

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701**

***KİLİT DENETİM KONULARININ  
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ  
TASLAK METNİ***

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701**  
**KİLİT DENETİM KONULARININ**  
**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ**

**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1-5
Yürürlük Tarihi.....	6
<b>Amaçlar.....</b>	<b>7</b>
<b>Tanımlar.....</b>	<b>8</b>
<b>Ana Hükümler</b>	
Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi.....	9-10
Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi.....	11-16
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	17
Belgelendirme.....	18
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Kapsam.....	A1-A8
Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi.....	A9-A30
Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi.....	A31-A59
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A60-A63
Belgelendirme.....	A64

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”, 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), denetçinin raporunda kilit denetim konularını bildirmesine ilişkin sorumluluğunu düzenler. Ayrıca bu BDS’de; denetçi raporunda nelerin bildirileceğine ilişkin denetçinin yaptığı muhakeme ile bu türdeki bir bildirim biçim ve içeriğinin ele alınması hedeflenmiştir.

**Bu BDS’de, aynı numaralı paragraflarda (örneğin 5 ve 5T), T kodlu paragraflar ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup Kurum tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçiden ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının orijinal çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak ve küresel rekabet gücünü artırmak amacıyla aynen bırakılmıştır.\***

2. Kilit denetim konularının bildirilmesinin hedefi, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedeflenen kullanıcılarına (hedef kullanıcılar) ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, denetlenen/denetlenmiş finansal tablolarda, işletmenin ve yönetimin önemli muhakemelerde bulunduğu alanların anlaşılmasında hedef kullanıcılar yardımcı olabilir (Bkz.: A1–A4 paragrafları).
3. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, hedef kullanıcıların işletmeyle, denetlenmiş finansal tablolar veya yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına dayanak da sağlayabilir.
4. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin denetçinin oluşturmuş olduğu görüş çerçevesindedir. Denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi;

---

\* T kodlu paragrafların uygulanmasında aynı numaralı paragraflara ilişkin açıklama ve uygulama hükümleri rehberlik sağlayabilir.

- (a) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez.
- (b) BDS 705<sup>1</sup> uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- (c) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570<sup>2</sup>'e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- (ç) Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir (Bkz.: A5–A8 paragrafları).
5. Bu BDS; borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır. Bu BDS; denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuat tarafından zorunlu kılınması durumunda da uygulanır.<sup>3</sup> Bununla birlikte, mevzuat tarafından raporlanması zorunlu kılınmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçındığı durumlarda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.<sup>4</sup>

**5T. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde bu BDS denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde uygulanır. Bu BDS ayrıca, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuat tarafından zorunlu kılınması durumunda da uygulanır. Bununla birlikte, mevzuat tarafından raporlanması zorunlu kılınmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçındığı durumlarda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.**

### **Yürürlük tarihi**

6. Bu BDS, borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetimlerinde 01/01/2016 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin bağımsız denetimlerinde 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaçlar**

<sup>1</sup> BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

<sup>2</sup> BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 22–23 üncü paragraflar

<sup>3</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, 30–31 inci paragraflar

<sup>4</sup> BDS 705, 29 uncu paragraf

7. Denetçinin amaçları, kilit denetim konularının belirlenmesi ve bu konuların bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra denetçi raporunda açıklanmasıdır.

## **Tanımlar**

8. Aşağıdaki terim BDS'lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:

Kilit denetim konuları: Cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.

## **Ana Hükümler**

### **Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi**

9. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (Bkz.: A9–A18 paragrafları):
  - (a) BDS 315<sup>5</sup> uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanları (Bkz.: A19–A22 paragrafları).
  - (b) Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (Bkz.: A23–A24 paragrafları).
  - (c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri (Bkz.: A25–A26 paragrafları).
10. Denetçi, 9 uncu paragrafta göre belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bunlar kilit denetim konularını oluşturur (Bkz.: A9–A11, A27–A30 paragrafları).

### **Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi**

11. 14 üncü veya 15 inci paragraflarda yer alan durumlar geçerli olmadığı sürece denetçi, her bir kilit denetim konusunu, denetçi raporunun “Kilit Denetim Konuları” başlıklı bölümünde uygun bir alt başlık altında açıklar. Denetçi raporunun bu bölümünde giriş cümlesi;
  - (a) Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve

---

<sup>5</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

- (b) Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş sunmadığını

belirtir (Bkz.: A31–A33 paragrafları).

#### *Kilit Denetim Konularının Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesinin Yerine Geçmemesi*

12. BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği durumda denetçi, bu görüşün verilmesine sebep olan konuyu raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde bildirmez (Bkz.: A5 paragrafı).

#### *Münferit Kilit Denetim Konularının Açıklanması*

13. Denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama –varsa– finansal tablolardaki ilgili açıklamaya (açıklamalara) bir atfı ve aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A34–A41 paragrafları):

(a) Konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin ve dolayısıyla da kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi (Bkz.:A42–A45 paragrafları),

(b) Denetimde konunun nasıl ele alındığı (Bkz.: A46–A51 paragrafları).

#### *Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenen Bir Konunun Denetçi Raporunda Bildirilmediği Durumlar*

14. Aşağıdaki durumlar hariç, denetçi, her bir kilit denetim konusunu denetçi raporunda açıklar (Bkz.: A53–A56 paragrafları):

(a) Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi veya (Bkz.: A52 paragrafı) veya

(b) Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi. İşletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması halinde, bu hüküm uygulanmaz.

#### *Kilit Denetim Konularının Açıklanması İle Denetçi Raporuna Dâhil Edilmesi Gereken Diğer Unsurlar Arasındaki Etkileşim*

15. BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün verilmesine neden olan bir konu veya BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik, nitelikleri itibarıyla kilit

denetim konularıdır. Ancak böyle durumlarda, denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konular açıklanmaz ve 13–14 üncü paragraflarda yer alan hükümler uygulanmaz. Bunun yerine denetçi:

- (a) Bu konuyu veya konuları geçerli BDS'lere uygun olarak raporlar ve
- (b) Kilit Denetim Konuları bölümünde Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne (bölümlerine) atıfta bulunur (Bkz.: A6–A7 paragrafları).

#### *Diğer Durumlarda Kilit Denetim Konuları Bölümünün Şekli ve İçeriği*

16. İşletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, bildirilecek kilit denetim konularının bulunmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların sadece 15 inci paragrafta ele alınan konular olduğuna karar vermesi halinde denetçi, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında bu durumun etkisine yönelik bir açıklamaya yer verir (Bkz.: A57–A59 paragrafları).

#### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

17. Denetçi, aşağıdaki hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir:
- (a) Denetçinin kilit denetim konuları olarak belirlediği hususları veya
  - (b) Uygun hâllerde; işletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, denetçinin, raporunda bildirilecek kilit denetim konusunun olmadığına ilişkin kararını (Bkz.: A60–A63 paragrafları).

#### **Belgelendirme**

18. Denetçi, çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder<sup>6</sup> (Bkz.: A64 paragrafı):
- (a) 9 uncu paragraf uyarınca belirlenen, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları ve 10 uncu paragraf uyarınca söz konusu her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesini,
  - (b) –Varsa– denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların sadece 15 inci paragrafta ele alınan konular olduğuna ilişkin denetçi kararının gerekçesini,
  - (c) –Varsa– kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesini.

---

<sup>6</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8–11 ve A6 paragrafları



\*\*\*

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Kapsam (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Önem, içinde bulunulan çerçevede bir konunun nispi ehemmiyet derecesi şeklinde tanımlanabilir. Bir konunun önemine, konunun değerlendirildiği çerçevede denetçi tarafından karar verilir. Önem; nispi büyüklük, nitelik ve denetim konusu üzerindeki etki ile hedef kullanıcıların veya muhatapların ilgileri gibi nicel ve nitel faktörler çerçevesinde değerlendirilebilir. Bu değerlendirme, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı dâhil olmak üzere durum ve şartların nesnel bir analizini içerir.
- A2. Finansal tablo kullanıcıları; denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla –BDS 260<sup>7</sup>’ın gerektirdiği karşılıklı iletişimin bir parçası olarak– güçlü bir şekilde diyalog kurduğu konulara olan ilgilerini ifade etmekte ve bu tür iletişimlere yönelik daha fazla şeffaflık talep etmektedir. Örneğin; bir bütün olarak finansal tablolar hakkında görüş oluştururken denetçinin vardığı önemli yargıların sıklıkla finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgili olması sebebiyle, kullanıcılar özellikle bu yargıları anlamaya yönelik özel ilgilerini ifade etmektedir.
- A3. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirmesinin zorunlu kılınması, bu konulara yönelik denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi geliştirebilir ve yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların denetçi raporunda atfın yapıldığı finansal tablolardaki açıklamalara daha fazla dikkat etmelerini sağlayabilir.
- A4. BDS 320<sup>8</sup>’ye göre denetçi, finansal tablo kullanıcılarının
- (a) İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebeyle ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,
  - (b) Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıklarını,

<sup>7</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”

<sup>8</sup> BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, 4 üncü paragraf

- (c) Tahminlerin ve muhakemenin kullanılmasına ve gelecekteki olayların dikkate alınmasına dayanan tutarların ölçümünün yapısında bulunan belirsizliği kabul ettiklerini ve
- (ç) Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıkları, varsayımlarında bulunur.

Denetçi raporunun ilişiginde denetlenen finansal tabloların yer alması sebebiyle, denetçi raporunun kullanıcıları ile finansal tabloların hedef kullanıcılarının aynı kişiler olduğu kabul edilmektedir.

*Kilit Denetim Konuları ile Denetçi Görüşü ve Denetçi Raporunun Diğer Unsurları Arasındaki İlişki* (Bkz.: 4,12 ve 15 inci paragraflar)

- A5. BDS 700, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulmasına yönelik hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.<sup>9</sup> Kilit denetim konularının bildirilmesi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaların veya bunların yanında gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez. BDS 705, denetçinin finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği veya uygunluğuna ilişkin önemli yanlışlığın mevcut olduğu sonucuna vardığı durumları ele alır.<sup>10</sup>
- A6. Denetçinin BDS 705'e uygun olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş vermesi halinde, Sınırlı Olumlu Görüşün (Olumsuz Görüşün) Dayanağı bölümünde, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan konuya ilişkin bir açıklamanın sunulması, hedef kullanıcıların anlayışını artırmaya ve bu durumları, meydana geldikleri zaman belirlemelerine yardımcı olur. Bu konuya ilişkin yapılan bildirim Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan diğer konulardan ayrılması, bu konunun denetçi raporunda uygun bir şekilde öne çıkarılmasını sağlar (Bkz.: 15 inci paragraf). Denetçinin; raporunda, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş vermesi ve diğer kilit denetim konularını bildirmesi durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümündeki giriş cümlesinin nasıl etkilendiğine yönelik örnekler BDS 705'in Ek'inde yer verilmiştir. Denetçi raporunda Sınırlı Olumlu Görüşün (Olumsuz Görüşün) Dayanağı veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde ele alınan konular dışında denetçinin, raporunda bildirilecek diğer kilit denetim konularının olmadığına karar vermesi durumunda Kilit Denetim Konuları bölümünün nasıl sunulacağı bu BDS'nin A58 paragrafında gösterilmiştir.
- A7. Denetçinin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş vermesi durumunda dahi, kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin hükümler uygulanır. Bunun sebebi, diğer kilit denetim konularının bildirilmesinin, hedef kullanıcıların denetime yönelik

<sup>9</sup> BDS 700, 10–15 ve A1–A15 paragrafları

<sup>10</sup> Bkz.: BDS 705'in A7 paragrafı

anlayışlarının geliştirilmesi açısından işlevini –ihtiyaca uygunluğunu– sürdürmesidir. Bununla birlikte, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve etkisinin yaygın olduğu sonucuna vardığı durumlarda denetçi, olumsuz görüş verirken:<sup>11</sup>

- (a) Olumsuz görüşe neden olan konunun (konuların) önemine bağlı olarak denetçi, diğer konuların kilit denetim konuları olmadığına karar verebilir. Bu tür durumlarda 15 inci paragrafta yer alan hüküm uygulanır (Bkz.: A58 paragrafı).
- (b) Olumsuz görüş verilmesine neden olan konu yanında bir ya da birden fazla konu kilit denetim konusu olarak belirlendiğinde bu tür diğer kilit denetim konularının açıklanması –olumsuz görüş göz önüne alındığında– bir bütün olarak finansal tabloların bu konular açısından, içinde bulunulan şartlara göre daha güvenilir olduğunu göstermez. Bu husus özellikle önem arz eder. (Bkz.: A47 paragrafı).

A8. BDS 706<sup>12</sup>'da, tüm denetimlerde geçerli olacak şekilde, denetçilerin gerekli görmesi durumunda Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar paragrafları aracılığıyla denetçi raporunda ilâve bilgilere yer verilmesini sağlamak amacıyla mekanizmalar oluşturulmuştur. Bu tür durumlarda, söz konusu paragraflar, denetçi raporunda yer alan Kilit Denetim Konuları bölümünden ayrı bir şekilde sunulur. Bir konunun kilit denetim konusu olarak belirlendiği durumda, bu tür paragrafların kullanılması, 13 üncü paragraf uyarınca münferit kilit denetim konusuna ilişkin yapılacak açıklamanın yerine geçmez.<sup>13</sup> BDS 706, kilit denetim konuları ve Dikkat Çekilen Hususlar paragrafları arasındaki ilişkiye yönelik ilâve rehberlik sağlar.<sup>14</sup>

### **Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi (Bkz.: 9–10 uncu paragraflar)**

- A9. Kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçinin karar alma süreci, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetçinin muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular seçilecek şekilde tasarlanır.
- A10. Karşılaştırmalı finansal tablolar sunulmuş olsa dahi (diğer bir ifadeyle, denetçinin görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atıfta bulunsa dahi), denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konularla sınırlıdır.<sup>15</sup>
- A11. Kilit denetim konularının belirlenmesinin cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkin olmasına ve bu BDS'nin önceki döneme ait denetçi raporunda yer alan kilit denetim konularının güncellenmesini zorunlu kılmamasına rağmen, önceki döneme ait finansal

<sup>11</sup> BDS 705, 8 inci paragraf

<sup>12</sup> BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları”

<sup>13</sup> Bkz.: BDS 706'nın 8(b) ve 10(b) paragrafları

<sup>14</sup> BDS 706, A1–A3 paragrafları

<sup>15</sup> Bkz.: BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler–Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”

tabloların denetiminde kilit denetim konusu olan bir hususun cari döneme ait finansal tabloların denetiminde de kilit denetim konusu olmayı sürdürüp sürdürmediğinin değerlendirilmesi denetçi açısından faydalı olabilir.

*Denetçinin Azami Düzeyde Dikkat Etmesini Gerektiren Konular (Bkz.: 9 uncu paragraf)*

- A12. Denetçinin azami düzeyde dikkati kavramı, denetimin risk bazlı olduğunu kabul eder ve finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine, bu risklere karşılık vermek üzere denetim prosedürlerinin tasarlanması ile uygulanmasına ve denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanır. Belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasında ve bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde genellikle daha fazla muhakeme yapılması gerekir. Denetçinin, müteakip denetim prosedürlerini tasarlarırken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir.<sup>16</sup> Denetçi, riskin daha yüksek olduğunu değerlendirmesi sebebiyle daha fazla ikna edici denetim kanıtları elde edebilmek için kanıtların miktarını artırabilir veya daha ilgili ya da güvenilir kanıt elde edebilir. Örneğin denetçi, üçüncü taraflardan kanıt toplamaya daha fazla önem verir veya çeşitli bağımsız kaynaklardan doğrulayıcı kanıtlar toplar.<sup>17</sup>
- A13. Dolayısıyla; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde veya finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında güçlük oluşturan konular, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesinde özellikle ilgili olabilir.
- A14. Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşıklık/zorluk içeren ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir ve bu sebeple genellikle zor veya karmaşık denetçi yargılarını da gerektirir. Bu durum, genellikle denetçinin genel denetim stratejisini, kaynaklarının tahsisini ve bu tür konularla ilgili denetimin kapsamını etkiler. Bu etkiler, örneğin; bu alanları ele almak için denetim şirketi tarafından istihdam edilmelerine bakılmaksızın denetimdeki kıdemli personelin veya muhasebe ya da denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip kişinin/kişilerin veya denetçinin faydalandığı uzman/uzmanların katılımının kapsamını da içerebilir.
- A15. Bazı BDS’ler, üst yönetimden sorumlu olanlara ve diğer taraflara denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlarla ilgili olabilecek özel bildirimler yapılmasını zorunlu kılar. Örneğin:

---

<sup>16</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 7(b) paragrafı

<sup>17</sup> BDS 330, A19 paragrafı

- BDS 260 denetçinin, denetim sırasında –varsa– karşılaşılan önemli zorluklarla ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmasını zorunlu kılar.<sup>18</sup> BDS'ler aşağıdakileri bu anlamda potansiyel zorluklar olarak kabul eder:
  - İlişkili taraf işlemleri<sup>19</sup>, özellikle denetçinin ilişkili taraf işlemlerinin fiyat dışındaki tüm şartlarının üçüncü kişilerle yapılan emsal işlemlerdeki şartlara eş değer olduğuna ilişkin denetim kanıtına ulaşabilme konusundaki sınırlamalar.
  - Topluluk denetimi üzerindeki tüm sınırlandırmalar, örneğin topluluk denetim ekibinin bilgiye erişimi kısıtlanmış olabilir.<sup>20</sup>
- BDS 220 sorumlu denetçinin, zor veya ihtilafli konularda gerekli istişareleri yapmasına yönelik yükümlülükler içerir.<sup>21</sup> Örneğin denetçi, önemli teknik bir konuyu denetim şirketinin içinden veya dışından kişilerle istişare etmiş olabilir ve bu da konunun kilit denetim konusu olduğuna gösterge sayılabilir. Sorumlu denetçinin ayrıca, diğer konuların yanında, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerle müzakere etmesi gerekir.<sup>22</sup>

*Denetçinin Azami Düzeyde Dikkat Etmesini Gerektiren Konuların Belirlenmesinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar (Bkz.: 9 uncu paragraf)*

- A16. Denetçi, denetimde azami düzeyde dikkat edeceği alanlar ve dolayısıyla kilit denetim konusu olabilecek konular hakkında planlama aşamasında bir öngörü geliştirebilir. Denetçi, BDS 260'a göre denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını müzakere ederken, bunu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir. Ancak, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi, denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarına veya denetimin sonuçlarına dayanır.
- A17. 9 uncu paragraf, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak hususları içerir. Bu hususlar göz önünde bulundurulurken, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konuların niteliğine odaklanılır, bu hususlar genellikle finansal tablolarda açıklanan konularla bağlantılıdır ve finansal tabloların denetiminde hedef kullanıcıların özel olarak ilgisini çekebilecek alanları yansıtır. Bu hususların göz önünde bulundurulmasının zorunlu kılınması, söz konusu hususlarla ilgili konuların her zaman kilit denetim konuları olduğunu göstermez. Bu özel hususlarla ilgili konular yalnızca 10 uncu paragraf uyarınca denetimde en çok önem arz

<sup>18</sup> BDS 260, 16(b) ve A21 paragrafları

<sup>19</sup> BDS 550, "İlişkili Taraflar", A42 paragrafı

<sup>20</sup> BDS 600, "Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 49 (ç) paragrafı

<sup>21</sup> BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 18 inci paragraf

<sup>22</sup> BDS 220, 19 uncu paragraf

eden konular olarak belirlendiğinde kilit denetim konularıdır. Söz konusu hususlar birbiriyle ilişkili olabileceğinden (örneğin 9(b)–(c) paragrafında açıklanan durumlarla ilgili konular ciddi risk olarak da belirlenebilir), birden fazla hususun üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen belirli bir konuya uygulanabilmesi, denetçinin bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirleme ihtimalini artırır.

- A18. 9 uncu paragraf uyarınca özel olarak göz önünde bulundurulması gereken hususlarla ilgili konulara ek olarak, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen ve denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren ve bu sebeple 10 uncu paragraf tarafından kilit denetim konuları olarak belirlenen başka konular olabilir. Bu tür konular, örneğin finansal tablolarda açıklanması gerekmemeyle birlikte yürütülen denetimle ilgili olabilir. Özellikle denetçinin genel denetim stratejisine önemli bir etkide bulunması veya ciddi riskle ilgili olması (örneğin; hasılatın muhasebeleştirilmesini etkileyen sistemdeki değişiklikler) durumunda dönem boyunca yeni bir BT bilgi teknolojileri sisteminin uygulanması (veya mevcut BT bilgi teknolojileri sistemindeki ciddi değişiklikler) gibi bir değişiklik, denetçinin ciddi/azami düzeyde dikkat ettiği bir alan olabilir.

BDS 315 Uyarınca “Önemli Yanlışlık” Riski Daha Yüksek Olarak Değerlendirilen veya Ciddi Riskli Olduğu Belirlenen Alanlar (Bkz.: 9(a) paragrafı)

- A19. BDS 260, belirlediği ciddi riskler hakkında denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmasını zorunlu kılar.<sup>23</sup> Ayrıca BDS 260’ın A13 paragrafı, değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” risklerinin denetçi tarafından nasıl ele alınacağına ilişkin yapılan planın üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilebileceğini açıklar.
- A20. BDS 315 ciddi riski, denetçinin yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken belirlenmiş ve değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski olarak tanımlar. Yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlar ve önemli olağan dışı işlemler, genellikle ciddi risk olarak belirlenebilir. Ciddi riskler, bu sebeple denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlardır.
- A21. Bununla birlikte bu durum, tüm ciddi riskler için geçerli olmayabilir. Örneğin, BDS 240 hâsılatın muhasebeleştirilmesinde hile risklerinin bulunduğunu varsayar ve denetçinin, hile kaynaklı değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerini ciddi riskler olarak ele almasını zorunlu kılar.<sup>24</sup> Ayrıca kontrollerin yönetim tarafından nasıl ihlal edileceği öngörülebilir olmadığından, BDS 240, bu ihlallerin hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riski ve bu sebeple de ciddi bir risk olduğuna işaret eder.<sup>25</sup> Niteliklerine bağlı olarak bu riskler, denetçinin

---

<sup>23</sup> BDS 260, 15 inci paragraf

<sup>24</sup> BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 26–27 nci paragraflar

<sup>25</sup> BDS 240, 31 inci paragraf

azami düzeyde dikkatini gerektirmeyebilir ve bu sebeple 10 uncu paragraf uyarınca bu riskler denetçi tarafından kilit denetim konuları olarak değerlendirilmeyebilir.

- A22. BDS 315 denetimin yürütülmesi sırasında ilâve denetim kanıtı elde edildikçe, denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinin değişebileceğini açıklar.<sup>26</sup> Denetçinin risk değerlendirmesinin gözden geçirilmesi ve finansal tabloların belirli bir alanına ilişkin planlanan denetim prosedürlerinin yeniden değerlendirilmesi (örneğin; denetçinin risk değerlendirmesinin belirli kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisine dayanması halinde ve denetim sürecinde, özellikle de “önemli yanlışlık” riskinin daha yüksek değerlendirildiği bir alanda, kontrollerin etkin bir şekilde işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi halinde denetim yaklaşımında önemli bir değişiklik yapılması) söz konusu alanın denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir alan olarak belirlenmesine sebep olabilir. Örneğin; denetim yaklaşımında önemli bir değişikliğe, denetçinin risk değerlendirmesinin belirli kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisine dayanması halinde ve denetim sürecinde, özellikle de “önemli yanlışlık” riski değerlendirmesinin daha yüksek olduğu bir alanda, kontrollerin etkin bir şekilde işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi halinde yapılır.

Yüksek Tahmin Belirsizliğine Sahip Olduğu Belirlenen Muhasebe Tahminleri Dâhil Yönetimin Önemli Yargılarını İçeren Finansal Tablo Alanlarına İlişkin Önemli Denetçi Yargıları (Bkz.: 9(b) paragrafı)

- A23. BDS 260 denetçinin, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo açıklamaları dâhil işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.<sup>27</sup> Pek çok durumda bu bildirim, önemli muhasebe tahminleri ve bunlarla ilgili açıklamalar hakkındadır. Bu tahminler ve ilgili açıklamalar muhtemelen, denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren alanlardır ve ciddi riskler olarak da belirlenebilir.
- A24. Ancak finansal tablo kullanıcıları, ciddi risk olarak belirlenmese bile, BDS 540<sup>28</sup> uyarınca yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğuna karar verilen muhasebe tahminleri hakkında bilgilendirilmek istediklerini belirtmişlerdir. Diğer hususlar arasında, bu tür tahminler; yönetimin yargısına yüksek derecede bağlı ve genelde finansal tabloların en karmaşık alanları olup hem yönetimin hem de denetçinin faydalandığı uzmanların katılımını gerekli kılabilir. Ayrıca, finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloları anlamaları için bu tablolar üzerinde önemli etkilere sahip muhasebe politikalarını ve bu politikadaki önemli değişiklikleri bilmek gerektiğini vurgulamışlardır; özellikle de işletmenin uygulamalarının, sektördeki diğer uygulamalarla tutarlı olmadığı durumlarda.

<sup>26</sup> BDS 315, 31 inci paragraf

<sup>27</sup> BDS 260, 16(a) paragrafı

<sup>28</sup> Bkz.: BDS 540 “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”nin 10–11 inci paragrafları

Dönem İçinde Gerçekleşen Önemli Olay Veya İşlemlerin Denetime Olan Etkileri (Bkz.: 9(c) paragrafı)

- A25. Finansal tablolarda veya denetimde önemli etkiye sahip işlem veya olaylar denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlar olabilir ve ciddi risk olarak belirlenebilir. Örneğin, denetçi ilişkili taraflarla olan veya olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkisine yönelik olarak, denetim sürecinin çeşitli aşamalarında yönetimle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kapsamlı müzakereler yapmış olabilir.<sup>29</sup> Yönetim, denetçinin genel denetim stratejisi üzerinde önemli etkiye sahip olabilecek bu tür işlemlerin muhasebeleştirilmesine, ölçümüne, sunumuna veya açıklanmasına ilişkin karmaşık ya da zor yargılarda bulunmuş olabilir.
- A26. Yönetimin varsayımlarını veya yargılarını etkileyen; iktisadi, muhasebeyle ilgili, düzenleyici, sektörel veya diğer önemli gelişmeler denetçinin denetime yönelik genel yaklaşımını etkileyebilir ve denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konu olabilir.

*En Çok Önem Arz Eden Konular* (Bkz.: 10 uncu paragraf)

- A27. Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular, üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli düzeyde etkileşimde bulunulmasını da gerektirmiş olabilir. Üst yönetimden sorumlu olanlarla bu tür konulara ilişkin kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı genellikle, denetimde hangi konuların en çok önem arz ettiğine yönelik bir gösterge sağlar. Örneğin; denetçi ya da yönetimin önemli muhakemelerde bulunduğu muhasebe politikalarının uygulanması gibi zor ve karmaşık konular hakkında denetçi üst yönetimden sorumlu olanlarla daha derin, sık ya da güçlü etkileşimde bulunmuş olabilir.
- A28. En çok önem arz eden konular kavramı, denetlenen işletme ve yürütülmüş olan denetim çerçevesinde ele alınır. Bu itibarla denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi ve bildirmesi, denetime özgü konuların tespit edilmesini hedefler ve bu konuların –denetimde karşılaşılan diğer hususlara göre– nispi önemine ilişkin muhakemede bulunulmasını içerir.
- A29. Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bir konunun nispi öneminin ve ilgili konunun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:
- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği.

---

<sup>29</sup> Bkz.: BDS 260'ın 16(a), 16(c) ve A22 paragrafları ile Ek 2 Bölümü



- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun olarak görüp seçtiği söz konusu politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- –Varsa– konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve bir araya getirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların niteliği ve (nicel veya nitel açıdan) önemliliği.
- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, konunun ele alınması için gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı;
  - Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması veya bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için uzmanlık isteyen gerekli beceri veya bilgilerin kapsamı.
  - Konuyla ilgili olarak denetim ekibi dışındaki kişilerle yapılan istişarelerin niteliği.
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetçi görüşüne dayanak teşkil eden ilgili ve güvenilir kanıtların elde edilmesinde karşılaşılan zorlukların niteliği ve ağırlığı –özellikle, denetçinin muhakemeleri daha subjektif hâle geldikçe–.
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili, denetim yönünü içerip içermemesi. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın, dava veya diğer şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak denetçinin azami düzeyde dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminleri üzerinde bir etkiye sahip olabilir.

A30. Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konulardan hangilerinin ve kaçının cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunun belirlenmesi mesleki muhakeme konusudur. Denetçi raporunda yer alacak kilit denetim konularının sayısı, işletmenin büyüklüğünden ve karmaşıklığından, faaliyetleri ile çevresinin niteliğinden ve denetimin durum ve şartlarından etkilenebilir. Genellikle, başlangıçta belirlenen kilit denetim konusu sayısı arttıkça denetçi, bu konulardan her birinin kilit denetim konusu tanımını karşılayıp karşılamadığını yeniden değerlendirmeye daha fazla ihtiyaç duyabilir. Kilit denetim konularının çok fazla olması, bu tür konuların denetimde en çok önem arz eden konular olduğu düşüncesine aykırılık teşkil edebilir.

### **Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi**

*Denetçi Raporunda Ayrı Kilit Denetim Konuları Bölümü (Bkz.: 11 inci paragraf)*

- A31. Kilit Denetim Konularına ayrı bir bölümde ve denetçi görüşüne (olabildiğince) yakın bir şekilde yer verilmesi, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlar ve denetime özgü bilgilerin hedef kullanıcılar açısından algılanan değerini gösterir.
- A32. Kilit Denetim Konuları bölümündeki konuların hangi sırayla sunulacağı bir mesleki muhakeme konusudur. Örneğin; bu tür bilgiler; denetçinin muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak veya konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına tekabül edecek şekilde sıralanabilir. Konular arasında daha net bir ayırımın yapılabilmesi amacıyla 11 inci paragrafta kilit denetim konularının uygun bir alt başlıkla açıklanması/bildirilmesi zorunlu kılınmıştır.
- A33. Karşılaştırmalı finansal bilgilerin sunulması durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümünün giriş cümlesinde, açıklanan kilit denetim konularının sadece cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilir ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı döneme ilişkin atıfta bulunulabilir (Örneğin, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemi).

*Münferit Kilit Denetim Konularının Açıklanması (Bkz.: 13 üncü paragraf)*

- A34. Kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebinin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımın sunulması gerekir. Münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada çok fazla denetime özgü terimlerin kullanılmaması –denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan– hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olur. Böylece denetçi tarafından sağlanan bilginin niteliği ve kapsamının, ilgili tarafların sorumlulukları çerçevesinde dengelenmesi amaçlanır (Diğer bir ifadeyle, denetçinin, uygun olmayan biçimde işletme hakkında orijinal bilgi sağlamasından ziyade, net bir şekilde faydalı bilgi sağlaması amaçlanır).
- A35. Orijinal bilgi, işletme tarafından herhangi bir şekilde kamuya paylaşılmayan işletme hakkındaki herhangi bir bilgidir (örneğin, denetçi raporu tarihinde finansal tablolarda veya söz konusu tarihte ulaşılabilir/erişime açık diğer bilgilerde yer almayan ya da üst yönetimden sorumlu olanlar veya yönetim tarafından yapılan yatırımcı bilgilendirmeleri ya da finansal bilgilerin açıklanması gibi diğer sözlü veya yazılı iletişimlerde ele alınmamış bilgidir). Bu tür bilgiler, üst yönetimden sorumlu olanların ve işletme yönetiminin sorumluluğundadır.
- A36. Kilit denetim konusuna ilişkin açıklamalarda denetçinin, işletme hakkındaki orijinal bilgileri uygun olmayan biçimde sunmaktan kaçınmaya çalışması uygun olacaktır. Bir kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kendisi, ilgili konuyu denetim çerçevesinde ele aldığı için genellikle işletme hakkındaki orijinal bilgi değildir. Ancak denetçi, konunun

neden denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirildiğini ve bu sebeple kilit denetim konusu olarak belirlendiğini ve denetimde konunun nasıl ele alındığını açıklamak amacıyla ilâve bilgilere yer verilmesinin –mevzuat tarafından engellenmemesi şartıyla– gerekli olduğunu düşünebilir. Bu tür bilgilerin verilmesinin gerekli olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, –denetçi raporunda orijinal bilgileri sunmaktan kaçınmak için– ilâve bilgilerin açıklanması konusunda yönetimi ya da üst yönetimden sorumlu olanları teşvik edebilir.

- A37. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar; kilit denetim konusuna ilişkin yeni veya genişletilmiş açıklamaların finansal tablolara veya yıllık faaliyet raporuna dâhil edilmesine –denetçi raporunda bildirilecek olması dolayısıyla– karar verebilir. Örneğin; muhasebe tahminlerinde kullanılan kilit varsayımların duyarlılığı hakkında veya –geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında kabul edilebilir alternatiflerin bulunduğu durumlarda– işletmenin belirli bir muhasebe uygulaması ya da politikasını seçmesine ilişkin gerekçeleri hakkında daha sağlam bilgi sağlanması amacıyla bu tür yeni ve genişletilmiş açıklamalara yer verilebilir.
- A38. BDS 720’de yıllık faaliyet raporu terimi tanımlanmaktadır. Söz konusu tanıma göre yıllık faaliyet raporunun; yönetim raporu veya yönetim yorumu ya da faaliyet ve finansal durum değerlendirmesi, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanan benzer raporlar (örneğin yönetim kurulu raporu), yönetim kurulu başkanının mesajı veya kurumsal yönetim beyanı ya da iç kontrol ve risk değerlendirme raporları gibi belgelerden oluşabileceği açıklanmıştır.<sup>30</sup> BDS 720, yıllık faaliyet raporunda yer alan diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Finansal tablolar hakkındaki denetçi görüşü diğer bilgileri kapsamamasına rağmen; denetçi, kilit denetim konusuna ilişkin açıklamayı oluştururken bu bilgileri –işletme veya diğer güvenilir kaynaklar tarafından kamuya paylaşılan başka bildirimler de dâhil olmak üzere– değerlendirebilir.
- A39. Denetim sırasında hazırlanan çalışma kâğıtları da kilit denetim konusuna ilişkin açıklamanın oluşturulmasında denetçiye yardımcı olabilir. Örneğin, yazılı olarak kurulan iletişimler veya denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu sözlü iletişimlere ilişkin yaptığı belgelendirme ve diğer çalışma kâğıtları, denetçinin, raporundaki bildirimine ilişkin faydalı bir dayanak sağlar. Çünkü BDS 230 uyarınca düzenlenecek çalışma kâğıtları, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, denetçinin bunlarla ilgili olarak vardığı sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken yaptığı önemli mesleki muhakemeleri ele almayı amaçlar ve uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu prosedürlerin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları hakkında bir kayıt teşkil eder. Bu tür bir belgelendirme, kilit denetim konularına ilişkin açıklamalar oluşturulurken ilgili

---

<sup>30</sup> BDS 720, 12(a) ve A1–A3 paragrafları

konunun öneminin açıklanmasında ve 18 inci paragraftaki yükümlülüğün yerine getirilmesinde denetçiye yardımcı olabilir.

#### Konunun Finansal Tablolarda Açıklandığı Yere Atıf Yapılması (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A40. 13(a)–(b) paragrafı her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklamanın; ilgili konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirilme sebebinin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının denetçi raporunda net bir şekilde belirtilmesini zorunlu kılar. Bu sebeple, kilit denetim konularına ilişkin açıklama yalnızca finansal tablolarda açıklanan konuların bir tekrarı değildir. Ancak finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunulması, hedef kullanıcıların, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin konuyu nasıl ele aldığını daha iyi anlamalarını sağlar.

A41. İlgili açıklama/açıklamalara yönelik atfa ilâve olarak, denetçi bu açıklamaların kilit kısımlarına dikkat çekebilir. Belirli bir konunun cari döneme ait finansal tabloları nasıl etkilediğiyle ilgili faktörler ve hususlar hakkında yönetim tarafından yapılan açıklamaların kapsamı, ilgili konunun yapılan denetimde ele alınma şeklini açıklarken denetçiye yardımcı olabilir. Böylece hedef kullanıcılar, konunun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiğini anlayabilir. Örneğin;

- İşletme, muhasebe tahminlerine ilişkin sağlam bir açıklamaya yer verdiği zaman; konunun, denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebinin ve nasıl ele alındığına yönelik açıklamanın bir parçası olarak denetçi, işletmenin yaptığı kilit varsayımlara, muhtemel sonuç aralığına yönelik açıklamalara ve önemli muhasebe tahminleri veya tahmin belirsizliğinin temel kaynaklarıyla ilgili nitel ve nicel diğer açıklamalara dikkat çekebilir.
- BDS 570'e uygun olarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varsa dahi denetçi, BDS 570 kapsamındaki çalışması çerçevesinde vardığı bu sonuçla ilgili konu/konuları kilit denetim konuları olarak belirleyebilir. Böyle durumlarda, denetçi raporunda ilgili kilit denetim konularına yönelik denetçinin açıklaması, finansal tablolarda açıklanan belirlenmiş söz konusu olay veya şartların ilgili yönlerini ve bu olay ve şartların etkisini azaltan faktörleri içerir. Bu tür olay ve şartlara, önemli tutarlardaki faaliyet zararı, mevcut borçlanma araçları ile borcun yeniden yapılandırılma ihtimali ya da borç sözleşmelerine aykırılık örnek olarak verilebilir.<sup>31</sup>

#### Denetçinin Konuyu Denetimde En Çok Önem Arz Eden Konulardan Biri Olarak Değerlendirmesinin Sebebi (Bkz.: 13(a) paragrafı)

<sup>31</sup> Bkz.: BDS 570'in A3 paragrafı

- A42. Kilit denetim konusunun denetçi raporunda açıklanmasıyla; ilgili konunun, kilit denetim konusu olarak belirlenme sebebi hakkında bir anlayış sağlanması amaçlanmaktadır. Bu sebeple, kilit denetim konularının belirlenmesiyle ilgili olan 9 uncu ve 10 uncu paragraflarda yer alan ana hükümler ile A12–A29 paragraflarında yer alan açıklayıcı hükümler, bu tür konuların denetçi raporunda nasıl bildirileceğini değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Örneğin belirli bir konunun, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren ve denetimde en çok önem arz eden bir konu olarak belirlenmesine (bu iki sonuca) neden olan faktörlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalı olabilir.
- A43. Bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, söz konusu bilgilerin hedef kullanıcılar açısından ilgililiğini (ihtiyaca uygunluğu), göz önünde bulundurur. Bu kararı verirken denetçi ayrıca kilit denetim konusuna ilişkin açıklamanın; denetimin ve denetçi tarafından yapılan muhakemelerin daha iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlayıp sağlayamayacağını da dikkate alır.
- A44. Konunun, işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması, bu tür açıklamaların zaman içerisinde büyük ölçüde standartlaşarak daha az faydalı hale gelmesi ihtimalinin azaltılmasına yardımcı olur. Örneğin; sektörün şartlarına veya finansal raporlamadaki karmaşıklığın dayanağına bağlı olarak, belli bir sektördeki birkaç işletmeye ilişkin belirli hususlar kilit denetim konuları olarak belirlenebilir. Bununla birlikte, denetçinin, ilgili konuyu en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirme sebebini açıklarken, işletmeye özgü hususları vurgulaması, (örneğin; cari döneme ait finansal tablolara dayanak oluşturan muhakemeleri etkileyen şartları vurgulaması) söz konusu açıklamanın hedef kullanıcılar açısından daha ihtiyaca uygun/ilgili olmasını sağlar. Bu durum sonraki dönemlerde de var olan kilit denetim konusunun açıklanmasında ayrıca önem arz eder.
- A45. Açıklamada; denetçinin, ilgili konunun, denetimin şartlarında en çok önem arz eden konulardan biri olduğuna karar verirken göz önünde bulundurduğu temel hususlara da atıfta bulunulabilir. Örneğin;
- Denetçinin denetim kanıtı elde etme imkânını etkileyen, belirli finansal araçlar için likit olmayan piyasalar gibi, ekonomik koşullar.
  - Yeni veya ortaya çıkmakta olan muhasebe politikaları, örneğin denetim ekibinin, denetim şirketi ile istişare ettiği işletmeye veya sektöre özgü hususlar.
  - İşletmenin, finansal tablolarında önemli bir etkiye sahip olan stratejisinde ya da faaliyet modelinde meydana gelen değişiklikler.

Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı (Bkz.: 13(b) paragrafı)

A46. Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının açıklanması amacıyla denetçi raporunda yer verilecek bilginin detayı mesleki muhakeme konusudur. Denetçi, 13(b) paragrafına uygun olarak aşağıdakileri açıklayabilir:

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine özgü veya konuyla en çok ilgili kısımları/yönleri,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına ilişkin bir gösterge veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler

veya bu unsurlardan oluşan bazı kombinasyonlar.

Kurum, kilit denetim konusunun açıklanmasına ilişkin özel bir şekil veya içerik düzenleyebilir veya yukarıdaki hususların bir ya da bir kaçının bu açıklamaya dâhil edilmesine karar verebilir.

A47. Kilit denetim konusunun, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesindeki öneminin yanında denetçi görüşü dâhil olmak üzere denetçi raporunun diğer unsurlarıyla ilişkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılması amacıyla, ilgili konuya ilişkin açıklamada kullanılacak ifadelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ifadelerde;

- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçinin ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturmadığının ima edilmemesi gerekir.
- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması, konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.
- –Varsa– finansal tablolarda yer alan ilgili açıklama/açıklamalarda konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir.
- Finansal tabloların ilgili unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya bu unsurlara ilişkin ayrı bir görüş bildirildiğinin ima edilmemesi gerekir.

A48. İlgili konuya yönelik denetçinin verdiği karşılıkların ya da yaklaşımın açıklanması; özellikle denetim yaklaşımının, işletmenin içinde bulunduğu durum ve şartlara ciddi şekilde uyarıldığı durumlarda, denetçinin olağan dışı durumları ve “önemli yanlışlık” risklerini ele almak amacıyla yaptığı önemli muhakemelerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasında yardımcı olur. Bununla birlikte; ilgili dönemde geçerli olan denetim yaklaşımı, işletmeye özgü durumlar, ekonomik şartlar veya sektördeki gelişmelerden etkilenmiş olabilir. Bu sebeple, ilgili konu hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla

kurulan iletişimlerin niteliğine ve kapsamına atıfta bulunulması da denetçi açısından yararlı olabilir.

- A49. Örneğin; karmaşık finansal araçların değerlemesi gibi yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminlerine yönelik yaklaşımını açıklarken denetçi, –işe aldığı ya da görevlendirdiği– faydalandığı bir uzmanı belirtmeyi uygun görebilir. Denetçinin faydalandığı uzmana bu şekilde atıfta bulunulması, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş bildirme sorumluluğunu azaltmaz ve bu sebeple BDS 620<sup>32</sup>'nin 14 üncü ve 15 inci paragraflarındaki yükümlülüklerle tutarsızlık teşkil etmez.
- A50. Başta denetimin karmaşık ve muhakeme gerektiren alanlarına ilişkin olmak üzere uygulanan prosedürler hakkında açıklama yaparken denetçi zorlanabilir. Özellikle, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine verilen karşılıklar ile bu karşılıkların kapsamı ve bunlara ilişkin yapılan önemli muhakemelerin yeterli düzeyde bildirilmesini sağlayacak şekilde uygulanan prosedürleri net bir şekilde özetlemek denetçi açısından bilhassa zor olabilir. Ancak, konunun denetimde nasıl ele alındığının bildirilmesi amacıyla denetçi, uygulanan belirli prosedürlere ilişkin açıklama yapılmasının gerekli olduğunu değerlendirebilir. Bu tür bir açıklama, prosedürlerin ayrıntılı bir şekilde sunumundan ziyade daha özet olabilir.
- A51. A46 paragrafında belirtildiği üzere denetçi, raporunda kilit denetim konusuna ilişkin açıklama yaparken verdiği karşılıkların/uyguladığı prosedürlerin sonucuyla ilgili bir gösterge (açıklama) de sunabilir. Ancak bu şekilde bir gösterge sunması hâlinde denetçinin, münferit kilit denetim konusu hakkında ayrı bir görüş bildirmiş olduğu izlenimi yaratmaması veya bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin verdiği denetçi görüşü hakkında soru işareti oluşturmaması gerekir.

*Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenen Bir Konunun Denetçi Raporunda Bildirilmediği Durumlar (Bkz.: 14 üncü paragraf)*

- A52. Kilit denetim konusu olarak belirlenen özel bir konunun denetçi veya yönetim tarafından kamuya açıklanmasına mevzuat izin vermeyebilir. Örneğin; belirlenen veya şüphelenilen bir mevzuata aykırılığa (örneğin, kara para aklamayla ilgili olan ya da olduğu görülen konular) ilişkin yetkili bir kurum tarafından yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirim yapılması mevzuat tarafından özellikle yasaklanabilir.
- A53. 14(b) paragrafında belirtildiği üzere, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesi oldukça istisnai bir durumdur. Çünkü hedef kullanıcılar açısından denetim hakkında daha fazla şeffaflık sağlanmasında kamu yararının mevcut olacağı kabul edilir. Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların kamuya

---

<sup>32</sup> BDS 620, “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”

açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği durumlarda sadece, bir kilit denetim konusunun bildirilmemesine yönelik yargı uygundur.

A54. Kilit denetim konusunun bildirilmemesine karar verilirken konuyla ilgili durum ve şartlar dikkate alınır. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimler, bir konunun bildirilmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önemi hakkında yönetimin görüşlerini anlaması açısından denetçiye yardımcı olur. Özellikle, konunun bildirilip bildirilmeyeceğine karar verirken denetçinin yaptığı muhakemeye yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimler, aşağıdakiler vasıtasıyla katkıda bulunur:

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimler, denetçinin, işletmenin konuyu neden kamuya açıklamadığını (örneğin; mevzuatın veya belirli bir finansal raporlama çerçevesinin konunun açıklanmasının ertelenmesine veya açıklanmamasına izin vermesi halinde) ve yönetimin –varsa– açıklamanın olumsuz sonuçlarına ilişkin görüşlerini anlamasına hizmet eder. Yönetim, olumsuz sonuçların göz önünde bulundurulmasıyla ilgili olarak, mevzuata veya diğer bağlayıcı kaynakların belirli hükümlerine/yönlerine (örneğin; bu tür yönler işletmenin ticari görüşmelerine veya rekabetçi konumuna zarar verebilir) dikkat çekebilir. Ancak, yönetimin olumsuz sonuçlara ilişkin görüşlerine rağmen; 14(b) paragrafına uygun olarak denetçinin ilgili konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklenip beklenmediğini belirlemesi gerekmektedir.
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimler, ilgili konu hakkında düzenleyici ve denetleyici kamu kurumlarıyla herhangi bir iletişimin kurulup kurulmadığına ve özellikle konuyla ilgili yapılan tartışmaların; konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına ilişkin yönetim beyanını destekleyip desteklemediğine dikkat çeker.
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimler, –uygun hâllerde– ilgili konu hakkındaki –ihtiyaca uygun– bilgiyi kamuya açıklamaları noktasında denetçinin, yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanları teşvik etmesine imkân verir. Bu durum özellikle, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların bildirimle ilişkin kaygılarının, ilgili konunun bazı yönleriyle sınırlı olması ve konu hakkındaki belirli bilgiler düşük düzeyde hassasiyete sahip olduğu için konu hakkında bildirimler yapılabilmesi hâlinde geçerlidir.

Denetçi ayrıca, konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına –söz konusu bildirim neticesinde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önemi hakkında yönetimin görüşleri dâhil olmak üzere– ilişkin yönetimden yazılı bir açıklama alınmasının gerekli olduğunu değerlendirebilir.



- A55. Denetçinin, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun bildirilmesinin etkilerini ilgili etik hükümler ışığında değerlendirmesi gerekebilir. Ayrıca ilgili konunun denetçi raporunda bildirilip bildirilmediğine bakılmaksızın, denetçinin konuyla ilgili düzenleyici ve denetleyici kamu kurumlarıyla iletişim kurması mevzuat tarafından zorunlu kılınmış olabilir. Bu tür bir iletişim, ilgili konunun bildirilmesi nedeniyle ortaya çıkan olumsuz sonuçlar hakkında denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye ilişkin bilgi verilmesi açısından faydalı olabilir.
- A56. İlgili konunun bildirilmemesine karar verirken denetçinin dikkate aldığı hususlar karmaşıktır ve önemli denetçi yargıları içerir. Bu sebeple, denetçi hukuki danışmanlık alınmasının uygun olacağını değerlendirebilir.

*Diğer Durumlarda Kilit Denetim Konuları Bölümünün Şekli ve İçeriği (Bkz.: 16 ncı paragraf)*

- A57. 16 ncı paragrafta yer alan yükümlülük üç durumda uygulanır:
- 10 uncu paragrafa uygun olarak denetçinin kilit denetim konusunun bulunmadığına karar vermesi (Bkz.: A59 paragrafı).
  - 14 üncü paragrafa uygun olarak denetçinin, bir kilit denetim konusunun denetçi raporunda bildirilmeyeceğine karar vermesi ve diğer konuların, kilit denetim konusu olarak belirlenmemesi.
  - Kilit denetim konuları olarak belirlenen konuların sadece 15 inci paragrafa uygun olarak denetçi raporunda bildirilen konular olması.
- A58. Aşağıda denetçinin, bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına karar vermesi hâlinde raporunda yer vereceği sunuma ilişkin örnek verilmiştir:

**Kilit Denetim Konuları**

Tarafımızca; [Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde] raporumuzda bildirilecek bir [diğer] kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.

- A59. Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların nispi önemi hakkında muhakeme yapmasını gerektirir. Bu sebeple, borsada işlem gören işletmelerin ve kamu yararını ilgilendiren kuruluşların tam set genel amaçlı finansal tablolarına ilişkin denetimlerde, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetçinin, raporunda yer alacak en az bir tane kilit denetim konusunu belirleyememesi çok istisnai bir durumdur. Ancak belirli sınırlı şartlar içinde (örneğin, borsada işlem gören bir işletmenin sınırlı derecede faaliyetler yürütmesi), denetçi denetimde, azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konu tespit etmemiş olabilir ve

dolayısıyla 10 uncu paragrafa uygun olarak kilit denetim konusunun bulunmadığına karar verebilir.

### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 17 nci paragraf)**

- A60. BDS 260 denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurmasını zorunlu kılar.<sup>33</sup> Kilit denetim konularının bildirilmesine yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Ancak denetçi denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması müzakere edilirken, kilit denetim konularına yönelik ön görüşlerini bildirebilir ve denetim bulgularına ilişkin bildirim yaparken bu tür konuları daha fazla müzakere edebilir. Bu tür müzakereler, finansal tabloları yayımlamak için son haline getirme aşamasında, kilit denetim konuları hakkında sağlam bir karşılıklı iletişimin kurulması konusunda ortaya çıkabilecek güçlükleri azaltabilir.
- A61. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı kilit denetim konularından üst yönetimden sorumlu olanların haberdar olmasına imkân tanır ve gerekli hâllerde üst yönetimden sorumlu olanların, –bu konulara ilişkin– ilâve açıklama elde etmesini sağlar. Denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara denetçi raporunun bir taslağını sunmanın –bu müzakerelerde kolaylık sağlaması açısından– faydalı olacağını düşünebilir. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimindeki önemli fonksiyonunu kabul eder. Ayrıca bu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanların; denetçinin kilit denetim konularıyla ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve denetçi raporunda bu konuların nasıl açıklanacağını anlamalarını sağlar. Bu husus ayrıca, bu konular denetçi raporunda bildirileceği için yeni veya geniş kapsamlı (finansal tablo) açıklamaların faydalı olup olmayacağını üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından değerlendirilmesine yardımcı olur.
- A62. 17(a) paragrafındaki üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma yükümlülüğü, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun, denetçi raporunda bildirilmemesine karar verildiği istisnai durumları da ele alır (Bkz.:14 ve A54 paragrafları).
- A63. Denetçinin, raporunda bildirilecek kilit denetim konularının bulunmadığına karar vermesi durumunda, 17(b) paragrafındaki üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma yükümlülüğü, denetime ve ortaya çıkmış önemli (ciddi) hususlara aşına olan diğer taraflarla (örneğin; atandığı durumlarda, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle) denetçinin daha fazla müzakerede bulunmasını sağlayabilir. Bu müzakereler, denetçinin bildirilecek kilit denetim konusunun bulunmadığına ilişkin verdiği kararını yeniden değerlendirmesine sebep olabilir.

### **Belgelendirme (Bkz.: 18 inci paragraf)**

---

<sup>33</sup> BDS 260, 21 inci paragraf

A64. BDS 230'un 8 inci paragrafı denetçinin çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, diğer hususların yanında önemli mesleki muhakemeleri anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını zorunlu kılar. Kilit denetim konuları çerçevesinde bu mesleki muhakemeler, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından –bu konuların her birinin kilit denetim konusu olup olmamasının yanı sıra– denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların belirlenmesini içerir. Bu çerçevede, denetçi tarafından yapılan muhakemeler, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan bildirimlere ve münferit her konuya (Bkz.: A39 paragrafı) ilişkin hazırlanan çalışma kâğıtlarıyla –denetim sırasında karşılaşılan önemli hususlara ilişkin hazırlanan diğer çalışma kâğıtları dâhil olmak üzere (örneğin; tamamlama notları)– desteklenebilir. Bununla birlikte bu BDS, üst yönetime bildirilen diğer konuların neden denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmediğini belgelendirmesini zorunlu kılmaz.