

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.02 – [01 / 76]

Karar Tarihi: 31.05.2018

Konu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları*'nın Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "ISA 500 *Audit Evidence*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları*'nın yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanunları* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanunları* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler.....	7-9
Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler.....	11
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1-A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler.....	A26-A52
Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A53-A57
Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler.....	A58

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları”, 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 denetiminde nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler.
2. Bu BDS, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtlarına uygulanır. Diğer BDS'ler ise; denetimin belirli yönlerini (örneğin, BDS 315¹), belirli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin, BDS 570²), denetim kanıtı elde etmek için uygulanan belirli prosedürleri (örneğin, BDS 520³) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmeleri (BDS 200⁴ ve BDS 330⁵) düzenler.

Yürürlük Tarihi

3. Bu BDS, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

4. Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Denetim kanıtı: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir.
 - (b) Denetim kanıtının uygunluğu: Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.
 - (c) Denetim kanıtının yeterliliği: Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir.
 - (ç) Muhasebe kayıtları: Açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi); faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal

¹ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

² BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

³ BDS 520, "Analitik Prosedürler"

⁴ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"

⁵ BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır.

- (d) Yönetimin faydalandığı uzman: Muhasebe veya denetimden başka bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla, ilgili alandaki çalışmalarını işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur.

Ana Hükümler

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

6. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A1-A25 paragrafları).

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler

7. Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini mütalaa eder (Bkz.: A26-A33A34 paragrafları).
8. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin, yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanması durumunda denetçi, denetçinin amaçları açısından gerekli olduğu ölçüde- uzmanın çalışmalarının önemini de dikkate alarak (Bkz.: A35-A37 paragrafları):
- (a) Uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini ve tarafsızlığını değerlendirir (Bkz.: A38-A44 paragrafları),
- (b) Uzmanın çalışması hakkında kanaat edinir (Bkz.: A45-A48 paragrafları) ve
- (c) İlgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirir (Bkz.: A49 paragrafı).
9. İşletme tarafından oluşturulan bir bilgiyi kullanması durumunda denetçi, amaçları açısından bu bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğu ölçüde:
- (a) Bilginin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A50-A51 paragrafları) ve
- (b) Bilginin denetçinin amaçları açısından, yeterince açık ve ayrıntılı olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A50 paragrafı).

Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

10. Denetçi, kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarlarken, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar verir (Bkz.: A53-A57 paragrafları).

Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler

11. (a) Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması veya
- (b) Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması,

durumunda denetçi, sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişiklikler veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların -varsadenetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder (Bkz.: A58 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A1. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla⁶) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılabilir bilgiler, yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu da bir denetim kanıtı teşkil eder.
- A2. Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetim kanıtı elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; sorgulamanın yanı sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürleri (çoğu zaman bunların birleşimini) içerir. Sorgulama, önemli denetim kanıtları sağlayabilir hatta yanlışlığa ilişkin kanıt oluşturabilir ancak genellikle, yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlışlığın olmadığına veya kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.
- A3. BDS 200⁷'de açıklandığı üzere denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde, makul güvence sağlanmış olur.
- A4. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (risklerin daha yüksek olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi edemeyebilir.
- A5. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının

⁶ BDS 315, 9 uncu paragraf

⁷ BDS 200, 5 inci paragraf

ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.

- A6. BDS 330, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin bir karara varmasını zorunlu kılar.⁸ Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur. Denetim prosedürlerinin niteliği, finansal raporlamanın zamanında yapılması ve fayda-maliyet dengesi gibi konular; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin kullandığı mesleki muhakemeye ilgilidir ve BDS 200 bu tür konulara ilişkin açıklamalar içerir.

Denetim Kanıtının Kaynakları

- A7. Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test etmek için denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla (örneğin analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde takip edilen prosedürlerin yeniden uygulanması ve aynı bilginin bağlantılı tiplerinin ve uygulamalarının mutabakatı yoluyla) elde edilir. Denetçi, bu tür denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir.
- A8. Farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar. Örneğin, işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen doğrulayıcı bilgiler, denetçinin işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarından (muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları veya yönetimin açıklamalarından elde edilen kanıtlar gibi) elde ettiği güvenceyi artırabilir.
- A9. Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanabileceği ve işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler, üçüncü taraflardan alınan teyitleri, analist raporlarını ve rakipler hakkındaki karşılaştırılabilir bilgileri (kıyaslama noktası verilerini) içerebilir.

Denetim Kanıtı Elde Edilmesine İlişkin Denetim Prosedürleri

- A10. BDS 315 ve BDS 330'da zorunlu kılındığı ve ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, aşağıdaki prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilir:
- (a) Risk değerlendirme prosedürleri ve
 - (b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri:
 - (i) Kontrol testleri (BDS'lerin bu testleri zorunlu tutması veya denetçinin bu testleri yapmayı tercih etmesi durumunda) ve
 - (ii) Detay testlerini ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri.
- A11. A14-A25 paragraflarında açıklanan denetim prosedürleri, denetçi tarafından uygulandıkları kapsama bağlı olarak; risk değerlendirme prosedürleri, kontrol testleri

⁸ BDS 330, 26 ncı paragraf

veya maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılabilir. BDS 330'da açıklandığı gibi, belirli durumlarda, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam edip etmediğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulaması hâlinde, önceki dönemlerde elde edilen denetim kanıtları -cari dönemde de- kullanılabilir.⁹

- A12. Kullanılacak denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, bazı muhasebe verilerinin ve diğer bilgilerin yalnızca elektronik ortamda bulunmasından veya sadece belirli tarih veya dönemlere ait veri ve bilgilere erişilebilmesinden etkilenebilir. Örneğin, işletmenin elektronik ticareti kullanması durumunda, satın alma emirleri (sipariş formları) ve faturalar gibi kaynak belgeler; yalnızca elektronik ortamda bulunabilir veya işletme, saklama ve ilişkilendirmeyi kolaylaştırmak amacıyla görüntü işleme sistemlerini kullandığında, bu belgeler tarandıktan sonra imha edilebilir.
- A13. Bazı elektronik bilgiler, belli bir süre sonra (örneğin dosyalar değiştirilmişse ve yedek dosyalar mevcut değilse) geri kullanılabilirliğini kaybedebilir. Dolayısıyla, işletmenin veri saklama politikalarının bir sonucu olarak denetçi, gözden geçirmek için bazı bilgilerin saklanmasını talep etmeyi veya bilgilere erişilebildiği bir zamanda denetim prosedürlerini uygulamayı gerekli bulabilir.

Tetkik

- A14. Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanıt elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.
- A15. Bazı belgeler (örneğin bir finansal aracı temsil eden hisse senedi veya tahvil gibi belgeler) bir varlığın mevcut olduğuna dair doğrudan denetim kanıtı teşkil eder. Bu tür belgelerin tetkiki, söz konusu belgenin mülkiyet veya değeriyle ilgili bir denetim kanıtı sağlamayabilir. Ayrıca, hükümleri uygulanmış bir sözleşmenin tetkik edilmesi, işletmenin muhasebe politikalarını uygulama şekliyle (hasılatın finansal tablolara alınması gibi) ilgili denetim kanıtı sağlayabilir.
- A16. Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcut olduğuna ilişkin güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir ancak işletmenin hak ve yükümlülükleri veya varlıkları değerlemesine ilişkin denetim kanıtı sağlamayabilir. Münferit stok kalemlerinin tetkiki, stok sayımının gözlemlenmesi sırasında da yapılabilir.

Gözlem

- A17. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyişiyle ilgili denetim

⁹ BDS 330, A35 paragrafı

kanıtı sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir. Stok sayımının gözlemiyle ilgili daha fazla açıklama için BDS 501'e bakınız.¹⁰

Dış Teyit

A18. Dış teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basılı, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla bağlantılı yönetim beyanlarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygundur. Ancak, dış teyitlerin kullanımının yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmışsa bu konuyla ilgili ayrıntıları öğrenmek üzere tasarlanabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına (örneğin hasılatın finansal tablolara alınmasını etkileyebilecek bir "yan sözleşme"nin bulunmadığına) ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır. Daha fazla açıklama için BDS 505'e bakınız.¹¹

Yeniden Hesaplama

A19. Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

Yeniden Uygulama

A20. Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

Analitik Prosedürler

A21. Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar. Daha fazla açıklama için BDS 520'ye bakınız.

Sorgulama

A22. Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

A23. Sorgulamalara verilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı bilgiler veya doğrulayıcı denetim kanıtları sağlayabilir. Diğer taraftan cevaplar, denetçinin elde etmiş

¹⁰ BDS 501, "Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar"

¹¹ BDS 505, "Dış Teyitler"

olduğu diğer bilgilerden, örneğin yönetimin kontrolleri ihlal etme ihtimaline ilişkin bilgilerden, önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler de sağlayabilir. Bazı durumlarda, sorgulamalara verilen cevaplar, denetçinin ilave denetim prosedürlerini değiştirmesi veya uygulaması için dayanak sağlar.

- A24. Sorgulama yoluyla elde edilen kanıtların doğrulanması, çoğunlukla özel bir öneme sahip olmasına rağmen, yönetimin niyetine ilişkin sorgulamalar yapılması durumunda, yönetimin niyetini destekleyecek mevcut bilgiler sınırlı olabilir. Bu tür durumlarda aşağıdaki hususların anlaşılması, sorgulama yoluyla elde edilen kanıtları doğrulayacak nitelikte ihtiyaca uygun bilgiler sağlayabilir:
- Yönetimin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmişi,
 - Yönetimin attığı belirli bir adımı seçme gerekçesi ve
 - Yönetimin bir durum karşısında attığı belirli bir adımı devam ettirme kabiliyeti.
- A25. Denetçi bazı konulara ilişkin olarak, sözlü sorgulamalara verilen cevapları teyit etmek amacıyla yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı beyanlar almayı gerekli görebilir. Daha fazla açıklama için BDS 580'e bakınız.¹²

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler

İhtiyaca Uygunluk ve Güvenilirlik (Bkz.: 7 nci paragraf)

- A26. A1 paragrafında belirtildiği gibi denetim kanıtları, öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilmekle beraber, daha önce yürütölen denetimlerden veya belirli durumlarda, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri ve mevzuat veya etik hükümler (örneğin, işletmenin mevzuata aykırılıklarına ilişkin olanlar) uyarınca belli ilave sorumluluklara uyma gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Denetim kanıtının kalitesi, denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğundan ve güvenilirliğinden etkilenir.

İhtiyaca Uygunluk

- A27. İhtiyaca uygunluk, ilgili denetim prosedürünün amacı ile -uygun hâllerde- incelenmekte olan yönetim beyanı arasındaki mantıksal ilişkiyi veya bağlantıyı ele alır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ihtiyaca uygunluğu, testin yönünden etkilenebilir. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı, ticari borçların var olması veya değerlemesi açısından olması gerekenden fazla gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi olduğunda, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, ticari borçların var olması veya bu borçların değerlemesi açısından olması gerekenden az gösterilip gösterilmediği test edilirken, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun olmayacaktır. Bunun yerine ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları, eşleşmeyen alındı belgeleri ve sonraki dönemde yapılan ödemeler gibi bilgilerin test edilmesi ihtiyaca uygun olabilir.

¹² BDS 580, "Yazılı Beyanlar"

- A28. Belirli denetim prosedürleri, belirli yönetim beyanlarıyla ilgili denetim kanıtı sağlarken, diğer beyanlarla ilgili kanıt sağlamayabilir. Örneğin, alacakların bilanço tarihinden sonraki bir dönemde tahsil edilmesiyle ilgili belgelerin tetkiki, var olma ve değerlemeye ilgili denetim kanıtı sağlarken, hesap kesimiyle ilgili kanıt sağlamayabilir. Benzer şekilde, stokların mevcudiyeti gibi belirli bir yönetim beyanıyla ilgili denetim kanıtının elde edilmesi, stokların değerlemesi gibi başka bir yönetim beyanıyla ilgili denetim kanıtının elde edilmesinin ikamesi olmaz. Öte yandan, farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikteki denetim kanıtları çoğu zaman aynı yönetim beyanıyla ilgili olabilir.
- A29. Kontrol testleri, kontrollerin yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusundaki işleyiş etkinliğini değerlendirmek amacıyla tasarlanır. Kontrol testlerinin ihtiyaca uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla tasarlanması, bir kontrolün performansını gösteren tanımlayıcı şartlar (özellik veya nitelikler) ile yeterli performanstan uzaklaşıldığına işaret eden sapma şartlarının belirlenmesini içerir. Bu şartların mevcudiyeti veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir.
- A30. Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanır ve detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, ilgili yönetim beyanında yanlışlık oluşturan ve testin amacıyla ilgili olan şartların belirlenmesini kapsar.

Güvenilirlik

A31. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ve dolayısıyla denetim kanıtının güvenilirliği, ilgili hâllerde- bilginin hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller dâhil olmak üzere denetim kanıtının elde edildiği şartlardan, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir. Bu sebeple, farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genellemeler önemli istisnalara tabidir. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler işletme dışından elde edilse dahi, bu kanıtların güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar mevcut olabilir. Örneğin, bağımsız bir dış kaynaktan elde edilen bilgi, kaynağın yeterli bilgiye sahip olmaması veya yönetimin faydalandığı uzmanın tarafsız olmaması durumunda güvenilir olmayabilir. İstisnaların olabileceği kabul edilmekle birlikte, denetim kanıtlarının güvenilirliğiyle ilgili aşağıdaki genellemelerin yapılması faydalı olabilir:

- İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda denetim kanıtının güvenilirliği artar.
- Denetim kanıtının hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller de dâhil olmak üzere işletme tarafından uygulanan ilgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen denetim kanıtının güvenilirliği artar.
- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtından) daha güvenilirdir.

- Basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (örneğin, toplantı sırasında tutulan yazılı kayıtlar, tartışılan konulara ilişkin olarak daha sonra yapılacak sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir).
- Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.

A32. BDS 520, analitik prosedürlerin, maddi doğrulama prosedürleri olarak tasarlanmasında kullanılan verilerin güvenilirliğiyle ilgili ilave açıklamalar sağlar.¹³

A33. BDS 240, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya kendisine açıklama yapılmaksızın değiştirilmiş olabileceğine inanması için sebebinin bulunduğu durumları ele alır.¹⁴

A34. BDS 250¹⁵; bir işletmenin, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarıyla ilgili olarak, mevzuat veya etik hükümlerdeki -BDS'ler uyarınca yapacağı çalışmayla ilgili daha fazla bilgi sağlayabilen- ilave sorumluluklara uyma ve bu tür aykırılıkların etkilerini denetimin diğer yönleriyle ilişkili olarak değerlendirme konusunda denetçiye daha fazla rehberlik sağlar.

Yönetimin Faydalandığı Uzman Tarafından Oluşturulan Bilgilerin Güvenilirliği (Bkz.: 8 inci paragraf)

A35. Bir işletmenin finansal tablolarının hazırlanması, aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler veya teknik veriler gibi muhasebe ve denetim dışındaki alanlarda uzmanlık gerektirebilir. İşletme, finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan uzmanlık ihtiyacını karşılamak amacıyla bu alanlarda uzman kişiler istihdam edebilir veya dışarıdan hizmet alımı yoluyla uzman kullanabilir. Bu şekilde bir uzmanlık gerektiğinde ilgili uzmanın görevlendirilmemesi “önemli yanlışlık” riskini artırır.

A36. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin, yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanması durumunda, bu BDS'nin 8 inci paragrafında belirtilen hüküm uygulanır. Örneğin, bir kişi veya kuruluş, gözlemlenebilir bir piyasası olmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılan modellerin uygulanmasında uzmanlık sahibi olabilir. Bu kişi veya kuruluş uzmanlığını, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan bir tahminde uyguluyorsa, bu kişi veya kuruluş yönetimin faydalandığı bir uzman niteliğindedir ve bu durumda 8 inci paragraf hükümleri uygulanır. Bununla birlikte bu kişi veya kuruluş sadece, işletmenin başka türlü erişiminin mümkün olmadığı ve işletmenin kendi tahmin yöntemlerinde kullandığı, özel işlemlere ilişkin fiyat verilerini sağlıyorsa ve bu veriler denetim kanıtı olarak kullanılmışsa bu tür bilgiler, bu BDS'nin 7 nci paragrafına tabidir ancak bu durum işletmenin, yönetimin faydalandığı bir uzman kullandığı anlamına gelmez.

¹³ BDS 520, 5(a) paragrafı

¹⁴ BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 14 üncü paragraf

¹⁵ BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”, 9 uncu paragraf

A37. Bu BDS'nin 8 inci paragrafındaki hükümle ilgili olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı aşağıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın ilgili olduğu konunun niteliği ve karmaşıklığı.
- Konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri.
- Alternatif denetim kanıt kaynaklarının mevcudiyeti.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın işletme tarafından istihdam edilip edilmediği veya ihtiyaç duyulan hizmetlerin sağlanması amacıyla dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir taraf olup olmadığı.
- Yönetimin, yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasını kontrol edebilme veya bu çalışmayı etkileyebilme derecesi.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, teknik performans standartları ile diğer mesleki veya sektörel yükümlülüklerle tabi olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması üzerindeki işletme kontrollerinin niteliği ve boyutu.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyim.
- Denetçinin söz konusu uzmanın çalışmasıyla ilgili daha önceki deneyimleri.

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bkz.: 8(a) paragrafı)

A38. Yetkinlik, yönetimin faydalandığı uzmanın, uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet ise yönetimin faydalandığı uzmanın, yetkinliğini içinde bulunulan şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen etkenlere, zaman ve kaynakların yeterli olması ile coğrafi konum örnek olarak gösterilebilir. Tarafsızlık; yanlışlığın, çıkar çatışmasının veya başkalarının tesirinin, yönetimin faydalandığı uzmanın mesleki veya iş hayatına ilişkin muhakemesi üzerinde olabilecek muhtemel etkileriyle ilgilidir. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığı ile uzmanın çalışmasına yönelik olarak işletme bünyesinde yapılan kontroller, bu uzmanın oluşturduğu bilginin güvenilirliğine ilişkin önemli etkenlerdir.

A39. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler, aşağıdakiler gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın yaptığı işler hakkında bilgisi olan diğer kişilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek örgütüne veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makale veya kitaplar.

- Varsa, yönetimin faydalandığı uzmanın oluşturduğu bilgilerle ilgili olarak denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinde yardımcı olan, denetçinin faydalandığı uzman.

A40. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar, söz konusu uzmanın çalışmasını; teknik performans standartlarına veya diğer mesleki ve sektörel yükümlülüklere (örneğin bir meslek örgütü veya birliğinin etik standartlarına ve diğer üyelik şartlarına, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartlarına veya mevzuat hükümlerine) tabi olup olmadığını içerir.

A41. İlgili olabilecek diğer hususlar arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın (alanındaki tüm ihtisas konuları dâhil) çalışmasının kullanılacağı konudaki yetkinliğinin ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, belirli bir sigorta uzmanı, konut ve hasar sigortası alanında uzmanlaşmış, ancak emeklilik maaşı hesaplamasında sınırlı bir tecrübeye sahip olabilir.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın ilgili muhasebe hükümlerine ilişkin yetkinliği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olan modeller de dâhil olmak üzere varsayım ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması.
- Beklenmedik olayların, şartlardaki değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının; uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığıyla ilgili yapılan ilk değerlendirmenin, denetim ilerledikçe yeniden gözden geçirilmesinin gerekebileceğine işaret edip etmediği.

A42. Kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri ve yıldırma tehditleri gibi çok farklı durumlar, tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Önlemler bu tür tehditleri azaltabilir ve bu önlemler dış unsurlar (örneğin, yönetimin faydalandığı uzmanın mesleği ve mevzuat) veya yönetimin faydalandığı uzmanın çalıştığı çevre (örneğin, kalite kontrol politika ve prosedürleri) aracılığıyla alınabilir.

A43. Önlemler, yönetimin faydalandığı uzmanın tarafsızlığına ilişkin tüm tehditleri ortadan kaldıramayabilir ancak yıldırma tehditleri gibi tehditler, işletme tarafından istihdam edilmiş bir uzmana kıyasla, işletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzman açısından daha az ciddiyet arz edebilir; bu sebeple kalite kontrol politika ve prosedürleri gibi önlemlerin etkinliği daha yüksek olabilir. Bir işletmenin çalışanı olmanın tarafsızlık üzerinde yaratacağı tehdidin daima mevcut olması sebebiyle, işletme tarafından istihdam edilen bir uzmanın, işletmedeki diğer çalışanlara kıyasla daha tarafsız olabileceği genellikle kabul edilemez.

A44. İşletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken; uzmanın tarafsızlığına karşı tehdit oluşturabilecek her türlü menfaat ve ilişki ile uzmanın tabi olduğu mesleki yükümlülükler de dâhil olmak üzere, uygulanabilir önlemler hakkında yönetimle ve söz konusu uzmanla müzakerede bulunmak ve tedbirlerin yeterli olup olmadığını değerlendirmek faydalı olabilir. Tehdit oluşturan menfaat ve ilişkiler, aşağıdaki hususları içerebilir:

- Finansal çıkarlar.
- İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
- Başka hizmetlerin verilmesi.

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Çalışması Hakkında Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 8(b) paragrafı)

A45. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması hakkında kanaat edinilmesi, ilgili uzmanlık alanının anlaşılmasını içerir. İlgili uzmanlık alanı hakkındaki kanaat; denetçinin, yönetimin faydalandığı uzmanın yaptığı çalışmayı değerlendirecek uzmanlığa sahip olup olmadığına veya bu amaçla bir uzmandan faydalanmasının gerekip gerekmeyeceğine ilişkin vereceği kararlar birlikte edinilebilir.¹⁶

A46. Yönetimin faydalandığı uzmanın uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin hakkında kanaat edinmesinin uygun olabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının, söz konusu denetimde ihtiyaç duyulan alanları içerip içermediği.
- Geçerli mesleki veya diğer standartlar ile mevzuatın hükümlerinin bulunup bulunmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve finansal raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

A47. Yönetimin faydalandığı uzmanın, işletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzman olması durumunda, genellikle işletme ile uzman arasında düzenlenmiş bir iş sözleşmesi veya yazılı olarak hazırlanmış başka bir sözleşme olacaktır. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması hakkında kanaat edinilirken bu sözleşmenin değerlendirilmesi, denetçinin amaçları doğrultusunda aşağıdaki hususların uygunluğuna karar vermesinde denetçiye yardımcı olabilir:

- Uzmanın yaptığı çalışmanın niteliği, kapsamı ve amaçları,
- Yönetim ve söz konusu uzmanın görev ve sorumlulukları,
- Uzman tarafından sunulacak herhangi bir raporun şekli dâhil olmak üzere yönetim ile uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.

A48. Yönetimin faydalandığı uzmanın işletmede istihdam edilmesi durumunda, yukarıdaki gibi yazılı bir sözleşmenin mevcut olma ihtimali daha düşüktür. Denetçinin gerekli kanaati edinebilmesi için en uygun yöntem, yönetimin diğer üyelerinin ve uzmanın sorgulanması olabilir.

¹⁶ BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması", 7 nci paragraf

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Yaptığı Çalışmanın Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 8(c) paragrafı)

A49. Yönetimin faydalandığı uzmanın yaptığı çalışmaların, ilgili yönetim beyanı için denetim kanıtı olarak uygun olup olmadığı değerlendirilirken göz önünde bulundurulabilecek hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı ve finansal tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı,
- Uzmanın yaptığı çalışma, önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ve
- Uzmanın yaptığı çalışma, kaynak verilerin önemli ölçüde kullanımını içeriyorsa, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu.

İşletme Tarafından Oluşturulan ve Denetçinin Amaçlarına Yönelik Olarak Kullanılan Bilgiler (Bkz.: 9(a)-(b) paragrafı)

A50. Denetçinin güvenilir denetim kanıtı elde edebilmesi için, işletme tarafından oluşturulan ve denetim prosedürlerini uygulamak için kullanılan bilgilerin yeterince tam ve doğru olması gerekir. Örneğin, satış hacmine ilişkin kayıtlara standart fiyatlar uygulanarak yapılan hasılat denetiminin etkinliği, fiyatlara ilişkin bilgilerin doğruluğundan ve satış hacmi verilerinin tamlığı ve doğruluğundan etkilenir. Benzer şekilde, denetçinin belirli bir anakitleyi (örneğin ödemeleri) belirli bir nitelik (örneğin yetkilendirme) açısından test etmeyi düşünmesi hâlinde, içinden kalemlerin seçildiği anakitlenin tam olmaması durumunda test sonuçları daha az güvenilir olacaktır.

A51. Bu tür bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi işleminin denetim prosedürünün ayrılmaz bir parçası olması durumunda, bu tür kanıtların elde edilmesi, söz konusu bilgiye uygulanan mevcut denetim prosedürüyle eş zamanlı olarak gerçekleştirilebilir. Diğer durumlarda denetçi, bilgilerin hazırlanması ve saklanmasına ilişkin kontrolleri test ederek, bu bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde etmiş olabilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, ilave denetim prosedürlerinin gerekli olduğuna karar verebilir.

A52. Bazı durumlarda denetçi, işletme tarafından oluşturulan bilgileri denetimin diğer amaçları için kullanmayı düşünebilir. Örneğin denetçi, işletmenin izleme faaliyetleri için oluşturduğu bilgileri (iç denetçi raporları gibi) kullanmayı veya işletmenin performans ölçümlerini analitik prosedürlerin amaçları için kullanmayı düşünebilir. Bu tür durumlarda, kullanılan bilgilerin denetçinin amaçları açısından yeterince açık veya ayrıntılı olup olmadığı, elde edilen denetim kanıtının uygunluğunu etkiler. Örneğin, yönetim tarafından kullanılan performans ölçümleri, önemli yanlışlıkları tespit edecek kadar açık olmayabilir.

Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A53. Etkin bir test, elde edilmiş veya edilecek diğer denetim kanıtlarıyla birlikte ele alındığında, denetçinin amaçları açısından yeterli olacak derecede uygun denetim kanıtı

sağlar. Test edilecek kalemleri seçerken, denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin 7 nci paragrafa uygun olarak ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir; etkinliğin diğer bir yönü olan yeterlilik ise test edilecek kalemlerin seçilmesinde önemli bir unsurdur. Aşağıdakiler denetçinin test edilecek kalemleri seçerken kullanabileceği yöntemlerdir:

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme),
- (b) Belirli kalemlerin seçilmesi,
- (c) Denetim örnekleme.

Bu yöntemlerden birinin veya birkaçının birlikte uygulanması, belirli şartlara (örneğin test edilecek yönetim beyanıyla ilgili “önemli yanlışlık” riskleri gibi) ve farklı yöntemlerin uygulanabilirliği ve etkinliğine bağlıdır.

Tüm Kalemlerin Seçilmesi

A54. Denetçi en uygun yöntemin, bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin yer aldığı anakitlenin tamamının (veya bu anakitle içerisindeki bir katmanın) incelenmesi olduğuna karar verebilir. % 100 inceleme yöntemi, kontrol testleri için pek mümkün olmamakla birlikte, bu yöntem detay testlerinde daha yaygındır. Örneğin aşağıdaki durumlarda %100 incelenme yöntemi uygun olabilir:

- Anakitlenin az sayıda yüksek tutarlı kalemlerden oluşması,
- Ciddi bir riskin mevcut olması ve diğer yöntemlerin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaması veya
- Bir bilgi sistemi tarafından otomatik olarak yapılan bir hesaplamasının veya başka bir işlemin tekrarlayan niteliğinin, %100 inceleme yöntemini maliyet bakımından etkin hâle getirmesi.

Belirli Kalemlerin Seçilmesi

A55. Denetçi, bir anakitleden belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu kararın verilmesinde ilgili olabilecek etkenler; denetçinin işletmeyi tanımaması, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri ve test edilmekte olan anakitlenin özelliklerini içerir. Belirli kalemlerin yapılacak muhakemeye seçilmesi, örnekleme dışı riskin konusudur. Seçilen belirli kalemler aşağıdakileri içerebilir:

- *Yüksek tutarlı veya kilit kalemler:* Denetçi bir anakitleden, yüksek tutara sahip olduğu veya başka bazı özellikler sergilediği (örneğin şüpheli, olağandışı, özellikle risk eğilimi gösteren veya bir hata geçmişi bulunan kalemler) için belirli kalemleri seçmeye karar verebilir.
- *Belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler:* Denetçi bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki toplam tutarın büyük bir kısmını doğrulamak amacıyla, kayıtlı değerleri belirli bir tutarı aşan kalemleri incelemeye karar verebilir.
- *Bilgi elde edilecek kalemler:* Denetçi, işletmenin veya işlemlerin niteliği gibi hususlarla ilgili bilgi elde etmek amacıyla kalemleri inceleyebilir.

A56. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, çoğunlukla denetim kanıtı elde etmek için etkin bir yöntem olmakla birlikte, denetim örnekleme oluşturmaz. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları anakitlenin tamamına yansıtılamaz; bu sebeple belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, anakitlede yer alan seçilmeyen diğer kalemlere ilişkin denetim kanıtı sağlamaz.

Denetim Örnekleme

A57. Denetim örnekleme, anakitlenin içinden seçilen örneğin test edilmesine dayanarak anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varılabildiğini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Denetim örnekleme BDS 530¹⁷'de düzenlenmiştir.

Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler (Bkz.: 11 inci paragraf)

A58. Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan denetim kanıtları, (örneğin bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması durumunda olduğu gibi) denetim kanıtının münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Bu durum örneğin;

- Yönetimin, iç denetimin ve diğerlerinin sorgulamalara verdiği cevapların tutarsız olması veya
- Yönetimin sorgulamalara verdiği cevapların doğrulanması amacıyla üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması sonucunda alınan cevapların, yönetimin cevaplarıyla tutarsız olması,

hâlinde söz konusu olabilir. BDS 230 denetçinin, önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi durumuna ilişkin özel bir belgelendirme hükmü içerir.¹⁸

¹⁷ BDS 530, "Bağımsız Denetimde Örnekleme"

¹⁸ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 11 inci paragraf