



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 610

İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 610 “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”nın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI (BDS 610)
HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 28**

Amaç

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

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 610 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;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
 - b) Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
 - c) Denetim: Bağımsız denetimi,
 - ç) 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.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 610
İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-5
BDS 315 ile BDS 610 Arasındaki İlişki.....	6-10
Denetim Açısından Dış Denetçinin Sorumluluğu.....	11
Yürürlük Tarihi.....	12
Amaçlar	13
Tanımlar	14
Ana Hükümler	
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	15-20
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması.....	21-25
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	26-32
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması.....	33-35
Belgelendirme.....	36-37
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
İç Denetim Fonksiyonunun Tanımı.....	A1-A4
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	A5-A23
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması.....	A24-A30
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	A31-A39
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması	A40-A41

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, Bağımsız Denetim Standardı (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), iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir.
2. Bu BDS, işletmenin iç denetim fonksiyonuna sahip olmaması durumunda uygulanmaz (Bakınız: A2 paragrafı).
3. İç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerde bu BDS'deki iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasına ilişkin hükümler aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:
 - (a) Fonksiyonun faaliyetlerinin ve sorumluluklarının denetimle ilgili olmaması veya
 - (b) BDS 315¹ uyarınca uygulanan prosedürler sonucunda fonksiyon hakkında edinilen ön bilgilere (anlayışa) dayanarak, dış denetçinin denetim kanıtının elde edilmesinde fonksiyonun çalışmasını kullanmayı beklememesi.

Bu BDS'de hiçbir hüküm, dış denetçi tarafından doğrudan uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğinin veya zamanlamasının değiştirilmesi veya kapsamının daraltılması amacıyla dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmasını zorunlu tutmaz. Bu husus, genel denetim stratejisinin oluşturulması kapsamında dış denetçinin karar vereceği bir husustur.

4. Ayrıca, bu BDS'nin doğrudan yardıma ilişkin hükümleri, dış denetçinin doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlamadığı durumda uygulanmaz.
5. Bazı durumlarda, dış denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılması mevzuat tarafından yasaklanmış veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmış olabilir. BDS'ler finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuatı geçersiz kılmaz.² Bu sebeple, bu tür yasakların veya sınırlandırmaların uygulanması, dış denetçinin BDS'lere uymadığı anlamına gelmez (Bakınız: A31 paragrafı).

BDS 315 ile BDS 610 Arasındaki İlişki

6. Çoğu işletme iç denetim fonksiyonlarını iç kontrol ve kurumsal yönetim yapılarının bir parçası olarak oluşturur. İç denetim fonksiyonunun kapsamı ve amaçları, sorumluluklarının niteliği ve fonksiyonun yetkisi ve hesap verebilirliği dâhil olmak üzere kurumsal statüsü (organizasyon içindeki konumu); işletmenin yapısına ve

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

² BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" A55 paragrafı

büyüklüğüne, yönetimin ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanların ihtiyaçlarına göre önemli farklılıklar gösterebilir.

7. BDS 315, iç denetim fonksiyonunun bilgi ve tecrübesinin; dış denetçinin işletme ve çevresini tanımasında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemede ve değerlendirmesinde dış denetçiyi nasıl bilgilendirebileceğini ele alır. Ayrıca BDS 315³, iç denetçiler ve dış denetçiler arasındaki etkin bir iletişimin dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlardan haberdar olabileceği bir çevrenin oluşturulmasındaki rolünü açıklar.
8. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyine ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına bağlı olarak, dış denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde de kullanabilir. Bu BDS, BDS 315 uyarınca uygulanan prosedürler sonucunda iç denetim fonksiyonu hakkında edinilen ön bilgilere dayanarak; elde edilen denetim kanıtının bir parçası olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenler.⁴ Çalışmanın bu şekilde kullanılması, doğrudan dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirir veya kapsamını daraltır.
9. Bununla birlikte, bu BDS ayrıca dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı düşünmesi halinde dış denetçinin sorumluluklarını ele almaktadır.
10. İşletme içinde, iç denetim fonksiyonunun uyguladığı prosedürlere benzer prosedürler uygulayan kişiler bulunabilir. Ancak, kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayan tarafsız ve yeterli bir fonksiyon tarafından uygulanmaması durumunda, bu tür prosedürler iç kontroller olarak değerlendirilecek ve bu tür prosedürlerin etkinliğine ilişkin kanıt elde edilmesi, denetçinin BDS 330⁵'a uygun olarak değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işlerin bir parçası olacaktır.

Denetim Açısından Dış Denetçinin Sorumluluğu

11. Dış denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz. İç denetim fonksiyonu veya iç denetçiler, dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerine benzer prosedürler uygulayabilmelerine rağmen; finansal tabloların BDS 200'e uygun olarak denetiminde dış denetçiler için zorunlu tutulan işletmeden bağımsızlığa sahip değildirler.⁶ Bu sebeple bu BDS, dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmasını kullanabilmesi için gerekli şartları tanımlar. Ayrıca, bu BDS, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin kullanılmasının denetimin amaçları

³ BDS 315, A116 paragrafı

⁴ Bakınız: 15-25 inci paragraflar

⁵ BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

⁶ BDS 200, 14 üncü paragraf

açısından yeterliliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için dış denetçinin yapması gereken çalışmaları belirler. Hükümler, iç denetçilerin çalışmasının gereğinden fazla veya uygun olmayan şekilde kullanılmasını engellemek amacıyla, bu çalışmanın kullanılmasıyla ilgili dış denetçinin yapacağı muhakemelere bir çerçeve sağlamak için tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

13. İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla bu fonksiyonun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planladığı bir durumda, dış denetçinin amaçları:

- (a) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardımın kullanılıp kullanılmayacağına ve kullanılacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabilmesine karar vermek,

ve bu kararı verdikten sonra:

- (b) İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması hâlinde, bu çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek ve
- (c) Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması hâlinde, iç denetçilerin çalışmasını uygun bir biçimde yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmektir.

Tanımlar

14. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Doğrudan yardım: Dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında denetim prosedürlerini uygulamak üzere iç denetçilerin kullanılmasıdır.
- (b) İç denetim fonksiyonu: İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur (Bakınız: A1-A4 paragrafı).

Ana Hükümler

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi

15. Dış denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirerek, denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına karar verir:

- (a) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği (Bakınız: A5-A9 paragrafları),
 - (b) İç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyi ve (Bakınız: A5-A9 paragrafları)
 - (c) İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı (Bakınız: A10-A11 paragrafları).
16. Aşağıdaki hususlara karar vermesi durumunda dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanamaz:
- (a) Fonksiyonun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını yeterli ölçüde desteklemediğine,
 - (b) Fonksiyonun gerekli yeterliğe sahip olmadığına veya
 - (c) Fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamadığına.

(Bakınız: A12-A14 paragrafları)

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

17. Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabileceği alanlara ve kapsamına karar verirken, dayanak olarak, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile dış denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından bunun ihtiyaca uygunluğunu mütalaa eder (Bakınız: A15-A17 paragrafları).
18. Denetimde tüm önemli muhakemeleri dış denetçi yapar ve iç denetim fonksiyonunun çalışmasının gereğinden fazla kullanımından kaçınmak amacıyla:
- (a) (i) İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasında ve
 - (ii) Toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde, muhakemenin ağırlığı arttıkça,
- (Bakınız: A18-A19 paragrafları)
- (b) Ciddi olarak belirlenen riskler özellikle dikkate alınmak suretiyle, yönetim beyanı düzeyindeki değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça; (Bakınız: A20-A22 paragrafları),
 - (c) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça,
 - (ç) İç denetim fonksiyonunun yeterli seviyesi düştükçe,
- iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanmayı ve daha fazla doğrudan çalışma yapmayı planlar (Bakınız: A15-A17 paragrafları).
19. Verilen denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğu hususunu veri olarak aldığı anda dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını planlanan düzeyde kullanmasının,

toplu olarak hâlâ kendisinin denetimde yeterli bir ölçüde yer alması ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını ayrıca değerlendirir (Bakınız: A15-A22 paragrafları).

20. Dış denetçi, BDS 260⁷'a uygun olarak denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasını genel hatlarıyla üst yönetimden sorumlu olanlara iletirken; iç denetim fonksiyonunun çalışmasını nasıl kullanmayı planladığını da bildirir (Bakınız: A23 paragrafı).

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması

21. Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planladığında, bu fonksiyonun çalışmasının kullanımına ilişkin planını, her birinin faaliyetlerinin (dış denetçi ve iç denetim fonksiyonunun) koordinasyonunun sağlanmasında esas alınmak üzere iç denetim fonksiyonu ile müzakere eder (Bakınız: A24-A26 paragrafları).
22. İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, kapsamı ve ilgili bulgular hakkında bir anlayış edinmek amacıyla dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun kullanmayı planladığı çalışmasına ilişkin raporlarını okur.
23. Dış denetçi, denetimin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğini belirlemek amacıyla aşağıdaki hususların değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yönelik olarak yeterli denetim prosedürü uygular:
- (a) Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
 - (b) Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığı ve
 - (c) İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı.

(Bakınız: A27-A30 paragrafları)

24. Dış denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı;
- (a) Ne kadar muhakeme içerdiğine,
 - (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine,
 - (c) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediğine ve
 - (ç) Fonksiyonun yeterlik düzeyine⁸

(Bakınız: A27-A29 paragrafları)

ilişkin dış denetçinin değerlendirmesine karşılık verir ve bazı çalışmaların yeniden uygulanmasını içerir (Bakınız: A30 paragrafı).

⁷ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 15 inci paragraf

⁸ Bakınız: 18 inci paragraf

25. Dış denetçi ayrıca bu BDS'nin 15 inci paragrafında yer alan, iç denetim fonksiyonuna ilişkin ulaştığı sonuçların ve bu BDS'nin 18-19 uncu paragraflarında yer alan, denetimin amaçları açısından fonksiyonun çalışmasının kullanılmasının niteliği ve düzeyine ilişkin kararının hâlâ uygun olup olmadığını değerlendirir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

Denetimin Amaçları Açısından Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına Karar Verilmesi

26. Dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olabilir. Bu durumda, 27-35 inci paragraflar ve 37 nci paragraf uygulanmaz (Bakınız: A31 paragrafı).
27. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmasının mevzuat tarafından yasaklanmamış olması ve denetimde doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlaması durumunda dış denetçi, böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterlik düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığını ve önemini değerlendirir. İç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin yaptığı değerlendirme, iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik bir tehdit oluşturabilecek ilişkilere ve çıkarlara ilişkin iç denetçilerin sorgulanmasını da içerir (Bakınız: A32-A34 paragrafları).
28. Dış denetçi, aşağıdaki durumlarda doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz:
- (a) İç denetçinin tarafsızlığına yönelik önemli tehditlerin var olması durumunda veya
- (b) Önerilen çalışmayı yerine getirmek için iç denetçinin gerekli yeterliğe sahip olmaması durumunda.

(Bakınız: A32-A34 paragrafı)

Doğrudan Yardım Sağlayan İç Denetçilerin Görevlendirilebileceği Çalışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

29. İç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliği ve kapsamı ile içinde bulunulan şartlar altında uygun olan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken, dış denetçi, aşağıdaki hususları dikkate alır:
- (a) (i) İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasının ve
- (ii) Toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinin,
- ne kadar muhakeme içerdiğini,
- (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskini ve
- (c) Böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterlik düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin

değerlendirmesini.
(Bakınız: A35-A39 paragrafı)

30. Dış denetçi;
- (a) Denetimde önemli muhakeme yapmayı gerektiren (Bakınız: A19 paragrafı),
 - (b) İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan (Bakınız: A38 paragrafı),
 - (c) İç denetçilerin dâhil olduğu ve iç denetim fonksiyonu tarafından yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmış veya raporlanacak bir çalışmayla ilgili olan veya,
 - (ç) İç denetim fonksiyonu ve onun çalışmasıyla veya doğrudan yardıma ilişkin bu BDS uyarınca dış denetçi tarafından alınan kararlarla ilgili olan
- prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz (Bakınız: A35-A39 paragrafları).
31. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri denetimde kullanıp kullanmayacağı, - kullanacaksa- iç denetçileri ne düzeyde kullanacağını uygun bir şekilde değerlendirdikten sonra dış denetçi, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin planlanan kullanımının nitelik ve düzeyini, denetimin şartları içinde böyle bir kullanımın aşırı olmadığı hususunda mutabakata varmak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlarla BDS 260⁹'a uygun olarak denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasının geneli hakkında kurulan iletişim sırasında bildirir (Bakınız: A35-A39 paragrafları).
32. Verilen denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğu hususunu veri olarak aldığı anda dış denetçi, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin planlanan düzeyde kullanılmasının, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının planlanan kullanımı ile birlikte, hâlâ kendisinin denetimde -toplu olarak- yeterli ölçüde yer alması ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması

33. Denetimin amaçları açısından doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasından önce, dış denetçi:
- (a) İç denetçilerin, dış denetçinin talimatlarını yerine getirmelerine izin verileceği ve dış denetçi için iç denetçilerin yerine getirecekleri çalışmaya müdahalede bulunulmayacağına ilişkin işletmenin yetkili temsilcisinden yazılı muvafakat alır ve
 - (b) Dış denetçinin talimatlarına göre iç denetçilerin özel hususları gizli tutacaklarına ve tarafsızlıklarına yönelik her türlü tehdit konusunda dış denetçiyi bilgilendireceklerine ilişkin iç denetçilerden yazılı taahhüt alır.

⁹ BDS 260, 15 inci paragraf

34. BDS 220¹⁰'ye uygun olarak dış denetçi, denetim yaparken, iç denetçilerin yürüttüğü çalışmayı yönlendirir, gözetimini yapar ve gözden geçirir. Bunu yaparken:
- Söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; iç denetçilerin işletmeden bağımsız olmadıklarını dikkate alır ve bu BDS'nin 29 uncu paragrafında yer alan faktörlerin değerlendirilmesinin sonucuna karşılık olur ve
 - Gözden geçirme prosedürleri, iç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın bir kısmı için dayanak oluşturan denetim kanıtlarının dış denetçi tarafından yeniden kontrol edilmesini içerir.
- İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın dış denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına yönelik dış denetçinin tatmin olmasını sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. (Bakınız: A40-A41 paragrafları)
35. İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi sırasında dış denetçi, 27 nci paragrafta belirtilen dış denetçi değerlendirmesinin artık uygun olmadığına ilişkin göstergelere karşı dikkatli olur.

Belgelendirme

36. İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda dış denetçi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:
- Fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğinin,
 - Fonksiyonun yeterlik düzeyinin ve
 - Fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığınındeğerlendirmesini,
 - Kullanılan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile buna ilişkin kararın dayanağını ve
 - Kullanılan çalışmanın yeterliliğini değerlendirmek amacıyla dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerini.
37. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması durumunda dış denetçi, çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:
- Doğrudan yardım sağlaması için kullanılan iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ile önemine ve iç denetçilerin yeterlik düzeyine ilişkin dış denetçinin değerlendirmesini,
 - İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin kararın dayanağını,

¹⁰ BDS 220, "Finansal Tablolarda Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol"

- (c) BDS 230¹¹'a uygun olarak çalışmanın kimin tarafından gözden geçirildiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamını,
- () Bu BDS'nin 33 üncü paragrafı altında i denetçiler ve işletmenin yetkili temsilcisinden alınan yazılı muvafakat ve taahhüt ile
- (d) Denetimde doğrudan yardım sağlaması için kullanılan i denetçilerin hazırladığı çalışma kâğıtlarını.

¹¹ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi"

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İç Denetim Fonksiyonunun Tanımı (2 ve 14(a) paragrafları)

A1. İç denetim fonksiyonunun amaçları ve kapsamı genellikle işletmenin kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve iç kontrolünü değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini içerir. Bunlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

Kurumsal Yönetime İlişkin Faaliyetler

- İç denetim fonksiyonu; risk ve kontrol bilgilerinin işletmenin uygun bölümlerine iletilmesi ile üst yönetimden sorumlu olanlar, iç denetçiler, dış denetçiler ve yönetim arasındaki iletişimin etkinliği, etik ile değerler, performans yönetimi ve hesap verebilirlik konularında kurumsal yönetim sürecini, bu sürecin amaçlarını yerine getirme açısından değerlendirebilir.

Risk Yönetimine İlişkin Faaliyetler

- İç denetim fonksiyonu, maruz kalınan önemli riskleri belirleyerek ve değerlendirerek risk yönetiminin ve iç kontrolün iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle (finansal raporlama sürecinin etkinliği dâhil) işletmeye yardımcı olabilir.
- İç denetim fonksiyonu, hilenin tespit edilmesinde işletmeye yardımcı olacak prosedürler uygulayabilir.

İç Kontrole İlişkin Faaliyetler

- İç kontrolün değerlendirilmesi: İç denetim fonksiyonuna; kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişlerinin değerlendirilmesi ve kontrollerde yapılacak iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması ile ilgili özel sorumluluk verilebilir. Böylece, iç denetim fonksiyonu kontrole ilişkin güvence sağlar. Örneğin, iç denetim fonksiyonu, denetimle ilgili kontroller dâhil olmak üzere, iç kontrolün tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliğine ilişkin olarak yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara güvence sağlamak amacıyla testler ve diğer prosedürler planlayıp uygulayabilir.
- Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi: İç denetim fonksiyonuna finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması amacıyla kullanılan araçları gözden geçirme ve işlemlerin, bakiyelerin ve prosedürlerin ayrıntılı testi dâhil, münferit kalemlere ilişkin özel sorgulama yapılması görevi verilebilir.

- İşletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonuna, işletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, işletme faaliyetlerinin verimliliğini, etkinliğini ve etkililiğini gözden geçirme görevi verilebilir.
 - Mevzuata uygunluğun gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonuna mevzuata ve diğer dış yükümlülüklerle ve yönetimin politika ve yönergeleri ile diğer iç yükümlülüklerle uygunluğun gözden geçirilmesi görevi verilebilir.
- A2. İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilenlere benzer faaliyetler işletme içerisindeki başka isimlerle adlandırılmış fonksiyonlar tarafından da gerçekleştirilebilir. İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamı, üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarından hizmet alımı şeklinde de sağlanabilir. Fonksiyonun ismi veya işletme tarafından ya da üçüncü bir taraf üzerinden gerçekleştiriliyor olması, dış denetçinin, fonksiyonun çalışmasını kullanmasında tek başına belirleyici değildir. Daha çok, faaliyetlerin niteliği; iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği; yeterlik ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşıma sahip olması hususları bu kararın verilmesine etkindir. Bu BDS’de, iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yapılan atıflar, diğer fonksiyonların veya üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarının, bu özelliklere sahip faaliyetlerini içermektedir.
- A3. Ayrıca, işletmede iç denetim fonksiyonu dışında yer alan operasyonel ve idari görevleri ve sorumlulukları bulunanlar genellikle tarafsızlıklarına yönelik tehditlerle muhatap olurlar. Bu da, BDS 330’a uygun olarak test edilebilir nitelikte kontrol faaliyetleri gerçekleştiriyor olmalarına rağmen, bu kişilerin, bu BDS’nin amacı açısından iç denetim fonksiyonunun bir parçası olarak değerlendirilmelerini engelleyecektir.¹² Bu nedenle, işletme sahibi-yönetici tarafından gerçekleştirilen izleme kontrolleri iç denetim fonksiyonuna eşdeğer olarak değerlendirilemez.
- A4. İşletmenin iç denetim fonksiyonunun ve dış denetçinin amaçları birbirinden farklı olmakla birlikte; fonksiyon, dış denetçinin finansal tabloların denetiminde uyguladığı prosedürlere benzer denetim prosedürleri uygulayabilir. Bu tür durumlarda, dış denetçi denetimin amaçları açısından aşağıdakilerden bir veya daha fazlası için fonksiyonu kullanabilir:
- Dış denetçinin hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesiyle ilgili olan bilgileri elde etmek amacıyla. Bu kapsamda BDS 315¹³ dış denetçinin; iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının niteliği, kurumsal yapı içerisindeki statüsü ve gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek faaliyetler hakkında bir anlayış elde etmesini ve iç denetim fonksiyonu (eğer işletmenin böyle bir fonksiyonu varsa) içerisindeki uygun kişilerin sorgulanmasını zorunlu tutar; veya
 - Mevzuat tarafından yasaklanmadığı veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmadığı sürece, iç denetim fonksiyonu tarafından o dönemde gerçekleştirilen çalışmayı

¹² Bakınız: 10 uncu paragraf

¹³ BDS 315, 6(a) paragrafı

dış denetçi uygun değerlendirmeleri yaptıktan sonra, kendisinin doğrudan elde edeceği denetim kanıtlarından bir kısmının yerine kullanmaya karar verebilir.¹⁴

Bununla birlikte mevzuat tarafından yasaklanmadığı veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmadığı sürece, dış denetçi kendi yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında iç denetçileri denetim prosedürlerini uygulamak üzere kullanabilir (Bu BDS’de “doğrudan yardım” olarak kullanılmıştır).¹⁵

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi

Tarafsızlık ve Yeterlik (Bakınız: 15 (a) ve (b) paragrafları)

- A5. Dış denetçi, denetimin amaçları açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına ve içinde bulunulan şartlar altında kullanılabilecek iç denetim fonksiyonunun çalışmasının niteliğine ve kapsamına karar verirken mesleki muhakemesini kullanır.
- A6. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına ve içinde bulunulan şartlar altında kullanılabilecek iç denetim fonksiyonunun çalışmasının niteliğine ve kapsamına karar verilirken iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçinin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği ve fonksiyonun yeterlik düzeyi özellikle önemlidir.
- A7. Tarafsızlık; görevlerini yanlılığa (tarafılığa), çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmaya veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmaya imkân vermeden gerçekleştirilme kabiliyetini ifade eder. Dış denetçinin değerlendirmesini etkileyebilen faktörler aşağıdakileri içerir:
- İç denetim fonksiyonunun yetkisi ve hesap verebilirliği dâhil kurumsal statüsünün; fonksiyonun tarafsız olma, çıkar çatışmasından arı olma veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskısına imkân vermeyen yapıda olma kabiliyetini destekleyip desteklemediği. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun üst yönetimden sorumlu olanlara veya uygun yetkiye sahip bir sorumluya raporlama yapıp yapmadığı veya fonksiyonun yönetime raporlama yapması durumunda ise, üst yönetimden sorumlu olanlara doğrudan erişim imkânına sahip olup olmadığı gibi.
 - İç denetim fonksiyonunun birbiriyle çelişen sorumluluklarının bulunup bulunmadığı. Örneğin, fonksiyonun iç denetim fonksiyonu dışında idari ve operasyonel görev ve sorumluluklara sahip olması.
 - Üst yönetimden sorumlu olanların iç denetim fonksiyonu ile ilgili istihdam kararlarının gözetimini yapıp yapmadığı. Örneğin uygun ücret politikasına karar vermeleri.

¹⁴ Bakınız: 15-25 inci paragraflar

¹⁵ Bakınız: 26-35 inci paragraflar

- İç denetim fonksiyonuna yönelik olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından getirilmiş kısıtlamaların veya engellemelerin bulunup bulunmadığı. Örneğin iç denetim fonksiyonunun bulgularının dış denetçiye iletilmesinde kısıtlamalar veya engellemelerin olması.
- İç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarının üyesi olup olmadığı ve üyeliklerinin tarafsızlığa yönelik olarak ilgili mesleki standartlara uygunluk yükümlülüğünü getirip getirmediği veya iç politikalarının aynı amaçları başarıp başarmadığı.

A8. İç denetim fonksiyonunun yeterliği, fonksiyonun bir bütün olarak verilen görevleri özenli bir şekilde ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesini sağlayacak düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip olduğunu ve bunların devamlılığını sağladığını ifade eder. Dış denetçinin kararını etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:

- İç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı olarak uygun ve yeterli kaynaklara sahip olup olmadığı.
- İç denetimler için iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikaların bulunup bulunmadığı.
- İç denetçilerin, denetim konusunda yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının bulunup bulunmadığı. Dış denetçi tarafından söz konusu değerlendirme yapılırken dikkate alınabilecek kıstasa, iç denetçilerin ilgili mesleki yetki belgesi ve deneyime sahip olması örnek olarak verilebilir.
- İç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmalarını gerçekleştirmek için gerekli becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgiler) taşıyıp taşımadığı.
- İç denetçilerin sürekli mesleki eğitim hükümleri dâhil, ilgili mesleki standartlara uyum yükümlülüğü getiren, mesleki kuruluşlara üyeliklerinin bulunup bulunmadığı.

A9. Tarafsızlık ve yeterlik, sürekli ve bir bütün olarak değerlendirilebilir. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli düzeyde desteklemesi ve fonksiyonun yeterlik düzeyinin daha yüksek olması, dış denetçinin fonksiyonun çalışmasını kullanma ihtimalini ve kullanma alanını artırır. Ancak, kurumsal statü, ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını güçlü bir şekilde desteklemesi; iç denetim fonksiyonunun gerekli yeterliğe sahip olmamasını telafi etmez. Aynı şekilde, iç denetim fonksiyonunun yüksek yeterlik düzeyine sahip olması, kurumsal statünün, politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli bir şekilde desteklememesini telafi etmez.

Sistemik ve Disiplinli Yaklaşımın Uygulanması (Bakınız: 15 (c) paragrafı)

A10. İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, gözetimi, gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde sistemik ve disiplinli bir yaklaşım uygulaması,

bu faaliyetleri işletme içerisinde gerçekleştirilen diğer izleme kontrolleri faaliyetlerinden ayırır.

A11. İç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin dış denetçinin vereceği kararı etkileyebilecek faktörlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan yazılı iç denetim prosedürlerinin veya rehberlerin varlığı, yeterliliği ve kullanımı ile bunların niteliğinin ve kapsamının işletmenin büyüklüğü ve şartlarına orantılı olması.
- İç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığı, örneğin iç denetim fonksiyonuna uygulanabilen (liderlik, insan kaynakları ve denetimin yürütülmesine ilişkin olanlar gibi) KKS 1’de¹⁶ yer alan politika ve prosedürler veya iç denetçiler için yetkili mercilerce belirlenen standartlardaki kalite kontrol hükümleri. Ayrıca, yetkili merciler dönemsel olarak dış kalite değerlendirmelerinin yapılması gibi diğer uygun yükümlülükleri belirleyebilirler.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Kullanılamayacağı Durumlar (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A12. Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediği, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyi ile sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin değerlendirmesi, fonksiyonun çalışmasının kalitesine yönelik risklerin oldukça önemli olduğuna işaret edebilir ve böyle bir durumda fonksiyonun herhangi bir çalışmasının denetim kanıtı olarak kullanılması uygun değildir.

A13. Bu BDS’nin A7, A8 ve A11 paragraflarında yer alan faktörlerin münferit ve toplu olarak değerlendirilmesi önemlidir çünkü münferit bir faktör, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılamayacağı kararının verilmesinde çoğunlukla yeterli olmayabilir. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, özellikle iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin değerlendirilmesinde önemlidir. İç denetim fonksiyonu yönetime raporlama yapıyorsa, bu BDS’nin A7 paragrafında ifade edilenler gibi diğer faktörler bir bütün olarak bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek yeterlikte önlemler sağlamıyorsa, bu durum fonksiyonun tarafsızlığına yönelik önemli bir tehdit olarak değerlendirilecektir.

A14. Ayrıca, Etik Kurallar¹⁷’a göre dış denetçi, bağımsız denetim müşterisine iç denetim hizmeti sağlamaya yönelik bir işi kabul ettiğinde -mevzuat tarafından yasaklanmamışsa- ve bu hizmetin sonuçları denetimin yürütülmesi sırasında kullanıldığında kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkmaktadır. Bunun sebebi,

¹⁶ Kalite Kontrol Standardı (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”

¹⁷ Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar

denetim ekibinin iç denetim hizmetinin sonuçlarını, uygun bir şekilde değerlendirme yapmadan veya denetim şirketinin üyesi olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim çalışmalarına uygulanacak olan mesleki şüpheciliği uygulamadan kullanma ihtimalinin bulunmasıdır. Etik Kurallar¹⁸ belirli durumlarda geçerli olan yasakları ve diğer durumlarda tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmek için alınabilecek önlemleri ele alır.

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına İlişkin Kararı Etkileyen Faktörler (Bakınız: 17-19 uncu paragraflar)

- A15. Dış denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılabileceğine karar verilmesi durumunda ilk değerlendirilecek husus; iç denetim fonksiyonunun yapılan veya yapılması planlanan çalışmasının kapsamı ve niteliğinin, dış denetçinin BDS 300¹⁹'e uygun olarak oluşturmuş olduğu genel denetim stratejisi ve denetim planıyla ilgili olup olmadığının belirlenmesidir.
- A16. Aşağıdakiler, iç denetim fonksiyonunun, dış denetçi tarafından kullanılabilecek çalışmasına ilişkin örneklerdir:
- Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi.
 - Sınırlı muhakeme içeren maddi doğrulama prosedürleri.
 - Stok sayımlarının gözlemlenmesi.
 - Finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi üzerinden işlemlerin takip edilmesi.
 - Mevzuat hükümlerine uygunluğun test edilmesi.
 - Bazı durumlarda, topluluğa bağlı önemli birim olmayan bağlı ortaklıkların finansal bilgilerinin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi (bu durumun BDS 600²⁰'ün hükümleriyle çelişmemesi halinde).
- A17. İç denetim fonksiyonu çalışmasının planlanan kullanımının niteliği ve kapsamına ilişkin dış denetçinin kararı, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını ne düzeyde yeterli olarak desteklediğine ve iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyine ilişkin dış denetçinin bu BDS'nin 18 inci paragrafında belirtilen değerlendirmesinden etkilenir. Ayrıca, bu çalışmanın planlanması, gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesinde ne düzeyde muhakemeye ihtiyaç olduğu ve yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riski, dış denetçinin vereceği kararın girdileridir. Buna ek olarak, bu BDS'nin 16 ncı paragrafında açıklandığı gibi; dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını denetimin amaçları açısından kullanamayacağı durumlar bulunmaktadır.

¹⁸ Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar

¹⁹ BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması"

²⁰ BDS 600, "Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"

Denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesinde yapılan muhakemeler (Bakınız: 18(a) ve 30(a) paragrafları)

- A18. Denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve denetim kanıtının değerlendirilmesinde ne kadar çok muhakeme yapılması gerekiyorsa, bu BDS'nin 18 inci paragrafına uygun olarak dış denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir. Çünkü iç denetim fonksiyonun çalışmasını tek başına kullanmak, dış denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamayacaktır.
- A19. Verilen denetim görüşünden dış denetçinin tek başına sorumlu olması sebebiyle, 18 inci paragrafta uygun olarak denetimdeki önemli muhakemelerin dış denetçi tarafından yapılması gerekir. Önemli muhakemelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi,
 - Uygulanan testlerin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
 - Yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğunun değerlendirilmesi,
 - Önemli muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesi ve
 - Finansal tablo açıklamalarının yeterliliğinin ve denetçi raporunu etkileyen diğer hususların değerlendirilmesi.

Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski (Bakınız: 18(b) paragrafı)

- A20. Belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde daha fazla muhakeme yapılması gerekir. Bu tür durumlarda, bu BDS'nin 18 inci paragrafına uygun olarak dış denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir ve dolayısıyla dış denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanır. Ayrıca, BDS 200²¹,de açıklandığı üzere değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri arttıkça, dış denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı miktarı artmış olduğundan dış denetçinin daha çok çalışmayı doğrudan kendisinin yapması gereklidir.
- A21. BDS 315²²,de açıklandığı üzere ciddi (önemli) risklere özellikle dikkat edilmesi gerekir ve bu nedenle ciddi risklere ilişkin olarak dış denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanma imkânı sınırlı muhakeme gerektiren prosedürlerle sınırlandırılmıştır. Ayrıca, “önemli yanlışlık” risklerinin düşük olmadığı durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasının denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmesi ve dış denetçinin bazı testleri kendisinin doğrudan uygulaması zorunluluğunu kaldırması ihtimali düşüktür.

²¹ BDS 200, A29 paragrafı

²² BDS 315, 4 üncü paragrafta yer alan “ciddi (önemli) risk” tanımı

A22. Prosedürlerin bu BDS'ye uygun olarak uygulanması dış denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini yeniden ele almasına sebep olabilir. Sonuç olarak, bu durum dış denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanıp kullanmayacağına ve bu BDS'yi uygulamaya devam etmeye ihtiyaç olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 20 nci paragraf)

A23. BDS 260²³'a uygun olarak, dış denetçinin genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi zorunludur. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının planlanan kullanımı, dış denetçinin genel denetim stratejisinin bir parçasıdır ve bu nedenle üst yönetimden sorumlu olanların önerilen denetim yaklaşımını anlamaları için gereklidir.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması

İç Denetim Fonksiyonu ile Koordinasyon ve Müzakere (Bakınız: 21 inci paragraf)

A24. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasına ilişkin plan hakkındaki müzakerede, karşılıklı faaliyetlerin koordinasyonunun sağlanmasında dayanak teşkil etmesi amacıyla aşağıdaki hususların ele alınması yararlı olabilir:

- Bu çalışmanın zamanlaması,
- Yapılan çalışmanın niteliği,
- Denetimin kapsamının genişliği,
- Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik (ve -uygun hallerde- belirli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve performans önemliliği.
- Kalemlerin seçiminde ve örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılması önerilen yöntemler.
- Yapılan çalışmanın belgelendirilmesi.
- Gözden geçirme ve raporlama prosedürleri.

A25. Dış denetçi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki koordinasyon aşağıda örneği verilen durumlarda etkindir:

- Dönem boyunca uygun aralıklarla toplantılar düzenlenmesi durumunda.
- Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunu, fonksiyonu etkileyebilecek olan önemli hususlar hakkında bilgilendirmesi durumunda.
- Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporları hakkında bilgilendirilmesi ve bu raporlara erişiminin sağlanması ile dış denetçinin denetime olan etkisini değerlendirebilmesine imkân vermesi amacıyla, fonksiyonun dikkatini çeken ve dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlar hakkında fonksiyonun dış denetçiyi bilgilendirmesi durumunda.

²³ BDS 260, 15 inci paragraf

A26. BDS 200²⁴ denetim kanıtı olarak kullanılacak belgeler ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgilere karşı dikkatli olunması dâhil denetçinin, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlaması ve yürütmesinin önemini açıklar. Bu sebeple, iç denetim fonksiyonuyla denetim boyunca kurulan iletişim, dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek hususların dış denetçinin dikkatine sunulması için iç denetçilere fırsatlar sağlayabilir.²⁵ Bunun sonucunda, dış denetçi bu tür bilgiyi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde dikkate alabilir. Ayrıca, bu tür bir bilginin, finansal tablolardaki yüksek bir “önemli yanlışlık” riski göstergesi veya gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hileyle ilgili olabileceği durumda, dış denetçi bu durumu BDS 240²⁶’a uygun olarak hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini belirlerken dikkate alır.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Yeterliliğine Karar Verilmesine İlişkin Prosedürler (Bakınız: 23-24 üncü paragraflar)

A27. Dış denetçinin bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına uyguladığı denetim prosedürleri, fonksiyonun çalışmasının genel kalitesinin ve çalışma gerçekleştirilirken gösterdiği tarafsızlığın değerlendirilmesinde esas teşkil etmesi amacıyla planlanır.

A28. İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmanın ve ulaştığı sonuçların kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla dış denetçi tarafından uygulanabilecek prosedürler 24 üncü paragrafta uygun olarak yapılacak yeniden uygulama dâhil olmak üzere aşağıdakileri içerir:

- İç denetim fonksiyonu içerisindeki uygun kişilerin sorgulanması.
- İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan prosedürlerin gözlemlenmesi.
- İç denetim fonksiyonunun çalışma programının ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.

A29. Muhakemenin ağırlığı arttıkça, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça veya iç denetim fonksiyonunun yeterlik seviyesi düştükçe; denetim görüşüne dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde, fonksiyonun çalışmasını kullanmaya yönelik kararı desteklemek amacıyla, fonksiyonun çalışmasının geneline dış denetçi tarafından daha fazla denetim prosedürlerinin uygulanması gerekecektir.

Yeniden Uygulama (Bakınız: 24 üncü paragraf)

A30. Bu BDS’nin amaçları açısından, yeniden uygulama, iç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçları doğrulamak amacıyla dış denetçi tarafından bağımsız olarak prosedürlerin icra edilmesini içerir. İç denetim fonksiyonu tarafından daha önce incelenen unsurların dış denetçi tarafından yeniden incelenmesi veya bunun

²⁴ BDS 200, 15 inci paragraf ve A18 paragrafi

²⁵ BDS 315, A116 paragrafi

²⁶ BDS 315, A11 paragrafına ilişkin olarak BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda iç denetim fonksiyonu tarafından incelenmemiş olan yeterli miktardaki diğer benzer kalemlerin incelenmesiyle bu amaca ulaşılabilir. Yeniden uygulama, A28 paragrafında belirtilen dış denetçinin uygulayabileceği diğer prosedürlere kıyasla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının yeterliliği hakkında daha ikna edici kanıt sağlar. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanıldığı her alan için dış denetçi tarafından yeniden uygulama yapılması gerekli değil ise de, 24 üncü paragraf gereğince dış denetçinin kullanmayı planladığı iç denetim fonksiyonunun bir bütün olarak çalışmasına kısmi yeniden uygulama yapılması zorunludur. Dış denetçinin; denetim prosedürlerinin planlanması, uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesinde, iç denetim fonksiyonu tarafından daha fazla muhakeme kullanılan alanlarda ve “önemli yanlışlık” risklerinin yüksek olduğu alanlarda yeniden uygulama yapmaya daha fazla odaklanması gerekecektir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

Denetimin Amaçları Açısından Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına Karar Verilmesi (Bakınız: 5, 26-28 inci paragraflar)

- A31. Dış denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olması durumunda, topluluk denetçilerinin yasağın topluluğa bağlı birim denetçilerini kapsayıp kapsamadığını değerlendirmesi gerekir. Böyle olması durumunda bu husus topluluğa bağlı birim denetçilerine yapılan bildirimde ele alınır.²⁷
- A32. Bu BDS'nin A7 paragrafında ele alındığı gibi, tarafsızlık, önerilen çalışmayı yanlılığa, çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmasına imkân vermeden gerçekleştirebilme kabiliyetini ifade eder. İç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin değerlendirmede aşağıdaki faktörler ilgili olabilir:
- İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme düzeyi.²⁸
 - Çalışmanın ilgili olduğu işletme kısmından sorumlu olan veya o kısımda çalışan bir kişiyle ailevi veya kişisel ilişkiler.
 - Çalışmanın ilgili olduğu işletme departmanı veya bölümü ile bağlantısı.
 - Benzer kidedeki diğer çalışanlar için uygulanan ücret ödemesinden farklı olarak, işletmedeki önemli finansal çıkarlar.
- İç denetçiler için ilgili meslek kuruluşları tarafından yayımlanan materyaller ilave faydalı bilgiler sağlayabilir.
- A33. Bazı durumlarda, iç denetçinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin önemini kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler mevcut olmayabilir. Örneğin, önlemlerin

²⁷ BDS 600, 40(b) paragrafi

²⁸ Bakınız: A7 paragrafi

yeterliliği, denetim bağlamındaki çalışmanın öneminden etkilendiği için; 30 (a) ve 30 (b) paragrafları:

- Denetimde önemli muhakemeler yapmayı içeren veya
- İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan

prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını yasaklamaktadır. Bu durumda, dâhil olunan çalışmada kendi kendini denetleme tehdidi oluşturması sebebiyle, 30 (c) ve 30 (ç) paragraflarında tanımlanan durumlarda, iç denetçilerin prosedürleri uygulamasına izin verilmemektedir.

A34. Her bir iç denetçi ve görevlendirilebilecekleri çalışma bağlamında uygulanan, bu BDS'nin A8 paragrafındaki faktörler bir iç denetçinin yeterliği değerlendirilirken ilgili olabilir.

Doğrudan Yardım Sağlayan İç Denetçilerin Görevlendirilebileceği Çalışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi (Bakınız: 29-31 inci paragraflar)

A35. Bu BDS'nin A15-A22 paragrafları, iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliğine ve kapsamına karar verilmesinde ilgili rehberliği sağlar.

A36. İç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliği belirlenirken, dış denetçi çalışmanın, görevlendirmenin uygun olacağı alanlarla sınırlı olmasına dikkat eder. Doğrudan yardım sağlamaları amacıyla iç denetçilerin kullanılmasının uygun olmadığı faaliyet ve görevlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Hile risklerinin müzakere edilmesi. Bununla birlikte, BDS 315²⁹ uyarınca dış denetçiler, kuruluştaki hile riskleri hakkında iç denetçileri sorgulayabilirler.
- BDS 240'ta ele alınan önceden haber vermeksizin uygulanan denetim prosedürlerine karar verilmesi.

A37. Benzer olarak, BDS 505³⁰'e uygunluk sağlanması gerektiği için, dış denetçi dış teyit talepleri üzerindeki kontrolü muhafaza etmek ve dış teyit prosedürlerinin sonuçlarını değerlendirmek zorundadır, bu sorumlulukların iç denetçilere verilmesi uygun olmayacaktır. Ancak teyit yanıtlarındaki istisnaların tahlil edilmesi amacıyla dış denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin derlenmesine iç denetçiler yardımcı olabilir.

A38. Doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmaya karar verilmesinde, çalışmanın ne kadar muhakeme içerdiği ve “önemli yanlışlık” riski de (ilgili olup) dikkate alınır. Örneğin, alacaklar hesabının değerlemesinin yüksek riskli bir alan olarak değerlendirildiği durumlarda dış denetçi, alacaklar hesabının yaşlandırılmasının doğruluğunu kontrol etmesi için doğrudan yardım sağlayan iç denetçiyi görevlendirebilir. Ancak, yaşlandırmaya dayanan karşılığın yeterliliğinin

²⁹ BDS 315, 6(a) paragrafi

³⁰ BDS 505, “Dış Teyitler”, 7 ve 16 ncı paragraflar

değerlendirilmesi sınırlı muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını içermesi sebebiyle, doğrudan yardım sağlayan iç denetçinin sonraki prosedürde görevlendirilmesi uygun olmayacaktır.

- A39. Yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi dış denetçi tarafından yapılmasına rağmen, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin aşırı kullanılması, dış denetimin bağımsızlığıyla ilgili algıları etkileyebilir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması (Bakınız: 34 üncü paragraf)

- A40. İç denetim fonksiyonunda yer alan kişilerin, dış denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüş verirken zorunlu tutulduğu bağımsızlığa (işletmeden bağımsızlık) sahip olmamaları sebebiyle; doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler tarafından yürütülen çalışmanın dış denetçi tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi, denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan çalışmaya kıyasla farklı nitelikte ve daha yoğun olacaktır.

- A41. İç denetçilerin yönlendirilmesinde, dış denetçi, örneğin denetim sırasında belirlenen muhasebe ve denetim hususlarının dış denetçinin dikkatine sunulmasını iç denetçilere hatırlatabilir. İç denetçiler tarafından yürütülen çalışmayı gözden geçirirken dış denetçinin dikkate alacağı hususlar:

- Elde edilen denetim kanıtlarının içinde bulunan şartlar altında yeterli ve uygun olup olmadığını ve
- Söz konusu kanıtların ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğini içerir.