TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701

KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2023 yılı yayımı, Bölüm 1'de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC'in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC'in web sitesine www.ifac.org 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 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* Standardının ikinci sürümü, 26/12/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04–[01/332] sayılı Kurul Kararıyla, 01/01/2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- **BDS 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.**

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

Paragraf

Giriş

Kapsam 1-5
Yürürlük Tarihi 6
Amaçlar 7
Tanımlar 8

Ana Hükümler

Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi 9-10
Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi 11-16
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim 17
Belgelendirme 18

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

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), denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. Ayrıca bu BDS'de; denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bu bildirimin şekil ve içeriğinin ele alınması hedeflenmiştir.

   Bu BDS'de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin 5 ve 5T) 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 denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır.*[*]

2. Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. 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 ("hedef kullanıcılar") ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir (Bkz.: A1-A4 paragrafları).

3. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi; işletme, denetlenmiş finansal tablolar veya yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında hedef kullanıcıların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına da zemin hazırlayabilir.

4. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin denetçinin oluşturmuş olduğu görüş çerçevesindedir. Denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi;

   (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[1] 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[2]'e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.

---

[*] T kodlu bir paragrafın uygulanmasında (örneğin, 5T paragrafı), aynı numaralı paragrafa (örneğin, 5 inci paragraf) ilişkin -varsa- "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" bölümünde yer alan paragraf(lar) da rehberlik sağlayabilir.

[1] BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

[2] BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 22-23 üncü paragraflar

(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 ayrıca, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması durumunda da uygulanır.[3] Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.[4]

5T. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde bu BDS denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde uygulanır. Bu BDS ayrıca, mevzuata göre denetçinin, kilit denetim konularını raporunda bildirmesinin zorunlu olması durumunda da uygulanır. Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.

Yürürlük tarihi

6. Bu BDS, borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

7. Denetçinin amaçları, kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bu konuları denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmektir.

Tanımlar

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

   Kilit denetim konuları: Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde 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, aşağıdakileri göz önünde bulundurur (Bkz.: A9-A18 paragrafları):

   (a) BDS 315[5]uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar (Bkz.: A19-A22 paragrafları).

   (b) Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (Bkz.: A23-A24 paragrafları).

---

[3] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 30-31 inci paragraflar

[4] BDS 705, 29 uncu paragraf

[5] BDS 315, "'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

(c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri (Bkz.: A25-A26 paragrafları).

10. Denetçi, 9 uncu paragrafa 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 belirtilen durumlar olmadığı sürece denetçi, her bir kilit denetim konusunu, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak 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

(b) Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini,

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 yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi (Bkz.: A42-A45 paragrafları) ve

(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)

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

Kilit Denetim Konularının Açıklanması ile Denetçi Raporunda Yer Alması Gereken Diğer Unsurlar Arasındaki Etkileşim

15. BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş 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 bu tür durumlarda, denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konular açıklanmaz ve 13-14 üncü paragraflarda yer alan hükümler uygulanmaz. Bunun yerine denetçi:

(a) Bu konu 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 hâlinde 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,

(a) Kilit denetim konusu olarak belirlediği hususları veya

(b) Uygun hâllerde; işletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, raporunda bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını,

üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz.: A60-A63 paragrafları).

Belgelendirme

18. Denetçi, çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususlara yer verir[6] (Bkz.: A64 paragrafı):

(a) 9 uncu paragraf uyarınca belirlenen, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ve 10 uncu paragraf uyarınca söz konusu her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi,

(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 gerekçesi ve

(c) -Varsa- kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

[6] BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

***

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 etkenler çerçevesinde değerlendirilebilir. Bu değerlendirme, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimin niteliği ve kapsamı dâhil olmak üzere durum ve gerçeklerin nesnel bir analizini içerir.

A2. Finansal tablo kullanıcıları; denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla -BDS 260[7]'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 bildirilmesinin zorunlu kılınması, bu konulara yönelik denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi geliştirebilir ve yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların denetçi raporunda atıf yapılan finansal tablo açıklamalarına daha fazla dikkat etmelerini sağlayabilir.

A4. BDS 320[8]'ye göre denetçi, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki varsayımlarda bulunduklarını kabul eder:

(a) İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,

(b) Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıklarını,

(c) Tahminlere, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettiklerini,

(ç) Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıklarını.

Denetçi raporunun ilişiğinde 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

[7] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim"

[8] BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 4 üncü paragraf

konuda rehberlik sağlar.[9] 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 bir yanlışlığın mevcut olduğu sonucuna vardığı durumları ele alır.[10]

A6. Denetçinin BDS 705'e uygun olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş vermesi hâlinde, 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 bildirimin 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 veya olumsuz görüş vermesi ve diğer kilit denetim konularını bildirmesi durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümündeki giriş cümlesinin ne şekilde etkilendiğine yönelik örneklere 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 veya olumsuz görüş vermesi durumunda dahi, kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin hükümler uygulanır. Bunun sebebi, diğer kilit denetim konularının bildirilmesinin, hedef kullanıcıların denetime yönelik 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:[11]

(a) Olumsuz görüşe neden olan konunun (konuların) önemine bağlı olarak 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 konuyu kilit denetim konusu olarak belirlediğinde, söz konusu 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'da[12], tüm denetimlerde geçerli olacak şekilde, denetçilerin gerekli görmesi durumunda Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar paragrafları aracılığıyla denetçi raporunda ilâve bilgilere yer verilmesini sağlamak için mekanizmalar oluşturulmuştur. Bu tür durumlarda, söz konusu paragraflar, denetçi raporunda yer alan Kilit Denetim Konuları

[9] BDS 700, 10-15 ve A1-A15 paragrafları

[10] BDS 705, A7 paragrafı

[11] BDS 705, 8 inci paragraf

[12] BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

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.[13] BDS 706, kilit denetim konuları ve Dikkat Çekilen Hususlar paragrafları arasındaki ilişkiye yönelik ilâve rehberlik sağlar.[14]

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 konularına ilişkin yaptığı belirleme, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konularla sınırlıdır.[15]

A11. Kilit denetim konularının belirlenmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkindir ve bu BDS önceki döneme ait denetçi raporunda yer alan kilit denetim konularının güncellenmesini zorunlu kılmamaktadır. Bununla beraber, önceki döneme ait finansal 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 "önemli yanlışlık" riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa, denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesinde genellikle daha fazla muhakeme yapılması gerekir. Denetçinin, müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir.[16] Denetçi, riskin daha yüksek olduğunu değerlendirmesi sebebiyle daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde edebilmek için kanıtın 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.[17]

A13. Dolayısıyla; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde veya finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında güçlük bulunan konular, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesiyle özellikle ilgili olabilir.

---

[13] BDS 706, 8(b) ve 10(b) paragrafları

[14] BDS 706, A1-A3 paragrafları

[15] BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar"

[16] BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler", 7(b) paragrafı

[17] BDS 330, A19 paragrafı

A14. Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşık olan 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,

- Denetimdeki kıdemli personelin veya
- Denetim şirketinde istihdam edilip edilmediğine bakılmaksızın, muhasebe ya da denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip kişinin (kişilerin) veya denetçinin faydalandığı uzmanın (uzmanların),

denetime katılımının sağlanmasını veya artırılmasını da içerebilir.

A15. Bazı BDS'ler üst yönetimden sorumlu olanlara ve diğer taraflara denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlarla ilgili olabilecek özel bildirimler yapmasını gerektirir. Örneğin:

- BDS 260 ile denetçinin, denetim sırasında -varsa- karşılaşılan önemli zorluklarla ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması zorunlu kılınmıştır.[18] BDS'ler aşağıdakileri bu anlamda potansiyel zorluklar olarak kabul eder:
  - İlişkili taraf işlemleri[19], özellikle denetçinin, ilişkili taraf işlemlerinin fiyat dışındaki tüm şartlarının üçüncü kişilerle yapılan emsal işlemlerdeki şartlara eş değer olduğuna ilişkin denetim kanıtına ulaşabilmesi konusundaki sınırlamalar.
  - Topluluk denetimi üzerindeki tüm sınırlandırmalar, örneğin bilgiye veya kişilere erişiminin kısıtlanması. [20]
- BDS 220 (Revize) sorumlu denetçinin, zor veya ihtilaflı konularda, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre istişare gerektiren konularda[21] ve sorumlu denetçinin mesleki muhakemesine göre istişare gerektiren diğer konularda gerekli istişareleri yapmasına yönelik yükümlülükler içerir. Örneğin denetçi, önemli teknik bir konuyu denetim şirketinin içinden veya dışından kişilerle istişare etmiş olabilir ve bu da konunun kilit denetim konusu olduğunun göstergesi sayılabilir. Sorumlu denetçinin ayrıca, diğer konuların yanında, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları ve önemli muhakemeleri kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere etmesi gerekir.[22]

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

A16. Denetçi, denetimde azami düzeyde dikkat edeceği alanlar yani 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.

---

[18] BDS 260, 16(b) ve A21 paragrafları

[19] BDS 550, "İlişkili Taraflar", A42 paragrafı

[20] BDS 600 (Revize), "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 57 (c) paragrafı

[21] BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 35 inci paragraf

[22] BDS 220 (Revize), 36 ncı paragraf

A17. 9 uncu paragrafta, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuların belirlenmesinde kullanılacak değerlendirme ölçütleri yer alır. Bu ölçütler, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konuların niteliğine odaklanır ki bu konular genellikle finansal tablolarda açıklanan konularla bağlantılıdır ve finansal tabloların denetiminde hedef kullanıcıların özel olarak ilgisini çekebilecek alanları yansıtır. Bu ölçütlerin zorunlu kılınması, bunlarla ilgili konuların her zaman kilit denetim konuları olduğunu göstermez. Bu ölçütlere uyan konular yalnızca 10 uncu paragraf uyarınca denetimde en çok önem arz eden konular olarak belirlendiğinde kilit denetim konularıdır. Söz konusu ölçütler birbiriyle ilişkili olabileceğinden (örneğin 9(b)-(c) paragrafında açıklanan durumlarla ilgili konular ciddi risk olarak da belirlenebilir), birden fazla ölçütün üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen belirli bir konuya uygulanabilmesi, denetçinin bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirleme ihtimalini artırır.

A18. 9 uncu paragrafta belirtilen ölçütlere uyan konulara ek olarak, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen ve denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren ve bu sebeple 10 uncu paragraf uyarınca kilit denetim konusu olarak belirlenen başka konular olabilir. Bunlar, örneğin yürütülen denetimle ilgili fakat finansal tablolarda açıklanması gerekmeyen konular 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 bilgi teknolojileri (BT) sisteminin uygulanması (veya mevcut BT sistemindeki ciddi değişiklikler) gibi bir değişiklik, denetçinin 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. Denetçinin, belirlediği ciddi riskler hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması BDS 260'ta zorunlu kılınmıştır.[23] Ayrıca BDS 260'ın A13 paragrafına göre denetçi, daha yüksek olduğunu değerlendirdiği "önemli yanlışlık" risklerini nasıl ele almayı planladığını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir.

A20. BDS 315'e göre, ciddi risk; yapısal risk faktörlerinin bir yanlışlığın oluşma ihtimali ile yanlışlığın oluşması durumunda muhtemel yanlışlığın büyüklüğünün bileşimini etkileme derecesi nedeniyle yapısal risk değerlendirmesinin yapısal risk aralığının üst sınırına yakın olduğu belirlenmiş ve değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riskidir.[24] 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 "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği riskleri ciddi riskler olarak ele almasını zorunlu kılar.[25] Ayrıca kontrollerin yönetim tarafından nasıl ihlal edileceği

---

[23] BDS 260, 15 inci paragraf

[24] BDS 315, 12 nci paragrafta yer alan "ciddi risk" tanımı

[25] BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 26-27 nci paragraflar

öngörülebilir olmadığından, BDS 240, bu ihlallerin hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riski ve bu sebeple de ciddi bir risk olduğuna işaret eder.[26] Niteliklerine bağlı olarak bu riskler, denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmeyebilir ve bu sebeple 10 uncu paragraf uyarınca bu riskler denetçi tarafından kilit denetim konuları olarak değerlendirilmeyebilir.

A22. BDS 315'te, denetimin yürütülmesi sırasında ilâve denetim kanıtı elde edildikçe, denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinin değişebileceği açıklanmaktadır.[27] 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 hâlinde ve denetim sürecinde, özellikle de "önemli yanlışlık" riskinin daha yüksek değerlendirildiği bir alanda, kontrollerin etkin bir şekilde işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi hâlinde denetim yaklaşımında önemli bir değişiklik yapılması) söz konusu alanın denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir alan olarak belirlenmesine sebep olabilir.

Yüksek Derecede Bir Tahmin Belirsizliğine Maruz Kalan 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.[28] 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, yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri hakkında bilgilendirilmek istediklerini belirtmiştir (Bkz.: BDS 540[29]). Diğer hususlar arasında, bu tür tahminler; yönetimin yargısına yüksek derecede bağlı ve genelde finansal tabloların en karmaşık alanları olup hem yönetimin hem de denetçinin uzmanlardan faydalanmasını gerekli kılabilir. Ayrıca, finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloları anlamak için bu tablolar üzerinde önemli etkiye sahip muhasebe politikalarını ve bu politikalardaki önemli değişiklikleri bilmeleri gerektiğini, özellikle de işletmenin uygulamalarının sektördeki diğer uygulamalarla tutarlı olmadığı durumlarda bu ihtiyacın daha yüksek olduğunu vurgulamıştır.

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

---

[26] BDS 240, 31 inci paragraf

[27] BDS 315, 37 nci paragraf

[28] BDS 260, 16(a) paragrafı

[29] BDS 540 "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 15 inci paragraf

sürecinin çeşitli aşamalarında yönetimle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kapsamlı müzakereler yapmış olabilir.[30] 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 yargılarda 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 yapılan 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 bu konunun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek diğer ölçütler şunlardır:

- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği.
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- -Varsa- konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği.
- Aşağıdakileri içerecek şekilde, konunun ele alınması için gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı:
    - Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması veya -varsa- bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerinin 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 -özellikle, denetçinin muhakemeleri daha subjektif hâle geldikçe- karşılaşılan zorlukların niteliği ve ağırlığı.

[30] Bkz.: BDS 260'ın 16(a), 16(c) ve A22 paragrafları ile Ek 2 Bölümü

- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar veya diğer şarta bağlı varlık ve yükümlülükler bakımından denetçinin azami düzeyde dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir.

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 gerçeklerinden 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, bunların 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 konumda yer verilmesi, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlar ve denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların verdiği değerin anlaşıldığını 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 ayrımın yapılabilmesi amacıyla 11 inci paragrafta kilit denetim konularının uygun bir alt başlıkla açıklanması 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 dönem belirtilebilir (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 denetime özgü terimlerin çok fazla 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 mahrem bilgi sağlamasından ziyade, özet ve anlaşılabilir bir şekilde faydalı bilgi sağlaması amaçlanır).

A35. Mahrem bilgi, işletme tarafından herhangi bir şekilde kamuyla 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 mahrem 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 mahrem 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 mahrem 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.[31] 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 kamuyla 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 bildirime kullanışlı 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

[31] BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 12(a) ve A1-A3 paragrafları

konularına ilişkin açıklamalar oluşturulurken ilgili 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) paragrafları, her bir kilit denetim konusunun neden denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirildiğine ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığına ilişkin denetçi raporunda bir açıklama yapılmasını 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 açıklamalara atıf yapılmasına ilâve olarak, denetçi bu açıklamaların kilit kısımlarına dikkat çekebilir. Belirli bir konunun cari döneme ait finansal tabloları hangi etkenlerle ve hangi yönlerden etkilediğine ilişkin yönetim tarafından yapılan açıklamaların muhtevası, 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; denetçi konunun, denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebine ve nasıl ele alındığına yönelik açıklamanın bir parçası olarak, 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 bir veya daha fazla konuyu kilit denetim konusu 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 veya şartların etkisini azaltan etkenleri 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.[32]

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

A42. Kilit denetim konusunun denetçi raporunda açıklanmasıyla; ilgili konunun, kilit denetim konusu olarak belirlenme sebebi hakkında bir fikir verilmesi 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 konuların denetçi raporunda nasıl bildirileceğinin 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 etkenlerin açıklanması hedef kullanıcılar açısından faydalı olabilir.

[32] Bkz.: BDS 570'in A3 paragrafı

A43. Bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada hangi bilgilerin yer alacağına karar verirken denetçi, hedef kullanıcılar açısından söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurur. Denetçi ayrıca, açıklamanın denetimin ve denetçi tarafından yapılan muhakemelerin daha iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlayıp sağlamayacağını da gözetir.

A44. Konunun, işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması, bu tür açıklamaların zaman içerisinde büyük ölçüde standartlaşarak daha az faydalı hâle gelmesi ihtimalinin azaltılmasına yardımcı olur. Örneğin; sektörün şartlarına veya finansal raporlamanın karmaşıklığına bağlı olarak, belli bir sektördeki birçok işletme bakımından 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) açıklamanın hedef kullanıcıların ihtiyacına daha uygun olmasını sağlar. Bu durum sonraki dönemlerde tekrarlanacak kilit denetim konusunun açıklanmasında da 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 iş modelinde meydana gelen değişiklikler.

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

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

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler,

veya bu unsurların bazı bileşimleri.

Mevzuatla, kilit denetim konusunun açıklanmasına ilişkin özel bir şekil veya içerik düzenlenebilir veya yukarıdaki unsurların bir ya da birkaçının bu açıklamaya dâhil edilmesine karar verilebilir.

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, konuya ilişkin açıklamada kullanılacak ifadelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ifadelerde;

- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçi tarafından ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ima edilmemesi gerekir.
- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.
- -Varsa- finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamada (açıklamalarda) konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir.
- Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir.

A48. İlgili konuya yönelik denetçinin verdiği karşılıkların ya da yaklaşımın açıklanması; özellikle denetim yaklaşımının, işletmenin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere ciddi şekilde uyarlandığı 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, faydalandığı (istihdam ettiği ya da hizmet aldığı) 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[33]'nin 14 üncü ve 15 inci paragraflarındaki yükümlülüklerle tutarsızlık teşkil etmez.

A50. Bilhassa denetimin karmaşık ve muhakeme gerektiren alanlarına ilişkin olmak üzere, uygulanan prosedürler hakkında açıklama yaparken denetçi güçlük yaşayabilir. Özellikle, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere verilen karşılıkların niteliği ve kapsamı ile bunlarla ilgili önemli denetçi yargılarının yeterli düzeyde bildirilmesini sağlayacak şekilde, uygulanan prosedürleri kısa ve öz bir şekilde ifade etmek 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 kısa ve öz olabilir.

A51. A46 paragrafında belirtildiği üzere denetçi, raporunda kilit denetim konusuna ilişkin açıklama yaparken bu konuya verdiği karşılıkların sonucuna işaret edebilir. Ancak bu şekilde yapılan bir açıklamanın 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

[33] BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"

mevzuata aykırılığa (örneğin, kara para aklamayla ilgili olan ya da olduğu görülen konulara) ilişkin yetkili bir kurum tarafından yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirimin yapılması mevzuatla 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 açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağının makul şekilde beklendiği durumlarda sadece, bir kilit denetim konusunun bildirilmemesine yönelik yargı uygundur.

A54. Kilit denetim konusunun raporda bildirilip bildirilmemesine karar verilirken konuyla ilgili durum ve gerçekler dikkate alınır. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, 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 iletişim, aşağıdaki şekillerde katkıda bulunur:

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, denetçinin, işletmenin konuyu neden kamuya açıklamadığını (örneğin, mevzuatın veya belirli bir finansal raporlama çerçevesinin konunun açıklanmasının ertelenmesine veya açıklanmamasına izin vermesi hâlinde) ve yönetimin -varsa- açıklamanın olumsuz sonuçlarına ilişkin görüşlerini anlamasına hizmet eder. Yönetim, olumsuz sonuçların değerlendirilmesiyle ilgili olarak, mevzuatın belirli yönlerine (örneğin, bunlar işletmenin ticari görüşmelerine veya rekabetçi konumuna zarar vermesine yol açacak yönler olabilir) 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 aşacağının makul şekilde beklenip beklenmediğini belirlemesi gerekir.

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, ilgili konu hakkında yetkili kamu kurumlarıyla herhangi bir iletişimin kurulup kurulmadığına ve özellikle konuyla ilgili bu kurumlarla yapılan görüşmelerin; konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına ilişkin yönetim beyanını destekleyip desteklemediğine dikkat çeker.

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim gerekli durumlarda denetçinin, ilgili konu hakkındaki bilginin kamuya açıklanması noktasında yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanları teşvik etmesine imkân verir. Bu durum özellikle, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların bildirime ilişkin kaygılarının, ilgili konunun bazı yönleriyle sınırlı olması ve bu hususların da düşük düzeyde hassasiyete sahip olması hâlinde mümkündür.

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 beyanın alınmasının gerekli olduğunu değerlendirebilir.

A55. Denetçinin, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun bildirilmesinin etkilerini etik hükümler ışığında değerlendirmesi gerekebilir. Ayrıca ilgili konunun denetçi raporunda

bildirilip bildirilmediğine bakılmaksızın, denetçinin konu hakkında yetkili kamu kurumlarıyla iletişim kurması mevzuatla zorunlu kılınmış olabilir. Bu tür bir iletişim, ilgili konunun bildirilmesi nedeniyle ortaya çıkacak olumsuz sonuçlar hakkında denetçi tarafından yapılan değerlendirmeyi etkilemesi bakımından faydalı olabilir.

A56. İlgili konunun bildirilmemesine karar verirken denetçinin dikkate aldığı hususlar karmaşıktır ve önemli denetçi yargılarını 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:

(a) 10 uncu paragrafa uygun olarak denetçinin kilit denetim konusunun bulunmadığına karar vermesi (Bkz.: A59 paragrafı).

(b) 14 üncü paragrafa uygun olarak denetçinin, bir kilit denetim konusunun denetçi raporunda bildirilmeyeceğine ve başka bir kilit denetim konusu da bulunmadığına karar vermesi.

(c) Kilit denetim konuları olarak belirlenen konuların sadece 15 inci paragrafa uygun olarak denetçi raporunda bildirilen konular olması.

A58. Denetçinin, bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına karar vermesi hâlinde raporunda yer vereceği açıklamaya ilişkin örnek aşağıda belirtilmiştir:

Kilit Denetim Konuları

[Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde] tarafımızca 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 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 istisnai durumlarda (örneğin, borsada işlem gören bir işletmenin çok sınırlı düzeyde faaliyette bulunması), 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 gerektirir.[34] Kilit denetim konuları hakkında kurulacak iletişim için uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Ancak denetimin planlanan kapsam ve zamanlaması müzakere edilirken, denetçi, kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimlerini iletebilir ve denetim bulgularını iletirken bu tür konuları daha fazla müzakere edebilir. Böyle bir yol izlenmesi, finansal tablolara nihai hâlinin verilmesi aşamasında, kilit denetim konuları

[34] BDS 260, 21 inci paragraf

hakkında sağlam bir iletişimin kurulması konusunda uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olabilir.

A61. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, bu kişilerin, denetçinin raporunda bildirmeyi amaçladığı kilit denetim konularından haberdar olmasını sağlar ve gerektiğinde bu konulara ilişkin ilâve bilgiler elde etmesine imkân verir. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara raporunun bir taslağını sunmanın, müzakereleri kolaylaştırmak bakımından yararlı olacağını düşünebilir. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, bu kişilerin finansal raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir ve üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçinin kilit denetim konularıyla ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir. Bu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularını göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir.

A62. 17(a) paragrafı uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine karar verilen 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, denetçinin denetimi ve ortaya çıkabilecek önemli konuları iyi bilen diğer kişilerle (örneğin, atanmışsa, kaliteyi gözden geçiren kişiyle) daha fazla müzakerede bulunmasına fırsat verebilir. Bu müzakereler, denetçinin kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını yeniden değerlendirmesini sağlayabilir.

Belgelendirme (Bkz.: 18 inci paragraf)

A64. BDS 230'un 8 inci paragrafı denetçinin, çalışma kâğıtlarını yapılan denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, diğer hususların yanında, önemli mesleki muhakemeleri anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını gerektirir. Kilit denetim konuları bağlamında mesleki muhakemeler, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan hangilerinin denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konulardan olduğuna ve bu konulardan da hangilerinin kilit denetim konusu olduğuna karar verilmesini içerir. Bu çerçevede, denetim sırasında karşılaşılan önemli hususlara ilişkin hazırlanan diğer çalışma kâğıtları dâhil olmak üzere (örneğin, tamamlama notları), üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan bildirimlere ve münferit her konuya (Bkz.: A39 paragrafı) ilişkin hazırlanan çalışma kâğıtlarıyla denetçi tarafından yapılan muhakemeler desteklenebilir. Bununla birlikte bu BDS, üst yönetime bildirilen diğer konuların neden denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmediğinin belgelendirilmesini zorunlu kılmaz.