



BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ (BDS 230) STANDARDI YAYIMLANDI

ÖZET : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 5 ile Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 14.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 5 ile "*Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı (BDS 230)*" yürürlüğe konulmuştur.

Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak Tebliğin Geçici 1'inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

Bağımsız Denetim Standardının (BDS) 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer BDS'lerde yer alan özel hükümlerin, bu BDS'nin uygulanmasını sınırlandırmayacağı belirtilmiştir. Mevzuatın, çalışma kâğıtlarına ilişkin ilâve hükümler içerebileceğine yer verilmiştir.





Tebliğ ile Denetçinin amacı,

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

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

sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamak

olarak belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardında (BDS) 210) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ (BDS 230)

HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 5

Amaç

MADDE 1 –(1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bağımsız 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 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.

TÜRMOB Sirküler Rapor





EK

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 230

***BAĞIMSIZ DENETİMİN
BELGELENDİRİLMESİ***

TÜRMOB Sirküler Rapor





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 230
BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
İÇİNDEKİLER**

Paragraf

Giriş	
Kapsam	1
Çalışma Kâğıtlarının Niteliği ve Amaçları	2-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Ana Hükümler	
Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması	7
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi	8-13
Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi	14-16
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması	A1
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi	A2-A20
Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi	A21-A24
Ek: Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler	





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

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Ekte, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler ve rehberlik içeren diğer BDS’lerin listesi yer almaktadır. Çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer BDS’lerde yer alan özel hükümler, bu BDS’nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Mevzuat, çalışma kâğıtlarına ilişkin ilâve hükümler içerebilir.

Çalışma Kâğıtlarının Niteliği ve Amaçları

2. Bu BDS’de yer alan hükümler ile çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer ilgili BDS’lerde yer alan özel hükümleri karşılayan çalışma kâğıtları;
 - (a) Denetçinin genel amaçlarına¹ ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve
 - (b) Denetimin, BDS’lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüneilişkin kanıt sağlar.
3. Çalışma kâğıtları, aşağıdakiler dâhil, birtakım ilâve amaçlara da katkıda bulunur:
 - Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
 - Yönlendirme ve gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalışmasının yönetilmesi, yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220’ye² uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
 - Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
 - Gelecekteki denetimlerde de önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sağlamak,
 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve teftişlerin Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1³ veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler uyarınca yürütülmesini sağlamak,⁴
 - Yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca dış teftişlerin yürütülmesini sağlamak.

Yürürlük Tarihi

¹ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 11 inci paragraf

² BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 15-17 nci paragraflar

³ 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”, 32-33, 35-38 ve 48 inci paragraflar

⁴ BDS 220, 2 nci paragraf





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

Amaç

5. Denetçinin amacı:
- (a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve
 - (b) Denetimin, BDS'lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır.

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:
- (a) Çalışma kâğıtları (Denetim belgeleri): Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır.
 - (b) Denetim dosyası: Belirli bir denetime ait çalışma kâğıtlarını oluşturan kayıtların yer aldığı fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlardaki bir veya daha fazla dosya veya başka bir depolama aracıdır.
 - (c) Tecrübeli denetçi: Uygulamalı denetim tecrübesine ve aşağıdaki hususlarda yeterli seviyede bilgiye sahip olan (denetim şirketi içinden veya dışından) kişidir:
 - (i) Denetim süreçleri,
 - (ii) BDS'ler ve yürürlükteki mevzuat hükümleri,
 - (iii) İşletmenin faaliyet gösterdiği iş çevresi,
 - (iv) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili denetim ve finansal raporlamaya ilişkin hususlar.

Ana Hükümler

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması

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

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Çalışma Kâğıtlarının Biçim, İçerik ve Kapsamı

8. Denetçi çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlar (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 ulaşırken varılan 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 belgelerir (Bakınız: A14 paragrafı).
11. Önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelerir (Bakınız: A15 paragrafı).

İlgili Bir Hükümden Sapma

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

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

14. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (Bakınız: A21-A22 paragrafları).
15. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bakınız: A23 paragrafı).
16. 13 üncü paragrafta öngörülen durumlar dışında denetçi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıdaki hususları belgelerir (Bakınız: A24 paragrafı):
 - (a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri,
 - (b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması (Bakınız: 7 nci paragraf)

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

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Çalışma Kâğıtlarının Biçim, İçerik ve Kapsamı (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A2. Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamı çeşitli faktörlere bağlıdır. Örneğin;
- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı,
 - Uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği,
 - Belirlenen “önemli yanlışlık” riskleri,
 - Elde edilen denetim kanıtının önemi,
 - Belirlenen istisnaların niteliği ve kapsamı,
 - Yürütülen çalışmanın veya elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi yoluyla kolaylıkla belirlenemeyen bir sonucun veya sonucun gerekçesinin belgelendirilmesi ihtiyacı,
 - Kullanılan denetim metodolojisi ve araçları.
- A3. Çalışma kâğıtları, fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda kayıt altına alınabilir. Çalışma kâğıtlarına örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Denetim programları,
 - Analizler,
 - Notlar ve tutanaklar,
 - Önemli hususlara ilişkin özetler,
 - Teyit ve açıklama mektupları,
 - Kontrol listeleri,
 - Önemli hususlara ilişkin yazışmalar (elektronik posta dâhil).

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

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





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

BDS'lere Uygunluğun Belgelendirilmesi (Bakınız: 8(a) paragrafı)

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

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

- Yeterli biçimde belgelendirilmiş bir denetim planının varlığı, denetçinin denetimi planladığını gösterir.
- Denetim dosyasında imzalı bir denetim sözleşmesinin bulunması, denetçinin denetim şartları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anlaşmaya vardığını gösterir.
- Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş içeren bir denetçi raporu, denetçinin BDS'lerde belirtilen şartlar altında sınırlı olumlu görüş verme yükümlülüğünün yerine getirdiğini gösterir.
- Bir denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uygunluk sağlandığını göstermenin birçok yolu olabilir:
 - Örneğin, denetçinin mesleki şüphecililiğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalışma kâğıtları, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüphecililiğini kullandığına dair kanıt sağlayabilir. Bu tür bir kanıt, denetçi tarafından yapılan sorgulamalarda yönetimin verdiği cevapların doğrulanması için uygulanan özel prosedürleri içerebilir.
 - Benzer şekilde sorumlu denetçinin, denetimi BDS'lere uygun olarak yönetim, yönlendirme, gözetim ve yürütme sorumluluğunu üstlenmiş olduğu, çalışma kâğıtlarında çeşitli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetimin çeşitli aşamalarına zamanında katılım sağladığının belgelendirilmesi, örneğin BDS 315⁵ 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:

⁵ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 10 uncu paragraf





- BDS 315’te tanımlandığı gibi önemli (ciddi) risklere sebep olabilecek hususlar.⁶
 - (a) Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine veya (b) denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin daha önceki değerlendirmesini ve bu risklere karşı yapacağı işleri revize etme ihtiyacına işaret eden denetim prosedürlerinin sonuçları.
 - Denetçinin gerekli denetim prosedürlerini uygulamasını önemli ölçüde zorlaştıran şartlar.
 - Denetçinin olumlu dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek veya denetçi raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafının eklenmesini gerektirebilecek bulgular.
- A9. Önemli hususlara ilişkin çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamına karar verilmesinde, çalışmanın yapılması ve sonuçların değerlendirilmesinde mesleki muhakemenin ne ölçüde kullanıldığı önemli bir 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 çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinden sorumlu olanlar için özel bir önem taşır.
- A10. Önemli hususların ve önemli yargıların söz konusu olduğu hâllerde, 8 inci paragraf uyarınca mesleki muhakemenin kullanılmasıyla ilgili çalışma kâğıtlarının hazırlanmasının uygun olduğu durumlara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki hususları içerir:
- Bir hükümde, denetçinin belirli bilgileri veya faktörleri değerlendirmesi için “mütalaa eder” ifadesinin kullanılması ve bu mütalaanın 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),
 - Denetim sırasında ortaya çıkan ve denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına sebep olan durumlara karşılık olarak yapılan ilâve araştırma sırasında (bir uzmanın ya da teyit prosedürlerinin uygun biçimde kullanılması gibi), ilgili belgenin gerçekliği hakkında denetçinin vardığı sonuçların dayanağı.
- A11. Denetçi çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak, denetim sırasında belirlenen önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını açıklayan veya bu tür bilgileri sağlayan diğer ilgili destekleyici çalışma kâğıtlarına çapraz referanslar içeren bir özet (bazen tamamlama notu olarak adlandırılır) hazırlanmasının ve bu özeti saklanmasının yararlı olacağını düşünebilir. Böyle bir özet, özellikle kapsamlı ve karmaşık denetimlerde, çalışma kâğıtlarının etkin biçimde gözden geçirilmesini ve teftişini kolaylaştırır. Ayrıca, böyle bir özetin hazırlanması denetçinin önemli hususları dikkate almasını da kolaylaştırabilir. Bu özetler, uygulanan denetim prosedürleri ve varılan sonuçlar ışığında denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel teşkil eden ulaşılamayan herhangi bir BDS amacının bulunup bulunmadığını değerlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olur.

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

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





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

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

A13. BDS 220 uyarınca denetçi, çalışma kâğıtlarını inceleyerek yürütülen denetimi gözden geçirir.⁷ Yapılan çalışmayı kimin gözden geçirdiğinin belgelendirilmesine ilişkin yükümlülük, söz konusu çalışmaya ilişkin her bir çalışma kâğıdında gözden geçirmeye ilişkin kanıt bulunması gerektiği anlamına gelmez. Ancak bu yükümlülük, hangi denetimin, kim tarafından ve ne zaman gözden geçirildiğinin belgelendirilmesini ifade eder.

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

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

Tutarsızlıkların Nasıl Ele Alındığının Belgelendirilmesi (Bakınız: 11 inci paragraf)

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

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bakınız: 8 inci paragraf)

⁷ BDS 220, 17 nci paragraf





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

A17. Küçük bir işletmenin denetçisi, çalışma kâğıtlarının hazırlanması sırasında destekleyici çalışma kâğıtlarına uygun biçimde çapraz referanslar vermek suretiyle denetimin çeşitli yönlerini ve aşamalarını tek bir belge altında toplamayı faydalı ve etkin bulabilir. Küçük bir işletmenin denetiminde birlikte belgelendirilebilecek hususlara örnek olarak; işletmenin ve iç kontrolünün anlaşılması, genel denetim stratejisi ve denetim planı, BDS 320'ye⁸ uygun olarak belirlenen önemlilik, değerlendirilmiş riskler, denetim sırasında tespit edilen önemli hususlar ve ulaşılan 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 durumlar dışında BDS'ler, denetimin şartlarıyla ilgili olan her bir hükme uygunluk sağlanmasını gerektirir.

A19. Belgelendirmeye ilişkin hüküm sadece, içinde bulunulan şartlarla ilgili olması durumunda uygulanır. Bir hükmün içinde bulunulan şartlarla ilgili olmadığı sadece aşağıdaki durumlarda kabul edilir:⁹

- BDS'nin tamamının içinde bulunulan şartlarla ilgili olmadığı durumlar (örneğin, işletmenin bir iç denetim fonksiyonunun olmaması durumunda BDS 610'un¹⁰ hiçbir hükmü ilgili değildir) veya
- Hükmün şarta bağlı olduğu ve bu şartın mevcut olmadığı durumlar (örneğin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine ilişkin hüküm, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olması durumunda ilgili değildir).

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

A20. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra öğrendiği fakat rapor tarihi itibarıyla mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda finansal tablolarda değişiklik yapılmasına veya olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek olaylar, istisnai durumlara örnek olarak verilebilir.¹¹ Çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklikler, BDS 220'de¹² belirtilen sorumluluklara uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.

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

⁸ BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

⁹ BDS 200, 22 nci paragraf

¹⁰ BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması"

¹¹ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 14 üncü paragraf

¹² BDS 220, 16 ncı paragraf





- A21. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.¹³ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.¹⁴
- A22. Denetçi raporu tarihinden sonra çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalışma kâğıtlarında değişiklikler yapılabilir. Bu tür değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması,
 - Çalışma kâğıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalışma kâğıtlarına çapraz referanslar verilmesi,
 - Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecine ilişkin kontrol listelerinin imzalanması,
 - Denetçi raporu tarihinden önce elde edilen ve denetim ekibinin ilgili üyeleriyle müzakere edilen ve mutabakata varılan denetim kanıtlarının belgelendirilmesi.
- A23. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarını saklamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.¹⁵ Çalışma kâğıtlarını saklama süresi, normalde denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde, topluluk denetçisi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.¹⁶
- A24. Denetçinin, denetim şirketi içi veya dışı taraflarca yürütülen izleme süreci kapsamındaki teftişler sırasında alınan yorumlara bağlı olarak mevcut çalışma kâğıtlarına açıklık kazandırma ihtiyacı duyması, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçinin mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıdı eklemeyi gerekli bulabileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir.

¹³ KKS 1, 45 inci paragraf

¹⁴ KKS 1, A54 paragrafi

¹⁵ KKS 1, 47 nci paragraf

¹⁶ KKS 1, A61 paragrafi





Ek

(Bakınız: 1 inci paragraf)

Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler

Bu Ek'te, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler içeren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 10-12 nci paragraflar
- BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 24-25 inci paragraflar
- BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 44-47 nci paragraflar
- BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, 29 uncu paragraf
- BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 23 üncü paragraf
- BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 12 nci paragraf
- BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 32 nci paragraf
- BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, 14 üncü paragraf
- BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 28-30 uncu paragraflar
- BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi”, 15 inci paragraf
- BDS 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, 23 üncü paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar”, 28 inci paragraflar
- BDS 600 “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 50 nci paragraf
- BDS 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, 13 üncü paragraf

