TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 330

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER

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) 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"in, 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 330 *Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/12/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 330 *Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 08/12/2017 tarihli ve 30264 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- **BDS 330 *Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler* 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.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 330

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam....1

Yürürlük Tarihi....2

Amaç....3

Tanımlar.... 4

Ana Hükümler

Yapılacak Genel İşler....5

Yönetim Beyanı Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri.... 6-23

Finansal Tabloların Sunumunun Yeterliliği....24

Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi.... 25-27

Belgelendirme.... 28-30

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Yapılacak Genel İşler.... A1-A3

Yönetim Beyanı Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri....A4-A60

Finansal Tabloların Sunumunun Yeterliliği....A61

Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi....A62-A64

Belgelendirme.... A65

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler", 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), bir finansal tablonun denetiminde, BDS 315[1] uyarınca denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenler.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

3. Denetçinin amacı, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Tanımlar

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

   (a) Kontrol testi: Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür.

   (b) Maddi doğrulama prosedürü: Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri aşağıdakilerden oluşur:

      (i) Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve

      (ii) Analitik maddi doğrulama prosedürleri.

Ana Hükümler

Yapılacak Genel İşler

5. Denetçi, finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A1-A3 paragrafları).

Yönetim Beyanı Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

6. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A4-A8 ve A43-A54 paragrafları).

7. Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken:

   (a) Her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riskine ilişkin değerlendirmenin aşağıdakileri de içeren gerekçelerini dikkate alır:

      (i) Önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali ve yanlışlığın büyüklüğü (yapısal risk) ve

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

(ii) Risk değerlendirmesinin "önemli yanlışlık" risklerini ele alan kontrolleri dikkate alıp almadığı (kontrol riski); dolayısıyla, kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlayabilir) (Bkz.: A9-A18 paragrafları).

(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder.

(Bkz.: A19 paragrafı)

Kontrol Testleri

8. Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular:

(a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlıyorsa) veya

(b) Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa.

(Bkz.: A20-A24 paragrafları)

9. Denetçi kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken, ilgili kontrolün etkinliğine daha fazla güvenmek istiyorsa daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A25 paragrafı).

Kontrol Testlerinin Niteliği ve Kapsamı

10. Denetçi kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken:

(a) Aşağıdakiler de dâhil kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek için sorgulamayla birlikte diğer denetim prosedürlerini uygular:

(i) Denetlenen dönem boyunca kontrollerin ilgili zamanlarda nasıl uygulandığı,

(ii) Kontrollerin uygulanmasındaki tutarlılık ve

(iii) Kontrollerin kimler tarafından veya hangi araçlar kullanılarak uygulandığı.

(Bkz.: A26-A30 paragrafları)

(b) Henüz ele alınmamış ölçüde, test edilecek kontrollerin diğer kontrollere (dolaylı kontrollere) bağlı olup olmadığına, diğer kontrollere bağlı olması durumunda ise, söz konusu dolaylı kontrollerin etkin şekilde işlediklerini destekleyen denetim kanıtı elde etmenin gerekip gerekmediğine karar verir (Bkz.: A32 paragrafı).

Kontrol Testlerinin Zamanlaması

11. Denetçi, kontrollerden elde etmeyi beklediği güvenceye uygun bir dayanak sağlamak amacıyla, 12 ve 15 inci paragraflarda belirtilen hususları da dikkate almak suretiyle, güvenmek istediği kontrolleri güvenmeyi planladığı belirli bir zaman için veya dönem boyunca test eder (Bkz.: A33 paragrafı).

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtlarının kullanılması

12. Kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin ara dönemde denetim kanıtı elde etmesi hâlinde denetçi:

    (a) Ara dönemden sonra bu kontrollerde meydana gelen önemli değişiklikler hakkında denetim kanıtı toplar ve

    (b) Ara dönemden sonra kalan dönem için toplanması gereken ilâve denetim kanıtlarını belirler.

    (Bkz.: A34-A35 paragrafları)

Önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarının kullanılması

13. Denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını kullanmanın uygun olup olmadığına ve uygun olması durumunda, bir kontrolü yeniden test etmesi için ne kadar süre geçmesi gerektiğine karar verirken aşağıdakileri mütalaa eder:

    (a) Kontrol çevresi, işletmenin iç kontrol sistemini izleme süreci ve işletmenin risk değerlendirme süreci dâhil, işletmenin iç kontrol sisteminin bileşenlerinin etkinliği.

    (b) Manuel ya da otomatik olup olmadığı dâhil, kontrolün özelliklerinden kaynaklanan riskler.

    (c) Genel BT kontrollerinin etkinliği.

    (ç) Kontrolün ve bu kontrolün işletme tarafından uygulanmasının etkinliği (kontrollerin uygulanmasında önceki denetimlerde tespit edilen sapmaların niteliği ve kapsamı dâhil) ve kontrolün uygulanmasını önemli derecede etkileyebilecek personel değişikliklerinin olup olmadığı.

    (d) Belirli bir kontrolde değişiklik yapılmamasının, değişen durumlar sebebiyle bir risk teşkil edip etmediği.

    (e) "Önemli yanlışlık" riskleri ve kontrole duyulacak güvenin kapsamı.

    (Bkz.: A36 paragrafı)

14. Denetçi; belirli kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını kullanmayı planlarsa, bir önceki denetimden itibaren bu kontrollerde önemli değişiklikler meydana gelip gelmediği hakkında denetim kanıtı elde ederek, önceki denetime ait denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin devam ettiğine karar verir. Denetçi, söz konusu belirli kontrollere ilişkin anlayışını doğrulamak amacıyla, sorgulamayla birlikte gözlem veya tetkik yaparak bu kanıtları elde eder ve:

    (a) Denetçi, önceki denetime ait denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam etmesini etkileyen değişiklikler meydana gelmesi durumunda cari denetimde kontrolleri test eder (Bkz.: A37 paragrafı).

    (b) Bu tür değişikliklerin söz konusu olmaması durumunda denetçi, en az her üç denetimden birinde kontrolleri test eder. Ayrıca denetçi sonraki iki denetim döneminde güven duyulan kontrollerin testinin hiç yapılmaması ihtimalini ortadan kaldırmak için bazı kontrolleri her denetimde test eder (Bkz.: A38-A40 paragrafları).

Ciddi risklere yönelik kontroller

15. Denetçi, ciddi risk olduğuna karar verdiği bir riske yönelik güvenmek istiyorsa, bu kontrolleri cari dönemde test eder.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi

16. Denetçi, güvenmek istediği kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirirken, maddi doğrulama prosedürleri aracılığıyla tespit edilen yanlışlıkların, kontrollerin etkin şekilde işlemediğine işaret edip etmediği konusunda değerlendirme yapar. Ancak maddi doğrulama prosedürleri sonucunda yanlışlık tespit edilmemiş olması, test edilen yönetim beyanlarına ilişkin kontrollerin, etkin olduğuna dair denetim kanıtı sağlamaz (Bkz.: A41 paragrafı).

17. Güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde denetçi, bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapar ve (Bkz.: A42 paragrafı):

    (a) Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak teşkil edip etmediğine,

    (b) İlâve kontrol testlerinin gerekip gerekmediğine veya

    (c) Maddi doğrulama prosedürlerini kullanmak suretiyle "önemli yanlışlık" risklerine karşılık vermenin gerekip gerekmediğine,

    karar verir.

Maddi Doğrulama Prosedürleri

18. Denetçi, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A43-A49 paragrafları).

19. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin maddi doğrulama prosedürü olarak kullanılıp kullanılmayacağını mütalaa eder (Bkz.: A50-A53 paragrafları).

Finansal Tabloların Kapanış İşlemleriyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri

20. Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri, finansal tabloların kapanış işlemleriyle ilgili aşağıdaki denetim prosedürlerini içerir:

    (a) Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamalarda yer alan bilgilerle -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- uygunluğu veya mutabakatı ve

    (b) Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtlarının ve yapılan diğer düzeltmelerin incelenmesi (Bkz.: A54 paragrafı).

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak Maddi Doğrulama Prosedürleri

21. Denetçi, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen bir riskin ciddi risk olduğuna karar vermesi hâlinde, özellikle o riske karşılık veren bir maddi doğrulama prosedürü uygular. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içerir (Bkz.: A55 paragrafı).

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması

22. Maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönemde uygulanması hâlinde denetçi,

(a) Aradan geçen süre için kontrol testleriyle birlikte maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak veya

(b) Yeterli olduğuna karar vermesi durumunda sadece ilâve maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak,

ara dönemden sonra kalan dönemi de kontrol etmiş olur. Söz konusu uygulamalar, ara dönem denetim sonuçlarının dönem sonuna kadar genişletilebilmesi için makul bir dayanak oluşturur (Bkz.: A56-A59 paragrafları).

23. Ara dönemde, "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirirken beklemediği yanlışlıkları tespit etmesi hâlinde denetçi, ilgili risk değerlendirmesinin ve ara dönemden sonra kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının değiştirilmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirir (Bkz.: A60 paragrafı).

Finansal Tabloların Sunumunun Yeterliliği

24. Denetçi, finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Söz konusu değerlendirmeyi yaparken denetçi, finansal tabloların aşağıdakileri uygun bir şekilde yansıtacak biçimde sunulup sunulmadığını mütalaa eder:

- Finansal bilgilerin ve bu bilgilerin dayanağını oluşturan işlem, olay ve şartların sınıflandırılması ile açıklanması ve
- Finansal tabloların sunumu, yapısı ve içeriği (Bkz.: A61 paragrafı).

Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

25. Denetçi, denetimi tamamlamadan önce, uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediğini değerlendirir (Bkz.: A62-A63 paragrafları).

26. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine karar verir. Denetçi görüşünü oluştururken, finansal tablolardaki yönetim beyanlarını doğruluyormuş veya bu beyanlarla çelişiyormuş gibi görünüp görünmediğine bakmaksızın ilgili tüm denetim kanıtlarını mütalaa eder (Bkz.: A64 paragrafı).

27. Denetçi, bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya ilişkin ihtiyaca uygun yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınır.

Belgelendirme

28. Denetçi, çalışma kâğıtlarına aşağıdakileri dâhil eder:[2]

(a) Finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,

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

(b) Söz konusu prosedürlerin yönetim beyanı düzeyinde risk olarak değerlendirilen hususlarla olan bağlantısı,

(c) Denetim prosedürlerinin sonuçları (bunların açık olmadığı durumlarda denetçinin çıkardığı sonuçlar dâhil).

(Bkz.: A65 paragrafı)

29. Kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını kullanmayı planlaması durumunda denetçi, önceki bir denetimde test edilmiş olan bu kontrollere güven duymasına ilişkin vardığı sonuçları çalışma kâğıtlarına dâhil eder.

30. Denetçinin çalışma kâğıtları; finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamalarda yer alan bilgilerle -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- uygunluğunu veya mutabakatını gösterir.

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Yapılacak Genel İşler (Bkz.: 5 nci paragraf)

A1. Finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kişilerin görevlendirilmesi veya uzmanların kullanılması.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirme ve gözetiminin niteliği, zamanlaması ve kapsamında yapılan değişiklikler ve yapılan işin gözden geçirilmesi.
- Uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin seçimine daha fazla öngörülemezlik unsurlarının dâhil edilmesi.
- BDS 300'ün zorunlu kıldığı üzere genel denetim stratejisinde veya planlanan denetim prosedürlerinde yapılan değişiklikler ile aşağıdaki hususlarda yapılan değişiklikleri içerir:
  - BDS 320 uyarınca denetçinin performans önemliliğine ilişkin belirlemesi.
  - Özellikle kontrol çevresindeki veya işletmenin izleme faaliyetlerindeki eksikliklerin belirlendiği durumlarda, denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etme planları ve kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin planlanan güveni desteklemek için gereken denetim kanıtlarının ikna ediciliği.
  - Maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı. Örneğin, "önemli yanlışlık" riskinin daha yüksek değerlendirildiği durumlarda maddi doğrulama prosedürlerinin finansal tablo tarihinde veya buna yakın bir tarihte uygulanması uygun olabilir.

A2. Finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi ve dolayısıyla da denetçinin risklere karşı yapacağı genel işler, denetçinin kontrol çevresi hakkındaki kanaatinden etkilenir. Etkin bir kontrol çevresi, denetçinin iç kontrole ve işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarının güvenilirliğine daha fazla itimat etmesine; böylelikle, örneğin denetçinin bazı denetim prosedürlerini dönem sonu yerine ara dönemde uygulamasına imkân sağlayabilir. Ancak kontrol çevresindeki eksiklikler bunun tersi bir etki yaratacaktır. Örneğin denetçi, etkin olmayan bir kontrol çevresine ilişkin aşağıdaki işleri yapabilir.

- Ara dönem yerine dönem sonu itibarıyla daha fazla denetim prosedürünün uygulanması.
- Maddi doğrulama prosedürleriyle daha kapsamlı denetim kanıtlarının elde edilmesi.
- Denetim kapsamına dâhil edilecek yerlerin ve birimlerin sayısının artırılması.

A3. Bu sebeple, bu tür değerlendirmelerin denetçinin genel yaklaşımı üzerinde önemli bir etkisi vardır (örneğin, maddi doğrulama prosedürleri üzerinde durulması (maddi doğrulama yaklaşımı) veya maddi doğrulama prosedürlerinin yanı sıra kontrol testlerini kullanan bir yaklaşımın (karma yaklaşım) benimsenmesi).

Yönetim Beyanı Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

Müteakip Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A4. Yönetim beyanı düzeyinde belirlenen "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin denetçinin yapacağı değerlendirme, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması açısından denetçinin uygun bir denetim yaklaşımı belirlemesine dayanak oluşturur. Örneğin, denetçi aşağıdakilere karar verebilir:

(a) Denetçi sadece kontrol testlerini uygulayarak, belirli bir yönetim beyanına ilişkin "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen bir riske etkin bir karşılık verebilir.

(b) Denetçi belirli yönetim beyanları için yalnızca maddi doğrulama prosedürleri uygulamanın uygun olduğuna karar verebilir ve bu sebeple kontrollerin etkisini "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinin kapsamından çıkartır. Bu durumun sebebi, denetçinin maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı bir risk belirlememiş olması ve dolayısıyla kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek zorunda olmaması olabilir. Bu sebeple denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlamayabilir.

(c) Hem kontrol testlerini hem de maddi doğrulama prosedürlerini kullanan karma yaklaşım, etkin bir yaklaşımdır.

"Önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmenin kabul edilebilir düşük bir seviyenin altında olduğu durumlarda denetçi, müteakip denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama ihtiyacı duymaz. Ancak, 18 inci paragrafta belirtildiği üzere, seçilen yaklaşıma ve "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riske bakılmaksızın denetçi, önemli her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular.

A5. Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu denetim prosedürünün amacını (kontrol testi veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (tetkik, gözlem, sorgulama, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedür) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık verilmesinde en önemli unsurdur.

A6. Denetim prosedürünün zamanlaması, söz konusu prosedürün ne zaman uygulandığını veya denetim kanıtının ait olduğu dönem veya tarihi ifade eder.

A7. Denetim prosedürünün kapsamı, uygulanacak prosedürlerin miktarını (örneğin örneklem büyüklüğü veya bir kontrole ilişkin gözlem sayısını) ifade eder.

A8. Niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması, denetçinin risk değerlendirmesi ile müteakip denetim prosedürleri arasında açık bir bağlantı sağlar.

Yönetim Beyanı Düzeyinde Risk Olarak Değerlendirilen Hususlara Karşılık Verilmesi (Bkz.: 7(a) paragrafı)

Nitelik

A9. BDS 315, denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini, yapısal riski ve kontrol riskini değerlendirerek yapmasını zorunlu kılar.

Denetçi yapısal riski, yanlışlığın olasılığını ve büyüklüğünü ve yapısal risklerinin, ilgili yönetim beyanlarının yanlışlığa olan açıklığını nasıl ve ne derece etkilediğini dikkate alarak değerlendirir[3]. Denetçi tarafından risk olarak değerlendirilen hususlar -bu şekilde değerlendirilen risklerin nedenleri dâhil- hem uygulanacak denetim prosedürlerinin türünü hem de bu prosedürlerin kombinasyonunu etkileyebilir. Örneğin, değerlendirilmiş risk yüksek ise denetçi, belgeyi tetkik etmenin yanı sıra sözleşme şartlarının tamlığını karşı taraftan teyit edebilir. Hatta belirli yönetim beyanları için bazı denetim prosedürleri diğer denetim prosedürlerinden daha uygun olabilir. Örneğin, hâsılata ilişkin olarak; tamlıkla ilgili yönetim beyanı açısından "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riske karşı yapılabilecek en iyi iş kontrol testleri olabilirken, gerçekleşmeyle ilgili yönetim beyanı açısından "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riske karşı yapılabilecek en iyi iş maddi doğrulama testleri olabilir.

A10. Bir risk için yapılan değerlendirmenin gerekçeleri, denetim prosedürlerinin niteliğinin belirlenmesiyle ilgilidir. Örneğin, ilgili kontrolleri dikkate almadan bir işlem sınıfının belirli özelliklerinden dolayı daha önce risk olarak değerlendirilmiş riskin düşük olması durumunda denetçi, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun bir denetim kanıtı sağladığına karar verebilir. Diğer taraftan, denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlaması sebebiyle riskin düşük olarak değerlendirilmesi ve maddi doğrulama prosedürlerini bu değerlendirmeye dayandırmak istemesi durumunda denetçi, 8(a) paragrafı uyarınca, söz konusu kontrollere yönelik kontrol testlerini yapar. Bu durum örneğin, işletmenin bilgi sistemi tarafından rutin olarak işlenen ve kontrol edilen, makul ölçülerde tekdüze olan ve karmaşık olmayan özelliklere sahip bir işlem sınıfı için söz konusu olabilir.

Zamanlama

A11. Denetçi kontrol testlerini veya maddi doğrulama prosedürlerini ara dönemde veya dönem sonunda uygulayabilir. "Önemli yanlışlık" riski ne kadar yüksekse, denetçinin;

- Maddi doğrulama prosedürlerini daha erken bir tarih yerine dönem sonuna yakın veya dönem sonunda veya
- Denetim prosedürlerini önceden bildirmeden veya tahmin edilemeyen zamanlarda (örneğin, seçilen yerlerde önceden haber vermeden denetim prosedürlerinin uygulanması),

uygulamanın daha etkin olduğuna karar verme ihtimali de aynı şekilde yüksektir. Bu durum, özellikle hile risklerine karşı yapılacak işler dikkate alındığında daha uygundur. Örneğin, kasıtlı yanlışlık veya manipülasyon risklerinin belirlenmesi durumunda denetçi, ara dönem denetim sonuçlarının dönem sonuna teşmil edilmesine yönelik denetim prosedürlerinin etkin olmayacağına karar verebilir.

A12. Diğer taraftan, denetim prosedürlerinin dönem sonundan önce uygulanması, denetçinin önemli hususları denetimin erken safhalarında tespit etmesine ve dolayısıyla bu konuları yönetimin yardımıyla çözüme kavuşturmasına veya bu tür konuları ele alan etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmesine yardımcı olabilir.

[3] BDS 315, 31 ve 34 üncü paragraflar

A13. Ayrıca, belirli denetim prosedürleri yalnızca dönem sonunda veya daha sonrasında uygulanabilir, örneğin:

- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ve açıklamalarda yer alan bilgilerle -bu bilgilerin defteri kebir ve yardımcı defterlerden ya da bu defterlerin dışından elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- uygunluğu veya mutabakatı,
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılan düzeltmelerin incelenmesi ve
- İşletmenin uygun olmayan bir satış sözleşmesi yapması veya tamamlanmama ihtimali olan işlemlere girmesi riskine karşı dönem sonunda uygulanacak prosedürler.

A14. Aşağıdakiler, denetçinin denetim prosedürlerini ne zaman uygulayacağına ilişkin düşüncesini etkileyen diğer ilgili etkenlerdendir:

- Kontrol çevresi.
- Konuyla ilgili bilgiye ne zaman erişilebileceği (örneğin, elektronik dosyaların üzerine başka dosyalar yazılıyor olabilir veya gözlemlenecek prosedürler yalnızca belli zamanlarda ortaya çıkıyor olabilir).
- Riskin niteliği (örneğin, kazanç beklentilerini karşılayabilmek için sonradan sahte satış sözleşmeleri oluşturmak suretiyle gelirlerin olduğundan yüksek gösterilmesi riski varsa, denetçi dönem sonunda mevcut sözleşmeleri incelemek isteyebilir).
- Denetim kanıtının ilgili olduğu dönem veya tarih.
- Finansal tabloların -özellikle kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna, özkaynak değişim tablosuna veya nakit akış tablosuna kaydedilen tutarlarla ilgili ilâve bilgiler sağlayan açıklamaların- hazırlanma zamanı.

Kapsam

A15. Gerekli olduğuna karar verilen bir denetim prosedürünün kapsamı; önemliliğin, risk olarak değerlendirilen hususun ve denetçinin elde etmeyi planladığı güvence seviyesinin dikkate alınmasından sonra belirlenir. Tek bir amaca birden fazla prosedürün uygulanmasıyla ulaşılması durumunda, her bir prosedürün kapsamı ayrı ayrı değerlendirilir. Genelde, "önemli yanlışlık" riski arttıkça denetim prosedürlerinin kapsamı genişler. Örneğin, hile kaynaklı olduğu değerlendirilen "önemli yanlışlık" riskine karşı, örneklem büyüklüklerinin arttırılması veya analitik maddi doğrulama prosedürlerinin daha ayrıntılı bir düzeyde uygulanması uygun olabilir. Ancak bir denetim prosedürünün kapsamının genişletilmesi, yalnızca, bu denetim prosedürünün bizatihi belirli bir riskle ilgili olması durumunda etkili olur.

A16. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin (BDDT) kullanılması, elektronik işlemlerin ve hesapların daha kapsamlı test edilebilmesini sağlar. Bu durum denetçinin testin kapsamını değiştirmeye karar verdiği durumlarda -örneğin, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine karşılık verilmesinde- yararlı olabilir. Bu tür teknikler; ana elektronik dosyalardan örnek işlemler seçmek, belirli özellikleri olan işlemleri sınıflandırmak veya bir örneklem yerine ana kitlenin tamamını test etmek için kullanılabilir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A17. Kamu sektörü işletmelerinin denetiminde, denetimin yetki dayanağı ile diğer özel denetim

yükümlülükleri, denetçinin, müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.

Küçük işletmelere özgü hususlar

A18. Küçük işletmelerde, denetçi tarafından belirlenebilecek çok sayıda kontrol faaliyeti olmayabilir veya kontrollerin mevcudiyetine veya işleyişine ilişkin işletme tarafından yapılan belgelendirmenin kapsamı sınırlı ve az olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin ağırlıklı olarak maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan müteakip denetim prosedürlerini uygulaması daha etkili olabilir. Ancak bazı istisnai durumlarda, kontrollerin veya iç kontrol sistemi bileşenlerinin bulunmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesini imkânsız hâle getirebilir.

Risklerin Daha Yüksek Olarak Değerlendirilmesi (Bkz.: 7(b) paragrafı)

A19. Denetçi, riskin daha yüksek olduğunu değerlendirmesi sebebiyle daha ikna edici denetim kanıtı elde ederken, denetim kanıtının miktarını artırabilir veya daha ihtiyaca uygun (ilgili) veya güvenilir kanıt elde edebilir. Örneğin denetçi, üçüncü taraflardan kanıt toplamaya daha fazla önem verir veya çeşitli bağımsız kaynaklardan doğrulayıcı kanıtlar toplar.

Kontrol Testleri

Kontrol Testlerinin Tasarlanması ve Uygulanması (Bkz.: 8 inci paragraf)

A20. Kontrol testleri yalnızca, denetçinin, ihtiyaca uygun bir yönetim beyanındaki önemli bir yanlışlığı önlemek veya tespit edip düzeltmek için doğru biçimde tasarlandığını belirlediği kontroller üzerinde uygulanır ve denetçi bu kontrolleri test etmeyi planlar. Denetim yapılan dönemde farklı zamanlarda, birbirlerinden oldukça farklı kontrollerin kullanılmış olması durumunda bu kontrollerin her biri ayrı ayrı değerlendirilir.

A21. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasının değerlendirilmesinden ve kontrollerin anlaşılmasından farklıdır. Ancak, bunlar için de aynı tür denetim prosedürleri kullanılır. Bu sebeple denetçi, kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve uygulanıp uygulanmadıklarına karar verirken, aynı zamanda, söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmenin faydalı olduğuna da karar verebilir.

A22. Ayrıca bazı risk değerlendirme prosedürleri, özellikle kontrol testleri olarak tasarlanmamış olsalar dahi kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin denetim kanıtı sağlayabilir ve dolayısıyla kontrol testleri olarak işlev görebilir. Örneğin, denetçinin risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içeriyor olabilir:

- Yönetimin bütçeyi kullanımına ilişkin sorgulama yapılması.
- Yönetimin, aylık bütçelenmiş giderler ile gerçekleşen giderler arasında yaptığı karşılaştırmanın incelenmesi.
- Bütçelenmiş tutarlar ile gerçekleşen tutarlar arasındaki farklılıkların araştırılmasına ilişkin raporların tetkik edilmesi.

Bu denetim prosedürleri, işletmenin bütçe politikalarının tasarımı ve bu politikaların uygulanıp uygulanmadığı hakkında bilgi sağlar. Ancak aynı zamanda bu prosedürler, giderlerin sınıflandırılmasındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi veya önlenmesi hususunda bütçeleme politikalarının işleyiş etkinliğine ilişkin denetim kanıtı da sağlayabilir.

A23. Ayrıca denetçi, aynı işlem üzerinde, detay testiyle eş zamanlı olarak uygulanacak kontrol testini tasarlayabilir. Kontrol testinin amacının detay testinin amacından farklı olmasına rağmen, kontrol testi ve detay testi aynı işlem üzerinde uygulanarak (çift amaçlı test olarak da bilinir) her ikisi de aynı anda başarıyla tamamlanmış olabilir. Örneğin denetçi, bir faturanın onaylanıp onaylanmadığını belirlemek ve işlemle ilgili maddi bir denetim kanıtı sağlamak amacıyla bir test tasarlayabilir ve sonuçlarını değerlendirebilir. Çift amaçlı test, her bir testin amacı ayrı ayrı göz önünde bulundurularak tasarlanır ve değerlendirilir.

A24. Bazı durumlarda denetçi, tek başlarına yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilecek etkin maddi doğrulama prosedürleri tasarlamanın mümkün olmadığını düşünebilir.[4] Böyle bir durum, işletmenin faaliyetlerini BT kullanarak yürütmesi ve BT sistemi ortamı dışında, işlemlere dair hiçbir belgenin üretilmemesi veya saklanmaması durumunda söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, 8(b) paragrafına göre maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı riski ele alan kontrollere ilişkin testler uygular.

Denetim Kanıtı ve Hedeflenen Güven Düzeyi (Kontrollere Dayanma) (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A25. Benimsenen yaklaşımın ağırlıklı olarak kontrol testlerini içermesi durumunda (özellikle yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığı hâllerde) kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin daha yüksek bir güvence seviyesi aranabilir.

Kontrol Testlerinin Niteliği ve Kapsamı

Sorgulamayla birlikte diğer denetim prosedürleri (Bkz.: 10(a) paragrafı)

A26. Sorgulama, tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir. Bu sebeple, sorgulamayla birlikte diğer denetim prosedürleri de uygulanır. Bu bağlamda, sorgulamayla birlikte tetkik veya yeniden uygulama yapılması, sorgulama ve gözlem yapılmasından daha fazla güvence sağlar. Çünkü gözlem yalnızca yapıldığı anda geçerlidir.

A27. Belirli bir kontrolün niteliği, kontrolün etkin şekilde işleyip işlemediği hakkında denetim kanıtı elde etmek için uygulanacak prosedür türünü etkiler. Örneğin, işleyiş etkinliğinin belgeyle kanıtlanması hâlinde, işleyiş etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmek için denetçi, bu belgeyi tetkik etmeye karar verebilir. Ancak diğer kontroller açısından belgelendirme mümkün veya ilgili olmayabilir. Örneğin, kontrol çevresindeki bazı etkenlere (örneğin, yetki ve sorumlulukların dağıtımında olduğu gibi) veya otomatik kontroller gibi bazı kontrollere yönelik, faaliyetle ilgili herhangi bir belgelendirme bulunmayabilir. Bazı durumlarda, gözlem veya BDDT'lerin kullanımı gibi diğer denetim prosedürleriyle birlikte sorgulama yapmak suretiyle, işleyiş etkinliğine ilişkin denetim kanıtı elde edilebilir.

Kontrol testlerinin kapsamı

A28. Bir kontrolün etkinliğine ilişkin daha ikna edici denetim kanıtına ihtiyaç duyulması durumunda, ilgili kontrolün testinin kapsamını genişletmek uygun olabilir. Kontrol testlerinin kapsamı belirlenirken kontrollere duyulan güven düzeyinin yanı sıra, denetçinin dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri de içerir:

[4] BDS 315, 33 üncü paragraf

- Dönem içinde işletme tarafından kontrolün uygulanma sıklığı.
- Denetçinin, denetim dönemi boyunca kontrolün işleyiş etkinliğine güvenme süresinin (dayanma süresinin) uzunluğu.
- Bir kontrolden sapmaya ilişkin beklenen oran (sapma oranı).
- Yönetim beyanı düzeyindeki bir kontrolün işleyiş etkinliğine ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği.
- Yönetim beyanıyla ilgili diğer kontrollerin test edilmesi sonucu elde edilen denetim kanıtının kapsamı.

BDS 530[5], testlerin kapsamıyla ilgili daha fazla açıklayıcı hüküm içermektedir.

A29. BT işleyişinin doğasındaki tutarlılık sebebiyle, otomatik bir kontrole ilişkin testin kapsamını genişletmek gerekli olmayabilir. BT uygulaması değiştirilmediği sürece (BT uygulamasının kullandığı tablolar, dosyalar veya diğer sabit veriler dâhil) otomatik bir kontrolün tutarlı şekilde çalışması beklenebilir. Denetçi, otomatik kontrolün amacına uygun olarak çalıştığına bir kez karar vermesi hâlinde (kontrolün ilk uygulandığı zamanda veya daha sonraki bir tarihte karar verilebilir), kontrolün etkin şekilde çalışmaya devam edip etmediğini belirlemek amacıyla testler yapmayı düşünebilir. Bu tür testler, BT uygulamasıyla ilgili genel BT kontrollerinin test edilmesini içerebilir.

A30. Benzer şekilde denetçi; işletmenin veri bütünlüğüyle veya işletmenin sistem tarafından üretilen raporlarının tamlığı ve doğruluğuyla ilgili "önemli yanlışlık" risklerini ela alan veya maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı "önemli yanlışlık" risklerini ele alan kontrolleri test edebilir. Bu kontrol testleri, 10(a) paragrafında yer alan konuları ele alan genel BT kontrollerinin test edilmesini içerebilir. Böyle bir durumda, denetçi 10(a) paragrafında yer alan konular hakkında denetim kanıtı elde etmek için müteakip testler uygulama ihtiyacı duymayabilir.

A31. Genel BT kontrollerinden birinin yetersiz olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri ele almak için uygulayacağı ilave prosedürlerin tasarlanmasına dayanak sağlamak amacıyla, BT kullanımından kaynaklanan ve BDS 315[6]'e uygun olarak belirlenmiş ilgili risk(ler)in niteliğini dikkate alabilir. Söz konusu prosedürler, aşağıdakilerin belirlenmesini ele alabilir:

- BT'den kaynaklanan ilgili risk(ler)in gerçekleşip gerçekleşmediği. Örneğin, kullanıcıların bir BT uygulamasına yetkisiz erişiminin bulunması (ancak erişimi izleyen sistem kayıtlarına (log) erişememesi veya bunları değiştirememesi) durumunda denetçi, söz konusu kullanıcıların dönem boyunca söz konusu BT uygulamasına erişim sağlamadığı konusunda denetim kanıtı elde etmek için sistem kayıtlarını (log) tetkik edebilir.
- BT kullanımından kaynaklanan ilgili risk(ler)i ele alan, birbirinin yerine kullanılan veya ihtiyaç fazlası olarak bulunan genel BT kontrollerinin veya başka kontrollerin var olup olmadığı. Böyle bir kontrolün bulunması durumunda denetçi, bu kontrolleri (daha önce

[5] BDS 530, "Bağımsız Denetimde Örnekleme"

[6] BDS 315, 26(c)(i) paragrafı

belirlenmemişse) belirleyebilir ve böylelikle söz konusu kontrollerin tasarımını değerlendirebilir, uygulandıklarına karar verebilir ve işleyiş etkinliklerini test edebilir. Örneğin, kullanıcı erişimiyle ilgili genel bir BT kontrolünün yetersiz/eksik olması durumunda, işletmenin BT yönetiminin son kullanıcı erişim raporlarını zamanında gözden geçirdiği alternatif bir kontrolü bulunabilir. Bir uygulama kontrolünün BT kullanımından kaynaklanan bir riski ele alabileceği durumlar, genel BT kontrolü yetersizliğinden/eksikliğinden etkilenebilecek bir bilginin; dış kaynaklar (örneğin, banka ekstresi) ya da genel BT kontrolü eksikliğinden etkilenmeyen iç kaynaklar (örneğin, ayrı bir BT uygulaması veya veri kaynağı) aracılığıyla mutabakatının yapılabileceği durumları içerebilir.

Dolaylı kontrollerin test edilmesi (Bkz.: 10(b) paragrafı)

A32. Bazı durumlarda, dolaylı kontrollerin (örneğin, genel BT kontrolleri) etkin şekilde işlediğini destekleyen denetim kanıtı elde etmek gerekebilir. A29-A31 paragraflarında açıklandığı üzere, otomatik kontrollerin işleyiş etkinliğini destekledikleri ya da sistem tarafında üretilen raporlar dâhil, işletmenin finansal raporlamasında kullanılan bilginin bütünlüğünün sürdürülmesini destekledikleri için BDS 315'e uygun olarak genel BT kontrolleri belirlenmiş olabilir. 10(b) paragrafındaki yükümlülük, denetçinin 10(a) paragrafındaki hususları ele almak amacıyla bazı dolaylı kontrolleri daha önce test etmiş olabileceğini kabul etmektedir.

Kontrol Testlerinin Zamanlaması

İstenen güvenme dönemi (Bkz.: 11 inci paragraf)

A33. Yalnızca belli bir tarihe ait olan denetim kanıtı (örneğin dönem sonunda yapılan fiziki stok sayımına ilişkin kontrollerin test edilmesi) denetçinin amacı için yeterli olabilir. Diğer taraftan denetçinin, bütün dönem boyunca bir kontrole güvenmek (dayanmak) istemesi hâlinde, bu dönem boyunca ve konuyla ilgili zamanlarda kontrolün etkin bir şekilde işlediğine dair denetim kanıtı sağlayabilen testler uygundur. Bu tür testler, işletmenin iç kontrol sistemini izleme sürecindeki kontrol testlerini de içerebilir.

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtlarının kullanılması (Bkz.: 12(b) paragrafı)

A34. Ara dönemden sonra kalan dönem boyunca işleyen kontrollere ilişkin hangi ilâve denetim kanıtlarının toplanması gerektiğini belirlemeye yönelik etkenler aşağıdakileri içerir:

- Yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin ciddiyeti.
- Ara dönem boyunca test edilmiş belirli kontroller ve test edildikten sonra bu kontrollerde -bilgi sistemi, süreçleri ve personeldeki değişiklikler dâhil- meydana gelen önemli değişiklikler.
- Söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında elde edilen denetim kanıtlarının derecesi.
- Ara dönemden sonra kalan dönemin uzunluğu.
- Kontrollere duyulan güvene dayanarak, ilâve maddi doğrulama prosedürlerinin, denetçi tarafından ne ölçüde azaltılmak istendiği.
- Kontrol çevresi.

A35. Kalan dönem boyunca kontrol testlerinin kapsamını genişleterek veya işletmenin kontrolleri izlemesini test ederek ilâve denetim kanıtı elde edilebilir.

Önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarının kullanılması (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A36. Belirli durumlarda, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin devam edip etmediğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulaması hâlinde, önceki dönemlerde elde edilen denetim kanıtları -cari dönemde de- kullanılabilir. Örneğin, daha önceki bir denetimi yürütürken denetçi, otomatik bir kontrolün amacına uygun olarak işlediğine karar vermiş olabilir. Denetçi, otomatik kontrolün etkin şekilde işlemeyi sürdürmesini etkileyen herhangi bir değişikliğin yapılıp yapılmadığını belirlemek için, yönetimin sorgulanması ve değişiklik yapılan kontrolleri gösteren kayıtların (logların) tetkik edilmesi gibi yöntemlerle denetim kanıtları elde edebilir. Bu değişiklikler hakkındaki denetim kanıtlarının dikkate alınması, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin cari dönemde elde edilmesi beklenen denetim kanıtlarının arttırılması veya azaltılması kararını destekleyebilir.

Önceki denetimlerden sonra değişen kontroller (Bkz.: 14(a) paragrafı)

A37. Değişiklikler, önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini etkileyebilir; çünkü söz konusu kanıtlara olan güvenmenin devam edeceğine dair herhangi bir dayanak kalmamış olabilir. Örneğin, işletmenin sistemden yeni bir rapor almasını sağlayan sistemdeki değişiklikler, daha önceki denetimden elde edilen denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunu muhtemelen etkilemez; ancak, verilerin farklı şekilde toplanmasına veya hesaplanmasına sebep olan değişiklik, denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunu etkiler.

Önceki denetimlerden sonra değişmeyen kontroller (Bkz.: 14(b) paragrafı)

A38. Denetçi,

(a) En son test edilişinden bu yana değişmemiş olan kontroller ve

(b) Ciddi bir riski hafifletmeyen kontrollere,

ilişkin önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarına güvenip güvenmeyeceğine (dayanıp dayanmayacağına), mesleki muhakemede bulunarak karar verir. Ayrıca, bu tür kontrollerin tekrar test edilmesi için geçecek sürenin uzunluğu da mesleki muhakemenin konusudur, ancak 14(b) paragrafı uyarınca bu kontrollerin her üç yılda en az bir defa test edilmeleri zorunludur.

A39. Genel olarak "önemli yanlışlık" riski ne kadar yüksekse veya kontrollere ne kadar fazla güvenilmekte ise, -varsa- aradan geçen süre o kadar kısa olacaktır. Aşağıdakiler, bir kontrolün yeniden test edilmesi için geçecek süreyi azaltabilecek veya önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarına hiçbir şekilde güven duyulmamasına sebep olabilecek etkenlerdendir:

- Zayıf kontrol çevresi.
- İşletmenin iç kontrol sistemini izleme sürecindeki yetersizlik, eksiklik.
- Kontrollerin manuel bir şekilde yapılan önemli bir unsuru.
- Kontrolün uygulanışını ciddi şekilde etkileyen personel değişiklikleri.
- Kontrolde değişiklikler yapılması ihtiyacını gösteren değişen durumlar.
- Yetersiz (eksik) genel BT kontrolleri.

A40. Önceki denetimlerde hakkında denetim kanıtı elde edilen ve denetçinin güvenmeyi planladığı çok sayıda kontrolün mevcut olması durumunda, her denetimde bu kontrollerden bazılarının test edilmesi, kontrol çevresinin etkinliğinin sürekliliği hakkında doğrulayıcı bilgi sağlar. Bu durum, denetçinin kontrollere ilişkin önceki denetimlerden elde edilen kanıtlara güvenmesinin (dayanmasının) uygun olup olmadığı hakkında karar vermesine katkıda bulunur.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 16-17 nci paragraflar)

A41. Denetçinin, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde tespit ettiği önemli bir yanlışlık, önemli bir iç kontrol eksikliğinin var olduğuna dair güçlü bir göstergedir.

A42. Kontrollerin işleyiş etkinliği kavramı, işletme tarafından uygulanan kontrollerin uygulama biçiminde bazı sapmaların olabileceğini kabul eder. Belirlenen kontrollerden sapmalar; kilit personeldeki değişiklikler, işlem hacmindeki ciddi mevsimsel dalgalanmalar ve insan hataları gibi etkenlerden kaynaklanabilir. Tespit edilen sapma oranı, özellikle beklenen oranla kıyaslandığında, yönetim beyanı düzeyindeki riskin denetçi tarafından değerlendirilen risk seviyesine kadar azaltılabileceği konusunda, kontrole güven duyulamayacağını gösterebilir.

Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz.: 18 inci paragraf)

A43. 18 inci paragraf denetçinin, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. 6 ncı paragraf uyarınca denetçinin yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerektiğinden, önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için maddi doğrulama prosedürleri daha önce uygulanmış olabilir. Buna göre, 18 inci paragraf uyarınca aşağıdaki durumlarda/hususlarda maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması zorunlu kılınmıştır:

- 6 ncı paragraf uyarınca önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için tasarlanan ve uygulanan müteakip denetim prosedürleri maddi doğrulama prosedürlerini içermediğinde veya
- Önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar olmayan fakat BDS 315[7] uyarınca önemli olarak belirlenen her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için.
- Söz konusu gereklilik: (a) denetçinin yapacağı risk değerlendirmesinin denetçinin muhakemesine dayanmasından ve bu sebeple de denetçinin tüm "önemli yanlışlık" risklerini tespit edemeyebileceğinden ve (b) yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi dâhil olmak üzere, kontrollere ilişkin yapısal kısıtlamalardan kaynaklanmaktadır.

A44. Önemli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamayla ilgili yönetim beyanlarının tamamının test edilmesi zorunlu değildir. Daha ziyade, uygulanacak maddi doğrulama prosedürleri tasarlanırken; bir yanlışlığın gerçekleşmesi hâlinde yanlışlığın önemli olmasına makul ölçüde ihtimal verilen yönetim beyan(lar)ının denetçi tarafından dikkate alınması, uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yardımcı olabilir.

[7] BDS 315, 36 ncı paragraf

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Niteliği ve Kapsamı

A45. Şartlara bağlı olarak denetçi:

- Yalnızca analitik maddi doğrulama prosedürlerini uygulamanın, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için yeterli olacağına karar verebilir. Örneğin bu tür bir durum, denetçinin risk değerlendirmesi, kontrollerin testlerinden elde edilen denetim kanıtlarıyla desteklendiğinde ortaya çıkar.
- Yalnızca detay testlerinin yapılmasının uygun olduğuna karar verebilir.
- Analitik maddi doğrulama prosedürleri ile detay testlerinin birlikte uygulanmasının, risk olarak değerlendirilen hususlara verilecek en iyi karşılık olduğuna karar verebilir.

A46. Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin, zaman içerisinde tahmin edilebilir hâle gelen büyük hacimli işlemler için uygulanması genelde daha uygundur. BDS 520[8], denetimde analitik prosedürlerin uygulanmasına ilişkin hükümleri belirler ve bu konuda rehberlik sağlar.

A47. Riske ilişkin değerlendirme veya yönetim beyanının niteliği, detay testlerinin tasarımıyla ilgilidir. Örneğin, var olma veya gerçekleşme konusundaki yönetim beyanına ilişkin detay testleri, finansal tablo tutarlarının içerdiği kalemlerden seçim yapılmasını ve ilgili denetim kanıtının elde edilmesini içerebilir. Diğer taraftan, tamlık konusundaki yönetim beyanına ilişkin detay testleri, ilgili finansal tablo tutarında yer alması beklenen kalemlerden seçim yapılmasını ve bu kalemlerin finansal tablolara dâhil edilip edilmediğinin araştırılmasını içerebilir.

A48. "Önemli yanlışlık" riskinin değerlendirilmesinde denetçinin test etmeyi planladığı kontrollerin dikkate alınması sebebiyle, kontrol testlerinden alınan sonuçlar yetersiz olduğunda maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamının genişletilmesi gerekebilir. Ancak denetim prosedürünün kapsamının genişletilmesi, yalnızca söz konusu denetim prosedürünün bizatihi belirli bir riskle ilgili olması durumunda uygundur.

A49. Detay testleri tasarlanırken, testin kapsamı genellikle örneklem büyüklüğü açısından düşünülür. Ancak teste ilişkin diğer seçme yöntemlerinin kullanılmasının daha etkin olup olmadığı da dâhil olmak üzere, konuyla ilgili dikkate alınması gereken başka hususlar da vardır (Bkz.: BDS 500[9]).

Dış Teyit Prosedürlerinin Uygulanıp Uygulanmayacağının Değerlendirilmesi (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A50. Dış teyit prosedürleri, çoğunlukla hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla ilgili yönetim beyanlarına verilecek karşılıklarla ilgilidir, ancak yalnızca bu kalemlerle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletme ile diğer taraflar arasındaki anlaşma ve sözleşme şartları veya işlemlere ilişkin dış teyit talebinde bulunabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de uygulanabilir. Örneğin, işletmenin hâsılatına yönelik yönetimin hesap kesimi beyanıyla ilgili olabilecek hiçbir "yan sözleşme"nin bulunmadığına dair teyit özellikle istenebilir. Dış teyit prosedürlerinin, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı ilgili denetim kanıtı sağlayabileceği diğer durumlar şunlardır:

[8] BDS 520, "Analitik Prosedürler"

[9] BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları", 10 uncu paragraf

- Banka hesap bakiyeleri ve bankacılık ilişkilerine ilişkin diğer bilgiler.
- Alacak hesaplarının bakiyeleri ve alacaklara ilişkin şartlar.
- İşleme tabi tutulmak üzere veya konsinye amaçlı olarak üçüncü taraflarca umumi mağazalar veya antrepolarda tutulan stoklar.
- Emanet veya teminat olarak avukatlar veya kredi verenler tarafından tutulan gayrimenkul tapuları.
- Üçüncü taraflarca emanet olarak tutulan veya borsa aracı kurumlarından satın alınan fakat bilanço tarihinde teslim edilmemiş yatırımlar.
- İlgili geri ödeme vadeleri ve kısıtlayıcı şartlar dâhil, kredi verenlere olan borçlar.
- Borç hesaplarının bakiyeleri ve borçlara ilişkin şartlar.

A51. Dış teyitler, belirli yönetim beyanlarına ilişkin ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlamasına rağmen, dış teyitlerin daha az ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağladığı bazı yönetim beyanları da mevcuttur. Örneğin dış teyitler, alacak hesap bakiyelerinin var olduğundan ziyade, tahsil edilebilir olduğuna ilişkin daha az ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlar.

A52. Denetçi, tek bir amaç için uygulanan dış teyit prosedürlerinin, diğer hususlar hakkında da denetim kanıtı elde edilmesine imkân sağladığına karar verebilir. Örneğin, banka hesap bakiyelerinin teyit edilmesi talebi, çoğunlukla finansal tablolara ilişkin diğer yönetim beyanlarıyla ilgili talepleri de içerir. Bu tür hususlar, denetçinin dış teyit prosedürlerini uygulayıp uygulamama kararlarını etkileyebilir.

A53. Dış teyit prosedürlerinin maddi denetim prosedürleri olarak uygulanıp uygulanmayacaklarına karar verirken denetçiye yardımcı olabilecek etkenler aşağıdakileri içermektedir:

- Teyit eden tarafın konu hakkındaki bilgisi: Teyide ilişkin alınan cevaplar, teyit eden tarafta yer alan ve teyidi istenen konu hakkında gerekli bilgiye sahip bir kişi tarafından sağlanması hâlinde, daha güvenilir olabilir.
- Teyit eden tarafın cevap verme imkânı veya isteği: Örneğin, teyit eden taraf:
    - Teyit talebine cevap verme sorumluluğunu kabul etmeyebilir.
    - Cevap vermenin çok maliyetli veya zaman alıcı olduğunu düşünebilir.
    - Cevap vermekten kaynaklanacak muhtemel yasal yükümlülükler hakkında endişeleri olabilir.
    - İşlemleri, farklı para birimleri üzerinden açıklayabilir.
    - Teyit taleplerine cevap vermenin günlük faaliyetler içerisinde önemli bir yerinin olmadığı bir çevrede faaliyet gösteriyor olabilir.

  Bu tür durumlarda teyit eden taraflar; taleplere cevap vermeyebilir, gayri resmi bir yolla cevap verebilir veya cevaba güvenme (dayanma) hususunu kısıtlama girişiminde bulunabilir.
- Teyit etmesi hedeflenen tarafın tarafsızlığı: Teyit eden tarafın işletmenin ilişkili tarafı olması hâlinde, teyit taleplerine verilen cevaplar daha az güvenilir olabilir.

Finansal Tabloların Kapanış İşlemleriyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz.: 20 nci paragraf)

A54. Denetçinin finansal tabloların kapanış işlemlerine ilişkin uygulayacağı maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği ve aynı zamanda kapsamı, işletmenin finansal raporlama sürecinin niteliğine, karmaşıklığına ve ilgili "önemli yanlışlık" risklerine bağlıdır.

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz.: 21 inci paragraf)

A55. Bu BDS'nin 21 inci paragrafı denetçinin, özellikle ciddi risk olduğuna karar verdiği risklere karşılık veren maddi doğrulama prosedürlerini uygulamasını gerektirir. Teyit eden uygun taraflardan doğrudan dış teyit şeklinde elde edilen denetim kanıtları, denetçinin karşılık vermesi gereken hata veya hile kaynaklı ciddi "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin güvenilirliği yüksek olan denetim kanıtları elde etmesi konusunda denetçiye yardımcı olabilir. Örneğin denetçinin, yönetimin kazanç beklentilerini karşılama baskısı altında olduğunu belirlemesi durumunda, hâsılatın finansal tablolara alınmasını engelleyici şartlar içeren satış sözleşmeleriyle ilgili hâsılatın yanlış muhasebeleştirilmesi veya satışların teslimattan önce fatura edilmesi suretiyle yönetimin satışları olduğundan fazla gösterme riski söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, örneğin yalnızca ödenmemiş borçların teyit edilmesi amacıyla değil; aynı zamanda tarih, iade ve teslimata ilişkin şartlar da dâhil, satış sözleşmelerinin ayrıntılarını teyit etmek için de dış teyit prosedürleri tasarlayabilir. Buna ek olarak denetçi, satış sözleşmelerindeki ve teslimat şartlarındaki her türlü değişiklik konusunda işletmedeki finansla ilgili olmayan personeli sorgulayarak bu tür dış teyitleri desteklemeyi faydalı bulabilir.

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması (Bkz.: 22-23 üncü paragraflar)

A56. Genellikle, önceki denetimde uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtları, cari dönem için çok az denetim kanıtı sağlar veya hiçbir denetim kanıtı sağlamaz. Ancak bu durumun da istisnaları olabilir. Örneğin üzerinde hiçbir değişikliğin olmadığı bir menkul kıymetleştirme yapısıyla ilgili daha önceki denetim sırasında elde edilen hukuki bir görüş cari dönemde de geçerli olabilir. Bu tür durumlarda, denetim kanıtının ve denetim konusunun temel olarak değişmemesi ve kanıtın ihtiyaca uygunluğunun devam ettiğini belirlemeye yönelik olarak cari dönemde denetim prosedürlerinin uygulanması durumunda, önceki denetimin maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtını kullanmak uygun olabilir.

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtlarının kullanılması (Bkz.: 22 nci paragraf)

A57. Bazı koşullarda denetçi;

(a) Olağan dışı görünen tutarları belirlemek,

(b) Bu tür tutarları araştırmak,

(c) Aradan geçen süreyi test etmek amacıyla analitik maddi doğrulama prosedürleri veya detay testlerini uygulamak,

için maddi doğrulama prosedürlerini ara bir tarihte uygulamanın ve dönem sonu bakiyesine ilişkin bilgilerin söz konusu tarihteki karşılaştırılabilir bilgiyle mukayese edilmesinin ve mutabakat sağlanmasının etkin olduğuna karar verebilir.

A58. Maddi doğrulama prosedürlerinin -sonraki bir tarihte ilâve prosedürler uygulanmaksızın- ara bir tarihte uygulanması, denetçinin dönem sonunda var olabilecek yanlışlıkları tespit edememe

riskini artırır. Dönem sonuna kalan süre uzadıkça bu risk de artar. Aşağıdaki gibi etkenler, maddi doğrulama prosedürlerinin ara bir tarihte uygulanıp uygulanmayacağını etkileyebilir:

- Kontrol çevresi ve diğer kontroller.
- Denetçinin uygulayacağı prosedürler için gereken bilginin sonraki bir tarihte mevcut olup olmayacağı.
- Maddi doğrulama prosedürünün amacı.
- "Önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskler.
- İşlem sınıfı veya hesap bakiyesi ve ilgili yönetim beyanlarının niteliği.
- Dönem sonunda mevcut olabilecek yanlışlıkların tespit edilememesi riskini azaltmak için, dönemin geri kalan bölümünü kapsamak üzere denetçinin uygun maddi doğrulama prosedürlerini tek başına veya kontrol testleriyle birlikte uygulama kabiliyeti.

A59. Söz konusu ara tarih ile dönem sonu arasındaki döneme ilişkin olarak analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin kararı aşağıdaki gibi etkenler etkileyebilir:

- Belirli işlem sınıflarına ilişkin bakiyelerin veya hesap bakiyelerinin dönem sonundaki tutarı, nispi önemi ve bileşiminin, makul şekilde tahmin edilebilir olup olmadığı.
- Bu tür işlem sınıflarının veya hesap bakiyelerinin ara tarihlerde analiz edilmesi, düzeltilmesi ve doğru hesap kesiminin yapılması için uygulanan işletme prosedürlerinin uygun olup olmadığı.
- Bilgi sisteminin; dönem sonu bakiyeleri ve ara tarihten sonra kalan dönemdeki işlemlerle ilgili olarak aşağıdaki hususların araştırılmasına imkân tanıyacak kadar yeterli bilgiyi sağlayıp sağlamadığı:
  (a) Önemli olağan dışı işlemler veya muhasebe kayıtları (dönem sonuna yakın veya dönem sonunda olanlar dâhil),
  (b) Önemli dalgalanmaların diğer sebepleri veya gerçekleşmesi beklendiği hâlde gerçekleşmemiş dalgalanmalar ve
  (c) Hesap bakiyeleri veya işlem sınıflarının bileşimindeki (kompozisyonundaki) değişiklikler.

Ara bir tarihte tespit edilen yanlışlıklar (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A60. Ara bir tarihte tespit edilen beklenmeyen yanlışlıkların bir sonucu olarak denetçi, kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması veya kapsamının değiştirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu tür bir değişiklik, ara bir tarihte uygulanan prosedürlerin dönem sonuna kadar uzatılmasını veya dönem sonunda tekrarlanmasını içerebilir.

Finansal Tabloların Sunumunun Yeterliliği (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A61. Finansal tabloların sunumunun, düzeninin ve içeriğinin uygun olup olmadığının değerlendirilmesi; geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kullanılan terminoloji, verilen ayrıntı düzeyi, bir araya getirilen ve parçalara (alt bölümlere) ayrılan tutarlar ve bu tutarların esasları gibi hususların dikkate alınmasını içerir.

Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 25-27 nci paragraflar)

A62. Finansal tabloların denetimi kümülatif ve yinelenen bir süreçtir. Planlanan denetim prosedürlerini uygularken elde edilen denetim kanıtı, denetçinin planlanan diğer denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Denetçi, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler elde edebilir. Örneğin:

- Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak tespit ettiği yanlışlıkların kapsamı, risk değerlendirmesi hakkındaki yargısını değiştirebilir ve iç kontrolde önemli bir eksiklik olduğuna işaret edebilir.
- Denetçi, muhasebe kayıtlarındaki çelişkilerin veya tutarsız ya da eksik kanıtların farkına varabilir.
- Denetimin genel olarak gözden geçirilmesi sırasında uygulanan analitik prosedürler daha önce farkına varılmamış bir "önemli yanlışlık" riskini gösterebilir.

Bu tür durumlarda; "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen hususların yeniden dikkate alınmasına ve önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bunların ilgili yönetim beyanları üzerindeki etkisine dayanarak, denetçinin, planlanan denetim prosedürlerini yeniden değerlendirmesi gerekebilir. BDS 315, denetçinin risk değerlendirmesini gözden geçirmesine ilişkin ilâve rehberlik içerir.[10]

A63. Denetçi, gerçekleşen bir hata veya hilenin münferit bir olay olduğunu varsayamaz. Bu sebeple, tespit edilen yanlışlığın "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri nasıl etkilediğinin dikkate alınması, değerlendirmenin geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğinin belirlenmesinde önemlidir.

A64. Denetçinin nelerin yeterli ve uygun denetim kanıtı oluşturduğuna ilişkin yargısını aşağıdaki gibi etkenler etkiler:

- Yönetim beyanındaki muhtemel yanlışlığın ciddiyeti ve söz konusu yanlışlığın münferit olarak veya diğer muhtemel yanlışlıklarla birlikte finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma ihtimali.
- Yönetimin riskleri ele almak için verdiği karşılıkların ve uyguladığı kontrollerin etkinliği.
- Benzer muhtemel yanlışlıklara ilişkin olarak önceki denetimlerden elde edilen deneyim.
- Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları (bu tür denetim prosedürlerinin belirli hata veya hile durumlarını tespit edip etmediği dâhil).
- Mevcut bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.
- Denetim kanıtlarının ikna ediciliği.
- İşletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında kanaat edinilmesi.

[10] BDS 315, 53 üncü paragraf

Belgelendirme (Bkz.: 28 inci paragraf)

A65. Çalışma kâğıtlarının biçim ve kapsamı, mesleki muhakeme konusudur ve işletmenin ve iç kontrol sisteminin niteliğinden, büyüklüğünden, karmaşıklığından, bilgilerin işletmeden elde edilebilmesinden ve denetimde kullanılan denetim metodolojisi ile teknolojisinden etkilenir.