



## TÜRK YE DENET M STANDARTLARI

### BA IMSIZ DENET M STANDARDI 230

*BA IMSIZ DENET M N  
BELGELEND R LMES*

Bu metin, Uluslararası Ba ımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Ba ımsız Denetim, Sınırlı Ba ımsız Denetim, Di er Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Ba ımsız Denetim Standardı (BDS) 230 “Ba ımsız Denetimin Belgelendirilmesi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen ço altmaktadır. Bu Türkçe tercümenin ço altılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dı ında saklıdır. IFAC’in web sitesine [www.ifac.org](http://www.ifac.org) veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine ba vurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

*(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)*

**TEBL**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**BA İMSİZ DENETİM BELGELENDİRİLMESİ (BDS 230)  
HAKKINDA TEBL****TÜRK YE DENETİM STANDARTLARI TEBL NO: 5****Amaç**

**MADDE 1 -** (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Ba İmsiz Denetimin Belgelendirilmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 -** (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 230 metninde belirlenmiştir.

**Dayanak**

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

**Tanımlar**

**MADDE 4 -** (1) Bu Tebliğin de geçen;

- a) Ba kanı: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Ba kanını,
- b) Denetçi: Ba İmsiz denetçiyi,
- c) Denetim: Ba İmsiz denetimi,
- ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

ifade eder.

**Geçici hükümleri**

**GEÇİCİ MADDE 1-** (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen ba İmsiz denetim faaliyetleri, bu Tebliğin hükümleri çerçevesinde yürütülmeye kabul edilir.

**Yürürlük**

**MADDE 5 -** (1) Bu Tebliğin 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında ba layacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 6 -** (1) Bu Tebliğin hükümlerini Kurum Ba kanı yürütür.

**EK:**

**BA İMSİZ DENETİM STANDARDI 230**

**BA İMSİZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ**

**Ç NDEK LER**

---

	Paragraf
<b>Giri</b>	
Kapsam .....	1
Çalışma Kâhıtlarının Niteli i ve Amaçları.....	2-3
Yürürlük Tarihi.....	4
<b>Amaç</b> .....	5
<b>Tanımlar</b> .....	6
<b>Ana Hükümler</b>	
Çalışma Kâhıtlarının Zamanında Hazırlanması .....	7
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi.....	8-13
Çalışma Kâhıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi.....	14-16
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Çalışma Kâhıtlarının Zamanında Hazırlanması .....	A1
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi.....	A2-A20
Çalışma Kâhıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi.....	A21-A24
Ek: Çalışma Kâhıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler	

Ba ımsız Denetim Standardı (BDS) 230 “Ba ımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, BDS 200 “Ba ımsız Denetimin Genel Amaçları ve Ba ımsız Denetimin Ba ımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

## Giri

### Kapsam

1. Bu Ba ımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalı ma kâ ıtlarının hazırlamasına) ili kin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Ekte, çalı ma kâ ıtlarına ili kin özel hükümler ve rehberlik içeren di er BDS'lerin listesi yer almaktadır. Çalı ma kâ ıtlarına ili kin olarak di er BDS'lerde yer alan özel hükümler, bu BDS'nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Mevzuat, çalı ma kâ ıtlarına ili kin ilâve hükümler içerebilir.

### Çalı ma Kâ ıtlarının Niteli i ve Amaçları

2. Bu BDS'de yer alan hükümler ile çalı ma kâ ıtlarına ili kin olarak di er ilgili BDS'lerde yer alan özel hükümleri kar ılayan çalı ma kâ ıtları;
  - (a) Denetçinin genel amaçlarına<sup>1</sup> ula ıldı ına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayana ına ve
  - (b) Denetimin, BDS'lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandı ı ve yürütüldü üneili kin kanıt sa lar.
3. Çalı ma kâ ıtları, a a ıdakiler dâhil, birtakım ilâve amaçlara da katkıda bulunur:
  - Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
  - Yönlendirme ve gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalı masının yönetilmesi, yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220'ye<sup>2</sup> uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
  - Denetim ekibinin kendi çalı malarından sorumlu olmasını sa lamak,
  - Gelecekteki denetimlerde de önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sa lamak,
  - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve tefti lerin Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1<sup>3</sup> veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri kar ılayacak muhtevadaki di er düzenlemeler uyarınca yürütülmesini sa lamak,<sup>4</sup>
  - Yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca dı tefti lerin yürütülmesini sa lamak.

<sup>1</sup> BDS 200, "Ba ımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Ba ımsız Denetimin Ba ımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 11 inci paragraf

<sup>2</sup> BDS 220, "Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 15-17 nci paragraflar

<sup>3</sup> KKS 1, "Finansal Tabloların Ba ımsız Denetim ve Sınırlı Ba ımsız Denetimleri ile Di er Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Ba ımsız Denetim Kurulları ve Ba ımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", 32-33, 35-38 ve 48 inci paragraflar

<sup>4</sup> BDS 220, 2 nci paragraf

## **Yürürlük Tarihi**

4. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında ba layacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlü e girer.

## **Amaç**

5. Denetçinin amacı:
- (a) Denetçi raporunun dayana ma ili kin yeterli ve uygun bir kayıt ve
  - (b) Denetimin, BDS'lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandı ı ve yürütüldü üne ili kin kanıt
- sa layan çalı ma kâ ıtlarını hazırlamaktır.

## **Tanımlar**

6. A a ıdaki terimler BDS'lerde, kar ısında belirtilen anlamıyla kullanılmı tır:
- (a) Çalı ma kâ ıtları (Denetim belgeleri): Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ula tı ı sonuçlara ili kin kayıtlardır.
  - (b) Denetim dosyası: Belirli bir denetime ait çalı ma kâ ıtlarını olu turan kayıtların yer aldı ı fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlardaki bir veya daha fazla dosya veya ba ka bir depolama aracıdır.
  - (c) Tecrübeli denetçi: Uygulamalı denetim tecrübesine ve a a ıdaki hususlarda yeterli seviyede bilgiye sahip olan (denetim irketi içinden veya dı ndan) ki idir:
    - (i) Denetim süreçleri,
    - (ii) BDS'ler ve yürürlükteki mevzuat hükümleri,
    - (iii) letmenin faaliyet gösterdi i i çevresi,
    - (iv) letmenin faaliyet gösterdi i sektörle ilgili denetim ve finansal raporlamaya ili kin hususlar.

## **Ana Hükümler**

### **Çalı ma Kâ ıtlarının Zamanında Hazırlanması**

7. Denetçi, çalı ma kâ ıtlarını zamanında hazırlar (Bakınız: A1 paragrafı).

### **Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi**

#### *Çalı ma Kâ ıtlarının Biçim, Çerik ve Kapsamı*

8. Denetçi çalı ma kâ ıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir ba lantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin a a ıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sa layacak ekilde hazırlar (Bakınız: A2-A5, A16-A17 paragrafları):

- (a) BDS'lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak amacıyla uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bakınız: A6-A7 paragrafları),
  - (b) Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları,
  - (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılan önemli mesleki yargılar (Bakınız: A8-A11 paragrafları).
9. Denetçi, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken;
- (a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini (Bakınız: A12 paragrafı),
  - (b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi,
  - (c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamını (Bakınız: A13 paragrafı)
- kayıt altına alır.
10. Denetçi, önemli hususlara ilişkin olarak yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri; bu hususların niteliğini, müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığını belirtmek suretiyle belgelendirir (Bakınız: A14 paragrafı).
11. Önemli bir hususla ilgili olarak varılan nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir (Bakınız: A15 paragrafı).

#### *İlgili Bir Hükümden Sapma*

12. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili bir hükümden sapmanın gerekli olduğu una karar vermesi hâlinde, bu sapmanın sebeplerini ve uygulanan alternatif denetim prosedürlerinin ilgili hükmün amacına nasıl ulaştığını belgelendirir (Bakınız: 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 ulaşır a a da sayılan hususları belgelendirir (Bakınız: A20 paragrafı):
- (a) Karar ile ilan durumlar,
  - (b) Uygulanan yeni veya ilâve denetim prosedürleri, elde edilen denetim kanıtları ve ulaşılan sonuçlar ile bunların denetçi raporu üzerindeki etkileri,
  - (c) Çalışma kâğıtlarındaki değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.



### **Çalı ma Kâ ıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birle tirilmesi**

14. Denetçi, çalı ma kâ ıtlarını bir denetim dosyasında birle tirir ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının olu turulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (Bakınız: A21-A22 paragrafları).
15. Çalı ma kâ ıtlarının nihai denetim dosyasında birle tirilmesi i lemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi ekilde olursa olsun çalı ma kâ ıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bakınız: A23 paragrafı).
16. 13 üncü paragrafta öngörülen durumlar dı nda denetçi, çalı ma kâ ıtlarının nihai denetim dosyasında birle tirilmesi i lemi tamamlandıktan sonra mevcut çalı ma kâ ıtlarında de i iklik yapmayı veya yeni çalı ma kâ ıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan de i ikliklerin veya eklemelerin niteli ine bakılmaksızın a a ıdaki hususları belgelendirir (Bakınız: A24 paragrafı):
  - (a) De i iklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri,
  - (b) De i iklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldı ı ve gözden geçirildi i.

\*\*\*

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Çalı ma Kâ ıtlarının Zamanında Hazırlanması (Bakınız: 7 nci paragraf)

A1. Çalı ma kâ ıtlarının yeterli ve uygun bir ekilde ve zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılmasına yardımcı olur ve elde edilen denetim kanıtlarının ve ula ılan sonuçların, denetçi raporu tamamlanmadan önce de erlendirilmesini ve gözden geçirilmesini kolaylaştırır. Denetim çalı ması sırasında hazırlanan çalı ma kâ ıtlarının, bu çalı ma yürütüldükten sonra hazırlanan çalı ma kâ ıtlarına göre daha do ru olması muhtemeldir.

## Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

*Çalı ma Kâ ıtlarının Biçim, İçerik ve Kapsamı* (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A2. Çalı ma kâ ıtlarının biçim, içerik ve kapsamı çe itli faktörlere ba lıdır. Örne in;
- İ letmenin büyüklü ü ve karma ıklı ı,
  - Uygulanacak denetim prosedürlerinin niteli i,
  - Belirlenen “önemli yanlı lık” riskleri,
  - Elde edilen denetim kanıtının önemi,
  - Belirlenen istisnaların niteli i ve kapsamı,
  - Yürütülen çalı manın veya elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi yoluyla kolaylıkla belirlenemeyen bir sonucun veya sonucun gerekçesinin belgelendirilmesi ihtiyacı,
  - Kullanılan denetim metodolojisi ve araçları.
- A3. Çalı ma kâ ıtları, fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda kayıt altına alınabilir. Çalı ma kâ ıtlarına örnek olarak a a ıdakiler verilebilir:
- Denetim programları,
  - Analizler,
  - Notlar ve tutanaklar,
  - Önemli hususlara ili kin özetler,
  - Teyit ve açıklama mektupları,
  - Kontrol listeleri,
  - Önemli hususlara ili kin yazı malar (elektronik posta dâhil).

Denetçi, i letmenin kayıtlarına ili kin özetleri veya bu kayıtların kopyalarını (örne in, önemli ve özel sözle meleri) çalı ma kâ ıtlarına ekleyebilir. Ancak çalı ma kâ ıtları, i letmenin muhasebe kayıtlarının yerine geçmez.

- A4. Finansal tabloların ve çalı ma kâ ıtlarının eski taslaklarının, ilk veya tamamlanmamı görü leri yansıtan notların, yazım hataları veya ba ka hatalardan dolayı düzeltilen belgelerin düzeltme öncesi kopyalarının ve belgelerin ikinci nüshalarının, çalı ma kâ ıtlarına eklenmesi gerekmez.
- A5. Denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar, denetçinin yaptı ı çalı ma veya ula tı ı sonuçlar için tek ba ma yeterli dayanak sa lamaz. Ancak bu açıklamalar, çalı ma kâ ıtlarında yer alan bilgileri açıklamak veya netle tirmek için kullanılabilir.

BDS'lere Uygunlu un Belgelendirilmesi (Bakınız: 8(a) paragrafı)

- A6. Bu BDS hükümlerine uygunluk sa lanması durumunda çalı ma kâ ıtlarının, mevcut artlar altında yeterli ve uygun olaca ı varsayılır. Bu BDS'nin di er BDS'lerde yer alan özel durumlarda uygulanmasını netle tirmek için di er BDS'lerde, çalı ma kâ ıtlarına ili kin özel hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümler bu BDS'nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Ayrıca herhangi bir BDS'de çalı ma kâ ıtlarına ili kin bir hükmün bulunmaması, söz konusu BDS'ye uygunluk sa lanmasının bir sonucu olarak çalı ma kâ ıtlarının hazırlanmayaca ı anlamına gelmez.
- A7. Çalı ma kâ ıtları, yürütülen denetimin BDS'lere uygun oldu una dair kanıt sa lar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir de ildir. Bazı hususlara uygunluk sa landı ı, denetim dosyasında yer alan dokümanlarda gösterilmi olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uygunlu u ayrıca (örne in bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Örne in:
- Yeterli biçimde belgelendirilmi bir denetim planının varlı ı, denetçinin denetimi planladı mı gösterir.
  - Denetim dosyasında imzalı bir denetim sözleşmesinin bulunması, denetçinin denetim artları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anla maya vardı mı gösterir.
  - Finansal tablolara ili kin sınırlı olumlu görü içeren bir denetçi raporu, denetçinin BDS'lerde belirtilen artlar altında sınırlı olumlu görü verme yükümlülü ünü yerine getirdi ini gösterir.
  - Bir denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uygunluk sa landı ını göstermenin birçok yolu olabilir:
    - Örne in, denetçinin mesleki üphencilinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalı ma kâ ıtları, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki üphencilini kullandı ma dair kanıt sa layabilir. Bu tür bir kanıt, denetçi tarafından yapılan sorgulamalarda yönetimin verdi i cevapların do rulanması için uygulanan özel prosedürleri içerebilir.
    - Benzer ekilde sorumlu denetçinin, denetimi BDS'lere uygun olarak yönetim, yönlendirme, gözetim ve yürütme sorumlulu unu üstlenmi oldu u, çalı ma kâ ıtlarında çe itli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetimin çe itli a amalarına zamanında katılım sa ladı mın

belgelendirilmesi, örneğin BDS 315<sup>5</sup> uyarınca ekip tarafından yapılan müzakerelere katılımı gibi, bu yollardan biridir.

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

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

- BDS 315'te tanımlandığı gibi önemli (ciddi) risklere sebep olabilecek hususlar.<sup>6</sup>
- (a) Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine veya (b) denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin daha önceki değerlendirilmesini ve bu risklere karşı yapacağı işlemleri revize etme ihtiyacına işaret eden denetim prosedürlerinin sonuçları.
- Denetçinin gerekli denetim prosedürlerini uygulamasını önemli ölçüde zorlaştıran artılar.
- Denetçinin olumlu düşüncede bir görüş vermesine sebep olabilecek veya denetçi raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafının eklenmesini gerektirebilecek bulgular.

A9. Önemli hususlara ilişkin çalışmaları hâllerinin biçim, içerik ve kapsamına karar verilmesinde, çalışmanın yapılması ve sonuçların değerlendirilmesinde mesleki muhakemenin ne ölçüde kullanıldığı önemli bir faktördür. 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 çalışmaları hâllerinin 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 çalışmaları hâllerinin hazırlanmasının uygun olduğu durumlara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki hususları içerir:

- Bir hükümde, denetçinin belirli bilgileri veya faktörleri değerlendirmesi için “mütalaa eder” ifadesinin kullanılması ve bu mütalaa'nın belirli bir denetim çalışması açısından önemli olması durumunda denetçinin vardığı sonucun gerekçesi,
- Subjektif muhakeme konularının makul olduğuna ilişkin denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı (örneğin, önemli muhasebe tahminlerinin makul olması),

<sup>5</sup> BDS 315, “İletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 10 uncu paragraf

<sup>6</sup> BDS 315, 4 üncü paragrafta yer alan “önemli (ciddi) risk” tanımı

- Denetim sırasında ortaya çıkan ve denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına sebep olan durumlara karılık olarak yapılan ilâve ara tırma sırasında (bir uzmanın ya da teyit prosedürlerinin uygun biçimde kullanılması gibi), ilgili belgenin gerçekli i hakkında denetçinin vardığı sonuçların dayana ı.

A11. Denetçi çalı ma kâ ıtlarının bir parçası olarak, denetim sırasında belirlenen önemli hususları ve bunların nasıl ele alındı ını açıklayan veya bu tür bilgileri sa layan di er ilgili destekleyici çalı ma kâ ıtlarına çapraz referanslar içeren bir özet (bazen tamamlama notu olarak adlandırılır) hazırlanmasının ve bu özeti saklanmasının yararlı olaca ını dü ünebilir. Böyle bir özet, özellikle kapsamlı ve karma ık denetimlerde, çalı ma kâ ıtlarının etkin biçimde gözden geçirilmesini ve tefti ini kolayla tırır. Ayrıca, böyle bir özeti hazırlanması denetçinin önemli hususları dikkate almasını da kolayla tırabilir. Bu özetler, uygulanan denetim prosedürleri ve varılan sonuçlar ında denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel te kil eden ula ılamayan herhangi bir BDS amacının bulunup bulunmadı ını de erlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olur.

Test Edilen Kalemler veya Hususlar ile Hazırlayanların ve Gözden Geçirenlerin Çalı ma Kâ ıtlarında Belirtilmesi (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A12. Belirleyici özelliklerin kayıt altına alınması birden fazla amaca katkıda bulunur. Örne in, bu kayıtlar denetim ekibinin kendi çalı malarından sorumlu olmasını sa lar ve istisnaların veya tutarsızlıkların ara tırılmasını kolayla tırır. Belirleyici özellikler, denetim prosedürünün niteli ine ve test edilen kalem veya hususlara ba lı olarak farklılık gösterir. Örne in:

- letme tarafından olu turulan alım sipari lerinin detaylı bir ekilde test edilebilmesi için denetçi, test etmek üzere seçilen belgeleri tarihlerine ve sipari 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 (örne in, tüm yevmiye kayıtlarındaki belirli bir tutarı a an kayıtlar gibi).
- Belgelerden olu an bir ana kitleden sistematik örnekleme yapmayı gerektiren bir prosedür için denetçi kayna ını, ba langıç noktasını ve örnekleme aralı ını kayıt altına almak suretiyle seçilen belgeleri belirleyebilir (örne in, 12345 sayılı nakliye irsaliyesinden ba layarak 1 Nisan-30 Eylül arasındaki döneme ait irsaliyelerden her 125 incisi seçilerek, nakliye irsaliyelerinin sistematik örnekleme gibi).
- Belirli i letme personelinin sorgulanmasını gerektiren bir prosedür için denetçi, sorgulama tarihlerini, i letme personelinin adlarını ve mesleki unvanlarını kaydedebilir.

- Bir gözlem prosedürü için denetçi, gözlemlenen süreç veya hususu, ilgili ki ileri, bu ki ilerinin sorumluluklarını, gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştiğini kaydeder.

A13. BDS 220 uyarınca denetçi, çalı ma kâ ıtlarını inceleyerek yürütülen denetimi gözden geçirir.<sup>7</sup> Yapılan çalı mayı kimin gözden geçirdi inin belgelendirilmesine ili kin yükümlülük, söz konusu çalı maya ili kin her bir çalı ma kâ ıda gözden geçirmeye ili kin kanıt bulunması gerekti i anlamına gelmez. Ancak bu yükümlülük, hangi denetimin, kim tarafından ve ne zaman gözden geçirildi inin belgelendirilmesini ifade eder.

Önemli Hususlara li kin Olarak Yönetimle, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla ve Di er Ki ilerle Yapılan Müzakerelerin Belgelendirilmesi (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A14. Çalı ma kâ ıtları sadece denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı olmayıp, i letme personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi di er uygun kayıtları da içerir. Denetçinin önemli hususlarla ilgili olarak müzakerede bulunabilece i di er ki iler arasında, i letmedeki di er personel ile i letmeye profesyonel danış manlık hizmeti veren i letme dı ı taraflar da yer alabilir.

Tutarsızlıkların Nasıl Ele Alındı ının Belgelendirilmesi (Bakınız: 11 inci paragraf)

A15. Bilgilerdeki tutarsızlıkların denetçi tarafından nasıl ele alındı ının belgelendirilmesine ili kin yükümlülük, denetçinin do ru olmayan veya yenilenmi olan çalı ma kâ ıtlarının eski taslaklarını saklaması gerekti i anlamına gelmez.

Küçük i letmelere Özgü Hususlar (Bakınız: 8 inci paragraf)

A16. Küçük bir i letmeye yönelik denetimin belgelendirilmesi büyük bir i letmeninkine göre genellikle daha dar kapsamlıdır. Ayrıca sorumlu denetçinin denetim çalı malarının tamamını yürüttü ü bir denetimde çalı ma kâ ıtları, sadece denetim ekibi üyelerine bilgi ya da talimat vermek veya di er denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan gözden geçirmeye ili kin kanıt sa lamak amacıyla belgelendirilmesi gerekli olabilecek hususları içermez (örne in, ekip içinde yapılan müzakerelere veya gözetim ve yönlendirmeye ili kin olarak belgelendirilecek herhangi bir husus bulunmayacaktır). Bununla birlikte çalı ma kâ ıtları, mevzuat gere ince Kurum tarafından veya ba ka amaçlarla i letme dı ı taraflarca incelemeye tabi tutulabilir. Bu sebeple sorumlu denetçi, çalı ma kâ ıtlarını tecrübeli bir denetçinin anlayabilece i ekilde hazırlamak için 8 inci paragrafta yer alan öncelikli hükmü yerine getirir.

A17. Küçük bir i letmenin denetçisi, çalı ma kâ ıtlarının hazırlanması sırasında destekleyici çalı ma kâ ıtlarına uygun biçimde çapraz referanslar vermek suretiyle denetimin çe itli yönlerini ve a amalarını tek bir belge altında toplamayı faydalı ve etkin bulabilir. Küçük bir i letmenin denetiminde birlikte belgelendirilebilecek hususlara örnek olarak; i letmenin ve iç kontrolünün anlaşılması, genel denetim stratejisi ve denetim planı, BDS 320'ye<sup>8</sup> uygun olarak belirlenen önemlilik,

<sup>7</sup> BDS 220, 17 nci paragraf

<sup>8</sup> BDS 320, "Ba ımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

de erlendirilmi riskler, denetim sırasında tespit edilen önemli hususlar ve ula ılan sonuçlar verilebilir.

*İlgili Bir Hükümden Sapma* (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A18. BDS'lerin hükümleri, denetçinin BDS'lerde belirtilen amaçlara ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Buna göre istisnai durumlarda BDS'ler, denetimin artlarıyla ilgili olan her bir hükme uygunluk sağlanmasını gerektirir.
- A19. Belgelendirmeye ilişkin hüküm sadece, içinde bulunulan artlarla ilgili olması durumunda uygulanır. Bir hükmün içinde bulunulan artlarla ilgili olmadığı sadece aşağıdaki durumlarda kabul edilir:<sup>9</sup>
- (a) BDS'nin tamamının içinde bulunulan artlarla ilgili olmadığı durumlar (örneğin, işletmenin bir iç denetim fonksiyonunun olmaması durumunda BDS 610'un<sup>10</sup> hiçbir hükmü ilgili değildir) veya
- (b) Hükmün arta bağlı olduğu ve bu artın mevcut olmadığı durumlar (örneğin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda denetçinin olumlu görüşü 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* (Bakınız: 13 üncü paragraf)

- A20. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra örendiği fakat rapor tarihi itibarıyla mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda finansal tablolarda de i iklik yapılmasına veya olumlu görüşü dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek olaylar, istisnai durumlara örnek olarak verilebilir.<sup>11</sup> Çalışma kâ itlerinde yapılan de i iklikler, BDS 220'de<sup>12</sup> belirtilen sorumluluklara uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan de i ikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.

**Çalışma Kâ itlerinin Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi** (Bakınız: 14-16 ncı paragraflar)

- A21. KKS 1 (veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâ itlerinin nihai denetim dosyasında birleştirilmesi için zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.<sup>13</sup> Çalışma kâ itlerinin nihai denetim dosyasında birleştirilmesi için leminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.<sup>14</sup>
- A22. Denetçi raporu tarihinden sonra çalışma kâ itlerinin nihai denetim dosyasında birleştirilmesi için leminin tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını

<sup>9</sup> BDS 200, 22 nci paragraf

<sup>10</sup> BDS 610, " İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması"

<sup>11</sup> BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 14 üncü paragraf

<sup>12</sup> BDS 220, 16 ncı paragraf

<sup>13</sup> KKS 1, 45 inci paragraf

<sup>14</sup> KKS 1, A54 paragrafı

veya yeni sonuçlara ulaşmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak çalı ma kâ ıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalı ma kâ ıtlarında de i iklikler yapılabilir. Bu tür de i ikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yenilenmiş olan çalı ma kâ ıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması,
- Çalı ma kâ ıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalı ma kâ ıtlarına çapraz referanslar verilmesi,
- Çalı ma kâ ıtlarının 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. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalı ma kâ ıtlarını saklamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.<sup>15</sup> Çalı ma kâ ıtlarını saklama süresi, normalde denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde, topluluk denetçisi raporu tarihinden itibaren başlamaya üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.<sup>16</sup>

A24. Denetçinin, denetim şirketi içi veya dışı taraflarca yürütülen izleme süreci kapsamındaki teftişler sırasında alınan yorumlara bağlı olarak mevcut çalı ma kâ ıtlarına açıklık kazandırma ihtiyacı duyması, çalı ma kâ ıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi tamlandıktan sonra denetçinin mevcut çalı ma kâ ıtlarında de i iklik yapmayı veya yeni çalı ma kâ ıtları eklemeyi gerekli bulabileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir.

---

<sup>15</sup> KKS 1, 47 nci paragraf

<sup>16</sup> KKS 1, A61 paragrafı



**Çalı ma Kâ ıtlarına İli kin Di er BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler**

Bu Ek'te, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında ba layacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve çalı ma kâ ıtlarına İli kin özel hükümler İçeren di er BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler İle açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, “Ba ımsız Denetim Sözle mesinin İrtları Üzerinde Anla maya Varılması”, 10-12 nci paragraflar
- BDS 220, “Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 24-25 inci paragraflar
- BDS 240, “Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminde Ba ımsız Denetçinin Hıleye İli kin Sorumlulukları”, 44-47 nci paragraflar
- BDS 250, “Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminde İgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, 29 uncu paragraf
- BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletim”, 23 üncü paragraf
- BDS 300, “Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminin Planlanması”, 12 nci paragraf
- BDS 315, “ İletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlı lık’ Risklerinin Belirlenmesi ve De erlendirilmesi”, 32 nci paragraf
- BDS 320, “Ba ımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, 14 üncü paragraf
- BDS 330, “Ba ımsız Denetçinin De erlendirilmi Risklere Kar ı Yapaca ı İler”, 28-30 uncu paragraflar
- BDS 450, “Ba ımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlı lıkların De erlendirilmesi”, 15 inci paragraf
- BDS 540, “Gerçe e Uygun De ere İli kin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İgili Açıklamaların Ba ımsız Denetimi”, 23 üncü paragraf
- BDS 550, “ İli kili Taraflar”, 28 inci paragraflar
- BDS 600 “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Ba ımsız Denetimi (Toplulu a Ba lı Birim Denetçilerinin Çalı maları Dâhil)”, 50 nci paragraf
- BDS 610, “ Ç Denetçi Çalı malarının Kullanılması”, 13 üncü paragraf