



UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI STANDARDI (BDS 620) YAYIMLANDI

ÖZET : Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 29 ile Uzman Çalışmalarının Kullanılması Standardı (BDS 620) yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 31.01.2014 tarih ve 28899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Uzman Çalışmalarının Kullanılması (BDS 620) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 29 ile **“Uzman Çalışmalarının Kullanılması” Standardı (BDS 620)** yürürlüğe konulmuştur.

Tebliğ, **1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

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

Tebliğde **BDS 620 “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”** standardının, **BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

BDS 620, muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir.

BDS 620’de,

✓ *BDS 220¹’de ele alınan; denetim ekibinde muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip bir üyenin yer aldığı veya ekibin bu nitelikteki bir kişi veya kuruluşla istişare ettiği (danışmanlık aldığı) durumlar veya*

¹ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, A10, A20-A22 paragrafları





Sirküler Rapor  04.02.2014/54-2

✓ BDS 500²'de ele alınan; ilgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip bir kişinin veya kuruluşun (yönetimin faydalandığı uzman) çalışmasının denetçi tarafından kullanıldığı durumlar.

ele alınmaktadır.

BDS 620'de denetçinin amaçları;

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

karar vermek olarak belirtilmiştir.

BDS 620'de,

- 1) **Denetçinin faydalandığı uzman:** Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi³ veya çalışanları) veya dış uzman olabilir (Bakınız: A1-A3 paragrafları). Bu BDS'de kullanılan "uzman" kelimesi aksi belirtilmedikçe "denetçinin faydalandığı uzman"ı ifade eder.
- 2) **Uzmanlık:** Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunmasıdır.
- 3) **Yönetimin faydalandığı uzman:** İlgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan muhasebe ve denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur.

şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 620) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...

² BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları", A34-A48 paragrafları

³ İlgili durumlarda "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.





31 Ocak 2014 CUMA

Resmî Gazete

Sayı : 28899

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

(BDS 620)

HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 29

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Uzman Çalışmalarının Kullanılması Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 620 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

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

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

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

Geçiş hükümleri

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

Yürürlük

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

Yürütme

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





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 620

UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 620
UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam

Denetçinin Denetim Görüşüne İlişkin Sorumluluğu

Yürürlük Tarihi

Amaçlar

Tanımlar

Ana Hükümler

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması

Uzmanla Yapılan Anlaşma

Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçinin Faydalandığı Uzman Tanımı

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması

Uzmanla Yapılan Anlaşma

Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması

Ek: Bağımsız Denetçi ile Dış Uzman Arasında Yapılacak Anlaşmada Dikkate Alınacak Hususlar





Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 620 “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

TÜRMOB Sirküler Rapor





Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler.
2. Aşağıdakiler bu BDS’de ele alınmamaktadır:
 - (1) BDS 220⁴’de ele alınan; denetim ekibinde muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip bir üyenin yer aldığı veya ekibin bu nitelikteki bir kişi veya kuruluşla istişare ettiği (danışmanlık aldığı) durumlar veya
 - (2) BDS 500⁵’de ele alınan; ilgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip bir kişinin veya kuruluşun (yönetimin faydalandığı uzman) çalışmasının denetçi tarafından kullanıldığı durumlar.

Denetçinin Denetim Görüşüne İlişkin Sorumluluğu

3. Denetçi, verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu azaltmaz. Bununla birlikte, bu BDS’ye uyararak, faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzman alanında ulaştığı sonuçları veya bulguları uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları:
 - (1) (Denetçinin faydalandığı) uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve

⁴ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, A10, A20-A22 paragrafları

⁵ BDS 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, A34-A48 paragrafları





Sirküler Rapor  **04.02.2014/54-8**

- (2) Denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına

karar vermektir.

Tanımlar

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

- (1) Denetçinin faydalandığı uzman: Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi⁶ veya çalışanları) veya dış uzman olabilir (Bakınız: A1-A3 paragrafları). Bu BDS'de kullanılan "uzman" kelimesi aksi belirtilmedikçe "denetçinin faydalandığı uzman"ı ifade eder.
- (2) Uzmanlık: Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunmasıdır.
- (3) Yönetimin faydalandığı uzman: İlgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan muhasebe ve denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur.

Ana Hükümler

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi

7. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığın gerekli olması durumunda, uzman tarafından yapılacak bir çalışmanın kullanılıp kullanılmayacağına denetçi tarafından karar verilir (Bakınız: A4-A9 paragrafları).

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

8. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişir. Bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken denetçi, aşağıdaki hususları mütalaa eder (Bakınız: A10 paragrafı):

⁶ İlgili durumlarda "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.





Sirküler Rapor  **04.02.2014/54-9**

- (1) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun niteliği,
- (2) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri,
- (3) Denetim bağlamında uzman çalışmasının önemi,
- (4) Uzman tarafından yapılmış önceki çalışmalar hakkında denetçinin bilgisi ve tecrübesi,
- (5) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı

9. Denetçi, denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir (Bakınız: A14-A20 paragrafları).

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması

10. Denetçi:

- (1) Denetçinin amaçları açısından, uzmanın çalışmasının niteliğine, kapsamına ve amaçlarına karar verebilmek,
- (2) Denetçinin amaçları açısından söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirebilmek,

amacıyla uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi (anlayış) elde eder (Bakınız: A21-A22 paragrafları).

Uzmanla Yapılan Anlaşma

11. Denetçi, aşağıdaki hususlarda uzmanla -uygun hâllerde yazılı olarak- anlaşma yapar (Bakınız: A23-A26 paragrafları):

- (1) Uzman çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları (Bakınız: A27 paragrafı),
- (2) Denetçinin ve uzmanın görev ve sorumlulukları (Bakınız: A28-A29 paragrafları),
- (3) Uzmanın raporlama biçimi dâhil olmak üzere, denetçi ve uzman arasında kurulacak iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bakınız: A30 paragrafı) ve
- (4) Uzmanın sır saklama yükümlülüklerine uyma gerekliliği (Bakınız: A31 paragrafı).



Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

12. Denetçi, uzmanın çalışmasının yeterliliğini, kendi amaçları açısından değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bakınız: A32 paragrafı):
- (1) Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı (Bakınız: A33-A34 paragrafları),
 - (2) Uzman çalışması önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü (Bakınız: A35-A37 paragrafları),
 - (3) Uzman çalışmasında, yapılan çalışma açısından önemli kaynak verilerin kullanılması durumunda, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu (Bakınız: A38-A39 paragrafları).
13. Denetçi, amaçları açısından, uzmanın çalışmasının yeterli olmadığına karar verirse (Bakınız: A40 paragrafı):
- (1) Söz konusu uzman tarafından gerçekleştirilecek ilave çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında uzmanla mutabakata varır veya
 - (2) Şartlara uygun olarak ilave denetim prosedürlerini uygular.

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması

14. Mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça denetçi, olumlu görüş içeren denetçi raporunda uzmanın çalışmasına atıf yapmaz. Bu atfın mevzuat tarafından zorunlu tutulması durumunda denetçi, söz konusu atfın, denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağını raporunda belirtir. (Bakınız: A41 paragrafı).
15. Denetçi raporunda, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi nedeninin anlaşılmasıyla ilgili olarak uzman çalışmasına atıf yapılması durumunda denetçi, bu atfın denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağını raporunda belirtir (Bakınız: A42 paragrafı).



Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçinin Faydalandığı Uzman Tanımı (Bakınız: 6(a) paragrafı)

A1. Aşağıdakiler, muhasebe veya denetim dışında bir alandaki uzmanlığa örnek olarak verilebilir:

- Karmaşık finansal araçların, arsa ve binaların, tesis ve makinelerin, mücevheratın, sanat eserlerinin, antikaların, maddi olmayan duran varlıkların, işletme birleşmelerinde edinilen varlıkların ve taahhüt edilen yükümlülüklerin ve değer düşüklüğüne uğramış varlıkların değerlendirilmesi,
- Sigorta sözleşmeleriyle veya çalışanlara sağlanan fayda planlarıyla ilgili yükümlülüklerin aktüeryal hesaplaması,
- Petrol ve gaz rezervlerinin tahmini,
- Çevresel yükümlülüklerin ve saha temizleme maliyetlerinin tutarlarının belirlenmesi,
- Sözleşmelerin, mevzuatın yorumlanması,
- Karmaşık veya olağandışı vergi mevzuatına uygunluk hususlarının analizi

A2. Çoğu durumda, muhasebe veya denetimdeki uzmanlık ile başka bir alandaki uzmanlık arasında ayırım yapılması, bu durum muhasebe veya denetimin özel bir alanı kapsıyor olsa dahi kolaylıkla gerçekleşecektir. Örneğin, ertelenmiş gelir vergisiyle ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzmanlığa sahip olan bir kişi, vergi hukukunda uzman olan bir kişiden genellikle kolayca ayırt edilebilir. Bahsedilen uzmanlardan birincisi muhasebe alanında uzmanlığa sahip olması sebebiyle bu BDS'nin amaçları açısından bir uzman değilken, ikincisi ise hukuk alanında uzmanlığa sahip olması sebebiyle bu BDS'nin amaçları açısından bir uzmandır. Başka alanlarda da benzer ayrımlar yapılabilir. Finansal araçların muhasebeleştirilmesiyle ilgili yöntemlerdeki uzmanlık ile finansal araçların değerlemesinde kullanılan karmaşık modellere yönelik uzmanlık bu duruma örnektir. Bununla birlikte, bazı durumlarda, özellikle yeni ortaya çıkan alanlardakiler dâhil olmak üzere, muhasebe veya denetimin özel alanlarındaki uzmanlık ile diğer alanlardaki uzmanlığın ayırt edilmesi mesleki muhakeme konusudur. Muhasebeci ve denetçilere yönelik eğitim ve yeterlik şartlarıyla ilgili geçerli mesleki kurallar ve standartlar denetçiye bu muhakemede bulunmasında yardımcı olabilir.⁷

⁷ Örneğin, bağımsız denetçilerin yeterlik şartlarına ilişkin yapılan düzenlemeler.





- A3. Bu BDS’de yer alan yükümlülüklerin, uzmanın kişi veya kuruluş olmasından nasıl etkilendiği değerlendirilirken, denetçinin muhakemede bulunması gerekir. Örneğin bir uzmanın yeterliğinin, kabiliyetinin ve tarafsızlığının değerlendirilmesinde, söz konusu uzman, denetçinin daha önce kullandığı bir kuruluş olabilir ancak denetçi bu kuruluş tarafından ilgili denetim için atanan uzman kişi hakkında bir tecrübeye sahip olmayabilir veya bu durumun aksine; denetçi, uzman kişinin çalışması hakkında tecrübeye sahip olmakla birlikte, uzmanın bünyesinde olduğu kuruluş hakkında bilgi sahibi olmayabilir. Her iki durumda da, hem kişinin şahsi nitelikleri hem de kuruluşun idari özellikleri (kuruluşun uyguladığı kalite kontrol sistemleri gibi) denetçinin değerlendirmesi açısından önemlidir.

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A4. Aşağıda yer alan bir veya daha fazla hususta denetçiye yardımcı olması amacıyla, bir uzmana ihtiyaç duyulabilir:

- İç kontrol dâhil olmak üzere, işletme ve çevresinin tanınması,
- “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak genel işlere karar verilmesi ve bu işlerin uygulanması,
- Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi amacıyla, kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması,
- Finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi.

- A5. Yönetimin, işlemlerin karmaşıklığı veya muhasebe dışındaki bir uzmanlık alanında bilgi sahibi olmaması gibi sebeplerle, finansal tabloları hazırlamak amacıyla muhasebe dışındaki bir alanda uzmanlığa ihtiyaç duyması hâlinde “önemli yanlışlık” riskleri artabilir. Yönetim finansal tabloların hazırlanmasında gerekli uzmanlığa sahip değilse, bu risklerin ele alınmasında yönetimin faydalandığı uzman kullanılabilir. İlgili kontroller, -varsa- yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasına yönelik kontroller dâhil, “önemli yanlışlık” risklerini azaltabilir.

- A6. Finansal tabloların hazırlanması muhasebe dışında bir alandaki uzmanlıktan faydalanmayı içeriyorsa, muhasebe ve denetim alanında uzman olan denetçi söz konusu finansal tabloları denetlemek üzere gereken uzmanlığa sahip olmayabilir. Sorumlu denetçinin; denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde uygun yeterliğe ve beceriye sahip olduğundan emin





olması gerekir.⁸ Ayrıca denetçinin, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesi gerekir.⁹ Denetçinin, uzman tarafından yapılacak bir çalışmayı kullanıp kullanmayacağı ile ne zaman ve ne ölçüde kullanacağına karar vermesi, denetçiye bu yükümlülükleri yerine getirmesinde yardımcı olur. Şartların değişmesi durumunda veya denetim ilerledikçe, uzmanın çalışmasının kullanılması konusunda denetçinin önceki kararlarını revize etmesi gerekebilir.

A7. Denetçi, muhasebe veya denetim dışındaki ilgili alanda uzmanlığa sahip olmamasına rağmen, bir uzmandan faydalanmadan denetimi yürütmek için söz konusu alanı yeterli düzeyde anlama imkânına sahip olabilir. Aşağıdakiler söz konusu alanın anlaşılması için izlenecek yöntemlere verilebilecek örneklerdendir:

- Finansal tablolarının hazırlanmasında bu tür bir uzmanlığı gerektiren işletmelerin denetimlerinden elde edilen deneyim.
- Söz konusu belirli alanda eğitim alınması veya mesleki gelişim sağlanması. Örneğin, kurslara katılım sağlanması veya denetçinin ilgili alandaki hususları ele almak üzere ve kendi kapasitesini geliştirmek amacıyla o alanda uzmanlığı bulunan kişilerle müzakerelerde bulunması. Bu müzakereler; ilgili uzmana, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletildiği, denetimde karşılaşılan özel hususlarla ilgili olan istişareden farklıdır.¹⁰
- Benzer denetimleri yürütmüş denetçilerle müzakere edilmesi.

A8. Bununla birlikte, diğer durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine yardımcı olması amacıyla denetçi, bir uzmandan faydalanmayı tercih edebilir veya bunun gerekli olduğuna karar verebilir. Denetçi, bir uzmandan faydalanılıp faydalanılmayacağına karar verirken aşağıdaki hususları dikkate alır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin faydalandığı uzmanın görev alıp almadığı (Bakınız: A9 paragrafı).
- Karmaşıklığı dâhil konunun niteliği ve önemi.
- Konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri.
- Belirlenmiş risklere karşılık verecek prosedürlerin beklenen niteliği (denetçinin, bu konularla ilgili olarak uzman

⁸ BDS 220, 14 üncü paragraf

⁹ BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 8(d) paragrafı

¹⁰ BDS 220, A21 paragrafı



çalışmalarına ilişkin bilgi ve tecrübesi ile alternatif denetim kanıtı kaynaklarına erişim imkânı dâhil).

A9. Yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında, yönetimin faydalandığı bir uzmanın kullanılmış olması durumunda; denetçinin, bir uzman kullanıp kullanmayacağına ilişkin kararı aşağıdaki faktörlerden etkilenir:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın işletme tarafından istihdam edilen veya ilgili hizmetlerin sağlanması amacıyla dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir taraf olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının yönetim tarafından kontrol edilebilme veya yönetimin bu çalışmayı etkileyebilme derecesi.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın yeterliği ve kabiliyeti.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, teknik performans standartlarına veya diğer mesleki veya sektörel hükümlere tabi olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması üzerindeki işletme kontrolleri.

BDS 500¹¹ de yönetimin faydalandığı uzmanların yeterliğinin, kabiliyetinin ve tarafsızlığının denetim kanıtının güvenilirliğine yönelik etkisine ilişkin hükümler ve açıklamalar yer alır.

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bakınız: 8 inci paragraf)

A10. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişecektir. Örneğin, başkaca durumlar söz konusu olmadıkça, aşağıdaki faktörler farklı veya daha kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- Uzmanın çalışmasının subjektif ve karmaşık muhakemeler içeren önemli bir konuya ilişkin olması.
- Denetçinin, uzmanın çalışmasını daha önceden kullanmamış olması ve uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı hakkında ön bilgiye sahip olmaması.

¹¹ BDS 500, 8 inci paragraf



- Münferit bir konuda istişarede bulunmak amacıyla görüşüne başvurulmasından ziyade uzmanın, denetimin parçasını oluşturan prosedürleri uygulaması.
- Uzmanın, dış uzman olması sebebiyle denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olmaması.

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri (Bakınız: Paragraf 8 (d))

A11. İç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışmaları olabilir ve bundan dolayı söz konusu şirketin KKS 1¹² veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri¹³ karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışmaları olabilir.

A12. Dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir, bu nedenle KKS 1¹⁴ uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir. Bununla birlikte, mevzuat, dış uzmanın denetim ekibinin üyesi olarak kabul edilmesini zorunlu kılabilir. Dolayısıyla dış uzmanın, mevzuatla belirlenen bağımsızlık ve diğer mesleki hükümlerle ilişkili olanlar dâhil ilgili etik hükümlere de tabi olması gerekebilir.

A13. Denetim ekipleri denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir.¹⁵ Bu güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir:

- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yeterli ve kabiliyet.
- Tarafsızlık. İç uzmanlar, bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, ilgili etik hükümlere tabidir.
- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile denetim süreci arasındaki ilişki hakkında, iç uzmanlara yeterli bilgi sağlayabilir. Bu eğitime ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer

¹² KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", 12 nci paragrafında yer alan "denetim ekibi" tanımı

¹³ BDS 220, 2 nci paragraf

¹⁴ KKS 1, 12 nci paragrafta yer alan "denetim ekibi" tanımı

¹⁵ BDS 220, 4 üncü paragraf





süreçlerine güven duyulması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir.

- İzleme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir güven, denetçinin bu BDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A14. Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı, söz konusu uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığını önemli ölçüde etkileyen faktörlerdendir. Yeterlik, uzmanın sahip olduğu uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet, uzmanın, yeterliğini ilgili denetime özgü şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen faktörlere, coğrafi konum ile zaman ve kaynakların yeterli olması örnek olarak gösterilebilir. Tarafsızlık, yanlılığın, çıkar çatışmasının veya başkalarının tesirinin, uzmanın mesleki veya iş hayatına ilişkin muhakemesi üzerinde olabilecek muhtemel etkileriyle ilgilidir.

A15. Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın çalışması hakkında bilgisi olan diğer kişi veya denetçilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek kuruluşuna veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürleri (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

A16. Uzmanın yeterlik, kabiliyet ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar, söz konusu uzmanın çalışmasının; teknik performans standartlarına veya diğer mesleki ve sektörel hükümlere (örneğin bir meslek kuruluşu veya sektör derneğinin etik standartları ve diğer üyelik hükümlerine, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartlarına veya mevzuat tarafından öngörülen hükümlere) tabi olup olmadığını içerir.





Sirküler Rapor 04.02.2014/54-17

- A17. İlgili olabilecek diğer hususlar:
- Alanındaki tüm ihtisas konuları dâhil, uzmanın, çalışmasının kullanılacağı konudaki yeterliğinin ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, belirli bir sigorta uzmanı, konut ve hasar sigortası alanında uzmanlaşmış, ancak emeklilik maaşı hesaplamasında sınırlı bir tecrübeye sahip olabilir.
 - Uzmanın ilgili muhasebe ve denetim hükümlerine ilişkin yeterliği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olan, gerektiğinde modeller dâhil olmak üzere, varsayım ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması.
 - Beklenmedik olayların, şartlardaki değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının; uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığıyla ilgili yapılan ilk değerlendirmenin, denetim ilerledikçe yeniden gözden geçirilmesinin gerekebileceğini işaret edip etmediği.
- A18. Kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri ve yıldırma tehditleri gibi hususlar tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Önlemler bu tür tehditleri azaltabilir veya kaldırabilir ve bu önlemler dış unsurlar (örneğin, uzmanın mesleği ve mevzuat) veya uzmanın çalışma ortamı (örneğin, kalite kontrol politika ve prosedürleri) aracılığıyla alınabilir. Bunlara ek olarak denetime özgü önlemler de alınabilir.
- A19. Tarafsızlığa yönelik önlemlerin öneminin ve önlemlere ihtiyaç duyulup duyulmadığının değerlendirilmesi, uzmanın denetimdeki rolüne ve çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Bazı durumlarda önlemler, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremeyebilir. Örneğin; denetçinin faydalandığı uzman olarak önerilen uzmanın, denetlenmekte olan bilgilerin hazırlanmasında önemli bir rol oynamış bir kişi olması, başka bir ifade ile bu uzmanın, yönetimin faydalandığı uzman olması.
- A20. Dış uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken, aşağıdaki hususların yapılması gerekli olabilir:
- (1) İşletme ile dış uzman arasında, söz konusu uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek her türlü çıkar veya ilişkinin bulunup bulunmadığının sorgulanması.
 - (2) Dış uzmanın tabi olduğu mesleki hükümler dâhil, uygulanabilir önlemler hakkında söz konusu uzmanla müzakerede bulunulması ve bu önlemlerin tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmeye



yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi. Aşağıdakiler uzmanla müzakere edilmesi gerekli olabilecek çıkar ve ilişkilerdendir:

- Finansal çıkarlar.
- İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
- Dış uzmanın bir kuruluş olması durumunda bu kuruluş tarafından verilenler dâhil, uzman tarafından diğer hizmetlerin sağlanması.

Bazı durumlarda, dış uzmandan, bilgisi dâhilinde, işletmeyle olan herhangi bir çıkar veya ilişkisi hakkında denetçinin yazılı açıklama alması da uygun olabilir.

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A21. Denetçi, uzmanın uzmanlık alanını, A7 paragrafında ifade edilen yöntemler aracılığıyla veya söz konusu uzmanla müzakere edilerek bulunarak anlayabilir.

A22. Denetçinin, uzmanın uzmanlık alanını anlaması ile ilgili hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının denetimle ilgili özel uzmanlık konularını kapsayıp kapsamadığı (Bakınız: A17 paragrafı).
- Mesleki veya diğer standartlar ile mevzuat hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı.
- Uzmanın kullandığı modeller dâhil hangi varsayım ve yöntemleri kullandığı ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş model, varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve finansal raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
- Uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

Uzmanla Yapılan Anlaşma (Bakınız: 11 inci paragraf)

A23. Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları şartlara bağlı olarak değişebilir. Benzer şekilde denetçi ile uzmanın görev ve sorumlulukları ile aralarındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da şartlara bağlı olarak değişebilir. Bu sebeple, uzmanın iç veya dış uzman olduğuna bakılmaksızın, denetçi ve uzman arasında bu hususlar hakkında anlaşma yapılması gereklidir.

A24. Anlaşmanın yazılı yapılmasının uygun olup olmayacağı dâhil, 8 inci paragrafta belirtilen hususlar denetçi ve uzman arasındaki anlaşmanın ayrıntılarını ve şeklini etkileyebilecek niteliktedir. Örneğin, başkaca

durumlar söz konusu olmadıkça, aşağıdaki faktörler anlaşmanın daha ayrıntılı veya yazılı olmasına ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- Uzmanın işletmenin hassas veya gizli bilgilerine erişecek olması.
- Denetçi ve uzmanın görev ve sorumluluklarının, normalde beklenenden farklı olması.
- Birden fazla ülkeye ait mevzuatın uygulanması.
- Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun oldukça karmaşık olması.
- Bu uzman tarafından yapılan bir çalışmanın denetçi tarafından daha önce kullanılmamış olması.
- Uzmanın çalışmasının kapsamı genişledikçe denetimdeki öneminin artması.

A25. Denetçi ve dış uzman arasında yapılacak anlaşma genellikle bir iş sözleşmesi şeklindedir. Denetçi ile dış uzman arasında yapılacak bu tür bir iş sözleşmesi veya diğer farklı nitelikteki herhangi bir anlaşmaya denetçinin dâhil etmeyi düşünebileceği hususlar bu BDS' nin Ek' inde yer almaktadır.

A26. Denetçi ile uzman arasında yazılı anlaşma bulunmadığı durumlarda, anlaşmanın kanıtını içerebilecek hususlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Planlama notları veya denetim programı gibi ilgili çalışma kâğıtları.
- Denetim şirketinin politika ve prosedürleri. Uzmanın, iç uzman olması hâlinde, söz konusu uzmanın tabi olduğu oluşturulmuş politika ve prosedürler, uzmanın çalışmasıyla ilgili belirli politika ve prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelendirmenin kapsamı bu politika ve prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Örneğin denetim şirketinde uzman çalışmasının kullanıldığı durumları kapsayan ayrıntılı kurallar bulunması hâlinde, denetçinin bu hususa ilişkin çalışma kâğıdı hazırlaması gerekli olmayabilir.

Uzman Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları (Bakınız: 11(a) paragrafı)

A27. Uzman çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda anlaşma yapılması sırasında, söz konusu uzmanın uyacağı ilgili teknik performans standartlarının veya diğer mesleki veya sektörel hükümlerin uzmanla müzakere edilmesi yararlı olabilir.



Görev ve Sorumluluklar (Bakınız: 11(b) paragrafı)

A28. Denetçi ile uzmanın görev ve sorumluluklarına ilişkin anlaşma aşağıdaki hususları da içerebilir:

- Kaynak verilere yönelik ayrıntılı testlerin denetçi tarafından mı yoksa uzman tarafından mı uygulanacağı.
- Denetçiye aşağıdaki hususlarda yetki verilmesi:
 - Denetçinin, uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçları işletme ve üçüncü taraflarla müzakere etmesine,
 - Gerekli olması durumunda, olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetçi raporunda görüşün dayanağı paragrafında bulgu ve sonuçlara ait detaylara yer vermesine (Bakınız: A42 paragrafı).
- Denetçinin, uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuçlar hakkında söz konusu uzmanı bilgilendirmesine ilişkin hüküm.

Çalışma Kâğıtları

A29. Denetçi ile uzmanın görev ve sorumluluklarını belirleyen anlaşma, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişime ve bunların saklanması ilişkin mutabakatı da içerebilir. Uzmanın denetim ekibinin üyesi olması durumunda, söz konusu uzmanın çalışma kâğıtları denetimin belgelendirilmesinin (denetime ait çalışma kâğıtlarının) bir parçasını oluşturur. Aksine bir anlaşmaya bağlı olarak, dış uzmanların çalışma kâğıtları dış uzmanlara aittir ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturmaz.

İletişim (Bakınız: 11(c) paragrafı)

A30. Karşılıklı etkin bir iletişim, uzmanın uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının denetimde yapılacak diğer çalışmalarla uygun bir şekilde birleştirilmesini ve denetimin yürütülmesi sırasında, uzmanın amaçlarının uygun bir şekilde değiştirilmesini kolaylaştırır. Örneğin uzmanın çalışmasının, denetçinin ciddi (önemli) bir riske ilişkin olarak vardığı/varacağı sonuçlarla ilgili olması durumunda, uzman çalışmasının tamamlandığında resmi bir yazılı raporun verilmesi ve bu çalışmanın yürütülmesi sırasında sözlü raporlamaların yapılması uygun olabilir. Özellikle daha büyük denetimlerde, uzmanla iletişim kuracak denetçilerin ve uzmanla denetlenen işletme arasında kurulacak iletişim prosedürlerinin belirlenmesi, zamanında ve etkin bir iletişim kurulmasına yardımcı olur.

Sır Saklama Yükümlülükleri (Bakınız: 11 (ç) paragrafı)

A31. Denetçinin tabi olduğu ilgili etik hükümlerin sır saklamaya ilişkin yükümlülüklerine uzmanın da tabi olması gerekir. Mevzuatla ilave yükümlülükler de getirilebilir. Ayrıca işletme, dış uzmanla sır saklamaya ilişkin özel hükümler üzerinde mutabakat sağlanmasını talep etmiş olabilir.



Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bakınız: 12 inci paragraf)

A32. Uzman çalışmasının yeterliliğinin, denetçinin amaçları açısından değerlendirilmesine yönelik denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı:

- Denetçinin, uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesinden,
- Denetçinin, uzmanın uzmanlık alanı hakkındaki bilgisinden,
- Uzman tarafından yürütülen çalışmanın niteliğinden etkilenir.

Uzmanın Elde Ettiği Bulgular ve Vardığı Sonuçlar (Bakınız: 12(a) paragrafı)

A33. Uzman çalışmasının yeterliliğinin, denetçinin amaçları açısından değerlendirilmesine yönelik prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın sorgulanması.
- Uzmanın çalışma kâğıtlarının ve raporlarının gözden geçirilmesi.
- Aşağıda örnekleri verilen doğrulama prosedürleri:
 - Uzman çalışmasının gözlemlenmesi,
 - İstatistiki raporlar gibi genel kabul gören, geçerli kaynaklardan alınan yayımlanmış verilerin incelenmesi,
 - İlgili hususların üçüncü taraflarla teyit edilmesi,
 - Detaylı analitik prosedürlerin uygulanması,
 - Hesaplamaların yeniden yapılması.
- Uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması durumunda, aynı konuda uzmanlığa sahip olan başka bir uzmanla müzakere edilmesi.
- Uzmanın raporunun yönetimle müzakere edilmesi.

A34. Uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların (raporda veya başka bir biçimde iletilen) ihtiyaca uygun ve makul olup olmadığı değerlendirilirken ilgili faktörler aşağıdaki hususlar olabilir:

- Bulgu ve sonuçların uzmanın alanındaki mesleki veya sektörel standartlarla tutarlı bir şekilde sunulup sunulmadıkları,
- Yürütülen çalışmanın kapsamı ve uygulanan standartlar ve denetçiyle mutabakata varılan amaçlara yapılan atıf dâhil bulgu ve sonuçların açıkça belirtilip belirtilmediği,



- Bulgu ve sonuçların uygun bir döneme dayandırılıp dayandırılmadığı ve ilgili durumlarda bilânço tarihinden sonraki olayların göz önünde bulundurulup bulundurulmadığı,
- Bulgu ve sonuçların kullanımının herhangi bir şerh, sınırlama veya kısıtlamaya tabi olup olmadığı ve tabi olması durumunda, bunun denetçi açısından etkilerinin olup olmadığı,
- Bulgu ve sonuçların uzmanın karşılaştığı hata veya sapmaların uygun bir şekilde değerlendirilmesine dayandırılıp dayandırılmadığı.

Varsayımlar, Yöntemler ve Kaynak Veriler

Varsayımlar ve Yöntemler (Bakınız: 12(b) paragrafı)

- A35. Uzmanın çalışması, yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan temel varsayımların ve yöntemlerin (uygun hâllerde, modeller dâhil) değerlendirilmesine yönelik olduğu zaman, denetçinin prosedürleri muhtemelen, öncelikle uzmanın söz konusu varsayımları ve yöntemleri yeterli şekilde gözden geçirip geçirmediğinin değerlendirilmesine yönlendirilecektir. Yönetimin nokta tahminiyle karşılaştırmak için uzmanın çalışması denetçinin nokta tahminini veya tahmin aralığını geliştirmek olduğu zaman denetçinin prosedürleri, öncelikle uzman tarafından kullanılan temel varsayımların ve yöntemlerin (uygun hâllerde, modeller dâhil) değerlendirilmesine yönlendirilebilir.
- A36. BDS 540¹⁶ yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan varsayımlar ve yöntemleri (bazı durumlarda işletme tarafından geliştirilmiş oldukça özellikli modeller dâhil) açıklar. Bu açıklama, yönetimin varsayımları ve yöntemleri hakkında denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi bağlamında ele alınmasına rağmen, uzmanın varsayımlarının ve yöntemlerinin değerlendirilmesi sırasında denetçiye yardımcı olabilir.
- A37. Uzman çalışmasının önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılmasını içermesi durumunda, denetçinin söz konusu varsayımlar ve yöntemlere ilişkin değerlendirmesiyle ilgili faktörler, bu varsayım ve yöntemlerin:
- Uzmanın uzmanlık alanında genel kabul görmüş olup olmadığı,
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri ile tutarlı olup olmadığını,
 - Özellikli modellerin kullanımına bağlı olup olmadığını ve

¹⁶ BDS 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, 8, 13 ve 15 inci paragraflar





- Yönetimin varsayım ve yöntemleriyle tutarlı olup olmadıklarını ve tutarlı olmamaları durumunda bunun sebebini, etkilerini ve farklılıklarını içerir.

Uzman Tarafından Kullanılan Kaynak Veriler (Bakınız: 12(c) paragrafi)

A38. Uzmanın çalışmasının, önemli kaynak verilerin kullanımını içermesi durumunda, bu verilerin test edilmesi için aşağıdaki gibi prosedürler kullanılabilir:

- Verilerin kaynağının doğrulanması (veriler üzerindeki iç kontrollerin anlaşılması gerektiğinde bu kontrollerin test edilmesi ve ilgili olduğu hallerde bu durumun uzmana iletilmesi dâhil).
- Verilerin tamlığının ve iç tutarlılığının gözden geçirilmesi.

A39. Kaynak veriler genellikle denetçi tarafından test edilir. Bununla birlikte, diğer durumlarda, uzmanın kullandığı kaynak veriler uzmanın alanı açısından oldukça teknik olduğunda, söz konusu uzman kaynak verileri test edebilir. Uzmanın kaynak verileri test etmesi durumunda, denetçi açısından bu verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmeyi yapmanın uygun yolu, denetçi tarafından uzmanın sorgulanması veya uzmanın yaptığı testlerin gözetimi veya gözden geçirilmesi olabilir.

Uzmanın Çalışmasının Yeterli Olmaması (Bakınız: 13 üncü paragraf)

A40. Denetçinin, uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olmadığı sonucuna varması durumunda, denetçi 13 üncü paragrafın gerektirdiği -uzman ve denetçi tarafından yapılacak ilave çalışmaları veya başka bir uzmanın istihdam edilmesini veya başka bir uzmandan hizmet alınmasını içerebilen- ilave denetim prosedürleri ile bu hususu çözemeyebilir. Böyle bir durumda, yeterli ve uygun denetim kanıtına¹⁷ ulaşılabilmesi sebebiyle BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerekebilir.

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması (Bakınız: 14-15 inci paragraflar)

- A41. Bazı durumlarda, mevzuat denetçi raporunda uzmanın çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir (örneğin kamu sektöründe şeffaflık amacıyla).
- A42. Bazı durumlarda olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetçi raporunda, olumlu görüş dışındaki görüşün niteliğini açıklamak amacıyla, uzmana atıf yapılması uygun olabilir. Bu durumda, denetçinin böyle bir atfı yapmadan önce uzmandan izin alması gerekebilir.

¹⁷ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 6(b) paragrafi



Ek

(Bakınız: A25 paragrafı)

Denetçi ile Dış Uzman Arasında Yapılacak Anlaşmada Dikkate Alınacak Hususlar

Bu Ek'te dış uzmanla yapılacak anlaşmada dikkate alınacak hususlar yer almaktadır. Aşağıda yer alan liste örnek olarak verilmiştir ve kapsamlı değildir. Liste sadece, bu BDS'de ana hatlarıyla belirtilen değerlendirmelerle birlikte kullanılabilir bir rehber niteliğindedir. Belirli hususların anlaşmaya dâhil edilip edilmeyeceği denetimin şartlarına bağlıdır. Bu liste iç uzman ile yapılacak bir anlaşmaya dâhil edilecek olan hususların değerlendirilmesinde de yardımcı olabilir.

Dış Uzmanın Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları

- Dış uzmanın uygulayacağı prosedürlerin niteliği ve kapsamı.
- Dış uzmanın çalışmasının ilgili olduğu konuya dair önemlilik ve risk değerlendirmeleri ile -uygun hâllerde- geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında söz konusu uzmanın çalışmasının amaçları.
- Dış uzmanın uyacağı tüm ilgili teknik performans standartları veya diğer mesleki veya sektörel hükümler.
- Dış uzmanın, kullanacağı varsayımlar ve yöntemler (uygun hâllerde, modeller dâhil) ile bunların geçerliliği.
- Dış uzmanın çalışma konusunun geçerlilik tarihi, uygun olması hâlinde test dönemi ve bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yükümlülükler.

Denetçi ve Dış Uzmanın Görev ve Sorumlulukları

- İlgili denetim ve muhasebe standartları ile mevzuat.
- Dış uzmanın, kendi raporunun denetçi tarafından kullanımına izin vermesi (Dış uzmanın raporuna yapılacak atıflar ve diğer taraflara açıklanması dâhil. Örneğin, -gereken hâllerde- denetçi raporundaki olumlu görüş dışındaki bir görüşün dayanağı paragrafında yapılacak atıf veya uzman raporunun yönetime veya denetim komitesine açıklanması).
- Denetçinin, dış uzmanın çalışmasını gözden geçirmesinin nitelik ve kapsamı.
- Kaynak verilerin denetçi tarafından mı yoksa dış uzman tarafından mı test edileceği.
- Dış uzmanın işletmenin kayıtlarına, dosyalarına, personeline ve işletme tarafından görevlendirilen uzmanlara erişim imkânı.
- Dış uzman ile işletme arasında kurulacak iletişime ilişkin prosedürler.
- Denetçi ve dış uzmanın birbirlerinin çalışma kağıtlarına erişim imkânı.



- Belge saklama yükümlülükleri dâhil, denetim esnasında ve sonrasında çalışma kağıtlarının mülkiyeti ve kontrolü.
- Dış uzmanın, çalışmayı gerekli beceri ve özenle yapma sorumluluğu.
- Dış uzmanın işi gerçekleştirmedeki yeterliği ve kabiliyeti.
- Dış uzmanın, denetimle ilgili tüm bilgileri kullanacağı veya aksi durumda denetçiyi bilgilendireceği beklentisi.
- Dış uzmanın, denetçi raporuyla ilişkilendirilmesine yönelik her türlü kısıtlama.
- Denetçinin, dış uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuçlar hakkında dış uzmanı bilgilendirmesine ilişkin varılacak mutabakat.

İletişim ve Raporlama

- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere iletişim yöntemleri ve iletişimin sıklığı:
 - Dış uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların nasıl raporlanacağı (örneğin, yazılı rapor, sözlü rapor, denetim ekibine sürekli girdi sağlanması).
 - Denetim ekibi bünyesinde dış uzmanla iletişim kuracak kişilerin belirlenmesi.
- Dış uzmanın çalışmayı ne zaman tamamlayacağı ve elde ettiği bulgu veya vardığı sonuçları denetçiye ne zaman raporlayacağı.
- Dış uzmanın çalışmanın tamamlanmasındaki muhtemel gecikmeleri ve elde ettiği bulgu veya vardığı sonuçlar üzerindeki muhtemel kısıtlama veya şerhleri derhal bildirme sorumluluğu.
- Dış uzmanın; kayıtlara, dosyalara, personele veya işletme tarafından kullanılan uzmanlara erişim imkânının işletme tarafından kısıtlandığı durumları derhal bildirme sorumluluğu.
- Dış uzmanın, daha önce bildirilen durumlarda meydana gelen değişiklikler dâhil, denetimle ilgili olabileceğini düşündüğü tüm bilgileri denetçiye iletme sorumluluğu.
- Dış uzmanın, tarafsızlığına karşı tehdit oluşturabilecek durumları ve bu tehditleri ortadan kaldıracak veya makul düzeye indirebilecek olan ilgili önlemleri bildirme sorumluluğu.

Sır Saklama Yükümlülükleri

- Uzmanın, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, sır saklama yükümlülüklerine uyma gerekliliği:





- Denetçinin tabi olduğu ilgili etik hükümlerde yer alan sır saklama yükümlülükleri.
- -Varsa- mevzuatla getirilmiş ilave hükümler.
- -Varsa- işletme tarafından talep edilen sır saklamaya ilişkin özel hükümler.

TÜRMOB Sirküler Rapor

