TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 230

BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

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) 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi"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 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/11/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 07/12/2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* Standardının üçüncü sürümü, 26/12/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04–[01/332] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* 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 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* 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 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi* 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 230

BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam....1

Çalışma Kâğıtlarının Niteliği ve Amaçları 2-3

Yürürlük Tarihi 4

Amaç.... 5

Tanımlar.... 6

Ana Hükümler

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması 7

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen
Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi 8-13

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi 14-16

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması A1

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen
Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi.... A2-A20

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi A21-A24

Ek: Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 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), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Ekte, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler ve rehberlik içeren diğer BDS'lerin listesi yer almaktadır. Çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer BDS'lerde yer alan özel hükümler, bu BDS'nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Mevzuat, çalışma kâğıtlarına ilişkin ilâve hükümler içerebilir.

Çalışma Kâğıtlarının Niteliği ve Amaçları

2. Bu BDS'de yer alan hükümler ile çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer ilgili BDS'lerde yer alan özel hükümleri karşılayan çalışma kâğıtları;

   (a) Denetçinin genel amaçlarına[1] ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve

   (b) Denetimin, BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne,

   ilişkin kanıt sağlar.

3. Çalışma kâğıtları, aşağıdakiler dâhil, birtakım ilâve amaçlara da katkıda bulunur:

   - Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
   - Gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220 (Revize)'ye[2] uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
   - Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
   - Gelecekteki denetimlerde önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sağlamak,
   - Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin[3], diğer gözden geçirmelerin[4] ve izleme faaliyetlerinin kalite yönetim sistemi kapsamında yürütülmesini sağlamak,
   - Mevzuat hükümleri uyarınca dış teftişlerin yürütülmesini sağlamak.

Yürürlük Tarihi

4. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

5. Denetçinin amacı:

---

[1] BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 11 inci paragraf

[2] BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 29-34 üncü paragraflar

[3] Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

[4] KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, A135 paragrafı

(a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve

(b) Denetimin, BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt,

sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır.

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

(a) Çalışma kâğıtları (Denetim belgeleri): Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır.

(b) Denetim dosyası: Belirli bir denetime ait çalışma kâğıtlarını oluşturan kayıtların yer aldığı fiziki veya elektronik, manyetik ve benzeri ortamlardaki bir veya daha fazla dosya veya başka bir depolama aracıdır.

(c) Tecrübeli denetçi: Uygulamalı denetim tecrübesine ve aşağıdaki hususlarda yeterli seviyede bilgiye sahip olan (denetim şirketi içinden veya dışından) kişidir:

(i) Denetim süreçleri,

(ii) BDS'ler ve mevzuat hükümleri,

(iii) İşletmenin faaliyet gösterdiği iş çevresi ve

(iv) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili denetim ve finansal raporlamaya ilişkin hususlar.

Ana Hükümler

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması

7. Denetçi, çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlar (Bkz.: A1 paragrafı).

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Çalışma Kâğıtlarının Biçimi, İçeriği ve Kapsamı

8. Denetçi çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlar (Bkz.: A2-A5, A16-A17 paragrafları):

(a) BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bkz.: A6-A7 paragrafları),

(b) Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları ve

(c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken yaptığı önemli mesleki muhakemeler (Bkz.: A8-A11 paragrafları).

9. Denetçi, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken;

(a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini (Bkz.: A12 paragrafı),

(b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve

(c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını (Bkz.: A13 paragrafı),

kayıt altına alır.

10. Denetçi, önemli hususlara ilişkin olarak yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri -bu hususların niteliğini ve müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığını belirtmek suretiyle- belgelendirir (Bkz.: A14 paragrafı).

11. Önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir (Bkz.: A15 paragrafı).

İlgili Bir Hükümden Sapma

12. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili bir hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar vermesi hâlinde, bu sapmanın sebeplerini ve uygulanan alternatif denetim prosedürlerinin ilgili hükümdeki amaca nasıl ulaştığını belgelendirir (Bkz.: A18-A19 paragrafları).

Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

13. Denetçi, istisnai durumlarda, denetçi raporu tarihinden sonra yeni veya ilâve denetim prosedürlerini uygular ya da yeni sonuçlara ulaşırsa aşağıda sayılan hususları belgelendirir (Bkz.: A20 paragrafı):

    (a) Karşılaşılan durumlar,

    (b) Uygulanan yeni veya ilâve denetim prosedürleri, elde edilen denetim kanıtları ve ulaşılan sonuçlar ile bunların denetçi raporu üzerindeki etkileri ve

    (c) Çalışma kâğıtlarındaki değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

14. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (Bkz.: A21-A22 paragrafları).

15. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, ne şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bkz.: A23 paragrafı).

16. 13 üncü paragrafta öngörülen durumlar dışında denetçi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıdaki hususları belgelendirir (Bkz.: A24 paragrafı):

    (a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri ve

    (b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması (Bkz.: 7 nci paragraf)

A1. Çalışma kâğıtlarının yeterli ve uygun bir şekilde ve zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılmasına yardımcı olur ve elde edilen denetim kanıtlarının ve ulaşılan sonuçların, denetçi raporu tamamlanmadan önce değerlendirilmesini ve gözden geçirilmesini kolaylaştırır. Denetim çalışması sırasında hazırlanan çalışma kâğıtlarının, bu çalışma yürütüldükten sonra hazırlanan çalışma kâğıtlarına göre daha doğru olması muhtemeldir.

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Çalışma Kâğıtlarının Biçimi, İçeriği ve Kapsamı (Bkz.: 8 inci paragraf)

A2. Çalışma kâğıtlarının biçimi, içeriği ve kapsamı çeşitli etkenlere bağlıdır. Örneğin;

- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı.
- Uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği.
- Belirlenen "önemli yanlışlık" riskleri.
- Elde edilen denetim kanıtının önemi.
- Belirlenen istisnaların niteliği ve kapsamı.
- Yürütülen çalışmanın veya elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi yoluyla kolaylıkla belirlenemeyen bir sonucun veya sonucun gerekçesinin belgelendirilmesi ihtiyacı.
- Kullanılan denetim metodolojisi ve araçları.

A3. Çalışma kâğıtları, fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda kayıt altına alınabilir. Çalışma kâğıtlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim programları.
- Analizler.
- Notlar ve tutanaklar.
- Önemli hususlara ilişkin özetler.
- Teyit ve beyan mektupları.
- Kontrol listeleri.
- Önemli hususlara ilişkin yazışmalar (elektronik posta dâhil).

Denetçi, işletmenin kayıtlarına ilişkin özetleri veya bu kayıtların kopyalarını (örneğin, önemli ve özel sözleşmeleri) çalışma kâğıtlarına ekleyebilir. Ancak çalışma kâğıtları, işletmenin muhasebe kayıtlarının yerine geçmez.

A4. Finansal tabloların ve çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının, ilk veya tamamlanmamış görüşleri yansıtan notların, yazım hataları veya başka hatalardan dolayı düzeltilen belgelerin düzeltme öncesi kopyalarının ve belgelerin ikinci nüshalarının, çalışma kâğıtlarına eklenmesi gerekmez.

A5. Denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar, denetçinin yaptığı çalışma veya ulaştığı sonuçlar için tek başına yeterli dayanak sağlamaz. Ancak bu açıklamalar, çalışma kâğıtlarında yer alan bilgileri açıklamak veya netleştirmek için kullanılabilir.

BDS'lere Uyumun Belgelendirilmesi (Bkz.: 8(a) paragrafı)

A6. Bu BDS hükümlerine uyulması durumunda çalışma kâğıtlarının, mevcut şartlar altında yeterli ve uygun olacağı varsayılır. Bu BDS'nin diğer BDS'lerde yer alan özel durumlarda uygulanmasını netleştirmek için diğer BDS'lerde, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümler bu BDS'nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Ayrıca herhangi bir BDS'de çalışma kâğıtlarına ilişkin bir hükmün bulunmaması, söz konusu BDS'ye uyulmasının bir sonucu olarak çalışma kâğıtlarının hazırlanmayacağı anlamına gelmez.

A7. Çalışma kâğıtları, yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Örneğin:

- Yeterli biçimde belgelendirilmiş bir denetim planının varlığı, denetçinin denetimi planladığını gösterir.
- Denetim dosyasında imzalı bir denetim sözleşmesinin bulunması, denetçinin denetim şartları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anlaşmaya vardığını gösterir.
- Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş içeren bir denetçi raporu, denetçinin BDS'lerde belirtilen şartlar altında sınırlı olumlu görüş verme yükümlülüğünü yerine getirdiğini gösterir.
- Bir denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uyulduğunu göstermenin birçok yolu olabilir:
    - Örneğin, denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalışma kâğıtları, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sağlayabilir. Örneğin; muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, elde edilen denetim kanıtları yönetim beyanlarını hem doğrulayan hem de bunlarla çelişen kanıtlar içerdiğinde, elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuyla ilgili bir sonuç oluştururken yapılan mesleki muhakemeler dâhil, denetçinin söz konusu kanıtları nasıl değerlendirdiğinin belgelendirilmesi.
    - Benzer şekilde sorumlu denetçinin, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenmiş olduğu[5], çalışma kâğıtlarında çeşitli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetime yeterli ve uygun şekilde katılım sağladığına yönelik kanıtların -örneğin, denetim ekibi tarafından yapılan müzakerelere katılımının- belgelendirilmesi, bu yollardan biridir.

[5] BDS 220 (Revize), 29 uncu paragraf

Önemli Hususların ve İlgili Önemli Mesleki Yargıların Belgelendirilmesi (Bkz.: 8(c) paragrafı)

A8. Bir hususun önemine ilişkin muhakemede bulunulması, durum ve gerçeklerin nesnel olarak analiz edilmesini gerektirir. Önemli hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- BDS 315'te tanımlandığı gibi ciddi risklere sebep olabilecek hususlar.[6]
- (a) Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine veya (b) denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin daha önceki değerlendirmesini ve bu risklere karşı yapacağı işleri revize etme ihtiyacına işaret eden denetim prosedürlerinin sonuçları.
- Denetçinin gerekli denetim prosedürlerini uygulamasını önemli ölçüde zorlaştıran şartlar.
- Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek veya denetçi raporuna "Dikkat Çekilen Hususlar" paragrafının eklenmesini gerektirebilecek bulgular.

A9. Önemli hususlara ilişkin çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamına karar verilmesinde; çalışmanın yapılması ve sonuçların değerlendirilmesinde mesleki muhakemenin ne ölçüde kullanıldığı önemli bir etkendir. Önemli olması durumunda yapılan mesleki muhakemelerin belgelendirilmesi, denetçinin vardığı sonuçların açıklanmasına ve mesleki muhakemenin kalitesinin artırılmasına yardımcı olur. Bu tür hususlar, önemini koruyan hususların incelenmesi (örneğin, muhasebe tahminlerinin geriye dönük olarak gözden geçirilmesi) sırasında, sonraki denetimleri yürütenler de dâhil olmak üzere çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinden sorumlu olanlar için özel bir önem taşır.

A10. Önemli hususların ve önemli yargıların söz konusu olduğu hâllerde, 8 inci paragraf uyarınca mesleki muhakemenin kullanılmasıyla ilgili çalışma kâğıtlarının hazırlanmasının uygun olduğu durumlara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki hususları içerir:

- Bir hükümde, denetçinin belirli bilgileri veya etkenleri değerlendirmesi için "mütalaa eder" ifadesinin kullanılması ve bu mütalaanın belirli bir denetim çalışması açısından önemli olması durumunda denetçinin vardığı sonucun gerekçesi.
- Yönetim tarafından yapılan subjektif muhakeme konularının makul olduğuna ilişkin denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı.
- Muhasebe tahmini ve ilgili açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı veya yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmenin dayanağı.
- Denetim sırasında ortaya çıkan ve denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına sebep olan durumlara karşılık olarak yapılan ilâve araştırma sırasında (bir uzmanın ya da teyit prosedürlerinin uygun biçimde kullanılması gibi) ilgili belgenin gerçekliği hakkında denetçinin vardığı sonuçların dayanağı.
- BDS 701[7]'in uygulanması hâlinde, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi ya da bildirilecek kilit denetim konularının bulunmadığına karar vermesi.

---

[6] BDS 315, 4 üncü paragrafta yer alan "ciddi risk" tanımı

[7] BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

A11. Denetçi çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak, denetim sırasında belirlenen önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını açıklayan veya bu tür bilgileri sağlayan diğer ilgili destekleyici çalışma kâğıtlarına çapraz-referanslar içeren bir özet (bazen tamamlama notu olarak adlandırılır) hazırlanmasının ve bu özetin saklanmasının yararlı olacağını düşünebilir. Böyle bir özet, özellikle kapsamlı ve karmaşık denetimlerde, çalışma kâğıtlarının etkin biçimde gözden geçirilmesini ve tetkikini kolaylaştırır. Ayrıca, böyle bir özetin hazırlanması denetçinin önemli hususları dikkate almasını da kolaylaştırabilir. Bu özetler, uygulanan denetim prosedürleri ve varılan sonuçlar ışığında denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel teşkil eden ulaşılamayan herhangi bir BDS amacının bulunup bulunmadığını değerlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olabilir.

Test Edilen Kalemler veya Hususlar ile Bunları Hazırlayanların ve Gözden Geçirenlerin Çalışma Kâğıtlarında Belirtilmesi (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A12. Belirleyici özelliklerin kayıt altına alınması birden fazla amaca katkıda bulunur. Örneğin, bu kayıtlar denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlar ve istisnaların veya tutarsızlıkların araştırılmasını kolaylaştırır. Belirleyici özellikler, denetim prosedürünün niteliğine ve test edilen kalem veya hususlara bağlı olarak farklılık gösterir. Örneğin:

- İşletme tarafından oluşturulan alım siparişlerinin ayrıntılı bir şekilde test edilebilmesi için denetçi, test etmek üzere seçilen belgeleri tarihlerine ve sipariş numaralarına göre belirleyebilir.
- Bir ana kitle içindeki belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemlerin seçilmesini veya gözden geçirilmesini gerektiren bir prosedür için denetçi, prosedürün kapsamını kayıt altına alabilir ve ana kitleyi belirleyebilir (örneğin, tüm yevmiye kayıtlarındaki belirli bir tutarı aşan kayıtlar gibi).
- Belgelerden oluşan bir ana kitleden sistematik örnekleme yapmayı gerektiren bir prosedür için denetçi kaynağını, başlangıç noktasını ve örnekleme aralığını kayıt altına almak suretiyle seçilen belgeleri belirleyebilir (örneğin, 12345 sayılı nakliye irsaliyesinden başlayarak 1 Nisan–30 Eylül arasındaki döneme ait irsaliyelerden her 125 incisi seçilerek, nakliye irsaliyelerinin sistematik örneklenmesi gibi).
- Belirli işletme personelinin sorgulanmasını gerektiren bir prosedür için denetçi, sorgulama tarihlerini, işletme personelinin adlarını ve mesleki unvanlarını kaydedebilir.
- Bir gözlem prosedürü için denetçi, gözlemlenen süreç veya hususu, ilgili kişileri, bu kişilerin sorumluluklarını, gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştirildiğini kaydedebilir.

A13. BDS 220 (Revize) çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine yönelik ana hükümler ve açıklama hükümleri içerir.[8] Yapılan çalışmayı kimin gözden geçirdiğinin belgelendirilmesine ilişkin yükümlülük, söz konusu çalışmaya ilişkin her bir çalışma kâğıdında gözden geçirmeye ilişkin kanıt bulunması gerektiği anlamına gelmez. Ancak bu yükümlülük, hangi denetimin, kim tarafından ve ne zaman gözden geçirildiğinin belgelendirilmesini ifade eder.

[8] BDS 220 (Revize), 29-34 üncü paragraflar

Önemli Hususlara İlişkin Olarak Yönetimle, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla ve Diğer Kişilerle Yapılan Müzakerelerin Belgelendirilmesi (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A14. Çalışma kâğıtları sadece denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı olmayıp, işletme personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi diğer uygun kayıtları da içerebilir. Denetçinin önemli hususlarla ilgili olarak müzakerede bulunabileceği diğer kişiler arasında, işletmedeki diğer personel ile işletmeye profesyonel danışmanlık hizmeti veren işletme dışı taraflar da yer alabilir.

Tutarsızlıkların Nasıl Ele Alındığının Belgelendirilmesi (Bkz.: 11 inci paragraf)

A15. Bilgilerdeki tutarsızlıkların denetçi tarafından nasıl ele alındığının belgelendirilmesine ilişkin yükümlülük, denetçinin doğru olmayan veya yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarını saklaması gerektiği anlamına gelmez.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 8 inci paragraf)

A16. Küçük bir işletmeye yönelik denetimin belgelendirilmesi büyük bir işletmeninkine göre genellikle daha dar kapsamlıdır. Ayrıca sorumlu denetçinin denetim çalışmalarının tamamını yürüttüğü bir denetimde çalışma kâğıtları, sadece denetim ekibi üyelerine bilgi ya da talimat vermek veya diğer denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan gözden geçirmeye ilişkin kanıt sağlamak amacıyla belgelendirilmesi gerekli olabilecek hususları içermez (örneğin, ekip içinde yapılan müzakerelere veya gözetim ve yönlendirmeye ilişkin olarak belgelendirilecek herhangi bir husus bulunmayacaktır). Bununla birlikte çalışma kâğıtları, mevzuat gereğince Kurum tarafından veya başka amaçlarla işletme dışı taraflarca incelemeye tabi tutulabilir. Bu sebeple sorumlu denetçi, çalışma kâğıtlarını tecrübeli bir denetçinin anlayabileceği şekilde hazırlamak için 8 inci paragrafta yer alan öncelikli hükmü yerine getirir.

A17. Küçük bir işletmenin denetçisi, çalışma kâğıtlarını hazırlarken destekleyici çalışma kâğıtlarına uygun biçimde çapraz-referanslar vermek suretiyle denetimin çeşitli yönlerini ve aşamalarını tek bir belge altında toplamayı faydalı ve etkin bulabilir. Küçük bir işletmenin denetiminde birlikte belgelendirilebilecek hususlara örnek olarak; işletme ve çevresinin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ve işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması, genel denetim stratejisi ve denetim planı, BDS 320'ye[9] uygun olarak belirlenen önemlilik, risk olarak değerlendirilen hususlar, denetim sırasında tespit edilen önemli hususlar ve ulaşılan sonuçlar verilebilir.

İlgili Bir Hükümden Sapma (Bkz.: 12 nci paragraf)

A18. BDS'lerin hükümleri, denetçinin BDS'lerde belirtilen amaçlara ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Buna göre istisnai durumlar dışında BDS'ler, denetimin şartlarıyla ilgili olan her bir hükme uyulmasını gerektirir.

A19. Belgelendirmeye ilişkin hüküm sadece, içinde bulunulan şartlarla ilgili olması durumunda uygulanır. Bir hükmün içinde bulunulan şartlarla ilgili olmadığı sadece aşağıdaki durumlarda kabul edilir:[10]

[9] BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

[10] BDS 200, 22 nci paragraf

(a) BDS'nin tamamının içinde bulunulan şartlarla ilgili olmadığı durumlar (örneğin, işletmenin bir iç denetim fonksiyonunun olmaması durumunda BDS 610'un[11] hiçbir hükmü ilgili değildir) veya

(b) Hükmün şarta bağlı olduğu ve bu şartın mevcut olmadığı durumlar (örneğin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine ilişkin hüküm, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olması durumunda ilgili değildir).

Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A20. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra öğrendiği fakat rapor tarihi itibariyle mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda finansal tablolarda değişiklik yapılmasına veya olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek olaylar, istisnai durumlara örnek olarak verilebilir.[12] Çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklikler, BDS 220 (Revize)'de[13] belirtilen sorumluluklara uygun olarak gözden geçirilir.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi (Bkz.: 14-16 ncı paragraflar)

A21. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.[14] Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.[15]

A22. Denetçi raporu tarihinden sonra çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalışma kâğıtlarında değişiklikler yapılabilir. Bu tür değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması,
- Çalışma kâğıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalışma kâğıtlarına çapraz-referanslar verilmesi,
- Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecine ilişkin kontrol listelerinin imzalanması,
- Denetçi raporu tarihinden önce elde edilen ve denetim ekibinin ilgili üyeleriyle müzakere edilen ve mutabakata varılan denetim kanıtlarının belgelendirilmesi.

A23. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, ihtiyaçlarını karşılamak ve mevzuata, etik hükümlere veya mesleki standartlara uygunluk sağlamak için çalışma kâğıtlarını gerekli şekilde saklamak

[11] BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 2 nci paragraf

[12] BDS 560, "Bilânço Tarihinden Sonraki Olaylar", 14 üncü paragraf

[13] BDS 220 (Revize), 29-34 üncü paragraflar

[14] KYS 1, 31(f) paragrafı

[15] KYS 1, A83 paragrafı

ve muhafaza etmek üzere bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.[16] Çalışma kâğıtlarını saklama süresi, denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.[17]

A24. Denetçinin, izleme faaliyetleri veya dış teftişler sırasında alınan yorumlara bağlı olarak mevcut çalışma kâğıtlarına açıklık kazandırma ihtiyacı duyması, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçinin mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıdı eklemeyi gerekli bulabileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir.

[16] KYS 1, 31(f) paragrafı

[17] KYS 1, A85 paragrafı

Ek

(Bkz.: 1 inci paragraf)

Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler

Bu Ek'te, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler içeren 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", 10-12 nci paragraflar
- BDS 220 (Revize), "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi", 41 inci paragraf
- BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 45-48 inci paragraflar
- BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması", 30 uncu paragraf
- BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 23 üncü paragraf
- BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", 12 nci paragraf
- BDS 315, "'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 38 inci paragraf
- BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 14 üncü paragraf
- BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler", 28-30 uncu paragraflar
- BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi", 15 inci paragraf
- BDS 540, "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 39 uncu paragraf
- BDS 550, "İlişkili Taraflar", 28 inci paragraf
- BDS 600 (Revize) "Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 59 uncu paragraf
- BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 36-37 nci paragraflar.
- BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 25 inci paragraf.