



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 706

***BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN
DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI***

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, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”nın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- **BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları** Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları** Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 706
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN
DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1- 4
Yürürlük Tarihi.....	5
Amaç.....	6
Tanımlar.....	7
Ana Hükümler	
Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları.....	8- 9
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....	10-11
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	12
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları ile Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki.....	A1-A3
Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafına Yer Verilmesinin Gerekli Olabileceği Durumlar.....	A4-A6
Denetçi Raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının Eklenmesi.....	A7- A8
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....	A9-A15
Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının Denetçi Raporundaki Yeri.....	A16-A17
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A18
Ek 1: Dikkat Çekilen Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi	
Ek 2: Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi	
Ek 3: Kilit Denetim Konuları Bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafını İçeren Denetçi Raporu Örneği	
Ek 4: Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinden Sapma Sebebiyle Sınırlı Olumlu Görüş ve Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 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;
 - (a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
 - (b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının veya denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini,gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler.
2. BDS 701¹ denetçinin, kilit denetim konularını belirlemesi ve denetçi raporunda bu konuları bildirmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar. Denetçinin, raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer vermesi durumunda, kilit denetim konuları ile BDS 706'ya uygun olarak yapılan tüm ilâve bildirimler arasındaki ilişki bu BDS'de ele alınır (Bkz.: A1-A3 paragrafları).
3. BDS 570² ve BDS 720³ sırasıyla işletmenin sürekliliğinin ve diğer bilgilerin denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konularda rehberlik sağlar.
4. Ek 1 ve Ek 2'de, denetçinin, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarını dâhil etmesini gerektirecek özel hükümler içeren BDS'ler yer almaktadır. Bu tür durumlarda, söz konusu paragrafların şekline ilişkin olarak bu BDS'de yer alan hükümler uygulanır (Bkz.: A4 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

6. Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amacı, muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir:
 - (a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmuş veya açıklanmış olmasına rağmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa veya

¹ BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

² BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

³ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

- (b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diğer hususa.

Tanımlar

7. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Diğer Hususlar paragrafı: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.
- (b) Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Ana Hükümler

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

8. Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünürse;
- (a) Bu hususun BDS 705⁴ uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmemesi ve
- (b) BDS 701'in uygulandığı durumlarda, bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olması (Bkz.: A1-A3 paragrafları), şartıyla denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler (Bkz.: A5-A6 paragrafları).
9. Denetçi, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklediğinde:
- (a) Bu paragrafa "Dikkat Çekilen Hususlar" ifadesini içeren uygun bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturarak denetçi raporunda yer verir.
- (b) Bu paragrafta, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların finansal tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur. Bu paragraf, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur.
- (c) Dikkat çekilen hususun denetçi görüşünü değiştirmedini belirtir (Bkz.: A7-A8, A16-17 paragrafları).

⁴ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları

10. Denetçinin, muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun denetçi raporunda bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda,
 - (a) Mevzuatla yasaklanmamış olması ve
 - (b) BDS 701'in uygulandığı durumlarda, bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olması (Bkz.: A9-A14 paragrafları),şartıyla denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı ekler.
11. Denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklediğinde, "Diğer Hususlar" ya da uygun başka bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturmak suretiyle, denetçi raporunda söz konusu paragrafa yer verir (Bkz.: A15-A17 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

12. Denetçi, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi düşünüyorsa, bu düşüncesini ve söz konusu paragraf için önerilen metni üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz.: A18 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları ile Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki (Bkz.: 2 nci paragraf ve 8(b) paragrafı)

- A1. BDS 701’de kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olarak tanımlanır. Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde elde edilen önemli denetim bulguları da dâhil olmak üzere üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.⁵ Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir. Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının dâhil edilmesi, münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılan açıklamanın yerine geçmez.
- A2. BDS 701 uyarınca kilit denetim konuları olarak belirlenen hususlar, denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edebilir. Bu tür durumlarda, bir konuyu BDS 701 uyarınca kilit denetim konusu olarak bildirirken denetçi konunun nispi önemini vurgulamak veya nispi önemine daha fazla dikkat çekmek isteyebilir. Denetçi bunu, ilgili hususu Kilit Denetim Konuları bölümünde öne çıkararak sunmak (örneğin birinci konu olarak yer vererek) suretiyle yapabilir. Bununla birlikte denetçi, kilit denetim konusuna ilişkin yaptığı açıklamada ilâve bilgilere yer vererek kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından konunun nispi önemini vurgulayabilir.
- A3. BDS 701 uyarınca denetçi, azami düzeyde dikkatini gerektirmemesi sebebiyle bir hususu kilit denetim konusu olarak belirlememiş olabilir. Ancak söz konusu husus (örneğin bilanço tarihinden sonraki bir olay), denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edebilir. Denetçinin, bu tür bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesini gerektiğini değerlendirmesi durumunda, söz konusu husus bu BDS’ye uygun olarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafıyla denetçi raporuna dâhil edilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafına Yer Verilmesinin Gerekli Olabileceği Durumlar (Bkz.: 4, 8 inci paragraflar)

- A4. Ek 1’de, denetçinin belirli durumlarda raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarını dâhil etmesini gerektirecek özel hükümler içeren BDS’ler yer almaktadır. Aşağıdakiler, Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının ekleneceği durumlar arasındadır:

⁵ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” 16 ncı paragraf

- Mevzuatla belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmaması.
- Finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu hususunda kullanıcıların uyarılması.
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar ve denetçinin yeni ya da değiştirilmiş bir denetçi raporu sunması (diğer bir ifadeyle, bilânço tarihinden sonraki olaylar).⁶

A5. Denetçinin Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesinin gerekli olduğunu düşünebileceği durumlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İstisnai bir davanın veya düzenleyici bir kurumun yaptığı incelemenin/verdiği kararın gelecekte ortaya çıkacak sonucuna ilişkin bir belirsizliğin bulunması.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen bilânço tarihinden sonraki önemli bir olay.⁷
- Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi bulunan yeni bir muhasebe standardının (izin verilmesi hâlinde) erken uygulanması.
- İşletmenin finansal durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden ciddi bir afet durumu.

A6. Ancak, Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltabilir.

Denetçi Raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının Eklenmesi (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A7. Denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesi, denetçinin görüşünü etkilemez. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı aşağıdakilerin yerini almaz:

- (a) BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin,
- (b) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların,
- (c) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570⁸'e uygun olarak yapılan raporlamanın.

A8. Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının raporda bulunacağı yere ilişkin özel durumlar hakkında A16-A17 paragrafları rehberlik sağlar.

⁶ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf

⁷ BDS 560, 6 ncı paragraf

⁸ BDS 570, 22-23 üncü paragraflar

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları (Bkz.:10-11 inci paragraflar)

Diğer Hususlar Paragrafının Gerekli Olabileceği Durumlar

Kullanıcıların Denetimi Anlamalarıyla İlgili Durumlar

- A9. BDS 260, denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, belirlediği ciddi riskler dâhil denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını bildirmesini zorunlu kılar.⁹ Ciddi risklerle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirlenebilmesine rağmen, BDS 701’de kilit denetim konularının nasıl tanımlandığı göz önünde bulundurulduğunda, denetimin planlanması ve kapsamına ilişkin diğer hususların (örneğin, denetimin planlanan kapsamı ya da denetim çerçevesinde önemliliğin uygulanması) kilit denetim konusu olarak belirlenme ihtimali düşüktür. Bununla birlikte, mevzuatta denetçi raporunda, denetimin planlanmasına ve kapsamına ilişkin konular hakkında bildirimler yapılması zorunlu kılınabilir veya denetçi bu tür konuların Diğer Hususlar paragrafında bildirilmesinin gerekli olduğuna karar verebilir.
- A10. Yönetim tarafından denetimin kapsamına getirilen bir sınırlama sebebiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin muhtemel etkisinin yaygın olmasına rağmen¹⁰ denetimden çekilme imkânının olmadığı ender durumlarda denetçi, denetimden çekilmemesinin neden mümkün olmadığını açıklamak üzere, denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi gerekli görebilir.

Kullanıcıların Denetçi Raporunu veya Denetçinin Sorumluluklarını Anlamasıyla İlgili Durumlar

- A11. Mevzuat veya genel kabul görmüş uygulama denetçinin; finansal tabloların denetimiyle veya denetçi raporuyla ilgili sorumluluklarına ilişkin ilâve açıklama sağlayan hususları belirtmesini zorunlu tutuyor veya buna izin veriyor olabilir. Denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan çok sayıda konu bulunabilir. Bu konulara Diğer Hususlar bölümünde yer vermesi durumunda denetçinin her bir konuya ilişkin ayrı bir alt başlık kullanması faydalı olabilir.
- A12. Diğer Hususlar paragrafında; denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluğuna ek olarak diğer raporlama sorumluluklarının bulunduğu durumlar (Bkz.: BDS 700¹¹’de yer alan “Diğer Raporlama Sorumlulukları” bölümü) veya denetçiden, belirli ilâve prosedürleri uygulamasının ve bunlara ilişkin raporlama yapmasının ya da belirli hususlara ilişkin görüş vermesinin talep edildiği durumlar ele alınmaz.

Birden fazla finansal tablo setine ilişkin raporlama yapılması

- A13. Bir işletme, genel amaçlı bir çerçeveye (örneğin, ... genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak bir finansal tablo seti hazırlarken diğer taraftan başka bir genel

⁹ BDS 260, 15 inci paragraf

¹⁰ Bu duruma ilişkin açıklamalarla ilgili olarak BDS 705, 13(b)(ii) paragrafına bakınız.

¹¹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” 43-44 üncü paragraflar

amaçlı çerçeveye (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak başka bir finansal tablo seti hazırlayabilir ve işletme bu finansal tablo setlerinin her ikisine ilişkin raporlama yapma üzere denetçiye görevlendirebilir. Bu çerçevelerin ilgili durumlarda kabul edilebilir olduğuna karar vermişse denetçi; aynı işletme tarafından başka bir genel amaçlı çerçeveye uygun olarak ikinci bir finansal tablo setinin daha hazırlanmış olduğuna ve bu finansal tablolara ilişkin denetçinin rapor düzenlemiş olduğuna atıf yapan bir Diğer Hususlar paragrafını raporuna ekleyebilir.

Denetçi Raporunun Dağıtımına ve Kullanımına İlişkin Kısıtlamalar

A14. Hedef kullanıcıların, genel amaçlı finansal tabloların kendi finansal bilgi ihtiyaçlarını karşıladığına karar vermiş olması durumunda, belirli (özel) bir amaç için hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Denetçi raporu belirli kullanıcılar için hazırlandığından denetçi, raporun yalnızca hedef kullanıcılar için olduğunu ve diğer kişilere (tarafalara) dağıtımının yapılmaması veya bunlar tarafından kullanılmaması gerektiğini belirten bir Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi, içinde bulunulan şartlar altında, gerekli görebilir.

Denetçi Raporuna Diğer Hususlar Paragrafının Eklenmesi

A15. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun finansal tablolarda sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık bir biçimde yansıtır. Diğer Hususlar paragrafı, mevzuatın veya mesleki standartların (örneğin bilginin gizliliğine (sır saklamaya) ilişkin etik standartların) denetçi tarafından açıklanmasını yasakladığı bilgileri içermez. Diğer Hususlar paragrafı, yönetim tarafından sunulması gereken bilgileri içermez.

Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının Denetçi Raporundaki Yeri (Bkz.:9, 11 inci paragraflar)

A16. Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarının denetçi raporunda bulunacağı yer, aktarılacak olan bilgilerin niteliğine ve BDS 700'e uygun olarak raporlanması gereken diğer unsurlara kıyasla bu bilgilerin kullanıcılar açısından nispi önemi hakkında denetçide oluşan yargıya bağlıdır. Örneğin:

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

- Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili olması hâlinde¹² -mevzuatta zorunlu kılınan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar verdiği durumlar dâhil- denetçi, verdiği görüşün oluşmasını sağlayan bağlamı uygun bir şekilde iletmek amacıyla bu paragrafta Görüşün Dayanağı bölümünün hemen ardından yer vermeyi gerekli görebilir.
- Denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilmesi durumunda; Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının, Kilit Denetim Konuları bölümünün öncesinde

¹² Örneğin; BDS 210 "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması" 19 uncu paragraf ve BDS 800 tarafından "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" 14 üncü paragrafta zorunlu kılınmıştır.

mi yoksa sonrasında mı yer alacağına ilişkin karar, denetçinin bu paragrafta yer alan bilgilerin nispi önemi hakkındaki yargısına dayanır. Ayrıca denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan münferit konulardan ayırmak için sadece “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı kullanmak yerine, paragrafın içeriği hakkında bilgi veren “Dikkat Çekilen Hususlar-Bilânço Tarihinden Sonraki Olaylar” gibi bir başlık da kullanabilir.

Diğer Hususlar Paragrafları

- Denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verildiği ve ayrıca Diğer Hususlar paragrafının gerekli olduğu durumlarda denetçi, Diğer Hususlar paragrafını Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan münferit konulardan ayırmak için “Diğer Hususlar” başlığı yerine, paragrafın içeriği hakkında bilgi veren “Diğer Hususlar-Denetimin Kapsamı” gibi bir başlık da kullanabilir.
- Kullanıcıların dikkatini denetçi raporunda ele alınan Diğer Raporlama Sorumluluklarıyla ilgili bir hususa çekmek amacıyla Diğer Hususlar paragrafının eklenmesi durumunda ise, bu paragraf “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” bölümüne dâhil edilebilir.
- Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin tüm sorumluluklarıyla veya kullanıcıların denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olduğunda, Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler bölümlerinin ardından ayrı bir bölüm olarak eklenebilir.

A17. Ek 3’teki örnekte, tamamına aynı raporda yer verilmesi durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ve Diğer Hususlar paragrafı arasındaki ilişki gösterilmektedir. Ek 4’teki örnekte, borsada işlem görmeyen bir işletme için sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüş) verildiği ve kilit denetim konularının bildirilmediği bir denetçi raporundaki Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı gösterilmektedir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 12 nci paragraf)

A18. 12 nci paragrafta zorunlu kılınan bildirim yükümlülüğü, denetçinin, denetçi raporunda vurgulamak istediği belirli hususların niteliğinin üst yönetimden sorumlu olanlara haber verilmesini sağlamakta ve gerekli hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçiden ilâve açıklama alma imkânını sunmaktadır. Birbirini izleyen her bir denetimde, belirli bir hususa ilişkin bir Diğer Hususlar paragrafının, denetçi raporunda tekrar edildiği durumlarda denetçi, mevzuatta zorunlu kılınmadığı sürece her bir denetimde bu hususa ilişkin tekrar bildirim yapmanın gerekli olmadığına karar verebilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ekte, denetçinin belirli durumlarda denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını eklemesini gerektiren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 19(b) paragrafı
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf
- BDS 800, “Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 14 üncü paragraf

Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu ekte, denetçinin belirli durumlarda denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafını eklemesini gerektiren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf
- BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar", 13-14, 16-17 ve 19 uncu paragraflar

Kilit Denetim Konuları Bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafını İçeren Denetçi Raporu Örneği [TTK'ya göre uyarlanmıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600¹'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında işletmenin üretim tesislerinde bir yangın meydana gelmiştir ve bu olay işletme tarafından bilanço tarihinden sonraki bir olay olarak açıklanmıştır. Denetçinin muhakemesine göre, bu husus kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil etmekle birlikte, cari döneme ait finansal tabloların denetimi açısından azami düzeyde dikkat edilmesi gereken bir konu değildir.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Cari döneme ait finansal tablolardaki tutar ve açıklamalarla ilgili karşılık gelen bilgiler sunulmuş ve önceki döneme ait finansal tablolar önceki denetçi tarafından denetlenmiştir. Mevzuatta denetçinin, karşılık gelen bilgilere ilişkin önceki denetçi raporuna atıfta bulunmasına izin verilmektedir ve bu sebeple denetçi, önceki denetçi raporuna atıfta bulunmaya karar vermiştir.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.

¹ BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"

- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi²

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar³

Şirketin üretim tesislerinde çıkan yangının etkilerinin açıklandığı, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

² “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

³ A16 paragrafında belirtildiği üzere içerdiği bilgilerin nispi önemine ilişkin denetçi muhakemesine dayanarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, Kilit Denetim Konuları bölümünün hemen öncesinde veya sonrasında sunulabilir.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

5) Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş ve 10 Mart 20X1 tarihinde bu finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.

6) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁴

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

7) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁵

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁴ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁵ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinden Sapma Sebebiyle Sınırlı Olumlu Görüş ve Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinden sapma, sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olmuştur.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında işletmenin üretim tesislerinde bir yangın meydana gelmiştir ve bu olay işletme tarafından bilanço tarihinden sonraki bir olay olarak açıklanmıştır. Denetçinin muhakemesine göre, bu husus kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil etmekle birlikte, cari döneme ait finansal tabloların denetimi açısından azami düzeyde dikkat edilmesi gereken bir konu değildir.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁶

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Şirketin kısa vadeli satılabilir menkul kıymetleri, finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmektedir. Yönetim, bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemek yerine maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum TMS'lere aykırılık teşkil etmektedir. Bu menkul kıymetler piyasa değeriyle değerlemiş olsaydı, şirketin kayıtları; Şirketin ilgili hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (...) TL'lik gerçekleşmemiş bir zarar muhasebeleştirilmesine gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, menkul kıymetlerin finansal durum tablosunda yer alan defter değerinin, 31 Aralık 20XY tarihinde aynı tutarda; gelir vergisi, net kâr ve özkaynakların ise sırasıyla (...), (...) ve (...) TL tutarında azaltılması gerekecekti.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

⁶ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

3) Dikkat Çekilen Hususlar –Yangının Etkileri

Şirketin üretim tesislerinde çıkan yangının etkilerinin açıklandığı, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen sınırlı olumlu görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁷

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]'dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁸

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁷ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.