadığı ve
- (b) Denetçinin denetim için gerekli bilgileri elde etme konusunda makul bir beklentiye sahip olduğu

varsayımlarına dayanır.

Dolayısıyla, bu ön kabul denetimin yürütülmesi için temel oluşturmaktadır. Bu konuda yanlış anlamaları önlemek için GDS 3000<sup>8</sup> uyarınca denetim sözleşmesi şartlarının kabul edilmesi ve kayıt altına alınması sürecinin bir parçası olarak, sorumlu tarafın sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair sorumlu tarafla mutabakata varılır.

A12. Mevzuat hükümlerinin denetim sözleşmesinin şartlarını yeterli ayrıntıda belirlemesi durumunda, denetçinin yalnızca bu mevzuat hükümlerinin uygulandığını ve sorumlu tarafın 13(f) paragrafında öngörülen sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini kayıt altına alması gerekir.

## **Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi**

### *Geçerli Kıstasların Uygunluğunun Değerlendirilmesi*

Doğrudan İlişkilendirilebilir Düzeltmeler (Bakınız: 14(b)(i), 22(a) paragrafları)

A13. Proforma düzeltmelerin doğrudan ilgili olay veya işlemle ilişkilendirilebilir düzeltmeler olması gerekir. Bunun sebebi proforma finansal bilgilerin yalnızca ilgili olay sonucunda ortaya çıkmayan veya ilgili işlemin ayrılmaz bir parçası olmayan hususları yansıtmasının önlenmesinin amaçlanmasıdır. Doğrudan ilişkilendirilebilir düzeltmeler, gelecekteki olaylarla ilgili olan veya söz konusu işlem tamamlandıktan sonra atılacak adımlara - bu adımlar işlemi gerçekleştiren işletme için kilit öneme sahip olsa bile (örneğin, bir iktisap sonrasında gereksiz üretim sahalarının kapatılması gibi) - bağlı olan düzeltmeleri kapsam dışı bırakır.

Olgu ve Belgelere Dayanarak Desteklenebilen Düzeltmeler (Bakınız: 14(b)(ii), 22(b) paragrafları)

A14. Proforma düzeltmelerin proforma bilgilere ilişkin güvenilir bir dayanak oluşturması için olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilen düzeltmeler olması gerekir. Olgu ve

---

<sup>8</sup> GDS 3000, 10 uncu paragraf

belgelere dayanarak desteklenebilen düzeltmeler objektif olarak belirlenebilme özelliğine sahiptir. Bu doğrultuda proforma düzeltmeleri desteklemek için kullanılacak kaynaklar örneğin aşağıdakileri içerir:

- Satın alma ve satış sözleşmeleri.
- Borç sözleşmeleri gibi ilgili olay veya işleme ait finansman belgeleri.
- Bağımsız değerlendirme raporları.
- Olay veya işlemle ilgili diğer belgeler.
- Yayımlanmış finansal tablolar.
- İzahnamede açıklanan diğer finansal bilgiler.
- Vergilendirme gibi ilgili alanlarda yapılan yasal veya düzenleyici faaliyetler.
- İstihdam sözleşmeleri.
- Üst yönetimden sorumlu olanların eylemleri.

İşletmenin Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesiyle ve Bu Çerçeve Bağlamında Oluşturduğu Muhasebe Politikalarıyla Tutarlı Düzeltmeler (Bakınız: 11(ç)(ii), 14(b)(iii), 22(c) paragrafları)

A15. Proforma finansal bilgilerin anlamlı olabilmesi için proforma düzeltmelerin işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olması gerekir. Örneğin, bir işletme birleşmesiyle ilgili olarak proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesi süreci aşağıdaki hususların değerlendirilmesini kapsar:

- İktisap edilen işletmenin muhasebe politikaları ile işletmenin muhasebe politikaları arasında farklılıklar olup olmadığı ve
- İlgili işlemlere ilişkin iktisap edilen işletme tarafından uygulanan ancak işletmenin böyle işlemlere girmediği için henüz oluşturmadığı muhasebe politikalarının, işletme böyle işlemlere girseydi geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında kendi özel koşullarını dikkate alarak bu işlemlere ilişkin oluşturacağı politikalar olup olmadığı.

A16. Bazı durumlarda işletmenin muhasebe politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi de gerekebilir. Örneğin, işletme ilgili olay veya işlemin bir parçası olarak ilk kez karmaşık finansal araçlar çıkarmayı öngörebilir. Bu durumda aşağıdaki hususların üzerinde durulması gerekebilir:

- Sorumlu tarafın geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında bu tip finansal araçların muhasebesinde kullanılacak uygun muhasebe politikalarını seçip seçmediği ve
- Proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında sorumlu tarafın bu politikaları uygun bir şekilde uygulayıp uygulamadığı.

*Önemlilik* (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A17. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesi açısından önemlilik tek bir nicel ölçüte

bağlı değildir. Aksine, A18 paragrafında açıklandığı üzere önemlilik, derleme işlemindeki bir unsurun, kasten olsun ya da olmasın, göz ardı edilmesinin veya uygun olmayan bir şekilde uygulanmasının büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Kapsam ve niteliğin bu yönlerine ilişkin yapılacak muhakeme ise aşağıdaki gibi hususlara bağlı olacaktır:

- Olay veya işlemin bağlamı, içinde bulunduğu koşullar, bağlantılı olduğu hususlar
- Proforma finansal bilgilerin derlenme amacı ve
- İlgili denetim şartları.

Belirleyici faktör, ilgili hususun kapsamı veya niteliği ya da bu ikisinin bileşimi olabilir.

A18. Aşağıdaki gibi bir kanıt olması durumunda, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenmemiş olarak sayılma riski doğabilir:

- Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde ederken uygun olmayan bir kaynağın kullanılması.
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan yanlış bir şekilde elde edilmesi.
- Düzeltmelerle ilgili olarak muhasebe politikalarının yanlış uygulanması veya düzeltmelerin işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılığının sağlanamaması.
- Geçerli kıstasların zorunlu kıldığı bir düzeltmenin yapılamaması.
- Geçerli kıstaslara uygun olmayan bir düzeltmenin yapılması.
- Proforma finansal bilgiler kapsamında yapılan hesaplamalarda matematiksel hata ve yazım hataları
- Yetersiz, yanlış veya eksik bırakılan açıklamalar.

*Sorumlu Tarafın Proforma Finansal Bilgileri Nasıl Derlediğine ve Diğer Denetim Şartlarına İlişkin Bilgi (Anlayış) Edinilmesi (Bakınız: 17 nci paragraf)*

A19. Denetçi, aşağıda örnekleri verilen prosedürleri birlikte uygulamak suretiyle bilgi - anlayış- edinebilir:

- Proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan işletme personeli ve sorumlu tarafın sorgulanması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların veya işletme danışmanları gibi diğer uygun tarafların sorgulanması.
- Sözleşmeler veya anlaşmalar gibi ilgili destekleyici belgelerin incelenmesi.
- Üst yönetimden sorumlu olanların yaptığı toplantıların tutanaklarının incelenmesi.

Sorumlu Tarafın Proforma Finansal Bilgileri Nasıl Derlediği (Bakınız: 17(b) paragrafı)

A20. Denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirmek suretiyle sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğine ilişkin bilgi edinebilir:

- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak.
- Sorumlu tarafın aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere attığı adımlar:
  - Düzeltilmemiş finansal bilgileri kaynaktan elde etmek.
  - Uygun proforma düzeltmeleri belirlemek, örneğin; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerini nasıl elde ettiği.
- Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin derlenmesi konusundaki yeterliği.
- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeline yönelik yaptığı gözetim faaliyetinin niteliği ve kapsamı.
- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgileri desteklemek için uygun açıklamaları belirlemeye yönelik yaklaşımı.

A21. Bir işletme birleşmesi veya tasfiye durumunda gelirlerin, genel giderlerin, varlık ve borçların ilgili işletmeler arasında dağıtılması proforma finansal bilgilerin derlenmesini karmaşık hale getirebilir. Dolayısıyla denetçinin, sorumlu tarafın söz konusu dağıtıma ilişkin yaklaşımını ve dağıtım kıstaslarını anlaması ve proforma finansal bilgilere eşlik eden açıklayıcı dipnotlarda bu hususların açıklanması çok önemlidir.

*İşletmenin ve İktisap Edilen veya Tasfiye Edilen İşletmenin Niteliği* (Bakınız: 17(c) paragrafı)

A22. İktisap edilen işletme, ayrı bir hukuki yapıya haiz bir işletme olabileceği gibi; bir bölüm, şube veya iş kolu gibi bir başka işletme bünyesinde ayrı olarak tanımlanabilen ancak ayrı bir hukuki yapıya haiz olmayan bir birim de olabilir. Tasfiye edilen işletme ise bir bağlı ortaklık veya iş ortaklığı gibi hukuki bir yapı veya bir bölüm, şube veya iş kolu gibi bir başka işletme bünyesinde ayrı olarak tanımlanabilen tüzel kişiliği olmayan bir yapı olabilir.

A23. İlgili işletmenin, varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerine ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda denetçi; ilgili işletme, varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletme ve bunların çevreleri hakkında gerekli bilgilerin –anlayışın- tümüne veya bir kısmına sahip olabilir.

İlgili Mevzuat ile Sektörel ve Diğer Dış Faktörler (Bakınız: 17(ç) paragrafı)

A24. Sektöre ilişkin faktörler; rekabetçi çevre, tedarikçi ve müşteri ilişkileri ve teknolojik gelişmeler gibi sektörel şartları içerir. Aşağıdakiler, denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Talep, kapasite ve fiyat rekabeti dâhil piyasa ve rekabet.
- Sektör bünyesindeki genel iş uygulamaları.
- Konjonktürel veya sezonluk faaliyetler.



- İşletme ürünlerine ilişkin ürün teknolojisi.

A25. İlgili yasal ve düzenleyici faktörler, yasal ve düzenleyici çevreyi içerir. Diğer hususların yanı sıra bu çevre, işletmenin -veya -varsa- iktisap edilen işletmenin- periyodik finansal bilgilerini hazırlarken esas aldığı geçerli finansal raporlama çerçevesi ile yasal ve siyasi ortamı kapsar. Aşağıdakiler denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Sektöre özgü muhasebe uygulamaları.
- Sektöre ilişkin yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Doğrudan gözetim faaliyetleri dahil işletmenin -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin- faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen mevzuat.
- Vergilendirme.
- Kambiyo kontrolleri, mali ve finansal teşvikler (örneğin devlet desteği programları) dâhil para politikaları, gümrük vergileri veya ticareti sınırlandıran politikalar gibi işletmenin -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin- faaliyetlerini etkileyen cari hükümet politikaları.
- İşletmenin veya iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin bulunduğu sektörü ve bunların faaliyetlerini etkileyen çevresel yükümlülükler.

A26. Genel ekonomik şartlar, faiz oranları ve finansman kaynaklarına erişebilirlik, enflasyon ve para biriminin değerlendirilmesi, işletmeyi -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmeyi- etkileyen ve denetçinin dikkate alabileceği diğer dış faktörlere örnek olarak verilebilir.

#### *Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi*

Dikkate Alınacak İlgili Faktörler (Bakınız: 14(a), 18 paragrafları)

A27. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygunluğunu etkileyen faktörlere örnek olarak kaynağa ilişkin herhangi bir denetim veya sınırlı denetim raporunun olup olmadığı ve:

- İlgili mevzuat tarafından bu kaynağa izin verilip verilmediği veya kaynağın özel olarak öngörülüp öngörülmediği, menkul kıymetler borsası tarafından izahnameyle birlikte raporlanması veya piyasadaki genel uygulamalar kapsamında kullanılmasına izin verilip verilmediği,
- Kaynağın açıkça belirlenebilir olup olmadığı ve
- İşletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılık gösterip göstermediği ve uygun tarihli olup olmadığı veya uygun bir dönemi kapsayıp kapsamadığı da dâhil olmak üzere; kaynağın, proforma finansal bilgilerin, olay veya işlemler bağlamında derlenebilmesi için makul bir başlangıç noktasını temsil edip etmediği gösterilebilir.

A28. Bir başka denetçi tarafından düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporu yayımlanmış olabilir. Bu durumda, bu GDS kapsamında raporlama yapan denetçinin; 17(c) ve (d) paragrafları hükümleri uyarınca işletmeyi ve işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını anlaması ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olması gereği ortadan kalkmaz.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynakla İlgili Herhangi Bir Bağımsız Denetim veya Sınırlı Denetim Raporunun Olmaması (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A29. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ile ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun olmaması durumunda, denetçinin bu kaynağın uygunluğuyla ilgili prosedürleri uygulaması gerekir. Bu prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyebilecek faktörlere ilişkin örnekler şunlardır:

- Denetçinin, daha önceden işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini yapıp yapmadığı ve denetçinin bu tür bir denetim sonucu işletmeye ilişkin edindiği bilgi.
- İşletmenin geçmiş finansal bilgilerinin en son ne zaman bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçtiği.
- İşletmenin finansal bilgilerinin, düzenleyici kurumlar tarafından gerekli kılanan raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gibi amaçlarla denetçi tarafından periyodik olarak gözden geçirilmeye tabi tutulup tutulmadığı.

A30. İşletmenin düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın ait olduğu dönemden hemen önceki döneme ait finansal tablolarının, söz konusu kaynağın kendisi olmasa bile, bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olma ihtimali vardır. Örneğin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş ara dönem finansal tablolar olabilirken, işletmenin bir önceki finansal yıla ait finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş olabilir. Böyle bir durumda, denetçinin düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygunluğuyla ilgili olarak A29 paragrafındaki faktörleri dikkate almak suretiyle uygulayabileceği prosedürler aşağıdakileri içerir:

- Sorumlu tarafın aşağıdaki konularda sorgulanması:
  - Kaynağın hazırlanma süreci ve kaynağın uygunluğunun veya mutabakatının sağlandığı dayanak muhasebe kayıtlarının güvenilirliği.
  - Tüm işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği.
  - Kaynağın işletmenin muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı.
  - En son bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçilen dönemden bu yana muhasebe politikalarında değişiklikler olup olmadığı ve -varsa- bu değişikliklerin ne şekilde ele alındığı.
  - Kaynağın hile kaynaklı bir “önemli yanlışlık” içerebileceği riskine ilişkin sorumlu tarafın yaptığı değerlendirme.

- İşletmenin ticari faaliyetlerindeki ve işlemlerindeki değişikliklerin etkisi.
- Denetçinin bir önceki yıla veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda, söz konusu denetime ait bulgular incelenerek bunların düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir hususa işaret edip etmediğinin değerlendirilmesi.
- Sorumlu tarafın verdiği yanıtların, denetçinin işletmeye ilişkin edindiği bilgilerle veya denetim şartlarıyla tutarsızlık göstermesi durumunda, denetçinin sorgulamalarına karşılık olarak sorumlu tarafın verdiği bilgilerin teyit edilmesi.
- Kaynağın, karşılık gelen önceki döneme ait finansal bilgilerle ve uygulanabilir durumlarda bir önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilerle karşılaştırılması ve önemli değişikliklerin sorumlu tarafla müzakere edilmesi.

İşletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumu (Bakınız: 13(d) paragrafı)

A31. İşlem yapmak üzere oluşturulmuş ve henüz hiçbir ticari faaliyette bulunmamış bir işletme olmaması kaydıyla, ilgili mevzuatın, tarihi finansal bilgileri daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş bir işletmenin izahname yayımlamasına izin vermesi muhtemel değildir.

#### *Proforma Düzeltmelerin Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi*

Uygun Proforma Düzeltmelerin Belirlenmesi (Bakınız: 21 inci paragraf)

A32. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğini ve diğer denetim şartlarını anlayan denetçi, sorumlu tarafın, aşağıda örnekleri verilen prosedürlerin bir bileşimini uygulamak suretiyle gerekli proforma düzeltmeleri uygun şekilde belirleyip belirlemediği konusunda kanıt elde edebilir:

- Sorumlu tarafın; gelirlerin, genel giderlerin, varlık ve borçların ilgili işletmeler arasında uygun şekilde dağıtımının belirlenmesinde kullanılan yöntem gibi, uygun proforma düzeltmelerin belirlenmesine ilişkin yaklaşımının makul olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İktisap edilen işletme bünyesindeki ilgili tarafların, iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edilmesinde kullanılan yaklaşım konusunda sorgulanması.
- İlgili sözleşme, anlaşma veya diğer belgelerin özel yönlerinin değerlendirilmesi.
- Uygun düzeltmelerin belirlenmesiyle ilgili olay ve işlem ile ilgili sözleşme ve anlaşmaların özel yönleri konusunda işletme danışmanlarının sorgulanması.
- Sorumlu taraf ve proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeli tarafından hazırlanan ilgili analiz ve çalışma kâğıtlarının değerlendirilmesi.

- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeline yönelik yaptığı gözetim faaliyetine ilişkin kanıt elde edilmesi.
- Analitik prosedürlerin uygulanması.

Proforma Düzeltmeler Kapsamına Dâhil Edilen İktisap Edilen veya Tasfiye Edilen Bir İşletmenin Finansal Bilgileri için Olgu ve Belgelere Dayalı Destek (Bakınız: 22(b) paragrafı)

Tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri

- A33. Bir tasfiye durumunda, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri çoğunlukla bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olan, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynaktan sağlanacaktır. Dolayısıyla düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayalı olarak desteklenip desteklenmediğinin belirlenmesinde gerekli esası oluşturacaktır. Böyle bir durumda değerlendirilecek hususlar arasında, örneğin; konsolide düzeyde kaydedilen ve tasfiye edilen işletmeyle ilişkilendirilen gelir ve giderlerin proforma düzeltmelere uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususlar yer alır.
- A34. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda denetçi, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığını belirlerken, rehberlik etmesi bakımından A29-A30 paragraflarına başvurabilir.

İktisap Edilen İşletmenin Finansal Bilgileri

- A35. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynak, bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmiş olabilir. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın denetçi tarafından bağımsız denetiminin veya sınırlı denetiminin yürütülmüş olması durumunda, işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olması 23 üncü paragrafta ele alınan koşullardan doğan etkilere maruz kalacaktır.
- A36. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimi veya sınırlı denetimi bir başka denetçi tarafından yürütülmüş olabilir. Bu durumda, bu GDS kapsamında raporlama yapan denetçinin; 17(c) ve (d) paragrafları hükümleri uyarınca iktisap edilen işletmeyi ve iktisap edilen işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını anlaması ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olması gereği ortadan kalkmaz.
- A37. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetçinin bu kaynağın uygunluğuyla ilgili prosedürleri uygulaması gerekir. Bu prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyebilecek faktörlere ilişkin örnekler şunlardır:

- Denetçinin, daha önceden iktisap edilen işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini yürütüp yürütmediği ve denetçinin bu tür bir denetim sonucu iktisap edilen işletmeye ilişkin edindiği bilgi.
- İktisap edilen işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin en son ne zaman bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçtiği.
- İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin, düzenleyici kurumlar tarafından zorunlu kılınan raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gibi amaçlarla denetçi tarafından periyodik olarak gözden geçirilmeye tabi tutulup tutulmadığı.

A38. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın ait olduğu dönemden hemen önceki döneme ait finansal tablolarının, söz konusu kaynağın kendisi olmasa bile, bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmiş olduğu durumda denetçinin, iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığı konusunda A37 paragrafındaki faktörleri dikkate almak suretiyle uygulayabileceği prosedürler şunları içerir:

- İktisap edilen işletmenin yönetiminin aşağıdaki konularda sorgulanması:
  - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hazırlanma süreci ve kaynağın uygunluğunun veya mutabakatının sağlandığı dayanak muhasebe kayıtlarının güvenilirliği.
  - Tüm işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği.
  - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın iktisap edilen işletmenin muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı.
  - En son bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçilen dönemden bu yana muhasebe politikalarında değişiklikler olup olmadığı ve -varsa- bu değişikliklerin ne şekilde ele alındığı.
  - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hile kaynaklı bir “önemli yanlışlık” içerebileceği riskine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirme.
  - İktisap edilen işletmenin ticari faaliyetlerindeki ve işlemlerindeki değişikliklerin etkisi.
- Denetçinin bir önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda, söz konusu denetime ait bulgular incelenerek bunların iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir hususa işaret edip etmediğinin değerlendirilmesi.
- Yönetimin verdiği yanıtların, denetçinin iktisap edilen işletmeye ilişkin edindiği bilgilerle veya denetim şartlarıyla tutarsızlık göstermesi durumunda, denetçinin sorgulamalarına karşılık olarak yönetimin verdiği bilgilerin teyit edilmesi.
- İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın, karşılık gelen önceki döneme ait finansal bilgilerle ve uygulanabilir durumlarda bir

önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilerle karşılaştırılması ve önemli değişikliklerin iktisap edilen işletmenin yönetimiyle müzakere edilmesi.

*Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynak veya İktisap Edilen ya da Tasfiye Edilen İşletmenin Finansal Bilgilerinin Elde Edildiği Kaynak ile İlgili Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş veya Olumlu Dışında Bir Sınırlı Denetim Sonucu ya da Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı*

Muhtemel Etki (Bakınız: 23(a) paragrafı)

A39. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakla ilgili olumlu dışındaki görüşler, sınırlı denetim sonuçları veya Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının hepsi mutlaka, proforma finansal bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenebilir derlenmediğini etkilemek zorunda değildir. Örneğin; geçerli finansal raporlama çevresince gerekli kılınan, üst yönetimden sorumlu olanlara verilen ücretlerin açıklanmamasından dolayı işletmenin finansal tablolarıyla ilgili sınırlı olumlu görüş bildirilmiş olabilir. Böyle bir durumda söz konusu finansal tablolar düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak olarak kullanılıyorsa, söz konusu sınırlı olumlu görüşün, proforma net varlık ve kâr veya zarar tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenebilir derlenmemesi konusunda hiçbir önemi bulunmayabilir.

İlave Uygun Adımlar (Bakınız: 23(b), 24 paragrafları)

A40. Denetçinin atabileceği ilave uygun adımlar şöyledir:

- 23(b) paragrafındaki hükümlerle ilgili olarak:
  - İlgili hususun sorumlu tarafla müzakere edilmesi.
  - Denetçinin mesleki muhakemesine göre ilgili hususun, kullanıcıların proforma finansal bilgileri anlaması açısından yeterli derecede ihtiyaca uygun ve önemli olması durumunda, mevzuata göre mümkün olması halinde, denetçi raporunda yer alan olumlu görüş dışındaki görüşe, olumlu dışındaki sınırlı denetim sonucuna veya Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına atıfta bulunulması.
- 24 üncü paragraftaki hükümlerle ilgili olarak, ilgili mevzuata göre mümkün olması halinde, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi.
- İlgili mevzuata göre mümkün olması halinde, raporun sunulmaması veya denetimden çekilme.
- Hukuki danışmanlık alınması.

## *Proforma Finansal Bilgilerin Sunumunun Değerlendirilmesi*

Yanılıcı Finansal Bilgilerle Bağlantı Kurmaktan Kaçınma (Bakınız: 26(b) paragrafı)

A41. Etik Kurallar, denetçinin, aşağıdaki gibi olduğunu düşündüğü rapor, beyanname, bildirim veya diğer bilgilerle bilerek ilişkilendirilmemesini gerektirir<sup>9</sup>:

- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanılıcı beyan içeren,
- (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içeren veya
- (c) İçermesi gereken bilgileri göz ardı eden veya gizleyen, dolayısıyla yanılıcı mahiyette olan.

Proforma Finansal Bilgilere Eşlik Eden Açıklamalar (Bakınız: 14(c) ve 26(c) paragrafları)

A42. Uygun açıklamalar aşağıdaki hususları içerebilir:

- İlgili olay veya işlemin niteliği ve olayın gerçekleştiğinin veya işlemin yapıldığının varsayıldığı tarih de dâhil olmak üzere proforma bilgilerin niteliği ve amacı,
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun düzenlenmiş olup olmadığı,
- Her bir düzeltmeye ilişkin bir tanım ve açıklama dâhil olmak üzere proforma düzeltmeler. İktisap edilen veya tasfiye edilen bir işletmenin finansal bilgileri söz konusu olduğunda bu durum, bu bilgilerin elde edildiği kaynağı ve bu kaynağa ilişkin herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun düzenlenmiş olup olmadığını da içerir,
- Kamuoyuna açık olmaması durumunda, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde dayanak oluşturan geçerli kıstasların tanımlanması ve
- Proforma finansal bilgilerin yalnızca gösterim amaçlı derlenmiş olduğuna ve niteliğinden dolayı işletmenin gerçek finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yansıtmadığına ilişkin bir beyan.

Mevzuat bunları ve bunlara benzer diğer özel açıklamaları zorunlu kılabilir.

Kaynağın Ait Olduğu Tarihten Sonraki Önemli Olayların Değerlendirilmesi (Bakınız: 26(ç) paragrafı)

A43. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ilişkin raporlama yapmadığından ötürü denetçinin, kaynağın ait olduğu tarihten sonra meydana gelen ve kaynağa yönelik bir düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayları belirlemeye yönelik prosedürleri uygulamasına gerek yoktur. Yine de denetçinin düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ait tarihten sonra meydana gelen ve proforma finansal bilgilerin yanılıcı olmasını önlemek için de açıklayıcı

---

<sup>9</sup> Etik Kurallar, 110.2 paragrafı

dipnotlarda atıfta bulunulmasını ya da bir açıklama eklenmesini gerektirebilecek dikkatini çeken herhangi bir önemli olayın olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Söz konusu değerlendirme, bu GDS kapsamında uygulanan prosedürlere veya denetçinin işletmeye ve denetim şartlarına ilişkin bilgisine dayanır. Örneğin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ait tarihten sonra işletme, dönüştürülebilir borçlarının özkaynağa çevrilmesini de içeren bir sermaye işlemine girmiş olabilir ve bu işlemin açıklanmaması, proforma finansal bilgilerin yanıltıcı olmasına yol açabilir.

**Diğer Bilgilerle Önemli Düzeyde Tutarsızlık (Bakınız: 27 nci paragraf)**

A44. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri veya -varsa- diğer bilgileri düzeltmeyi - revize etmeyi- reddetmesi durumunda denetçinin atacağı ilave uygun adımlar aşağıdakileri içerir:

- İlgili mevzuata göre mümkün olması halinde:
  - Denetçi raporunda önemli tutarsızlığı açıklamak.
  - Olumlu görüş dışında bir görüş bildirmek.
  - Raporu sunmamak veya denetimden çekilmek.
- Hukuki danışmanlık almak.

**Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 28(a) paragrafi)**

A45. Bazı durumlarda ilgili işlem tipleri; işletmenin, daha önceden benzer bir işleminin bulunmamasından dolayı muhasebe politikası olarak açıklanmamış olabileceğinden, sorumlu tarafın, proforma düzeltmelere ilişkin muhasebe politikalarını seçmesi gerekebilir. Bu durumda denetçi, sorumlu taraftan; yazılı açıklamaların kapsamını, seçilen muhasebe politikalarının bu tür işlemler için işletme tarafından kabul edilen politikalar olduğunu teyit edecek şekilde genişletmesini isteyebilir.

## **Görüş Oluşturma**

*Mevzuatın Diğer Hususlara İlişkin Güvence Vermeyi Zorunlu Kılması (Bakınız: 29 uncu paragraf)*

A46. Mevzuat, denetçinin, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği dışındaki hususlarda da görüş bildirmesini gerekli kılabilir. Bazı durumlarda denetçinin ilave prosedürler uygulaması gerekmeyebilir. Örneğin, ilgili mevzuat denetçinin, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı dayanağın işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığı konusunda görüş bildirmesini zorunlu kılabilir. Bu GDS'nin 18 ve 22(c) paragraflarında yer alan hükümlere uygunluk sağlanması, bildirilecek bu tür bir görüş için dayanak oluşturur.

A47. Diğer durumlarda ise denetçi, ilave prosedürler uygulama ihtiyacı duyabilir. Söz konusu ilave prosedürlerin niteliği ve kapsamı, mevzuatın denetçinin görüş bildirmesini gerektirdiği diğer hususların niteliğine göre farklılık gösterecektir.



## Denetçinin Rapora İlişkin Sorumluluk Beyanı

A48. Mevzuat, denetçinin rapora ilişkin sorumluluğunu açıklayan veya teyit eden açık bir beyanı raporuna eklemesini zorunlu kılabilir. Denetçi raporuna bu şekilde ilave bir yasal ya da düzenleyici beyanın eklenmesi, bu GDS hükümleriyle uyumsuzluk teşkil etmez.

### *Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bakınız: 30 uncu paragraf)*

A49. Sorumlu tarafın; mevzuatta öngörülen veya yetkili ve tanınmış bir standart belirleme kuruluşu tarafından yürürlüğe konan herhangi bir kıstası, proforma finansal bilgilere eşlik eden açıklayıcı dipnotlarda tekrardan belirtmesi gerekmez. Bu kıstaslar raporlama sisteminin –rejiminin- bir parçası olarak kamuoyuna açıktır; dolayısıyla sorumlu tarafça yapılan proforma finansal bilgilerin derlenmesinde zımnen yer almaktadır.

A50. Sorumlu tarafın herhangi özel bir kıstas geliştirmesi durumunda, kullanıcıların sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğini doğru bir şekilde kavraması için bu kıstasların açıklanması gerekmektedir.

## **Güvence Raporunun Hazırlanması**

### *Başlık (Bakınız: 35(a) paragrafı)*

A51. Raporun bir bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren başlık, örneğin; “İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Bağımsız Denetçi Güvence Raporu” başlığı, denetçinin GDS 3000<sup>10</sup> uyarınca bağımsızlıkla ilgili tüm etik hükümlere uygunluk sağladığını teyit eder. Bu ise bağımsız denetçi raporunun başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

### *Muhata(lar) (Bakınız: 35(b) paragrafı)*

A52. Mevzuat, raporun muhatabını (muhataplarını) belirtebilir. Bundan farklı olarak denetçi, denetim sözleşmesinin bir parçası olarak, muhatabın (muhatapların) kim olacağı konusunda işletmeyle anlaşmaya varabilir.

### *Giriş Paragrafları (Bakınız: 35(c) paragrafı)*

A53. Proforma finansal bilgiler başka bilgileri de içeren bir izahnameye eklendiğinden ötürü denetçi, sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, proforma finansal bilgilerin sunulduğu bölümü belirten bir atıf yapma seçeneğini göz önünde bulundurabilir. Bu husus okuyucuların denetçi raporunun ilgili olduğu proforma finansal bilgileri belirlemesine yardımcı olur.

---

<sup>10</sup> GDS 3000, 20 nci paragraf

*Görüş* (Bakınız: 13(c), 35(h) paragrafi)

- A54. “Proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, [*geçerli kistaslara*] dayanarak derlenmiştir” ifadesinin mi yoksa “proforma finansal bilgiler belirtilen esasa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir” ifadesinin mi kullanılacağı, o ülkedeki proforma finansal bilgilerin raporlanmasını düzenleyen mevzuatla ya da o ülkedeki genel kabul görmüş uygulamayla tespit edilir.
- A55. Bazı durumlarda ilgili mevzuat, denetçi görüşü için yukarıdakilerden farklı bir metni öngörebilir. Böyle bir durumda denetçinin bu GDS’de belirlenen prosedürlerin mevzuatta öngörülen metin kapsamında görüş bildirmeye imkân verip vermediğini veya ilave prosedürlerin gerekip gerekmediğini belirlemek üzere muhakemede bulunması gerekebilir.
- A56. Denetçinin, bu GDS’de belirlenen prosedürlerin mevzuatta öngörülen metin kapsamında görüş bildirmeye imkân verecek derecede yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, bu metnin, görüşe ilişkin bu GDS’de belirtilen iki alternatif metinle –ifadeyle- eş değer olduğunu kabul etmek uygun olabilir.

*Denetçi Raporu Örneği* (Bakınız: 35 inci paragraf)

- A57. Olumlu görüş içeren denetçi raporu örneği Ekte yer almaktadır.

## Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

### İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap(lar)]

#### İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Rapor

[*Sorumlu taraf*] tarafından ABC Şirketinin proforma finansal bilgilerinin derlenmesini raporlamaya yönelik güvence denetimimizi tamamlamış bulunuyoruz. Proforma finansal bilgiler [*şirket tarafından yayımlanan izahnamenin xx–xx sayfalarında yer alan*], [[*tarih*] tarihli proforma net varlık tablosundan]], [[*tarih*] tarihinde sonra eren döneme ilişkin proforma kâr veya zarar tablosundan]], [[*tarih*] tarihinde sona eren döneme ilişkin proforma nakit akış tablosundan]] ve ilgili dipnotlardan oluşmaktadır. [*Sorumlu tarafın*] proforma finansal bilgileri derlerken dayanak aldığı geçerli kıstaslar [[*XX Sayılı Sermaye Piyasası Düzenlemesinde*] belirlenmiş ve [*X sayılı Dipnotta*] / [*X sayılı Dipnotta*] tanımlanmıştır.

Proforma finansal bilgiler [*sorumlu taraf*] tarafından [*X sayılı Dipnotta belirtilen*] [*olay veya işlemin*] [*şirketin tarih belirtiniz tarihi itibarıyla finansal durumu*] [*ve*] [*şirketin/kendisinin tarih belirtiniz tarihinde sona eren döneme ilişkin finansal performansı [ve nakit akışları]*] üzerindeki etkisini; [*olay veya işlemin*] [*tarih belirtiniz*] [*ve -varsa- tarihleri sırasıyla belirtiniz*] tarihinde gerçekleşmiş gibi göstermek amacıyla derlenmiştir. Bu sürecin bir parçası olarak, [*sorumlu taraf*], şirketin [*finansal durumu*], [*finansal performansı*] [*ve nakit akışları*] ile ilgili bilgileri şirketin, hakkında [[*bir bağımsız denetim*]/[*bir sınırlı bağımsız denetim*] raporu yayımlanmış]/[[*herhangi bir bağımsız denetim*]/[*herhangi bir sınırlı bağımsız denetim*] raporu yayımlanmamış] [[*tarih*] tarihi itibarıyla sona eren döneme ilişkin] finansal tablolarından elde etmiştir.<sup>11</sup>

#### [*Sorumlu Tarafın*] Proforma Finansal Bilgilere İlişkin Sorumluluğu

[*Sorumlu taraf*] proforma finansal bilgilerin [*geçerli kıstaslara*] dayanarak derlenmesinden sorumludur.

#### *Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, *Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların* bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız.

<sup>11</sup> Bağımsız denetim raporu veya sınırlı bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş veya olumlu dışında bir sonuç bildirilmiş olması durumunda, izahnamede söz konusu görüşün veya sonucun açıklandığı yere raporda atıf yapılabilir.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 1<sup>12</sup>'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

### *Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*

Bizim sorumluluğumuz, [*sorumlu tarafın*] proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, [*geçerli kıstaslara*] dayanarak derleyip derlemediği hakkında [*XX Sayılı Sermaye Piyasası Düzenlemesi tarafından gerekli kılındığı üzere*] görüş vermektir.

Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3420 *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri*'ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart, [*sorumlu tarafın*] proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, [*geçerli kıstaslara*] dayanarak derleyip derlemediğine dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bu denetimin amaçları açısından, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye ilişkin herhangi bir raporun veya görüşün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu değiliz. Ayrıca denetim süresince proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan finansal bilgilere ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmüş de değiliz.

İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Dolayısıyla, olay veya işlemin [*tarih belirtiniz*] tarihindeki gerçek sonucunun gösterilen şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermemekteyiz.

Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapmak için yürütülen bir makul güvence denetimi; sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanılan geçerli kıstasların doğrudan ilgili olay veya işlemle ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için uygun bir dayanak (temel) oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur:

- İlgili proforma düzeltmelerin; etkileri, bu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
- Proforma finansal bilgilerin, bu düzeltmelerin, düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtmadığı.

---

<sup>12</sup> KKS1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol

Seçilen prosedürler; denetçinin; işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmaktadır.

Denetimimiz aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermektedir.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

### *Görüş*

Görüşümüze göre, [proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, [geçerli kıstaslara] dayanarak derlenmiştir] / [proforma finansal bilgiler, belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir].

### **Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor**

[Mevzuat, denetçinin diğer hususlara ilişkin görüş bildirmesini de zorunlu kılabilir (Bakınız: A46-A47 paragrafları). Denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporu tarihi]

[Denetçinin adresi]