



BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI STANDARDI (BDS 706) YAYIMLANDI

Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (BDS 706) Hakkında Tebliğ
ÖZET : Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 32 İle Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (BDS 706) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 32 ile **"Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları" Standardı (BDS 706)** yürürlüğe konulmuştur. Tebliğ, **1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak Tebliğin Geçici 1'inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1'inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 706 "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"** standardının, **BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

BDS 706, denetçinin;

- Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
- Kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini

gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenlemektedir.





Sirküler Rapor  17.03.2014/82-2

BDS 706'da finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amaçları;

- 1) *(Denetçinin faydalandığı) uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve*
- 2) *Denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına*

karar vermek olarak belirtilmiştir.

BDS 706'da,

- 1) **Diğer Hususlar paragrafı:** Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan, finansal tablolarda sunulanlar veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.
- 2) **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.

şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 706) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





14 Mart 2014 CUMA

Resmî Gazete

Sayı : 28941

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN
HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
(BDS 706) HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 32**

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, ekte yer alan BDS 706 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı,
- Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- Denetim: Bağımsız denetimi,
- Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu, ifade eder.

Geçiş hükümleri

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

Yürürlük

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

Yürütme

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





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 706

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

TÜRMOB Sirküler Rapor





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

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1-2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları.....	6-7
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....	8
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	9
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları.....	A1-A4
Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....	A5-A11
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A12
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: 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;
 - (c) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
 - (d) Kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesinigerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler.
2. 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 rapordaki yerine ve bu paragrafların şekline ilişkin olarak bu BDS’de yer alan hükümler uygulanır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

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

Tanımlar

5. 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 anlamaları açısından ilgili olan, finansal tablolarda sunulanlar 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

6. 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; finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olması şartıyla, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler. Bu paragraf, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur (Bakınız: A1-A2 paragrafları).
7. Denetçi, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklediğinde:
 - (a) Bu paragrafı denetçi raporundaki Görüş paragrafının hemen sonrasına ekler,
 - (b) “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığını veya uygun olan diğer bir başlığı kullanır,
 - (c) Bu paragrafta, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların finansal tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur ve
 - (ç) Dikkat çekilen hususun denetçi görüşünü değiştirmedğini belirtir.(Bakınız: A3-A4 paragrafları)

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları

8. Denetçinin; finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan ve kendi muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olduğunu düşündüğü bir hususun denetçi raporunda bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda -mevzuat tarafından yasaklanmadıkça- denetçi raporuna, Diğer Hususlar başlığının veya uygun olan diğer bir başlığın altına bir paragraf ekleyerek söz konusu durumu bildirir. Denetçi bu paragrafı, Görüş paragrafının ve -varsa- Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının hemen sonrasına ekler. Diğer Hususlar paragrafında yer alan içeriğin Diğer Raporlama Sorumlulukları bölümüyle ilgili olması durumunda ise denetçi, söz konusu paragrafı raporun başka bir yerine ekler (Bakınız: A5-A11 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

9. 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 (Bakınız: A12 paragrafı).





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının Gerekli Olabileceği Durumlar (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A1. 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 tablolar üzerinde yaygın etkisi bulunan yeni bir muhasebe standardının (örneğin, yeni bir Türkiye Muhasebe Standardının) yürürlük tarihinden önce (izin verilmesi hâlinde) erken uygulanması.
 - İşletmenin finansal durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden ciddi bir afet durumu.
- A2. Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltır. Ayrıca, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilerden daha fazlasının Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında yer alması, bu hususun uygun şekilde sunulmadığı veya açıklanmadığı anlamına gelebilir. Dolayısıyla, 6 ncı paragraf Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının kullanımını finansal tablolarda sunulan veya açıklanan hususlarla sınırlandırır.

Denetçi Raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının Eklenmesi (Bakınız: 7 ncı paragraf)

- A3. Denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesi, denetçinin görüşünü etkilemez. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı aşağıdakilerin yerini almaz:
- (a) Belirli bir denetime ilişkin şartların gerektirmesi durumunda, denetçinin sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi ya da görüş vermekten kaçınması (Bakınız: BDS 705¹) veya
 - (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar.
- A4. Ek 3'te Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı içeren ve sınırlı olumlu görüş veren bir denetçi raporu örneği yer almaktadır.

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları

 (Bakınız: 8 inci paragraf)

Diğer Hususlar Paragrafının Gerekli Olabileceği Durumlar

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





Sirküler Rapor 17.03.2014/82-9

Kullanıcıların Denetimi Anlamalarıyla İlgili Durumlar

- A5. Yönetim tarafından denetimin kapsamına getiren bir sınırlama sebebiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin muhtemel etkisinin yaygın olmasına rağmen² 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

- A6. 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. Gerekliğinde, Diğer Hususlar paragrafının içeriğini açıklamak üzere bir veya daha fazla alt başlık kullanılabilir.
- A7. Diğer Hususlar paragrafında; denetçinin finansal tablolara ilişkin BDS'ler kapsamındaki sorumluluğuna ek olarak diğer raporlama sorumluluklarının bulunduğu durumlar (Bakınız: BDS 700³'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

- A8. Bir işletme, genel amaçlı bir çerçeveye (örneğin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak bir finansal tablo seti hazırlarken diğer taraftan başka bir genel amaçlı çerçeveye (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak başka bir finansal tablo seti hazırlayabilir ve işletme bu finansal tablo setlerinin her ikisine ilişkin raporlama yapmak üzere denetçiyi görevlendirebilir. Bu çerçevelerin ilgili durumlarda kabul edilebilir olduğuna karar vermiş ise, 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

- A9. 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 (tarafılara) dağıtımının yapılmaması veya bunlar tarafından kullanılmaması gerektiğini belirten bir Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi, içinde bulunulan şartlar altında, gerekli görebilir.

² Bu duruma ilişkin açıklamalarla ilgili olarak BDS 705, 13(b)(ii) paragrafına bakınız.

³ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" 38-39 uncu paragraflar





Denetçi Raporuna Diğer Hususlar Paragrafının Eklenmesi

- A10. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun finansal tablolarda sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık ve net 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/sağlanması gereken bilgileri içermez.
- A11. Diğer Hususlar paragrafının raporun neresinde yer alacağı, aktarılacak olan bilgilerin niteliğine bağlıdır. Kullanıcıların dikkatini finansal tabloların denetimiyle ilgili bir hususa çekmek amacıyla Diğer Hususlar paragrafının eklenmesi durumunda, bu paragraf, Görüş paragrafının ve -varsa- Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının hemen sonrasına eklenir. 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 Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlıklı bölüme dâhil edilebilir. Bunlardan farklı olarak Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin tüm sorumluluklarıyla veya kullanıcıların denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olduğunda, Finansal Tablolara İlişkin Raporun ve Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Raporun ardından ayrı bir bölüm olarak eklenebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A12. Bu tür bir iletişim, denetçinin, denetçi raporunda vurgulamak istediği belirli hususların niteliğinin üst yönetimden sorumlu olanlara haber verilmesini 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 (yinelendiği) durumlarda denetçi, her bir denetimde bu hususa ilişkin tekrar bildirim yapmaya gerek olmadığına karar verebilir.





Ek 1

(Bakınız: 2 nci paragraf)

Dikkat Çekilen Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ekte, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve 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) paragrafi
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 12(b) ve 16 ncı paragraflar
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 19 uncu paragraf
- BDS 800, “Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 14 üncü paragraf

Ek 2

(Bakınız: 2 nci paragraf)

Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ekte, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve 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) ve 16 ncı paragraflar
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”, 13-14, 16-17 ve 19 uncu paragraflar
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 10(a) paragrafi





Ek 3

(Bakınız: 4 üncü Paragraf)

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı tam bir finansal tablolar setinin bağımsız denetimi yürütülmüştür.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210⁴'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Devam etmekte olan istisnai bir davayla ilgili olarak belirsizlik mevcuttur.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinden sapma, sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olmuştur.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuat tarafından zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor⁵

ABC Şirketinin 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 politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin⁶ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

İşletme yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan⁷ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası

⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”

⁵ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁶ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

⁷ İşletme yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “İşletme yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur.”





olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla⁸ ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.⁹ Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin kısa vadeli satılabilir menkul kıymetleri, finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmektedir. Yönetim, bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemek yerine maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. ABC Şirketinin kayıtları, yönetim bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemiş olsaydı, ABC Şirketin ilgili hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (...) tutarında gerçekleşmemiş bir zarar muhasebeleştirilmesine gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, menkul kıymetlerin finansal durum tablosunda yer alan defter değerinin, 31 Aralık 20X1 tarihinde aynı tutarda; gelir vergisi, net kâr ve özkaynakların ise sırasıyla (...), (...) ve (...) tutarlarında azaltılması gerekecekti.

⁸ 4 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.”

⁹ Denetçinin, finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, bu cümle şu şekilde ifade edilecektir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.” 4 üncü dipnotla ilgili durumda bu husus, şu şekilde ifade edilebilir: “Denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü değerlendirir.”





Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Dikkat Çekilen Hususlar

XYZ Şirketi tarafından ABC Şirketinin aleyhine açılan davanın sonucuyla ilgili belirsizliğin¹⁰ belirtildiği, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen sınırlı olumlu görüşün dayanağı değildir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]¹¹

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

¹⁰ Belirsizliği vurgularken denetçi, finansal tabloların dipnotlarında kullanılan terminolojiyi kullanır.

¹¹ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

