



## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 510

#### *İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER – AÇILIŞ BAKİYELERİ*

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 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 510 “ İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”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.

*(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)*

**TEBLİĞ**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER – AÇILIŞ BAKİYELERİ  
(BDS 510)  
HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 19**

**Amaç**

**MADDE 1 – (1)** Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 – (1)** Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 510 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) Denetim: Bağımsız denetimi,
  - ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
- ifade eder.

**Geçiş hükümleri**

**GEÇİCİ MADDE 1 – (1)** Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

**Yürürlük**

**MADDE 5 – (1)** Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

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

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 510**  
**İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER – AÇILIŞ BAKİYELERİ**  
**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1
Yürürlük Tarihi.....	2
<b>Amaç</b> .....	3
<b>Tanımlar</b> .....	4
<b>Ana Hükümler</b>	
Denetim Prosedürleri.....	5-9
Denetim Sonuçları ve Raporlama.....	10-13
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Denetim Prosedürleri.....	A1-A7
Denetim Sonuçları ve Raporlama.....	A8-A9
Ek: Denetçi Raporunda Sınırlı Olumlu Görüş Verilmesine İlişkin Örnek	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 510 “İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), ilk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyeleri, finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da içerir. Finansal tabloların karşılaştırmalı finansal bilgiler içermesi durumunda, BDS 710<sup>1</sup>'da yer alan hükümler de uygulanır. BDS 300<sup>2</sup>, ilk denetime başlamadan önce yapılacak çalışmalara ilişkin ilave hüküm ve açıklamalar içerir.

### Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### Amaç

3. İlk denetimin yürütülmesinde denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, aşağıdaki hususlara yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:
  - (a) Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve
  - (b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı.

### Tanımlar

4. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
  - (a) Açılış bakiyeleri: Dönem başında mevcut olan hesap bakiyeleridir. Açılış bakiyeleri önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanır ve önceki dönemlere ait işlem ve olaylar ile önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. Açılış bakiyeleri, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi dönem başında var olan ve açıklanması gereken hususları da içerir.
  - (b) İlk denetim:
    - (i) Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olduğu veya
    - (ii) Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu denetimdir.

<sup>1</sup> BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar"

<sup>2</sup> BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması"

- (c) Önceki denetçi: Başka bir denetim şirketinde çalışan, önceki dönemde işletmenin finansal tablolarını denetlemiş olan ve cari dönem denetçisinin yerine geçtiği denetçidir.

## **Ana Hükümler**

### **Denetim Prosedürleri**

#### *Açılış Bakiyeleri*

5. Denetçi, açılış bakiyeleriyle ilgili bilgi almak amacıyla, -varsa- açıklamalar dâhil olmak üzere en son finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin önceki denetçinin raporunu okur.
6. Denetçi, açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtını (Bakınız: A1-A2 paragrafları):
- (a) Önceki döneme ait kapanış bakiyelerinin, cari döneme doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığına veya -gerekli hâllerde- farklı düzenlenip düzenlenmediğine karar verilmesi,
- (b) Açılış bakiyelerinin uygun muhasebe politikalarıyla ilgili uygulamaları yansıtıp yansıtmadığına karar verilmesi,
- (c) Aşağıdakilerden bir veya daha fazlasının uygulanması (Bakınız: A3-A7 paragrafları):
- (i) Önceki yıla ait finansal tabloların denetlenmiş olması durumunda, açılış bakiyelerine ilişkin kanıt elde etmek amacıyla önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
- (ii) Cari dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin açılış bakiyelerine ilişkin kanıt sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi veya
- (iii) Açılış bakiyelerine ilişkin kanıt elde etmek amacıyla belirli denetim prosedürlerinin uygulanması
- suretiyle elde eder.
7. Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyebilecek yanlışlıklar içerdiğine ilişkin denetim kanıtı elde etmesi durumunda denetçi, söz konusu yanlışlıkların cari dönem finansal tabloları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla içinde bulunulan şartlar altında uygun olan ilave denetim prosedürlerini uygular. Cari dönem finansal tablolarında bu tür yanlışlıkların bulunduğu sonucuna varması durumunda denetçi, söz konusu yanlışlıkları BDS 450<sup>3</sup> uyarınca yönetimin uygun bir kademesine ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.

<sup>3</sup> BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 8 ve 12 nci paragraflar

### *Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı*

8. Denetçi, açılış bakiyelerinde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

### *Önceki Denetçinin Raporunda Yer Alan İlgili Bilgiler*

9. Önceki döneme ait finansal tablolarının, önceki denetçi tarafından denetlenmesi ve denetim görüşünün olumlu görüş dışında bir görüş olması durumunda, denetçi bu görüşe sebep olan hususun etkisini, BDS 315<sup>4</sup>'e uygun olarak cari dönem finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi sırasında mütalaa eder.

## **Denetim Sonuçları ve Raporlama**

### *Açılış Bakiyeleri*

10. Denetçi, açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda, BDS 705<sup>5</sup> uyarınca sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya finansal tablolara ilişkin görüş vermektan kaçınır (Bakınız: A8 paragrafı).
11. Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen bir yanlışlık içerdiği ve bu yanlışlığın etkisinin uygun bir şekilde muhasebeleştirilmediği veya yeterli şekilde sunulmadığı ya da açıklanmadığı sonucuna varması durumunda denetçi, BDS 705 uyarınca sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.

### *Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı*

12. Denetçi:
- (a) Açılış bakiyelerine ilişkin olarak, cari dönem muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca tutarlı bir şekilde uygulanmadığı veya
- (b) Muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişikliğin geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca uygun bir biçimde uygulanmadığı veya yeterli şekilde sunulmadığı ya da açıklanmadığı
- sonucuna varması durumunda, BDS 705 uyarınca sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.

### *Önceki Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüşün Yer Alması*

13. Önceki denetçinin, önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin verdiği olumlu görüş dışındaki görüşünün cari döneme ait finansal tablolar açısından ilgili ve önemli olması durumunda denetçi, cari dönem finansal tablolarına ilişkin olarak BDS 705 ve BDS 710 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verir (Bakınız: A9 paragrafı).

<sup>4</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

<sup>5</sup> BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”



## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Denetim Prosedürleri

*Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar* (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A1. Kamu sektöründe, cari dönem denetçisinin önceki denetçiden edinebileceği bilgiyle ilgili olarak mevzuattan kaynaklanan kısıtlamalar (sınırlamalar) olabilir. Örneğin, daha önce yasal olarak atanan bir kamu sektörü denetçisi tarafından denetlenmiş olan bir kamu sektörü işletmesinin özelleştirilmesi durumunda, yasal olarak atanan denetçinin yeni denetçiye (özel sektörden atanan denetçiye) sağlayabileceği çalışma kâğıtlarına ve diğer bilgilere erişim, gizliliğe (sır saklamaya) ilişkin mevzuat tarafından kısıtlanmış olabilir. İletişimlerin kısıtlandığı bu tür durumlarda, denetim kanıtlarının diğer yöntemlerle elde edilmesi gerekebilir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği takdirde söz konusu durumun denetçi görüşü üzerindeki etkisi değerlendirilir.
- A2. Kamu sektöründeki bir işletmenin denetiminin yürütülmesi için yasal olarak atanan bir denetçinin özel sektörde faaliyet gösteren bir denetim şirketinden hizmet alması ve önceki dönemde işletmenin finansal tablolarını denetleyen şirketten farklı bir denetim şirketini ataması durumunda, yasal olarak atanan denetçi açısından bu durum, genellikle denetçi değişikliği olarak kabul edilmez. Ancak hizmet alım sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak söz konusu denetim, denetçinin sorumluluklarının yerine getirilmesinde özel sektörde faaliyet gösteren denetçi açısından bir ilk denetim olarak kabul edilebilir ve dolayısıyla bu BDS uygulanır.

*Açılış Bakiyeleri* (Bakınız: 6 (c) paragrafı)

- A3. Açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı, aşağıdaki gibi hususlara bağlıdır:
- İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları.
  - Cari döneme ait finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin, işlem sınıflarının ve açıklamaların niteliği ile “önemli yanlışlık” riskleri.
  - Cari döneme ait finansal tablolar açısından açılış bakiyelerinin önemi.
  - Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmiş olup olmadığı ve denetlenmiş olması durumunda, önceki denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verip vermediği.
- A4. Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda, denetçi önceki denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilir. Böyle bir gözden geçirmenin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamaması önceki denetçinin mesleki yeterliği ve bağımsızlığından etkilenir.

- A5. İlgili etik hükümler ve mesleki yükümlülükler cari dönem denetçisinin, önceki denetçiyle kuracağı iletişimde rehberlik sağlar.
- A6. Dönen varlıklar ve kısa vadeli yükümlülükler için, cari dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin bir parçası olarak açılış bakiyeleriyle ilgili bazı denetim kanıtları elde edilebilir. Örneğin, ticari alacaklar (ticari borçlar) hesaplarının açılış bakiyelerinin cari dönem içinde tahsil edilmesi (ödenmesi), bu bakiyelerin dönem başındaki mevcudiyeti, tamlığı, hak ve yükümlülükleri ve değerlemesi hakkında bazı denetim kanıtları sağlar. Ancak stoklar söz konusu olduğunda, kapanıştaki stok bakiyesine uygulanan cari dönem denetim prosedürleri, dönem başında mevcut olan stoklarla ilgili çok az denetim kanıtı sağlar. Dolayısıyla, ilave denetim prosedürlerinin uygulanması gerekebilir ve aşağıdakilerden birinin veya daha fazlasının uygulanması, yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir:
- Cari dönemde yapılan bir stok sayımının gözlemlenmesi ve sonuçların açılış bakiyeleriyle mutabakatının sağlanması.
  - Stok açılış kalemlerinin değerlemesine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanması.
  - Brüt kâr ve hesap kesimine ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanması.
- A7. Duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülükler için (maddi duran varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borçlar gibi) muhasebe kayıtları ve açılış bakiyelerinin dayanağını oluşturan diğer bilgiler incelenerek denetim kanıtları elde edilebilir. Belirli durumlarda denetçi, üçüncü taraflardan teyit almak suretiyle açılış kayıtlarına ilişkin denetim kanıtları elde edebilir (örneğin uzun vadeli borçlar ve yatırımlar için). Diğer durumlarda ise denetçinin ilave denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

## **Denetim Sonuçları ve Raporlama**

### *Açılış Bakiyeleri (Bakınız: 10 uncu paragraf)*

- A8. BDS 705, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesiyle sonuçlanabilecek durumlara, içinde bulunulan şartlar altında uygun olan görüş türüne ve böyle bir durum olduğu zaman düzenlenecek olan denetçi raporunun içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar içerir. Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçi, denetçi raporunda içinde bulunulan şartlara uygun olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya görüş vermektan kaçınır. Ekte, denetçi raporunda sınırlı olumlu görüş verilmesine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

### *Önceki Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüşün Yer Alması (Bakınız: 13 üncü paragraf)*

- A9. Bazı durumlarda, önceki denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi cari döneme ait finansal tablolardaki görüşle ilgili olmayabilir ve bu tablolardaki görüş açısından önemli olmayabilir. Örneğin, önceki dönemde kapsama ilişkin bir sınırlama varsa ve kapsam sınırlamasına yol açan sorun cari dönemde çözülmüşse böyle bir durum ortaya çıkabilir.

**Denetçi Raporunda Sınırlı Olumlu Görüş Verilmesine İlişkin Örnek****Örnek 1: Sınırlı Olumlu Görüş**

A8 paragrafında belirtilen durumlar aşağıdakileri içerir:

- Denetçi, cari dönemin başında fiziki stok sayımını gözlemlememiş ve stokların açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir.
- Stokların açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilememesinin muhtemel etkileri önemli olmakla birlikte, işletmenin finansal performansı ve nakit akışları üzerinde yaygın bir etkiye sahip değildir.<sup>1</sup>
- Dönem sonunda finansal durum gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur.
- Mevzuat, denetçinin finansal performansa ve nakit akışlarına ilişkin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verirken, finansal duruma ilişkin olumlu görüş vermesini yasaklamaktadır.

Yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde verilecek sınırlı olumlu görüş ve gerekçesine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:

***Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı***

İşletmenin denetçisi olarak, dönem başındaki fiziki stok sayımından sonra 30 Haziran 20X1 tarihinde atanmamız sebebiyle, tarafımızca fiziki stok sayımını gözlemlenememiştir. 31 Aralık 20X0 tarihli stok miktarının tespitine ilişkin olarak alternatif yöntemler uygulanmasına rağmen ikna edici sonuçlara ulaşılammıştır. Finansal performans ve nakit akışlarının belirlenmesinde stokların açılış bakiyelerinin etkili olması sebebiyle, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanan dönem kârı ile nakit akış tablosunda raporlanan işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit akışlarıyla ilgili herhangi bir düzeltme kaydının gerekli olup olmadığına karar verilememektedir.

***Sınırlı Olumlu Görüş***

Görüşümüze göre, yukarıda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” paragrafında açıklanan hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, ABC şirketinin finansal tabloları, şirketin 31 Aralık 20X1 tarihindeki finansal durumunu ve bu tarihte sona eren döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ve tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

<sup>1</sup> Denetçinin yargısına göre söz konusu muhtemel etkilerin işletmenin finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın olması durumunda denetçi, görüş vermektan kaçınır.