

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI****BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220*****FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE  
KALİTE KONTROL*****GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- BDS 220 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/11/2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

# BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220

## FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL İÇİNDEKİLER

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam .....	1
Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri .....	2-4
Yürürlük Tarihi .....	5
<b>Amaç</b> .....	6
<b>Tanımlar</b> .....	7
<b>Ana Hükümler</b>	
Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	8
Etik Hükümler.....	9-11
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	12-13
Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi .....	14
Denetimin Yürütülmesi .....	15-22
İzleme .....	23
Belgelendirme .....	24-25
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri.....	A1-A2
Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	A3
Etik Hükümler.....	A4-A7
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	A8-A9
Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi .....	A10-A12
Denetimin Yürütülmesi.....	A13-A32
İzleme.....	A33-A35
Belgelendirme.....	A36

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 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 denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hâllerde- denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.

### Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri

2. Kalite kontrol sistemleri, politika ve prosedürleri, denetim şirketinin sorumluluğundadır. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) uyarınca denetim şirketi;
  - (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduğuna ve
  - (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğuna,

ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.<sup>1</sup>

Bu BDS, denetim şirketinin KKS 1'e veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A1 paragrafı).

3. Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi kapsamında ilgili denetim için geçerli kalite kontrol prosedürlerini uygulamakla ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla denetim şirketine gerekli bilgileri sunmakla sorumludur.
4. Denetim ekipleri, denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir (Bkz.: A2 paragrafı).

### Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### Amaç

6. Denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine,
  - (a) Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve
  - (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna,ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır.

### Tanımlar

<sup>1</sup> 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", 11 inci paragraf

7. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılığında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Borsada işlem gören işletme: Payları, menkul kıymetleri veya borç senetleri; tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olan veya işlem gören ya da tanınmış bir menkul kıymetler borsası veya eş değeri bir kuruluşun düzenlemelerine göre pazarlanan işletmedir.
  - (b) Çalışanlar: Yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyonellerdir.
  - (c) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın,
    - (i) İşbirliğine yönelik,
    - (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan, yapılanmadır.
  - (ç) Denetim ağına dâhil şirket: Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir.
  - (d) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen denetçinin faydalandığı uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.<sup>2</sup> Bununla birlikte, denetçi (dış denetçi) BDS 610'un hükümlerine uyarken, müşterinin iç denetim fonksiyonunda yer alan ve denetime doğrudan yardım sağlayan kişiler bu ekibe dâhil değildir.<sup>3</sup>
  - (e) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme: Rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ve varsa denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer denetimler için uygulanır.
  - (f) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi: Denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ve raporu oluştururken ulaştığı

<sup>2</sup> BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması", 6(a) paragrafı "denetçinin faydalandığı uzmanı" tanımlar.

<sup>3</sup> BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", doğrudan yardımın kullanımına ilişkin sınırlamalar getirmektedir. Ayrıca söz konusu BDS, mevzuatla dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım almasının yasaklanabileceğini de kabul etmektedir. Bu sebeple doğrudan yardım kullanımı, izin verilen durumlarla sınırlandırılmıştır.

sonuçları tarafsız olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip denetim şirketi personeli, denetim şirketi dışından uygun yetkinliğe sahip bir kişi veya bu kişilerden oluşturulmuş bir ekiptir.

- (g) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.
- (ğ) Denetim şirketi dışından uygun yetkinliğe sahip kişi: Sorumlu denetçi olabilmek için gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip şirket dışındaki kişidir (örneğin, başka bir denetim şirketinin sorumlu denetçisi).
- (h) Etik hükümler: Denetim ekibinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallarda* (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.
- (ı) İzleme: Denetim şirketine, kalite kontrol sisteminin etkin şekilde işlediği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan, seçilen bazı tamamlanmış denetimlerin periyodik teftişini de içeren, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesinden oluşan süreçtir.
- (i) Mesleki standartlar: Kurum tarafından yayımlanan *Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarını* ve etik hükümleri içerdiği hâliyle Türkiye Denetim Standartlarıdır.
- (j) Personel: Yöneticiler ve çalışanlardır.
- (k) Sorumlu denetçi<sup>4</sup>: Denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.
- (l) Teftiş: Tamamlanan denetimlerle ilgili olarak denetim ekiplerinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun hareket ettiğine ilişkin kanıt sağlanması amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.
- (m) Yöneticiler: Bir denetim hizmetinin verilmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.

## **Ana Hükümler**

### **Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları**

8. Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur (Bkz.: A3 paragrafı).

### **Etik Hükümler**

<sup>4</sup> İlgili durumlarda “sorumlu denetçi”, “yönetici” ve “denetim şirketi” terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

9. Sorumlu denetçi, denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur (Bkz.: A4-A5 paragrafları).
10. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir (Bkz.: A5 paragrafı).

### *Bağımsızlık*

11. Sorumlu denetçi, yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu denetçi (Bkz.: A5 paragrafı):
  - (a) Bağımsızlığı tehdit eden durumları ve ilişkileri tespit etmek ve değerlendirmek için denetim şirketinden ve -varsa- denetim ağına dâhil şirketlerden ilgili bilgileri alır.
  - (b) Denetim açısından bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadıklarını belirlemek amacıyla, denetim şirketinin bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerine yönelik tespit edilen ihlallere ilişkin bilgileri değerlendirir.
  - (c) Gerekli önlemleri almak suretiyle bu tür tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ya da uygun görülmesi hâlinde ve mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmek için gerekli adımları atar. Sorumlu denetçi, gerekli adımların atılabilmesi için sorunun çözümüne engel teşkil eden hususları derhâl denetim şirketine bildirir (Bkz.: A6-A7 paragrafları).

### **Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

12. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin uygulandığına ikna olur ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirler (Bkz.: A8-A9 paragrafları).
13. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir (Bkz.: A9 paragrafı).

### **Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi**

14. Sorumlu denetçi, denetim ekibi ile -bu ekibin üyesi olmayan- denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının:
  - (a) Denetimin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve
  - (b) Düzenlenecek denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması,

için gerekli yetkinlik ve beceriye sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A10-A12 paragrafları).

## **Denetimin Yürütülmesi**

### *Yönlendirme, Gözetim ve Yürütme*

#### 15. Sorumlu denetçi:

- (a) Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi (Bkz.: A13-A15 ve A20 paragrafları) ve
- (b) Denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması, sorumluluğunu üstlenir.

### *Gözden Geçirmeler*

16. Sorumlu denetçi, yapılan gözden geçirmelerin, denetim şirketinin gözden geçirme politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülmesi sorumluluğunu üstlenir (Bkz.: A16-A17 ve A20 paragrafları).
17. Sorumlu denetçi, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere yapmak suretiyle, ulaşılan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplandığına ikna olur (Bkz.: A18-A20 paragrafları).

### *İstişare*

#### 18. Sorumlu denetçi;

- (a) Denetim ekibinin, zor veya ihtilafli konularda gerekli istişareleri (danışmaları) yapması sorumluluğunu üstlenir,
  - (b) Denetim ekibinin denetim sırasında; hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla uygun bir şekilde istişare yaptığına ikna olur,
  - (c) Yapılan bu istişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar üzerinde, istişare edilen tarafla mutabık kalındığına ikna olur ve
  - (ç) Yapılan istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygulandığını belirler.
- (Bkz.: A21-A22 paragrafları)

### *Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme*

19. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimleri ve -varsa- denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğunu düşündüğü diğer denetimler için sorumlu denetçi,
  - (a) Denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin atandığından emin olur,

- (b) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme sırasında tespit edilenler dâhil olmak üzere, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle müzakere eder ve
- (c) Gözden geçirme tamamlanana kadar denetçi raporuna tarih vermez (Bkz.: A23-A25 paragrafları).
20. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile denetçi raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir:
- (a) Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi,
- (b) Finansal tabloların ve önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi,
- (c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,
- (ç) Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi
- (Bkz.: A26-A28 ve A30-A32 paragrafları).
21. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimlerinin kalitesini gözden geçiren kişi, gözden geçirme sırasında ayrıca,
- (a) Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirmeyi,
- (b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilaflı konularda gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığı ile bu istişareler doğrultusunda ulaşılan sonuçları,
- (c) Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak gerçekleştirilen çalışmalarını yansıtıp yansıtmadığını ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğini,
- mütalaa eder (Bkz.: A29-A32 paragrafları).

### *Görüş Farklılıkları*

22. Denetim ekibi içinde, istişare edilen kişilerle veya -uygun hâllerde- sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında görüş farklılıklarının bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürlerini uygular.

### **İzleme**

23. Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme

sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin denetimi etkileyip etkilemeyeceğini mütalaa eder (Bkz.: A33-A35 paragrafları).

## **Belgelendirme**

24. Denetçi çalışma kâğıtlarında,
- (a) Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
  - (b) Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,
  - (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara,
  - (ç) Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara (Bkz.: A36 paragrafı),
- yer verir.<sup>5</sup>
25. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi söz konusu denetimle ilgili olarak,
- (a) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğunu,
  - (b) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde tamamlanmış olduğunu,
  - (c) Gözden geçiren kişinin bilgisi dâhilinde denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmasına sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konunun bulunmadığını,
- belgelendirir.

<sup>5</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

## **Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

### **Kalite Kontrol Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri (Bkz.: 2 nci paragraf)**

A1. KKS 1 veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler, bir denetim şirketinin, bağımsız denetimlere yönelik kalite kontrol sistemi kurmasına ve bu sistemin devamlılığını sağlamasına ilişkin sorumluluklarını düzenler. Kalite kontrol sistemi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içerir:

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- Etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

Kalite kontrol sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler; asgari düzeyde,

- Bu paragrafta belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve
- KKS 1'de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde,

KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

### **Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sistemine Duyulan Güven (Bkz.: 4 üncü paragraf)**

A2. Denetim ekipleri, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgileri aksini göstermediği sürece, örneğin;

- İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlandığı,
- Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunduğu,
- Müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirildiği,
- İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlandığı,

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir.

### **Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları (Bkz.: 8 inci paragraf)**

A3. Sorumlu denetçi, her bir denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda,

- (a) Denetimin kalitesi açısından:
- (i) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,
  - (ii) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun önemini,
  - (iii) İçinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesinin önemini,
  - (iv) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,
- vurgular.
- (b) Denetimin yürütülmesinde kalitenin vazgeçilmez bir unsur olduğunu vurgular.

## **Etik Hükümler**

*Etik Hükümlere Uyum* (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A4. Etik Kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise aşağıda yer alan hususları içerir:
- (a) Dürüstlük,
  - (b) Tarafsızlık,
  - (c) Mesleki yeterlik ve özen,
  - (ç) Sır saklama,
  - (d) Mesleğe uygun davranış.

“Denetim Şirketi”, “Denetim Ağı” ve “Denetim Ağına Dâhil Şirket” Tanımları (Bkz.: 9-11 inci paragraflar)

- A5. Etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi”, “denetim ağı” ve “denetim ağına dâhil şirket” tanımları, bu BDS’de yer alan tanımlardan farklılık gösterebilir. 9-11 inci paragraflarda yer alan ana hükümlere uyulurken etik hükümlerde kullanılan tanımlar, bahsi geçen etik hükümlerin yorumlanması için gerekli olduğu ölçüde geçerlidir.

*Bağımsızlığa Yönelik Tehditler* (Bkz.: 11(c) paragrafı)

- A6. Sorumlu denetçi, alınan önlemlerin ortadan kaldıramadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indiremediği, denetime ilişkin bağımsızlığa yönelik bir tehdit tespit edebilir. Bu durumda sorumlu denetçi, 11(c) paragrafı uyarınca, söz konusu tehditler karşısında atılacak uygun adımları belirlemek için şirket içindeki ilgili kişi veya kişilere bu hususu bildirir. Bu adımlar, tehdidi oluşturan eylem veya çıkarın ortadan kaldırılmasını ya da mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmeyi içerebilir.

## Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A7. Yasalar, kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığını korumaya yönelik önlemler içerebilir. Ancak kamu sektörü denetçileri veya bunlar adına kamu sektörü denetimlerini yürüten denetim şirketlerinin, belirli bir ülkedeki yetki dayanağının şartlarına bağlı olarak 11 inci paragrafın özüne uygunluk sağlamak amacıyla kendi yaklaşımlarını geliştirmeleri gerekebilir. Denetim sırasında ortaya çıkan durumlar, bir özel sektör denetiminde denetimden çekilmeyi gerektirecek nitelikteyse ve kamu sektörü denetçisinin yetki dayanağı denetimden çekilmeye izin vermiyorsa, geliştirilecek yaklaşım denetçinin söz konusu durumları yetkili birimlere bir raporla sunmasını içerebilir.

## Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 12 nci paragraf)

A8. KKS 1, denetim şirketinin;

- Yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce,
- Mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken,
- Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken,

şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar.<sup>6</sup> Aşağıdakilere benzer bilgiler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi açısından ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığını belirlemede sorumlu denetçiye yardımcı olur:

- İşletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü,
- Denetim ekibinin, denetimin yürütülmesi için uygun yeterliğe sahip olup olmadığı ile zaman ve kaynaklar dâhil gerekli beceri ve kapasitesinin bulunup bulunmadığı,
- Denetim şirketi ve denetim ekibinin etik hükümlere uyup uyamadığı,
- Mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ile bu konuların müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine etkileri.

## Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bkz.: 12-13 üncü paragraflar)

A9. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler mevzuat uyarınca atanabilir. Buna göre, 12, 13 ve A8 paragraflarında düzenlenen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin hüküm ve değerlendirmelerin bazıları, bu tür denetimlerle ilgili olmayabilir. Bununla birlikte, söz konusu paragraflarda belirtilen

<sup>6</sup> KKS 1, 27(a) paragrafı

süreç sonucunda elde edilen bilgiler, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde faydalı olabilir.

### **Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi** (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A10. Bir denetim ekibinde; denetim şirketinde çalışan veya denetim şirketi tarafından geçici olarak istihdam edilen ve muhasebe veya denetimin özel bir alanındaki uzmanlığını kullanarak denetim prosedürlerini uygulayan bir kişi yer alabilir. Ancak böyle bir uzmanlığa sahip kişinin denetimle ilgisinin istişareyle sınırlı olması durumunda, söz konusu kişi denetim ekibinin bir üyesi değildir. İstişareyle ilgili hususlar 18, A21 ve A22 paragraflarında ele alınmaktadır.
- A11. Sorumlu denetçi, bir bütün olarak denetim ekibinden beklenen uygun yetkinlik ve kabiliyetleri değerlendirirken denetim ekibinin,
- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığındaki denetimler hakkında elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
  - Mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
  - İlgili bilgi teknolojilerinin ve muhasebe ile denetimin özel alanlarında bilgi sahibi olmak dâhil teknik uzmanlığını,
  - Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
  - Mesleki muhakemesini kullanabilme kabiliyetini,
  - Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kavrayışını ve bunlara benzer diğer hususları değerlendirir.

### *Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar*

- A12. Kamu sektöründe bazı ülkelerde denetim ekibinden beklenen ilâve yetkinlik ve kabiliyetler, yetki dayanağının şartlarını yerine getirmek için gerekli olan becerileri içerebilir. Bu tür yetkinlik ve kabiliyetler; yasama organına, başka bir üst yönetim organına veya kamu yararı için raporlama yapmak dâhil, geçerli raporlama düzenlemelerinin anlaşılmasını içerebilir. Daha geniş kapsamlı bir kamu sektörü denetimi, örneğin;
- Performans denetiminin bazı yönlerini,
  - Mevzuat hükümlerine uygunluğun kapsamlı biçimde değerlendirilmesini veya
  - Hile ve yolsuzluğun engellenmesini ve tespit edilmesini,
- içerebilir.

### **Denetimin Yürütülmesi**

#### *Yönlendirme, Gözetim ve Yürütme* (Bkz.: 15(a) paragrafi)

- A13. Denetim ekibinin yönlendirilmesi, ekip üyelerinin aşağıdakilere benzer konularda bilgilendirilmesini içerir:

- Etik hükümlere uyulması zorunluluğu ile BDS 200 uyarınca denetimin mesleki şüphecilik içinde planlanması ve yürütülmesi zorunluluğu dâhil, denetim ekibinin sorumlulukları,<sup>7</sup>
- Denetimin yürütülmesinde (Kurumdan uygun yetki almış) birden fazla yöneticinin yer aldığı durumlarda her bir yöneticinin ayrı ayrı sorumlulukları,
- Yürütülecek çalışmaların amaçları,
- İşletme faaliyetlerinin niteliği,
- Riskle ilgili hususlar,
- Ortaya çıkabilecek sorunlar,
- Denetimin yürütülmesine yönelik ayrıntılı yaklaşım.

Denetim ekibi üyeleri arasında müzakerelerin yapılması, daha az deneyimli ekip üyelerinin, çeşitli konuları daha deneyimli üyelerle birlikte ele almasını sağlar. Böylece ekip içerisinde uygun bir iletişim ortamı sağlanmış olur.

A14. Uygun bir ekip çalışması ve eğitim, denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin, kendilerinden beklenen çalışmanın hedeflerini açık şekilde anlamalarına yardımcı olur.

A15. Denetimin yönlendirme ve gözetimi,

- Denetimin ilerleyişinin takibini,
- Denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetlerinin, çalışmalarını yapmak için yeterli zamana sahip olup olmadıklarının, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıklarının ve söz konusu çalışmanın denetim için planlanan yaklaşıma uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesini,
- Denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınmasını, bunların öneminin değerlendirilmesini ve planlanan yaklaşımın uygun bir şekilde uyarlanmasını,
- Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesini,

içerir.

### *Gözden Geçirmeler*

Gözden Geçirme Sorumlulukları (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A16. KKS 1 uyarınca, denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 15 inci paragraf

<sup>8</sup> KKS 1, 33 üncü paragraf

A17. Gözden geçirme işlemi örnek olarak;

- Denetimin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin,
  - İlâve değerlendirme gerektiren önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığının,
  - Uygun istişarelerin yapıp yapılmadığının, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediğinin ve bu sonuçların gereğinin yapıp yapılmadığının,
  - Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
  - Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğinin ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
  - Elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının,
  - Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının,
- değerlendirilmesini içerir.

Sorumlu Denetçinin Yürütülen Çalışmayı Gözden Geçirmesi (Bkz.: 17 nci paragraf)

A18. Aşağıda belirtilen hususların sorumlu denetçi tarafından zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gözden geçirilmesi, önemli sorunların denetçi raporu tarihinde veya öncesinde sorumlu denetçinin ikna olacağı şekilde çözülmesini sağlar:

- Özellikle, denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konulara ilişkin muhakeme gerektiren önemli alanlar,
- Ciddi riskler,
- Sorumlu denetçinin önemli gördüğü diğer alanlar.

Sorumlu denetçi, zorunlu olmamakla birlikte çalışma kâğıtlarının tamamını gözden geçirebilir. Bununla birlikte BDS 230'da zorunlu kılındığı üzere sorumlu denetçi, gözden geçirmelerin kapsamını ve tarihlerini belgelerir.<sup>9</sup>

A19. Bir denetim başladıktan sonra bu denetimi devralan sorumlu denetçi, sorumlulukları üstlenmek amacıyla devralma tarihine kadar yapılan çalışmalara yönelik olarak A18 paragrafında açıklanan gözden geçirme prosedürlerini uygulayabilir.

*Muhasebe veya Denetimin Özel Bir Alanında Uzmanlığa Sahip Denetim Ekibi Üyesinden Faydalanıldığı Durumlarda Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 15-17 nci paragraflar)*

A20. Muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip denetim ekibi üyesinden faydalanıldığı durumlarda, bu denetim ekibi üyesi tarafından yapılan çalışmaların yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi aşağıdakilere benzer hususları içerebilir:

<sup>9</sup> BDS 230, 9(c) paragrafı

- Bu denetim ekibi üyesiyle
  - Yapacağı çalışmaların niteliği, kapsamı ve amaçları,
  - Kendisi ve denetim ekibinin diğer üyeleri arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile
  - Kendisi ve denetim ekibinin diğer üyelerinin denetimdeki görevleri, hakkında mutabakata varılması,
- Bu ekip üyesinin bulgularının veya sonuçlarının ihtiyaca uygun ve makul olması ile bunların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı dâhil, bu üye tarafından yapılan çalışmaların yeterliğinin değerlendirilmesi.

#### *İstişare (Bkz.: 18 inci paragraf)*

- A21. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içinden veya - gereken hâllerde- şirket dışından kişilerle yapılacak istişare:
- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi,
  - İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları, hâlinde etkin olur.
- A22. Denetim şirketinin uygun iç kaynaklara sahip olmaması gibi durumlarda, denetim ekibinin istişare amacıyla dışarıdan hizmet alması uygun olabilir. Denetim şirketi,
- Diğer denetim şirketlerinin,
  - Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
  - İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların, verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

#### *Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme*

#### *Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Denetçi Raporu Tarihinden Önce Tamamlanması (Bkz.: 19(c) paragrafı)*

- A23. BDS 700, denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıtın elde edildiği tarihten önce denetçi raporuna tarih verilmemesini zorunlu kılar.<sup>10</sup> Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetiminde veya kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin kıstasları karşılayan denetimlerde, kalitenin gözden geçirilmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği kararının verilmesinde denetçiye yardımcı olur.
- A24. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gerçekleştirilmesi, önemli sorunların rapor tarihinde veya öncesinde

<sup>10</sup> BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 49 uncu paragraf

denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyi ikna edecek şekilde ve gecikmeden çözümlmesini sağlar.

A25. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin tamamlanması, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin 20 ve 21 inci paragraflarda yer alan hükümleri yerine getirdiği ve -uygun hâllerde- 22 nci paragrafa uyduğu anlamına gelir. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin bir parçası olarak denetçi raporu tarihinden sonra tamamlanabilir. BDS 230, bu hususa ilişkin hükümleri belirler ve rehberlik sağlar.<sup>11</sup>

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 20 nci paragraf)

A26. Denetimin başlangıcında kalitenin gözden geçirilmesi gerekirse bile sorumlu denetçinin şartlarda meydana gelen değişikliklere karşı dikkatli olması, gözden geçirmenin sonradan gerekli olduğu durumları tespit etmesini sağlar.

A27. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin kapsamı, diğer hususların yanı sıra denetimin karmaşıklığına, denetlenen işletmenin Kurum tarafından belirlenen veya borsada işlem gören bir işletme olup olmadığına ve denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmama riskine bağlıdır. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi, sorumlu denetçinin denetime ve denetimin yürütülmesine ilişkin sorumluluklarını azaltmaz.

A28. Denetim ekibinin denetçi raporunu oluştururken ulaştığı sonuçlar, BDS 701<sup>12</sup>'in uygulanması hâlinde aşağıdakilere karar verilmesini gerektirir:

- Denetçi raporuna dâhil edilecek kilit denetim konuları,
- Varsa, BDS 701'in 14 üncü paragrafı uyarınca denetçi raporunda bildirilmeyecek kilit denetim konuları ve
- Uygun hâllerde, işletmenin ve söz konusu denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, bildirecek bir kilit denetim konusunun bulunmadığı.

Ayrıca, 20 (b) paragrafına uygun olarak önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilecek metnin de değerlendirilmesini içerir.

Kurum Tarafından Belirlenen İşletmeler ile Borsada İşlem Gören İşletmelere İlişkin Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme (Bkz.: 21 inci paragraf)

A29. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelere ilişkin denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi sırasında denetim ekibinin varmış olduğu önemli yargıların değerlendirilmesiyle ilgili olan diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- BDS 315<sup>13</sup> uyarınca denetim sırasında belirlenen ciddi riskler ile BDS 330<sup>14</sup> uyarınca denetim ekibi tarafından bu risklere karşı yapılacak işler (BDS 240<sup>15</sup>

<sup>11</sup> BDS 230, 14-16 ncı paragraflar

<sup>12</sup> BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

<sup>13</sup> BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

<sup>14</sup> BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

<sup>15</sup> BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyeye İlişkin Sorumlulukları"

uyarınca hile riskine yönelik değerlendirmeler ve bu risklere karşı yapılacak işler dâhil),

- Özellikle ciddi risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılar,
- Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı,
- Yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ve -gereken hâllerde- diğer düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek olan hususlar.

Bu hususlar şartlara bağlı olarak, diğer işletmelerin finansal tablo denetimlerine ilişkin kalitenin gözden geçirilmesi için de geçerli olabilir.

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 20-21 inci paragraflar)

A30. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine ek olarak, hangi denetimlerin kalitesinin gözden geçirileceğini belirlemek amacıyla denetim şirketi tarafından oluşturulan kıstasları karşılayan denetimlerin kalitesinin de gözden geçirilmesi gereklidir. Bazı durumlarda denetim şirketi tarafından yürütülen denetimlerin hiçbiri, bu tür bir gözden geçirmeyi zorunlu kılan kıstasları karşılamayabilir.

#### Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bkz.: 20-21 inci paragraflar)

A31. Kamu sektöründe yasal olarak atanan bir denetçi, kamu sektörü denetimlerinde tüm sorumlulukları ile birlikte sorumlu denetçiyle eş değer bir görev üstlenebilir. Bu gibi durumlarda, -gereken hâllerde- denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin seçimi, denetlenen işletmeden bağımsız olma gerekliliğinin ve bu kişinin tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyetinin dikkate alınmasını içerir.

A32. 21 ve A29 paragraflarında belirtildiği şekliyle borsada işlem gören işletmeler, kamu sektöründe yaygın değildir. Ancak büyüklüğü, karmaşıklığı veya kamu yararı bakımından önemli olan ve sonuç olarak geniş bir paydaş yelpazesine sahip diğer kamu sektörü işletmeleri de bulunabilir. Bu tür işletmelere örnek olarak kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu hizmet kuruluşları verilebilir. Ayrıca kamu sektöründe yaşanan gelişmeler sebebiyle, çeşitli yapılarda önemli nitelikteki işletmeler ortaya çıkabilir. Önemli nitelikteki işletmelerin belirlenmesinde esas alınacak tarafsız belirli bir kıstas bulunmamaktadır. Bununla birlikte kamu sektörü denetçileri, hangi işletmelerin denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi gerektirecek kadar önemli olduğunu değerlendirir.

#### İzleme (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A33. KKS 1 denetim şirketinin, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmasını zorunlu kılar.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> KKS 1, 48 inci paragraf

- A34. Denetimi etkileyebilecek eksiklikleri dikkate alırken sorumlu denetçi, ilgili durumu düzeltmek amacıyla denetim şirketi tarafından alınan önlemlerin denetim bağlamında yeterli olup olmadığını göz önünde bulundurur.
- A35. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, belirli bir denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

### **Belgelendirme**

#### *İstişarelerin Belgelendirilmesi (Bkz.: 24(ç) paragrafı)*

- A36. Diğer uzmanlarla yapılan ve zor veya ihtilafli konuları içeren istişarelerin eksiksiz ve ayrıntılı biçimde belgelendirilmesi;
- İstişare edilen konunun ve
  - Alınan her türlü karar ve bu kararların dayanağı ile nasıl uygulandıkları dâhil istişare sonuçlarının,
- daha iyi anlaşılmasını sağlar.