

# ISSAI 1620

## INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org).

*Mali Denetim Rehberi*

---

### *Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması*

*Financial Audit Guidelines*

---

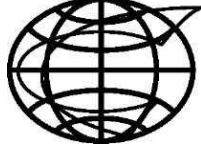
### *Using the Work of an Auditor's Expert*

**INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**

**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç  
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

**INTOSAI**



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF  
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)  
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel: ++43 (1) 711 71  
Faks: ++43 (1) 718 09 69  
intosai@rechnungshof.gv.at  
<http://www.intosai.org>

*Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.*

TERCÜME VERSİYONU – 1

## Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlâklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerelleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi [issai@sayistay.gov.tr](mailto:issai@sayistay.gov.tr) adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

# Table of Contents ISSAI 1620

<b>PRACTICE NOTE TO ISA 620</b>	Paragraph
<b>Background</b>	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note .....	P1
<b>Applicability of the ISA in Public Sector Auditing .....</b>	<b>P2</b>
<b>Additional Guidance on Public Sector Issues</b>	
Overall Considerations .....	P3
Determining the Need for an Auditor’s Expert .....	P4
The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor’s Expert .....	P5
Agreement with the Auditor’s Expert .....	P6–P9
 <b>INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 620</b>	
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1–2
The Auditor’s Responsibility for the Audit Opinion .....	3
Effective Date .....	4
<b>Objective .....</b>	<b>5</b>
<b>Definitions .....</b>	<b>6</b>
<b>Requirements</b>	
Determining the Need for an Auditor’s Expert .....	7
Nature, Timing and Extent of Audit Procedures .....	8
The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor’s Expert .....	9
Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor’s Expert .....	10
Agreement with the Auditor’s Expert .....	11
Evaluating the Adequacy of the Auditor’s Expert’s Work .....	12–13
Reference to the Auditor’s Expert in the Auditor’s Report .....	14–15
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Definition of an Auditor’s Expert .....	A1–A3
Determining the Need for an Auditor’s Expert .....	A4–A9
Nature, Timing and Extent of Audit Procedures .....	A10–A13
The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor’s Expert .....	A14–A20
Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor’s Expert .....	A21–A22
Agreement with the Auditor’s Expert .....	A23–A31
Evaluating the Adequacy of the Auditor’s Expert’s Work .....	A32–A40

# ISSAI 1620 İçindekiler Tablosu

## ISA 620 UYGULAMA NOTU

Paragraf

### Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği ..... P1

**Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği** ..... P2

### Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar ..... P3

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi ..... P4

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı ..... P5

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... P6–P9

## ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 620

### Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı ..... 1–2

Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu ..... 3

Yürürlük Tarihi ..... 4

**Amaçlar** ..... 5

**Tanımlar** ..... 6

### Gereklilikler

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi ..... 7

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı ..... 8

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı ..... 9

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması ..... 10

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... 11

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi ..... 12–13

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmana Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması ..... 14–15

### Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı ..... A1–A3

Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi ..... A4–A9

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı ..... A10–A13

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı ..... A14–A20

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması ..... A21–A22

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma..... A23–A31

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi ... A32–A40

Reference to the Auditor's Expert in the Auditor's Report.....A41–A42

**Appendix: Considerations for Agreement between the Auditor  
and an Auditor's External Expert**

Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması .....A41–A42

**Ek: Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman  
Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar**

*Practice Note<sup>1</sup> to International Standard on Auditing (ISA) 620*

---

## Using the Work of an Auditor's Expert

### Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 620 – Using the Work of an Auditor's Expert. It is read together with the ISA. ISA 620 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

### Introduction to the ISA

ISA 620 deals with the auditor's responsibilities relating to the work of an individual or organization in a field of expertise other than accounting or auditing, when that work is used to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence.

ISA 620 does not deal with:

- (a) Situations where the engagement team includes a member, or consults an individual or organization, with expertise in a specialized area of accounting or auditing, which are dealt with in ISA 220<sup>2</sup>; or
- (b) The auditor's use of the work of an individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements (a management's expert), which is dealt with in ISA 500<sup>3</sup>.

### Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
  - (a) Overall Considerations.
  - (b) Determining the Need for an Auditor's Expert.
  - (c) The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert.
  - (d) Agreement with the Auditor's Expert.

### Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 620 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of the financial statements.

---

<sup>1</sup> All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

<sup>2</sup> ISA 220, "Quality Control for an Audit of Financial Statements", paragraphs A10, A20-A22.

<sup>3</sup> ISA 500, "Audit Evidence", paragraphs A34-A48.



*Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 Uygulama Notu<sup>1</sup>*

## Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması

### Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması” başlıklı ISA 620’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 620, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

### ISA’ya Giriş

ISA 620; muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan bir birey veya kuruluşun çalışmasının, denetçinin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak için kullanıldığı durumlarda bu çalışmayla ilgili olarak denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.

ISA 620, aşağıdakileri ele almaz:

- (a) Görev ekibinin, muhasebe veya denetimle ilgili bir uzmanlık alanında uzmanlık sahibi bir üyesinin olduğu veya bu tür uzmanlığa sahip bir birey veya kuruluşa danıştığı durumlar. Bu durumlar, ISA 220’de<sup>2</sup> ele alınmaktadır.
- (b) Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan ve o alandaki çalışması, kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında kuruluşa yardımcı olmak amacıyla kullanılan bir birey veya kuruluşun (idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın) çalışmasından denetçi tarafından yararlanması. Bu durum, ISA 500’de<sup>3</sup> ele alınmaktadır.

### Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- (a) Genel Hususlar.
  - (b) Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi.
  - (c) Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı.
  - (d) Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma.

### Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 620, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

<sup>1</sup> Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

<sup>2</sup> ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü”, paragraf A10, A20-A22.

<sup>3</sup> ISA 500, “Denetim Kanıtı”, paragraf A34-A48.

## **Additional Guidance on Public Sector Issues**

### Overall considerations

- P3. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These responsibilities may include, for example, performing procedures and reporting instances of non-compliance with authorities, and the effectiveness of internal controls. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in this regard. Lack of compliance with legislation or approved mandate or budget, violations of contract provisions or grant agreements, unauthorized or inappropriate expenditures, issues of parliamentary or media interest, issues related to fraud, corruption, waste and abuse are some examples of the above. public sector auditors may consider using the work of an expert in light of these additional responsibilities.

### Determining the Need for an Auditor's Expert

- P4. When determining the need to use the work of an auditor's expert as stated in paragraph 9 of the ISA, public sector auditors consider that, based on the laws, regulations or mandate, financial audits may include additional responsibilities related to fraud. public sector auditors may in such cases need to use the work of experts from the police or anti-corruption bureaus. For some public sector environments, such as a Court of Accounts environment including judgment mandates, the judgment decision may be based on expert's evidences which become legally binding and force the responsible person of the fraud or corruption to pay penalties and debts. Prosecutors can sue the agent responsible for fraud or corruption and also seize assets necessary to pay the debt.

### The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert

- P5. The issue of independence is of utmost importance in the public sector and may include legislative requirements or government policies with which public sector auditors and experts must comply. The procedures recommended in paragraph A20 of the ISA, related to the evaluation of objectivity may be adopted by public sector auditors to evaluate the independence of the expert. Moreover, when considering independence, public sector auditors may also consider evaluating the expert's actual and perceived political neutrality. Activities which could call into question an expert's political neutrality may include running for or holding political office or taking part in events sponsored by political associations, lobby groups or organizations with political affiliations. These factors should be considered in the context of the expert's level of involvement and the perceived potential for personal benefit and/or bias.

## Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

### Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya kamu kuruluşlarının; mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikaları ve yasama kararlarının gerekliliklerinden doğan yükümlülükleri, daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür sorumluluklar arasında örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerinin ve iç kontrolün etkinliğine yönelik prosedürlerin uygulanması ve raporlanması sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçların olmadığı hallerde bile bu yönde genel bir kamusal beklenti söz konusu olabilir. Yukarıdakilere örnek olarak mevzuata veya onaylanmış yetki çerçevesine veya bütçeye riayet edilmemesi, sözleşme hükümlerinin veya hibe anlaşmalarının ihlal edilmesi, yetkilendirilmemiş veya uygunsuz harcamalar yapılması, parlamentonun veya medyanın ilgisini çeken sorunlar, hile, yolsuzluk israf ve istismarla ilgili sorunlar verilebilir. Kamu sektörü denetçileri, bu ek sorumlulukların ışığında bir uzmanın çalışmasından yararlanmayı düşünebilir.

### Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi

- P4. Bu ISA'nın 9. paragrafında belirtildiği üzere denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanma ihtiyacına karar verirken kamu sektörü denetçileri; kanunlar, idari düzenlemeler veya yetki çerçevesine dayalı olarak mali denetimlerin hileyle ilgili ek sorumluluklar içerebileceğini dikkate alır. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçileri, polis veya yolsuzlukla mücadele bürolarından uzmanların çalışmasından yararlanmaya ihtiyaç duyabilir. Hesap Mahkemesi ortamları gibi yargı görev ve yetkisini içeren bazı kamu sektörü çevreleri söz konusu olduğunda yargının kararı, uzmanın elde ettiği ve yasal olarak bağlayıcı hale gelerek hile veya yolsuzluktan sorumlu kişiyi ceza ve borç ödemeye zorlayan kanıtlara dayalı olabilir. Savcılar, hile veya yolsuzluktan sorumlu kişiyi dava edebilir ve de borcu ödemek için gerekli varlıkları haczedebilir.

### Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı

- P5. Bağımsızlık konusu, kamu sektöründe çok önemlidir ve kamu sektörü denetçileri ve uzmanlarının riayet etmesi gereken yasama gerekliliklerini veya hükümet politikalarını içerebilir. Bu ISA'nın A20 paragrafında tarafsızlığın değerlendirilmesine ilişkin tavsiye edilen prosedürler, uzmanın bağımsızlığını değerlendirmek amacıyla kamu sektörü denetçileri tarafından benimsenebilir. Dahası kamu sektörü denetçileri, bağımsızlığı değerlendirirken uzmanın görünüşteki ve gerçek politik tarafsızlığını da dikkate alabilir. Uzmanın politik tarafsızlığının sorgulanmasına yol açabilecek aktiviteler arasında siyasi bir makama sahip olmak veya bu tür bir makam için aday olmak ya da siyasi birlikler, lobi grupları veya siyasi bağlantısı olan kuruluşların sponsorluğunu yaptığı etkinliklere katılmak sayılabilir. Bu unsurlar, uzmanın katılım düzeyi ve şahsi menfaat ve/veya yanlılığa ilişkin görünüşteki potansiyel bağlamında dikkate alınmalıdır.

## Agreement with the Auditor's Expert

- P6. The IFAC Code of Ethics for professional Accountants, paragraph 140.1, part A, requires auditors to observe confidentiality at all times, unless specific authority has been given to disclose some information, or there is a legal or professional right or duty to do so. One fundamental difference between the private and public sector is that there may be specific legislative requirements in the public sector related to confidentiality on the one hand, and access by third parties on the other. There is an ongoing need in the public sector to balance confidentiality with the need for transparency and accountability. When considering confidentiality matters as stated in paragraph 11(d) of the ISA, public sector auditors need to be aware of any legislation giving public access to the work of an expert used in the audit in a public sector.
- P7. Dealing with requests from outside regulatory entities, police, prosecutors or judges to obtain access to the work of an expert is not unusual in the public sector. public sector auditors need to inform the expert that his or her evidence or report may be requested from outside the public sector audit organization and be used in other processes or investigations.
- P8. Furthermore, the expert that works for the public sector may have additional responsibilities related to confidentiality which may be based on the mandate of the particular Supreme Audit Institution, or laws related to official secrets or private acts. Such legislation may, for example, relate to audits of defense, health, social service or tax agencies. public sector auditors may need to familiarize themselves with any particular requirements related to confidentiality to which he or she is bound. Public sector auditors may ask the expert to sign a confidentiality term.
- P9. The balance between confidentiality and transparency requires the public sector auditors to use professional judgment to ensure that the work of an expert of a confidential nature is clearly identified and treated as such, while at the same time granting access as appropriate. Public sector auditors need to be aware of those clearly defined policies and procedures set up by the audit organization to deal with such situations.

## Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma

- P6. IFAC'ın Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Mesleki Ahlak Kuralları 140.1 paragrafının A bölümü uyarınca denetçiler, bazı bilgileri açıklamak için spesifik yetki verilmediği veya bunu yapmak için yasal veya mesleki bir hak veya görev söz konusu olmadığı sürece her daim gizliliği korumalıdır. Özel sektör ve kamu sektörü arasındaki temel farklardan biri, kamu sektöründe bir taraftan gizlilikle ilgili diğer taraftan da üçüncü tarafların erişimiyle ilgili spesifik yasama gerekliliklerinin olabilmesidir. Kamu sektöründe gizliliğin, sürekli olarak şeffaflık ve hesap verebilirlikle dengelenmesi gerekir. Bu ISA'nın 11(d) paragrafında belirtildiği üzere kamu sektörü denetçileri, gizlilik hususlarını dikkate alırken kamu sektöründe denetimde yararlanılan bir uzmanın çalışmasını genel erişime sunan her mevzuattan haberdar olmalıdır.
- P7. Kamu sektöründe dış düzenleyici kuruluşların, polisin, savcı veya hâkimlerin bir uzmanın çalışmasına erişim elde etmeye yönelik talepleriyle uğraşılması, olağan dışı bir durum değildir. Kamu sektörü denetçileri, kanıtının veya raporunun kamu sektörü denetim kuruluşu dışından talep edilebileceği ve bunların diğer süreçler veya soruşturmalarda kullanılabilmesi konusunda uzmana bilgi vermelidir.
- P8. Buna ilaveten kamu sektörü için çalışan uzmanın gizlilikle ilgili ek sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar, belli bir Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkisine ya da devlet sırları ve özel eylemlerle ilgili kanunlara dayalı olabilir. Bu kanunlar örneğin savunma, sağlık, sosyal hizmet veya vergi kuruluşlarının denetimleriyle ilgili olabilir. Kamu sektörü denetçilerinin, kendileri için bağlayıcı olan gizlilikle ilgili belli gereklilikler hakkında bilgi edinmeleri gerekebilir. Kamu sektörü denetçileri, uzmandan bir gizlilik anlaşması imzalamasını isteyebilir.
- P9. Gizlilik ve şeffaflık arasındaki denge; kamu sektörü denetçilerinin bir uzmanın gizli nitelikteki çalışmasının bu itibarla açıkça belirtilmesini ve buna göre ele alınmasını ancak aynı zamanda da uygun olduğu hallerde erişime açılmasını sağlamak için mesleki yargısını kullanmasını gerektirir. Kamu sektörü denetçileri, bu gibi durumlarla başa çıkmak için denetim kuruluşu tarafından oluşturulan net tanımlı politika ve prosedürleri bilmelidir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

*Uluslararası Denetim Standardı*

---

Denetçi Tarafından Çalıştırılan  
Uzmanın Bilgisinden  
Yararlanılması

*International Standard on Auditing*

---

Using the Work of  
an Auditor's Expert



Uluslararası Muhasebeciler  
Federasyonu

International Auditing and Assurance Standards Board  
International Federation of Accountants  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert” was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

This publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality Professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: “*Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit this document.*” Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-24-3



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu  
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
New York, New York 10017 USA

“Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 620), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: “Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-24-3

# INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 620 USING THE WORK OF AN AUDITOR'S EXPERT

(Effective for audits of financial statements for periods  
beginning on or after December 15, 2009)

## CONTENTS

---

	Paragraph
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA.....	1–2
The Auditor's Responsibility for the Audit Opinion.....	3
Effective Date.....	4
<b>Objectives</b> .....	5
<b>Definitions</b> .....	6
<b>Requirements</b>	
Determining the Need for an Auditor's Expert.....	7
Nature, Timing and Extent of Audit Procedures.....	8
The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert.....	9
Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor's Expert.....	10
Agreement with the Auditor's Expert.....	11
Evaluating the Adequacy of the Auditor's Expert's Work.....	12–13
Reference to the Auditor's Expert in the Auditor's Report.....	14–15
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Definition of an Auditor's Expert.....	A1–A3
Determining the Need for an Auditor's Expert.....	A4–A9
Nature, Timing and Extent of Audit Procedures.....	A10–A13
The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert.....	A14–A20
Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor's Expert.....	A21–A22
Agreement with the Auditor's Expert.....	A23–A31
Evaluating the Adequacy of the Auditor's Expert's Work.....	A32–A40
Reference to the Auditor's Expert in the Auditor's Report.....	A41–A42
Appendix: Considerations for Agreement between the Auditor and an Auditor's External Expert	

---

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 620**  
**DENETÇİ TARAFINDAN ÇALIŞTIRILAN UZMANIN**  
**BİLGİSİNDEN YARARLANILMASI**

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan  
dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1–2
Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu.....	3
Yürürlük Tarihi.....	4
<b>Amaçlar</b> .....	5
<b>Tanımlar</b> .....	6
<b>Gereklilikler</b>	
Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi .....	7
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı .....	8
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı .....	9
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması .....	10
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma .....	11
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi .....	12–13
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmana Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması .....	14–15
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı .....	A1–A3
Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi .....	A4–A9
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı .....	A10–A13
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı .....	A14–A20
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması .....	A21–A22
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma.....	A23–A31
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	A32–A40
Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmana Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması .....	A41–A42
Ek: Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar	

---

International Standard on Auditing (ISA) 620, “Using the Work of an Auditor’s Expert” should be read in the context of ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 620 “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Yararlanılması”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

## Introduction

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to the work of an individual or organization in a field of expertise other than accounting or auditing, when that work is used to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence.
2. This ISA does not deal with:
  - (a) Situations where the engagement team includes a member, or consults an individual or organization, with expertise in a specialized area of accounting or auditing, which are dealt with in ISA 220<sup>1</sup>; or
  - (b) The auditor's use of the work of an individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements (a management's expert), which is dealt with in ISA 500<sup>2</sup>.

### The Auditor's Responsibility for the Audit Opinion

3. The auditor has sole responsibility for the audit opinion expressed, and that responsibility is not reduced by the auditor's use of the work of an auditor's expert. Nonetheless, if the auditor using the work of an auditor's expert, having followed this ISA, concludes that the work of that expert is adequate for the auditor's purposes, the auditor may accept that expert's findings or conclusions in the expert's field as appropriate audit evidence.

### Effective Date

4. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

## Objective

5. The objectives of the auditor are:
  - (a) To determine whether to use the work of an auditor's expert; and
  - (b) If using the work of an auditor's expert, to determine whether that work is adequate for the auditor's purposes.

## Definitions

6. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

---

<sup>1</sup> ISA 220, "Quality Control for an Audit of Financial Statements", paragraphs A10, A20-A22.

<sup>2</sup> ISA 500, "Audit Evidence", paragraphs A34-A48.

## Giriş

### Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan bir birey veya kuruluşun çalışmasının, denetçinin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak için kullanıldığı durumlarda bu çalışmayla ilgili olarak denetçiye düşen sorumlulukları ele alır.
2. Bu ISA, aşağıdakileri ele almaz:
  - (a) Görev ekibinin, muhasebe veya denetimle ilgili özel bir alanda uzmanlık sahibi bir üyesinin olduğu veya bu tür uzmanlığa sahip bir birey veya kuruluşa danıştığı durumlar. Bu durumlar, ISA 220'de<sup>1</sup> ele alınmaktadır.
  - (b) Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığı olan ve o alandaki çalışması kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında kuruluşa yardımcı olmak amacıyla kullanılan bir birey veya kuruluşun (idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın) çalışmasından denetçi tarafından yararlanılması. Bu durum, ISA 500'de<sup>2</sup> ele alınmaktadır.

### Denetçinin Denetim Görüşüne Yönelik Sorumluluğu

3. Denetçinin, bildirilen denetim görüşüyle ilgili tek bir sorumluluğu vardır ve bu sorumluluk, denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanılması ile azalmaz. Bununla birlikte denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanan denetçi, bu ISA'yı izledikten sonra bu uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olduğuna karar verebilir. Bu durumda denetçi, bu uzmanın uzmanlık alanındaki bulgu veya sonuçlarını uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir.

### Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

## Amaçlar

5. Denetçinin amaçları şöyledir:
  - (a) Çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmayacağına karar vermek ve
  - (b) Çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıyorsa bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek.

## Tanımlar

6. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:

<sup>1</sup> ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf A10, A20-A22.

<sup>2</sup> ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf A34-A48.

- (a) Auditor's expert – An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence. An auditor's expert may be either an auditor's internal expert (who is a partner<sup>1</sup> or staff, including temporary staff, of the auditor's firm or a network firm), or an auditor's external expert. (Ref: Para. A1–A3)
- (b) Expertise – Skills, knowledge and experience in a particular field.
- (c) Management's expert – An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.

## Requirements

### Determining the Need for an Auditor's Expert

- 7. If expertise in a field other than accounting or auditing is necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall determine whether to use the work of an auditor's expert. (Ref: Para. A4–A9)

### Nature, Timing and Extent of Audit Procedures

- 8. The nature, timing and extent of the auditor's procedures with respect to the requirements in paragraphs 9–13 of this ISA will vary depending on the circumstances. In determining the nature, timing and extent of those procedures, the auditor shall consider matters including: (Ref: Para. A10)
  - (a) The nature of the matter to which that expert's work relates;
  - (b) The risks of material misstatement in the matter to which that expert's work relates;
  - (c) The significance of that expert's work in the context of the audit;
  - (d) The auditor's knowledge of and experience with previous work performed by that expert; and
  - (e) Whether that expert is subject to the auditor's firm's quality control policies and procedures. (Ref: Para. A11–A13)

### The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert

- 9. The auditor shall evaluate whether the auditor's expert has the necessary competence, capabilities and objectivity for the auditor's purposes. In the case of an auditor's external expert, the evaluation of objectivity shall include inquiry regarding interests and relationships that may create a threat to that expert's objectivity. (Ref: Para. A14–A20)

### Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor's Expert

- 10. The auditor shall obtain a sufficient understanding of the field of expertise of the auditor's expert to enable the auditor to: (Ref: Para. A21–A22)
  - (a) Determine the nature, scope and objectives of that expert's work for the auditor's purposes; and

---

<sup>1</sup> "Partner" and "firm" should be read as referring to their public sector equivalents where relevant.



- (a) Denetçi tarafından çalıştırılan uzman – Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmaları denetçi tarafından yeterli uygun denetim kanıtı elde edilmesinde kullanılan birey veya kuruluştur. Denetçi tarafından çalıştırılan uzman, iç uzman (denetçinin firmasının veya denetim ağına dâhil firmaların bir ortağı<sup>1</sup> veya geçici personeli dâhil herhangi bir çalışanı) veya dış uzman olabilir. (Bkz. Parag. A1–A3)
- (b) Uzmanlık – Belli bir alandaki bilgi, beceri ve deneyimlerdir.
- (c) İdare tarafından çalıştırılan uzman – Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmaları kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında yardımcı olarak kullanılan kişi veya kuruluştur.

## Gereklilikler

### Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi

7. Yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlığın gerekli olması halinde denetçi, çalıştırılan bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmamaya karar verir. (Bkz. Parag. A4–A9)

### Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

8. Bu ISA'nın 9–13 arası paragraflarındaki gereklilikler bakımından denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; koşullara bağlı olarak değişecektir. Denetçi, bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken aşağıdaki gibi hususları dikkate alır: (Bkz. Parag. A10)
  - (a) Uzmanın çalışmasının ilgili olduğu hususun niteliği,
  - (b) Uzmanın çalışmasının ilgili olduğu husustaki önemli yanlış bildirim riskleri,
  - (c) Bu uzmanın çalışmasının denetim bağlamındaki önemi,
  - (d) Bu uzman tarafından gerçekleştirilen önceki çalışmalara dair denetçinin bilgi ve deneyimi ve
  - (e) Bu uzmanın, denetçinin denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı. (Bkz. Parag. A11–A13)

### Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı

9. Denetçi; çalıştırılan uzmanın denetçinin amaçları açısından gerekli yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Denetçi tarafından dış uzman çalıştırılması durumunda tarafsızlık değerlendirmesi, uzmanın tarafsızlığı için tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkilerle ilgili sorgulamayı içerir. (Bkz. Parag. A14–A20)

### Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması

10. Denetçi, ( Bkz. Parag. A21–A22)
  - (a) Uzmanın çalışmasının denetçinin amaçlarına yönelik niteliği, kapsamı ve amaçlarını belirleyebilmek ve

<sup>1</sup> “Ortak” ve “denetim firması”, ilgili durumlarda kamu sektöründeki karşılıklarını kasteder şekilde okunmalıdır.

- (b) Evaluate the adequacy of that work for the auditor's purposes.

#### **Agreement with the Auditor's Expert**

11. The auditor shall agree, in writing when appropriate, on the following matters with the auditor's expert: (Ref: Para. A23–A26)
  - (a) The nature, scope and objectives of that expert's work; (Ref: Para. A27)
  - (b) The respective roles and responsibilities of the auditor and that expert; (Ref: Para. A28–A29)
  - (c) The nature, timing and extent of communication between the auditor and that expert, including the form of any report to be provided by that expert; and (Ref: Para. A30)
  - (d) The need for the auditor's expert to observe confidentiality requirements. (Ref: Para. A31)

#### **Evaluating the Adequacy of the Auditor's Expert's Work**

12. The auditor shall evaluate the adequacy of the auditor's expert's work for the auditor's purposes, including: (Ref: Para. A32)
  - (a) The relevance and reasonableness of that expert's findings or conclusions, and their consistency with other audit evidence; (Ref: Para. A33–A34)
  - (b) If that expert's work involves use of significant assumptions and methods, the relevance and reasonableness of those assumptions and methods in the circumstances; and (Ref: Para. A35–A37)
  - (c) If that expert's work involves the use of source data that is significant to that expert's work, the relevance, completeness, and accuracy of that source data. (Ref: Para. A38–A39)
13. If the auditor determines that the work of the auditor's expert is not adequate for the auditor's purposes, the auditor shall: (Ref: Para. A40)
  - (a) Agree with that expert on the nature and extent of further work to be performed by that expert; or
  - (b) Perform additional audit procedures appropriate to the circumstances.

#### **Reference to the Auditor's Expert in the Auditor's Report**

14. The auditor shall not refer to the work of an auditor's expert in an auditor's report containing an unmodified opinion unless required by law or regulation to do so. If such reference is required by law or regulation, the auditor shall indicate in the auditor's report that the reference does not reduce the auditor's responsibility for the auditor's opinion. (Ref: Para. A41)
15. If the auditor makes reference to the work of an auditor's expert in the auditor's report because such reference is relevant to an understanding of a modification to the auditor's opinion, the auditor shall indicate in the auditor's report that such reference does not reduce the auditor's responsibility for that opinion. (Ref: Para. A42)

\*\*\*

- (b) Bu çalışmanın denetçinin amaçlarına yönelik yeterliliğini değerlendirmek amacıyla, çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi edinir.

### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma**

11. Denetçi, çalıştırılan uzmanla aşağıdaki hususlar hakkında uygun hallerde yazılı olarak mutabakata varır: (Bkz. Parag. A23–A26)
- (a) Bu uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları, (Bkz. Parag. A27)
  - (b) Denetçiye ve bu uzmana düşen ilgili görev ve sorumluluklar, (Bkz. Parag. A28–A29)
  - (c) Denetçi ve bu uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ve uzmanın sağlayacağı herhangi bir rapor varsa bunun biçimi ve (Bkz. Parag. A30)
  - (d) Çalıştırılan uzmanın gizlilik gerekliliklerine riayet etme gereği. (Bkz. Parag. A31)

### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi**

12. Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçlarına yönelik yeterliliğini değerlendirir. Bu değerlendirme şunları içerebilir: (Bkz. Parag. A32)
- (a) Bu uzmanın bulgu veya sonuçlarının ilgililiği ve makullüğü ve bunların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı, (Bkz. Parag. A33–A34)
  - (b) Bu uzmanın çalışmasında önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılması halinde ilgili koşullar altında bu varsayım ve yöntemlerin ilgililiği ve makullüğü ve (Bkz. Parag. A35–A37)
  - (c) Bu uzmanın çalışmasının, kaynak verilerinin kullanılmasını içermesi ve bu verilerin uzmanın çalışması için önemli olması halinde söz konusu kaynak verilerinin ilgililiği, tamlığı ve doğruluğu. (Bkz. Parag. A38–A39)
13. Çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olmadığına karar vermesi halinde denetçi, (Bkz. Parag. A40)
- (a) Uzmanın yapacağı çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında bu uzmanla mutabakata varır veya
  - (b) Bu koşullarda uygun olan ek denetim prosedürlerini uygular.

### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması**

14. Denetçi, yasal veya idari düzenlemeler gerektirmedikçe, değişikliğe uğramamış görüş içeren bir denetçi raporunda çalıştırılan bir uzmanın çalışmasına atıfta bulunmaz. Yasal veya idari düzenlemelerin bu tür bir atfı gerekli kılması halinde ise denetçi; denetçi raporundaki bu atfın, denetçinin görüşüne yönelik olarak denetçiye düşen sorumluluğu azaltmadığını belirtir. (Bkz. Parag. A41)
15. Denetçi görüşünde yapılan değişikliğin anlaşılması için çalıştırılan uzmanın çalışmasına atıfta yapılması yararlı olabilir ve bu nedenle denetçi, bu çalışmaya denetçi raporunda atıfta bulunabilir. Bu durumda denetçi; denetçi raporundaki bu atfın, bu görüşe yönelik olarak denetçiye düşen sorumluluğu azaltmadığını belirtir. (Bkz. Parag. A42)

\*\*\*

## Application and Other Explanatory Material

### Definition of an Auditor's Expert (Ref: Para. 6(a))

- A1. Expertise in a field other than accounting or auditing may include expertise in relation to such matters as:
- The valuation of complex financial instruments, land and buildings, plant and machinery, jewelry, works of art, antiques, intangible assets, assets acquired and liabilities assumed in business combinations and assets that may have been impaired.
  - The actuarial calculation of liabilities associated with insurance contracts or employee benefit plans.
  - The estimation of oil and gas reserves.
  - The valuation of environmental liabilities, and site clean-up costs.
  - The interpretation of contracts, laws and regulations.
  - The analysis of complex or unusual tax compliance issues.
- A2. In many cases, distinguishing between expertise in accounting or auditing, and expertise in another field, will be straightforward, even where this involves a specialized area of accounting or auditing. For example, an individual with expertise in applying methods of accounting for deferred income tax can often be easily distinguished from an expert in taxation law. The former is not an expert for the purposes of this ISA as this constitutes accounting expertise; the latter is an expert for the purposes of this ISA as this constitutes legal expertise. Similar distinctions may also be able to be made in other areas, for example, between expertise in methods of accounting for financial instruments, and expertise in complex modeling for the purpose of valuing financial instruments. In some cases, however, particularly those involving an emerging area of accounting or auditing expertise, distinguishing between specialized areas of accounting or auditing, and expertise in another field, will be a matter of professional judgment. Applicable professional rules and standards regarding education and competency requirements for accountants and auditors may assist the auditor in exercising that judgment.<sup>1</sup>
- A3. It is necessary to apply judgment when considering how the requirements of this ISA are affected by the fact that an auditor's expert may be either an individual or an organization. For example, when evaluating the competence, capabilities and objectivity of an auditor's expert, it may be that the expert is an organization the auditor has previously used, but the auditor has no prior experience of the individual expert assigned by the organization for the particular engagement; or it may be the reverse, that is, the auditor may be familiar with the work of an individual expert but not with the organization that expert has joined. In either case, both the personal attributes of the individual and the managerial attributes of the organization (such as systems of quality control the organization implements) may be relevant to the auditor's evaluation.

### Determining the Need for an Auditor's Expert (Ref: Para. 7)

- A4. An auditor's expert may be needed to assist the auditor in one or more of the following:
- Obtaining an understanding of the entity and its environment, including its internal control.

---

<sup>1</sup> For example, International Education Standard 8, "Competence Requirements for Audit Professionals" may be of assistance.

## Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

### Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Tanımı (Bkz. Parag. 6(a))

- A1. Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık, aşağıdaki gibi hususlara ilişkin uzmanlığı içerebilir:
- Karmaşık finansal araçlar, arazi ve binalar, tesis ve makineler, mücevherat, sanat eserleri, antikalar, gayri maddi varlıklar, ticari birleşmelerde edinilen varlıklar ve üstlenilen borçlar, değer kaybetmiş aktiflere dair değerlendirme.
  - Sigorta sözleşmeleri veya personel sosyal yardım planlarıyla ilişkili borçların aktüeryal hesaplaması.
  - Petrol ve gaz rezervlerinin tahmin edilmesi.
  - Çevresel yükümlülüklerle dair değerlendirme ve saha temizleme maliyetleri.
  - Sözleşmelerin, yasal ve idari düzenlemelerin yorumlanması.
  - Karmaşık veya alışılmadık vergi uyumu sorunlarının analiz edilmesi.
- A2. Çoğu durumda muhasebe veya denetim alanındaki uzmanlığın ve başka bir alandaki uzmanlığın birbirinden ayırt edilmesi, özel bir muhasebe veya denetim alanı içerse bile basit olacaktır. Örneğin ertelenmiş gelir vergisi için muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzmanlığı olan bir kişi, genellikle vergi kanunu konusunda uzman olan birinden kolaylıkla ayırt edilebilir. Muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzman olan kişi, bu ISA'nın amaçlarına yönelik olarak uzman değildir çünkü bu konu, muhasebe uzmanlığını teşkil eder. Vergi kanunu konusunda uzman olan kişi ise bu ISA'nın amaçlarına yönelik olarak uzmandır çünkü bu konu, hukuk alanında uzmanlık teşkil eder. Diğer alanlarda da örneğin finansal araçlara yönelik muhasebe yöntemleri konusunda uzmanlık ile finansal araçların değerlemesi amacıyla karmaşık modelleme yapılması konusunda uzmanlık arasında benzeri ayrımlar yapmak mümkün olabilir. Ancak bazı durumlarda özellikle de yeni ortaya çıkmakta olan bir muhasebe veya denetim uzmanlığı alanını içeren durumlarda muhasebe veya denetime yönelik uzmanlık alanları ile başka bir alandaki uzmanlığın birbirinden ayırt edilmesi, mesleki yargı konusu olacaktır. Muhasebeciler ve denetçilere yönelik eğitim ve yetkinlik gerekliliklerine ilişkin geçerli mesleki kurallar ve standartlar, bu yargının kullanılmasında denetçiye yardımcı olabilir.<sup>1</sup>
- A3. Bu ISA'nın gerekliliklerinin, denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın bir kişi veya bir kuruluş olabilmesi durumundan nasıl etkilendiğini dikkate alırken mesleki yargı kullanılmalıdır. Örneğin çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığını değerlendirirken şöyle bir durum söz konusu olabilir: Uzman, denetçinin önceden yararlandığı bir kuruluşun ancak denetçinin, bu kuruluşun ilgili görev için vazifelendirdiği bireysel uzmanla önceden hiçbir deneyimi olmamıştır; ya da tersi durum söz konusu olabilir; yani denetçi bireysel bir uzmanın çalışmalarına aşina olabilir ancak bu uzmanın bağlı olduğu kuruluşu tanımıyor olabilir. Her iki durumda da hem bireyin kişisel özellikleri hem de kuruluşun yönetsel özellikleri (örneğin kuruluşun uyguladığı kalite kontrol sistemleri), denetçinin değerlendirmesinde yararlı olabilir.

### Denetçi Tarafından Uzman Çalıştırılması İhtiyacının Belirlenmesi (Bkz. Parag. 7)

- A4. Çalıştırılan uzmana, aşağıdakilerden bir veya daha fazla hususta denetçiye yardımcı olması için ihtiyaç duyulabilir:
- Kuruluşun, faaliyet gösterdiği ortamın ve iç kontrolünün tanınması.

<sup>1</sup> Örneğin Uluslararası Eğitim Standardı 8 "Denetim Mesleği Çalışanları için Yetkinlik Gereklilikleri" faydalı olabilir.

- Identifying and assessing the risks of material misstatement.
  - Determining and implementing overall responses to assessed risks at the financial statement level.
  - Designing and performing further audit procedures to respond to assessed risks at the assertion level, comprising tests of controls or substantive procedures.
  - Evaluating the sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained in forming an opinion on the financial statements.
- A5. The risks of material misstatement may increase when expertise in a field other than accounting is needed for management to prepare the financial statements, for example, because this may indicate some complexity, or because management may not possess knowledge of the field of expertise. If in preparing the financial statements management does not possess the necessary expertise, a management's expert may be used in addressing those risks. Relevant controls, including controls that relate to the work of a management's expert, if any, may also reduce the risks of material misstatement.
- A6. If the preparation of the financial statements involves the use of expertise in a field other than accounting, the auditor, who is skilled in accounting and auditing, may not possess the necessary expertise to audit those financial statements. The engagement partner is required to be satisfied that the engagement team, and any auditor's experts who are not part of the engagement team, collectively have the appropriate competence and capabilities to perform the audit engagement<sup>1</sup>. Further, the auditor is required to ascertain the nature, timing and extent of resources necessary to perform the engagement<sup>2</sup>. The auditor's determination of whether to use the work of an auditor's expert, and if so when and to what extent, assists the auditor in meeting these requirements. As the audit progresses, or as circumstances change, the auditor may need to revise earlier decisions about using the work of an auditor's expert.
- A7. An auditor who is not an expert in a relevant field other than accounting or auditing may nevertheless be able to obtain a sufficient understanding of that field to perform the audit without an auditor's expert. This understanding may be obtained through, for example:
- Experience in auditing entities that require such expertise in the preparation of their financial statements.
  - Education or professional development in the particular field. This may include formal courses, or discussion with individuals possessing expertise in the relevant field for the purpose of enhancing the auditor's own capacity to deal with matters in that field. Such discussion differs from consultation with an auditor's expert regarding a specific set of circumstances encountered on the engagement where that expert is given all the relevant facts that will enable the expert to provide informed advice about the particular matter.<sup>3</sup>
  - Discussion with auditors who have performed similar engagements.
- A8. In other cases, however, the auditor may determine that it is necessary, or may choose, to use an auditor's expert to assist in obtaining sufficient appropriate audit evidence. Considerations when deciding whether to use an auditor's expert may include:
- Whether management has used a management's expert in preparing the financial statements (see paragraph A9).
  - The nature and significance of the matter, including its complexity.

---

<sup>1</sup> ISA 220, paragraph 14.

<sup>2</sup> ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements", paragraph 8(e).

<sup>3</sup> ISA 220, paragraph A21.

- Önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi.
  - Mali tablo düzeyinde ve etkisi değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin belirlenmesi ve uygulanması.
  - Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürlerini içeren ilave denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması.
  - Elde edilen denetim kanıtının, mali tablolar hakkında görüş oluşturma konusundaki yeterlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi.
- A5. Önemli yanlış bildirim riskleri, örneğin idarenin mali tabloları hazırlamak için muhasebe dışında bir alanda uzmanlığa ihtiyaç duyduğu durumlarda artabilir çünkü bu durum bazı karmaşıklıklara işaret edebilir veya idare bu uzmanlık alanına dair bilgi sahibi olmayabilir. Mali tabloları hazırlarken idarenin gerekli uzmanlığa sahip olmaması halinde bu risklerin ele alınması için idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanılabilir. Varsa idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasına yönelik kontrolleri de içeren ilgili kontroller, önemli yanlış bildirim risklerini de azaltabilir.
- A6. Mali tabloların hazırlanması için muhasebe dışında bir alanda uzmanlıktan yararlanılması halinde muhasebe ve denetim konusunda uzman olan denetçi, bu mali tabloları denetlemek için gerekli uzmanlığa sahip olmayabilir. Görev ortağı; görev ekibinin ve varsa denetçi tarafından çalıştırılan ve görev ekibinin parçası olmayan uzmanların, toplu olarak denetim görevini yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyetlere sahip olduğu konusunda tatmin olmalıdır.<sup>1</sup> Buna ilaveten denetçinin, görevin yürütülmesi için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemesi gereklidir.<sup>2</sup> Denetçinin, bir uzmanın çalışmasından yararlanıp yararlanmamaya ve yararlanacaksa ne zaman ve ne derece yararlanacağına karar vermesi, bu gereklilikleri karşılamasında denetçiye yardımcı olur. Denetim ilerledikçe veya koşullar değiştikçe denetçi, uzmanın çalışmasından yararlanma konusunda daha önce aldığı kararları gözden geçirmeye ihtiyaç duyabilir.
- A7. Muhasebe veya denetim dışında ilgili bir alanda uzman olmayan bir denetçi, yine de uzman olmadan denetimi yürütmek için o alan hakkında yeterince bilgi elde edebilir. Bu bilgi örneğin aşağıdakiler vasıtasıyla elde edilebilir:
- Mali tabloların hazırlanmasında bu uzmanlığa gerek duyan kuruluşların denetimi konusunda deneyim.
  - İlgili özel alanda eğitim veya mesleki gelişim. Denetçinin ilgili alandaki hususları ele almaya yönelik kendi kapasitesini geliştirmek amacıyla resmi kurslara katılması veya ilgili alanda uzmanlığı olan bireylerle görüşmeler yapması buna dâhil olabilir. Bu görüşmeler, görev sırasında karşılaşılan spesifik koşullar hakkında denetçi tarafından çalıştırılan ve söz konusu husus hakkında bilinçli tavsiyede bulunmasını sağlayacak ilgili tüm bilgilerin verildiği bir uzmanla istişare edilmesinden farklıdır.<sup>3</sup>
  - Benzer görevler yürütmüş olan denetçilerle görüşme yapılması.
- A8. Ancak bazı durumlarda denetçi, yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olmak amacıyla bir uzmandan yararlanmanın gerekli olduğuna karar verebilir veya bunu yapmayı tercih edebilir. Bir uzmandan yararlanıp yararlanmama konusunda karar alırken dikkate alınması gereken hususlar arasında şunlar sayılabilir:
- İdarenin mali tablolar hazırlanırken idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanıp yararlanmadığı (Bkz. A9 paragrafı).
  - Karmaşıklığı dâhil olmak üzere konunun niteliği ve önemi.

<sup>1</sup> ISA 220, paragraf 14.

<sup>2</sup> ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", paragraf 8(e).

<sup>3</sup> ISA 220, paragraf A21.

- The risks of material misstatement in the matter.
- The expected nature of procedures to respond to identified risks, including: the auditor's knowledge of and experience with the work of experts in relation to such matters; and the availability of alternative sources of audit evidence.

A9. When management has used a management's expert in preparing the financial statements, the auditor's decision on whether to use an auditor's expert may also be influenced by such factors as:

- The nature, scope and objectives of the management's expert's work.
- Whether the management's expert is employed by the entity, or is a party engaged by it to provide relevant services.
- The extent to which management can exercise control or influence over the work of the management's expert.
- The management's expert's competence and capabilities.
- Whether the management's expert is subject to technical performance standards or other professional or industry requirements
- Any controls within the entity over the management's expert's work.

ISA 500<sup>1</sup> includes requirements and guidance regarding the effect of the competence, capabilities and objectivity of management's experts on the reliability of audit evidence.

#### **Nature, Timing and Extent of Audit Procedures (Ref: Para. 8)**

A10. The nature, timing and extent of audit procedures with respect to the requirements in paragraphs 9–13 of this ISA will vary depending on the circumstances. For example, the following factors may suggest the need for different or more extensive procedures than would otherwise be the case:

- The work of the auditor's expert relates to a significant matter that involves subjective and complex judgments.
- The auditor has not previously used the work of the auditor's expert, and has no prior knowledge of that expert's competence, capabilities and objectivity.
- The auditor's expert is performing procedures that are integral to the audit, rather than being consulted to provide advice on an individual matter.
- The expert is an auditor's external expert and is not, therefore, subject to the firm's quality control policies and procedures.

---

<sup>1</sup> ISA 500, paragraph 8.



- O konudaki önemli yanlış bildirim riskleri.
- Tespit edilen risklere karşı uygulanacak prosedürlerin beklenen niteliği: Denetçinin, uzmanların bu konuyla ilişkili çalışmalarına dair bilgi ve deneyimi ve alternatif denetim kanıtı kaynaklarının mevcudiyeti de buna dâhildir.

A9. İdarenin mali tablolar hazırlanırken idare tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlandığı durumlarda, denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmandan yararlanıp yararlanmama konusunda denetçinin alacağı karar, aşağıdaki gibi unsurlardan da etkilenebilir:

- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kuruluş tarafından istihdam edilip edilmediği veya ilgili hizmetleri sağlamak için kuruluş tarafından sözleşme yapılan bir taraf olup olmadığı.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde idarenin ne derece kontrol veya etkisinin olduğu.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği ve kabiliyetleri.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, teknik performans standartlarına veya başka mesleki gerekliliklere veya iş kolu gerekliliklerine tabi olup olmadığı.
- Kuruluş bünyesinde idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde herhangi bir kontrol olup olmadığı.

ISA 500<sup>1</sup>, idare tarafından çalıştırılan uzmanların yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığının denetim kanıtının güvenilirliği üzerindeki etkisine ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

#### **Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz. Parag. 8)**

A10. Bu ISA'nın 9–13 arası paragraflarında belirtilen gereklilikler açısından denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı mevcut koşullara dayalı olarak değişim gösterecektir. Örneğin aşağıdaki unsurlar, normaldekenden farklı veya daha kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- Çalıştırılan uzmanın çalışması, öznel ve karmaşık yargıları içeren önemli bir hususla ilgilidir.
- Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasından daha önce yararlanmamıştır ve bu uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığı konusunda önceden bilgisi yoktur.
- Çalıştırılan uzmana tek bir konu hakkında tavsiye almak için danışılmamakta, bunun yerine bu uzman denetim için bütüncü nitelikte prosedürler yürütmektedir.
- Uzman, denetçi tarafından çalıştırılan bir dış uzmandır ve bu nedenle denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.

---

<sup>1</sup> ISA 500, paragraf 8.

*The Auditor's Firm's Quality Control Policies and Procedures* (Ref: Para. 8(e))

- A11. An auditor's internal expert may be a partner or staff, including temporary staff, of the auditor's firm, and therefore subject to the quality control policies and procedures of that firm in accordance with ISQC 1<sup>1</sup> or national requirements that are at least as demanding<sup>2</sup>. Alternatively, an auditor's internal expert may be a partner or staff, including temporary staff, of a network firm, which may share common quality control policies and procedures with the auditor's firm.
- A12. An auditor's external expert is not a member of the engagement team and is not subject to quality control policies and procedures in accordance with ISQC 1<sup>3</sup>. In some jurisdictions, however, law or regulation may require that an auditor's external expert be treated as a member of the engagement team, and may therefore be subject to relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, and other professional requirements, as determined by that law or regulation.
- A13. Engagement teams are entitled to rely on the firm's system of quality control, unless information provided by the firm or other parties suggests otherwise<sup>4</sup>. The extent of that reliance will vary with the circumstances, and may affect the nature, timing and extent of the auditor's procedures with respect to such matters as:
- Competence and capabilities, through recruitment and training programs.
  - Objectivity. Auditor's internal experts are subject to relevant ethical requirements, including those pertaining to independence.
  - The auditor's evaluation of the adequacy of the auditor's expert's work. For example, the firm's training programs may provide auditor's internal experts with an appropriate understanding of the interrelationship of their expertise with the audit process. Reliance on such training and other firm processes, such as protocols for scoping the work of auditor's internal experts, may affect the nature, timing and extent of the auditor's procedures to evaluate the adequacy of the auditor's expert's work.
  - Adherence to regulatory and legal requirements, through monitoring processes.
  - Agreement with the auditor's expert.

Such reliance does not reduce the auditor's responsibility to meet the requirements of this ISA.

**The Competence, Capabilities and Objectivity of the Auditor's Expert** (Ref: Para. 9)

- A14. The competence, capabilities and objectivity of an auditor's expert are factors that significantly affect whether the work of the auditor's expert will be adequate for the auditor's purposes. Competence relates to the nature and level of expertise of the auditor's expert. Capability relates to the ability of the auditor's expert to exercise that competence in the circumstances of the engagement. Factors that influence capability may include, for example, geographic location, and the availability of time and resources. Objectivity relates to the possible effects that bias, conflict of interest, or the influence of others may have on the professional or business judgment of the auditor's expert.

---

<sup>1</sup> ISQC 1, "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements", paragraph 12(f).

<sup>2</sup> ISA 220, paragraph 2.

<sup>3</sup> ISQC 1, paragraph 12(f).

<sup>4</sup> ISA 220, paragraph 4.

*Denetçinin Firmasının Kalite Kontrol Politikaları ve Prosedürleri (Bkz. Parag. 8(e))*

- A11. Denetçi tarafından çalıştırılan bir iç uzman, denetçinin firmasının bir ortağı veya geçici çalışan gibi bir çalışmanı olabilir ve bundan dolayı ISQC 1<sup>1</sup> veya en az onun kadar kapsamlı olan ulusal gereklilikler uyarınca o denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir<sup>2</sup>. Alternatif olarak, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman, denetçinin firmasıyla ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerine sahip denetim ağına dâhil firmalardan birinin bir ortağı veya geçici çalışan gibi bir çalışmanı olabilir.
- A12. Denetçi tarafından çalıştırılan dış uzman, görev ekibinin üyesi değildir ve ISQC 1 uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.<sup>3</sup> Ancak bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmana görev ekibinin üyesi olarak muamele edilmesini gerektirebilir. Bu nedenle bu uzman, bağımsızlıkla ilgili gereklilikler gibi ilgili etik gerekliliklere ve söz konusu yasal veya idari düzenlemelerin belirlediği diğer mesleki gerekliliklere tabi olabilir.
- A13. Görev ekipleri, denetim firması veya başka taraflarca sağlanan bilgiler aksini gerektirmedikçe o denetim firmasının kalite kontrol sistemine güvenme hakkına sahiptir<sup>4</sup>. Bu güvenin ölçüsü, koşullara göre değişiklik gösterecektir. Aşağıdaki gibi hususlara ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı bu güvenin ölçüsünden etkilenebilir:
- İşe alma ve eğitim programları yoluyla elde edilen yetkinlik ve kabiliyetler.
  - Tarafsızlık. Denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanlar, bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili etik gerekliliklere tabidir.
  - Çalıştırılan uzmanın çalışmasının yeterliliğinin denetçi tarafından değerlendirilmesi. Örneğin denetim firmasının eğitim programları, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanlara uzmanlıkları ile denetim süreci arasındaki karşılıklı ilişki hakkında gerekli bilgiyi sağlayabilir. Bu tür eğitimlere ve denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanların çalışmasının kapsamının belirlenmesine yönelik protokoller gibi denetim firmasının diğer süreçlerine güvenilmesi; çalıştırılan uzmanın çalışmasının yeterliliğini değerlendirmek amacıyla denetçinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.
  - İzleme süreçleri yoluyla düzenleyici ve yasal gerekliliklere riayet.
  - Denetçi tarafından çalıştırılan uzman ile anlaşma.

Bu güven, denetçinin bu ISA'nın gerekliliklerini karşılama sorumluluğunu azaltmaz.

**Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyetleri ve Tarafsızlığı (Bkz. Parag. 9)**

- A14. Denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığı; çalıştırılan uzmanın çalışmasının, denetçinin amaçları açısından uygun olup olmayacağını önemli ölçüde etkileyen unsurlardır. Yetkinlik, çalıştırılan uzmanın uzmanlığının nitelik ve düzeyiyle ilgilidir. Kabiliyet, çalıştırılan uzmanın bu yetkinliği görev koşulları altında kullanma becerisiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen unsurlar arasında örneğin coğrafi konum, zaman ve kaynak mevcudiyeti sayılabilir. Tarafsızlık; yanlılık, çıkar çatışması veya başkalarının nüfuzunun, çalıştırılan uzmanın mesleki veya ticari yargısı üzerinde yapabileceği muhtemel etkilerle ilgilidir.

<sup>1</sup> ISQC 1, "Mali Tablolarda Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar İçin Kalite Kontrolü", paragraf 12(f).

<sup>2</sup> ISA 220, paragraf 2.

<sup>3</sup> ISQC 1, paragraf 12(f).

<sup>4</sup> ISA 220, paragraf 4.

- A15. Information regarding the competence, capabilities and objectivity of an auditor's expert may come from a variety of sources, such as:
- Personal experience with previous work of that expert.
  - Discussions with that expert.
  - Discussions with other auditors or others who are familiar with that expert's work.
  - Knowledge of that expert's qualifications, membership of a professional body or industry association, license to practice, or other forms of external recognition.
  - Published papers or books written by that expert.
  - The auditor's firm's quality control policies and procedures (see paragraphs A11–A13).
- A16. Matters relevant to evaluating the competence, capabilities and objectivity of the auditor's expert include whether that expert's work is subject to technical performance standards or other professional or industry requirements, for example, ethical standards and other membership requirements of a professional body or industry association, accreditation standards of a licensing body, or requirements imposed by law or regulation.
- A17. Other matters that may be relevant include:
- The relevance of the auditor's expert's competence to the matter for which that expert's work will be used, including any areas of specialty within that expert's field. For example, a particular actuary may specialize in property and casualty insurance, but have limited expertise regarding pension calculations.
  - The auditor's expert's competence with respect to relevant accounting and auditing requirements, for example, knowledge of assumptions and methods, including models where applicable, that are consistent with the applicable financial reporting framework.
  - Whether unexpected events, changes in conditions, or the audit evidence obtained from the results of audit procedures indicate that it may be necessary to reconsider the initial evaluation of the competence, capabilities and objectivity of the auditor's expert as the audit progresses.
- A18. A broad range of circumstances may threaten objectivity, for example, self-interest threats, advocacy threats, familiarity threats, self-review threats, and intimidation threats. Safeguards may eliminate or reduce such threats, and may be created by external structures (for example, the auditor's expert's profession, legislation or regulation), or by the auditor's expert's work environment (for example, quality control policies and procedures). There may also be safeguards specific to the audit engagement.
- A19. The evaluation of the significance of threats to objectivity and of whether there is a need for safeguards may depend upon the role of the auditor's expert and the significance of the expert's work in the context of the audit. There may be some circumstances in which safeguards cannot reduce threats to an acceptable level, for example, if a proposed auditor's expert is an individual who has played a significant role in preparing the information that is being audited, that is, if the auditor's expert is a management's expert.
- A20. When evaluating the objectivity of an auditor's external expert, it may be relevant to:
- (a) Inquire of the entity about any known interests or relationships that the entity has with the auditor's external expert that may affect that expert's objectivity.

- A15. Denetçi tarafından çalıştırılan bir uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair bilgi, çok çeşitli kaynaklardan gelebilir. Örneğin:
- Uzmanın önceki çalışmasına yönelik şahsi deneyim.
  - Uzmanla yapılan görüşmeler.
  - Uzmanın çalışmasına aşına olan diğer denetçiler veya başkalarıyla yapılan görüşmeler.
  - Uzmanın nitelikleri, meslek birliğine veya endüstri derneğine üyeliği, çalışma ruhsatı veya diğer dış onay türleri hakkında bilgi.
  - Uzman tarafından yayımlanan makaleler veya yazılan kitaplar.
  - Denetçinin firmasının kalite kontrol politika ve prosedürleri (Bkz. A11–A13 arası paragraflar).
- A16. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar; ilgili uzmanın çalışmalarının, teknik performans standartlarına veya diğer mesleki gerekliliklere veya iş kolu gerekliliklerine (örneğin etik standartlar ve bir meslek birliği veya endüstri derneğinin diğer üyelik gerekliliklerine, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartları ya da yasal veya idari düzenlemelerin dayattığı gerekliliklere) tabi olup olmadığını içerir.
- A17. İlgili olabilecek diğer hususlar arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliğinin, uzman çalışmasından (uzmanın alanı içinde olabilecek tüm uzmanlık alanları dâhil) yararlanılacak hususla ilgisi. Örneğin belli bir aktüerya uzmanı, mal ve kaza sigortası konusunda uzmanlaşmış olabilir ancak emeklilik hesaplarıyla ilgili uzmanlığı sınırlı olabilir.
  - Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın ilgili muhasebe ve denetim gereklilikleri açısından yetkinliği, örneğin uygun hallerde geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı modeller dâhil varsayımlara ve yöntemlere dair bilgisi.
  - Beklenmeyen olaylar, koşullardaki değişiklikler veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının, denetim ilerledikçe denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair yapılan ilk değerlendirmeyi tekrar gözden geçirmenin gerekli olabileceğini gösterip göstermediği.
- A18. Birçok koşul, örneğin kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kişinin kendi yaptığı işi değerlendirmesinden kaynaklanan tehditler ve yıldırma amaçlı tehditler tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Alınan önlemler, bu gibi tehditleri ortadan kaldıracaktır veya azaltabilir. Önlemler, dış unsurlar (örneğin denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın mesleği, mevzuat veya düzenleme) veya denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışma ortamı (örneğin kalite kontrol politika ve prosedürleri) tarafından oluşturulabilir. Ek olarak, denetim görevine özgü önlemler de olabilir.
- A19. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin öneminin ve önlem alınmasına ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi, çalıştırılan uzmanın rolüne ve uzmanın çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Alınan önlemlerin, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremediği bazı durumlar olabilir. Örneğin denetçi tarafından çalıştırılması önerilen bir uzman, denetlenen bilgiyi hazırlarken önemli rol oynayan bir bireyse yani denetçi tarafından çalıştırılan uzman idare tarafından çalıştırılan bir uzmansa bu durum söz konusu olabilir.
- A20. Denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanın tarafsızlığını değerlendirirken aşağıdakileri yapmak konuyla ilgili olabilir:
- (a) Kuruluşun, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanla, uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek bilinen herhangi bir ilişkisi veya menfaati olup olmadığı konusunda kuruluşu sorgulamak.

(b) Discuss with that expert any applicable safeguards, including any professional requirements that apply to that expert; and evaluate whether the safeguards are adequate to reduce threats to an acceptable level. Interests and relationships that it may be relevant to discuss with the auditor's expert include:

- Financial interests.
- Business and personal relationships.
- Provision of other services by the expert, including by the organization in the case of an external expert that is an organization.

In some cases, it may also be appropriate for the auditor to obtain a written representation from the auditor's external expert about any interests or relationships with the entity of which that expert is aware.

#### **Obtaining an Understanding of the Field of Expertise of the Auditor's Expert (Ref: Para. 10)**

A21. The auditor may obtain an understanding of the auditor's expert's field of expertise through the means described in paragraph A7, or through discussion with that expert.

A22. Aspects of the auditor's expert's field relevant to the auditor's understanding may include:

- Whether that expert's field has areas of specialty within it that are relevant to the audit (see paragraph A17).
- Whether any professional or other standards, and regulatory or legal requirements apply.
- What assumptions and methods, including models where applicable, are used by the auditor's expert, and whether they are generally accepted within that expert's field and appropriate for financial reporting purposes.
- The nature of internal and external data or information the auditor's expert uses.

#### **Agreement with the Auditor's Expert (Ref: Para. 11)**

A23. The nature, scope and objectives of the auditor's expert's work may vary considerably with the circumstances, as may the respective roles and responsibilities of the auditor and the auditor's expert, and the nature, timing and extent of communication between the auditor and the auditor's expert. It is therefore required that these matters are agreed between the auditor and the auditor's expert regardless of whether the expert is an auditor's external expert or an auditor's internal expert.

A24. The matters noted in paragraph 8 may affect the level of detail and formality of the agreement between the auditor and the auditor's expert, including whether it is appropriate that the agreement be in writing. For example, the following factors may suggest the need for more a detailed agreement than would otherwise be the case, or for the agreement to be set out in writing:

- The auditor's expert will have access to sensitive or confidential entity information.
- The respective roles or responsibilities of the auditor and the auditor's expert are different from those normally expected.
- Multi-jurisdictional legal or regulatory requirements apply.
- The matter to which the auditor's expert's work relates is highly complex.
- The auditor has not previously used work performed by that expert.

(b) Uzmanla alınabilecek önlemleri ve uzman için geçerli olabilecek mesleki gereklilikleri görüşmek ve alınan önlemlerin tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmek için yeterli olup olmadığını değerlendirmek. Çalıştırılan uzmanla görüşülmesi konuyla ilgili olabilecek ilişki ve menfaatler arasında şunlar sayılabilir:

- Mali çıkarlar.
- İş ilişkileri ve şahsi ilişkiler.
- Uzman tarafından ve dış uzmanın kuruluş olması halinde ilgili kuruluş tarafından sağlanan diğer hizmetler.

Bazı durumlarda denetçinin, çalıştırılan dış uzmandan, uzmanın bilgisi dahilinde kuruluşla olabilecek ilişkiler ve menfaatler hakkında yazılı bildirim alması da uygun olabilir.

#### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Uzmanlık Alanının Tanınması (Bkz. Parag. 10)**

A21. Denetçi, çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanı hakkında A7 paragrafında anlatılan araçlar vasıtasıyla veya o uzmanla görüşerek bilgi edinebilir.

A22. Çalıştırılan uzmanın alanının denetçinin bilgisiyle ilgili olan yönleri arasında şunlar sayılabilir:

- Söz konusu uzmanın alanının içinde denetimle ilgili uzmanlık alanları olup olmadığı (Bkz. paragraf A17).
- Mesleki veya başka standartların ve düzenleyici veya yasal gerekliliklerin geçerli olup olmadığı.
- Çalıştırılan uzmanın hangi varsayım, yöntem ve –uygun hallerde– modellerden faydalandığı ve bunların uzmanın alanında genel olarak kabul görüp görmediği ve mali raporlama amaçları açısından uygun olup olmadığı.
- Çalıştırılan uzmanın faydalandığı iç ve dış kaynaklı verilerin veya bilginin niteliği.

#### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzman ile Anlaşma (Bkz. Parag. 11)**

A23. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları, koşullara göre önemli ölçüde değişiklik gösterebilir. Aynı şekilde denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları ve denetçi ile çalıştırılan uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da değişiklik gösterebilir. Bu nedenle uzmanın, denetçi tarafından çalıştırılan dış uzman mı yoksa denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman mı olduğuna bakılmaksızın denetçi ile çalıştırılan uzman arasında bu konuların anlaşmaya bağlanması gereklidir.

A24. 8. paragrafta belirtilen hususlar, denetçi ile çalıştırılan uzman arasındaki anlaşmanın detay düzeyini (anlaşmanın yazılı olmasının uygun olup olmadığı dâhil) ve şeklini etkileyebilir. Örneğin aşağıdaki unsurlar, normaldekinden daha detaylı bir anlaşmaya ihtiyaç olduğuna veya anlaşmanın yazılı olarak ortaya konması gerektiğine işaret edebilir:

- Çalıştırılan uzman, hassas veya gizli kuruluş bilgilerine erişim elde edecektir.
- Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları, normalde beklenenden farklıdır.
- Birçok yetki alanının yasal veya düzenleyici gereklilikleri geçerlidir.
- Çalıştırılan uzmanın çalışmasının ilgili olduğu husus çok karmaşıktır.
- Denetçi, daha önce o uzmanın yaptığı çalışmadan faydalanmamıştır.

- The greater the extent of the auditor's expert's work, and its significance in the context of the audit.
- A25. The agreement between the auditor and an auditor's external expert is often in the form of an engagement letter. The Appendix lists matters that the auditor may consider for inclusion in such an engagement letter, or in any other form of agreement with an auditor's external expert.
- A26. When there is no written agreement between the auditor and the auditor's expert, evidence of the agreement may be included in, for example:
- Planning memoranda, or related working papers such as the audit program.
  - The policies and procedures of the auditor's firm. In the case of an auditor's internal expert, the established policies and procedures to which that expert is subject may include particular policies and procedures in relation to that expert's work. The extent of documentation in the auditor's working papers depends on the nature of such policies and procedures. For example, no documentation may be required in the auditor's working papers if the auditor's firm has detailed protocols covering the circumstances in which the work of such an expert is used.

*Nature, Scope and Objectives of Work* (Ref: Para. 11(a))

- A27. It may often be relevant when agreeing on the nature, scope and objectives of the auditor's expert's work to include discussion of any relevant technical performance standards or other professional or industry requirements that the expert will follow.

*Respective Roles and Responsibilities* (Ref: Para. 11 (b))

- A28. Agreement on the respective roles and responsibilities of the auditor and the auditor's expert may include:
- Whether the auditor or the auditor's expert will perform detailed testing of source data.
  - Consent for the auditor to discuss the auditor's expert's findings or conclusions with the entity and others, and to include details of that expert's findings or conclusions in the basis for a modified opinion in the auditor's report, if necessary (see paragraph A42).
  - Any agreement to inform the auditor's expert of the auditor's conclusions concerning that expert's work.

*Working Papers*

- A29. Agreement on the respective roles and responsibilities of the auditor and the auditor's expert may also include agreement about access to, and retention of, each other's working papers. When the auditor's expert is a member of the engagement team, that expert's working papers form part of the audit documentation. Subject to any agreement to the contrary, auditor's external experts' working papers are their own and do not form part of the audit documentation.



- Çalıştırılan uzmanın çalışmasının kapsamı ne kadar büyük olursa denetim bağlamındaki önemi de o kadar büyük olur.
- A25. Denetçi ile çalıştırılan dış uzman arasındaki anlaşma, genellikle görev yazısı şeklinde olur. Ekte denetçinin bu tür bir görev yazısına veya çalıştırılan dış uzmanla yapılacak başka bir anlaşma biçimine dâhil etmeyi düşünebileceği hususlar sıralanmaktadır.
- A26. Denetçi ile çalıştırılan uzman arasında yazılı bir anlaşma olmadığında bu anlaşmaya dair kanıt örneğin şunlara eklenebilir:
- Planlama notları veya denetim programı gibi ilgili çalışma kâğıtları.
  - Denetçinin firmasının politika ve prosedürleri. Denetçi tarafından çalıştırılan iç uzman söz konusu olduğunda bu uzmanın tabi olduğu yerleşik politika ve prosedürler, uzmanın çalışmasıyla ilgili belli politika ve prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelerin kapsamı, bu politika ve prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Örneğin denetçinin firmasının uzmanın çalışmasından faydalanılan koşulları kapsayan detaylı protokolleri varsa denetçinin çalışma kâğıtlarında hiçbir belgeye gerek olmayabilir.

#### *Çalışmanın Niteliği, Kapsamı ve Amaçları (Bkz. Parag. 11(a))*

- A27. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları hakkında anlaşmaya varırken buna uzmanın riayet edeceği ilgili teknik performans standartları veya diğer mesleki gereklilikler veya iş kolu gerekliliklerine dair görüşleri dâhil etmek, genellikle faydalı olabilir.

#### *İlgili Görev ve Sorumluluklar (Bkz. Parag. 11(b))*

- A28. Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumluluklarına karar verilmesi aşağıdakileri içerebilir:
- Denetçinin veya çalıştırılan uzmanın kaynak verilerine dair detaylı test yürütüp yürütmeyeceği.
  - Çalıştırılan uzmanın bulgu veya sonuçlarını kuruluşla ve başkalarıyla görüşmesi ve gerekirse uzmanın bulgu veya sonuçlarının detaylarını denetçi raporundaki değişikliğe uğramış görüşe ilişkin esasa dâhil etmesi için denetçiye verilen onay. (Bkz. paragraf A42).
  - Denetçinin uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuç hakkında çalıştırılan uzmanı bilgilendirmeye yönelik herhangi bir mutabakat.

#### *Çalışma Kâğıtları*

- A29. Denetçinin ve çalıştırılan uzmanın ilgili görev ve sorumlulukları konusundaki anlaşma, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişimi ve bu kâğıtların alıkonması hakkında mutabakatı içerebilir. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın, görev ekibinin bir üyesi olduğu durumlarda bu uzmanın çalışma kâğıtları, denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturur. Aksini belirten herhangi bir anlaşma olmadığı takdirde çalıştırılan dış uzmanların çalışma kâğıtları, kendilerine aittir ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturmaz.

*Communication* (Ref: Para. 11(c))

- A30. Effective two-way communication facilitates the proper integration of the nature, timing and extent of the auditor's expert's procedures with other work on the audit, and appropriate modification of the auditor's expert's objectives during the course of the audit. For example, when the work of the auditor's expert relates to the auditor's conclusions regarding a significant risk, both a formal written report at the conclusion of that expert's work, and oral reports as the work progresses, may be appropriate. Identification of specific partners or staff who will liaise with the auditor's expert, and procedures for communication between that expert and the entity, assists timely and effective communication, particularly on larger engagements.

*Confidentiality* (Ref: Para. 11(d))

- A31. It is necessary for the confidentiality provisions of relevant ethical requirements that apply to the auditor also to apply to the auditor's expert. Additional requirements may be imposed by law or regulation. The entity may also have requested that specific confidentiality provisions be agreed with auditor's external experts.

**Evaluating the Adequacy of the Auditor's Expert's Work** (Ref: Para. 12)

- A32. The auditor's evaluation of the auditor's expert's competence, capabilities and objectivity, the auditor's familiarity with the auditor's expert's field of expertise, and the nature of the work performed by the auditor's expert affect the nature, timing and extent of audit procedures to evaluate the adequacy of that expert's work for the auditor's purposes.

*The Findings and Conclusions of the Auditor's Expert* (Ref: Para. 12(a))

- A33. Specific procedures to evaluate the adequacy of the auditor's expert's work for the auditor's purposes may include:
- Inquiries of the auditor's expert.
  - Reviewing the auditor's expert's working papers and reports.
  - Corroborative procedures, such as:
    - Observing the auditor's expert's work;
    - Examining published data, such as statistical reports from reputable, authoritative sources;
    - Confirming relevant matters with third parties;
    - Performing detailed analytical procedures; and
    - Reperforming calculations.
  - Discussion with another expert with relevant expertise when, for example, the findings or conclusions of the auditor's expert are not consistent with other audit evidence.
  - Discussing the auditor's expert's report with management.
- A34. Relevant factors when evaluating the relevance and reasonableness of the findings or conclusions of the auditor's expert, whether in a report or other form, may include whether they are:
- Presented in a manner that is consistent with any standards of the auditor's expert's profession or industry;

*İletişim (Bkz. Parag. 11(c))*

- A30. Etkin iki yönlü iletişim, denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının diğer denetim çalışmalarıyla uygun şekilde birleşmesini ve çalıştırılan uzmanın amaçlarının denetim sırasında uygun biçimde değiştirilmesini kolaylaştırır. Örneğin çalıştırılan uzmanın çalışması, denetçinin önemli bir riske ilişkin vardığı sonuçlarla ilgili olduğunda hem uzmanın çalışmasının sonucunda yazılı bir resmi rapor hem de çalışma ilerlerken sözlü raporlar verilmesi uygun olabilir. Çalıştırılan uzmanla ilişki kuracak spesifik ortakların veya çalışanların ve uzmanla kuruluş arasındaki iletişime yönelik prosedürlerin belirlenmesi, özellikle daha büyük görevlerde zamanında ve etkili iletişim kurulmasına yardımcı olur.

*Gizlilik (Bkz. Parag. 11(d))*

- A31. Denetçi için geçerli olan ilgili etik gerekliliklerin gizlilik hükümlerinin denetçi tarafından çalıştırılan uzman için de geçerli olması gerekir. Yasal veya idari düzenlemelerin getirdiği ek gereklilikler de olabilir. Kuruluş da spesifik gizlilik gerekliliklerinin denetçi tarafından çalıştırılan dış uzmanlarca kabul edilmesini isteyebilir.

**Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 12)**

- A32. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, kabiliyetleri ve tarafsızlığına dair denetçinin yaptığı değerlendirme, denetçinin uzmanın uzmanlık alanına aşinalığı ve uzmanın yürüttüğü çalışmanın niteliği; denetçinin amaçlarına yönelik olarak uzmanın çalışmasının yeterliliğini değerlendirmek için uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkiler.

*Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bulguları ve Sonuçları (Bkz. Parag. 12(a))*

- A33. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterliliğini değerlendirmek için uygulanan spesifik prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Çalıştırılan uzman hakkında araştırma.
- Çalıştırılan uzmanın çalışma kâğıtları ve raporlarının incelenmesi.
- Aşağıdaki gibi teyit edici prosedürler:
  - Çalıştırılan uzmanın çalışmasının gözlemlenmesi,
  - İtibarlı, güvenilir kaynakların hazırladığı istatistikî raporlar gibi yayımlanmış verilerin incelenmesi,
  - İlgili hususların üçüncü taraflarla teyit edilmesi,
  - Detaylı analitik inceleme tekniklerinin yürütülmesi ve
  - Hesaplamaların tekrar yapılması.
- Örneğin çalıştırılan uzmanın bulgu veya sonuçlarının diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmadığı durumlarda ilgili uzmanlığa sahip başka uzmanla görüşülmesi.
- Çalıştırılan uzmanın raporunun idareyle görüşülmesi.

- A34. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın rapordaki veya başka bir belgedeki bulgu veya sonuçların ilgililiği ve makullüğünü değerlendirirken konuyla ilgili unsurlar, bu bulgu veya sonuçların:

- Çalıştırılan uzmanın mesleği veya iş koluna ait standartlarla tutarlı şekilde sunulup sunulmadığı

- Clearly expressed, including reference to the objectives agreed with the auditor, the scope of the work performed and standards applied
- Based on an appropriate period and take into account subsequent events, where relevant;
- Subject to any reservation, limitation or restriction on use, and if so, whether this has implications for the auditor; and
- Based on appropriate consideration of errors or deviations encountered by the auditor's expert.

#### *Assumptions, Methods and Source Data*

##### Assumptions and Methods (Ref: Para. 12(b))

- A35. When the auditor's expert's work is to evaluate underlying assumptions and methods, including models where applicable, used by management in developing an accounting estimate, the auditor's procedures are likely to be primarily directed to evaluating whether the auditor's expert has adequately reviewed those assumptions and methods. When the auditor's expert's work is to develop an auditor's point estimate or an auditor's range for comparison with management's point estimate, the auditor's procedures may be primarily directed to evaluating the assumptions and methods, including models where appropriate, used by the auditor's expert.
- A36. ISA 540<sup>1</sup> discusses the assumptions and methods used by management in making accounting estimates, including the use in some cases of highly specialized, entity-developed models. Although that discussion is written in the context of the auditor obtaining sufficient appropriate audit evidence regarding management's assumptions and methods, it may also assist the auditor when evaluating an auditor's expert's assumptions and methods.
- A37. When an auditor's expert's work involves the use of significant assumptions and methods, factors relevant to the auditor's evaluation of those assumptions and methods include whether they are:
- Generally accepted within the auditor's expert's field;
  - Consistent with the requirements of the applicable financial reporting framework;
  - Dependent on the use of specialized models; and
  - Consistent with those of management, and if not, the reason for, and effects of, the differences.

##### Source Data Used by the Auditor's Expert (Ref: Para. 12(c))

- A38. When an auditor's expert's work involves the use of source data that is significant to that expert's work, procedures such as the following may be used to test that data:
- Verifying the origin of the data, including obtaining an understanding of, and where applicable testing, the internal controls over the data and, where relevant, its transmission to the expert.
  - Reviewing the data for completeness and internal consistency.

---

<sup>1</sup> ISA 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", paragraphs 8, 13 and 15.

- Denetçiyle karşılaştırılan amaçlar, yürütülen çalışmanın kapsamı ve uygulanan standartlara atıf yapılarak açıkça ifade edilip edilmediği,
- Uygun bir dönemi temel alıp almadığı ve ilgili hallerde sonraki olayları dikkate alıp almadığı,
- Kullanımla ilgili herhangi bir koşul, kısıtlama veya yasağa tabi olup olmadığı ve tabiiyse bunun denetçiye yönelik sonuçlarının olup olmadığı ve
- Çalıştırılan uzmanın karşılaştığı hata veya sapmalara dair uygun bir değerlendirmeyi temel alıp almadığını içerebilir.

#### *Varsayımlar, Yöntemler ve Kaynak Verisi*

#### Varsayımlar ve Yöntemler (Bkz. Parag. 12(b))

- A35. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın işi; idarenin muhasebe tahmini yaparken faydalandığı temel varsayımlar, yöntemler ve uygun hallerde modelleri değerlendirmek olabilir. Bu durumda denetçinin prosedürleri, öncelikle çalıştırılan uzmanın bu varsayım ve yöntemleri yeterince gözden geçirip geçirmediğini değerlendirmeye dönük olabilir. Çalıştırılan uzmanın işi, idarenin tahmin tutarıyla kıyaslama yapmak amacıyla denetçinin tahmin tutarını veya denetçinin tahmin aralığını geliştirmek olduğunda ise denetçinin prosedürleri, öncelikle çalıştırılan uzmanın faydalandığı varsayımlar, yöntemler ve –uygun hallerde– modelleri değerlendirmeye dönük olabilir.
- A36. ISA 540<sup>1</sup>, muhasebe tahminleri yaparken idare tarafından kullanılan varsayım ve (çok uzmanlık isteyen bazı durumlarda kuruluşun geliştirdiği modellerin kullanımını dâhil) yöntemleri ele alır. Bu hususlar, denetçinin idarenin varsayım ve yöntemleri hakkında yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesi bağlamında ele alınmasına karşın denetçiye, çalıştırılan uzmanın varsayım ve yöntemlerini değerlendirirken de yardımcı olabilir.
- A37. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılmasını içerdiği durumlarda denetçinin bu varsayım ve yöntemleri değerlendirmesiyle ilgili unsurlar, bunların:
- Çalıştırılan uzmanın alanında genel kabul görüp görmediğini,
  - Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleriyle tutarlı olup olmadığını,
  - Özellikli modellerin kullanılmasına dayalı olup olmadığını ve
  - İdarenin varsayım ve yöntemleriyle tutarlı olup olmadığını ve değilse farkların nedenlerini ve etkilerini içerir.

#### Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Faydalandığı Kaynak Veri (Bkz. Parag. 12(c))

- A38. Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması, o uzmanın çalışması için önemli olan kaynak verisinin kullanılmasını içerdiği zaman bu veriyi test etmek için aşağıdaki gibi prosedürler kullanılabilir:
- Verinin kökeninin doğrulanması. Buna veri üzerindeki iç kontroller ve ilgili durumlarda verinin uzmana iletilmesi hakkında bilgi edinilmesi ve uygun hallerde bunların test edilmesi dâhildir.
  - Verinin tamlık ve iç tutarlılık açısından gözden geçirilmesi.

<sup>1</sup> ISA 540, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, paragraf 8, 13 ve 15.

- A39. In many cases, the auditor may test source data. However, in other cases, when the nature of the source data used by an auditor's expert is highly technical in relation to the expert's field, that expert may test the source data. If the auditor's expert has tested the source data, inquiry of that expert by the auditor, or supervision or review of that expert's tests may be an appropriate way for the auditor to evaluate that data's relevance, completeness, and accuracy.

*Inadequate Work* (Ref: Para. 13)

- A40. If the auditor concludes that the work of the auditor's expert is not adequate for the auditor's purposes and the auditor cannot resolve the matter through the additional audit procedures required by paragraph 13, which may involve further work being performed by both the expert and the auditor, or include employing or engaging another expert, it may be necessary to express a modified opinion in the auditor's report in accordance with ISA 705 because the auditor has not obtained sufficient appropriate audit evidence.<sup>1</sup>

**Reference to the Auditor's Expert in the Auditor's Report** (Ref: Para. 14–15)

- A41. In some cases, law or regulation may require a reference to the work of an auditor's expert, for example, for the purposes of transparency in the public sector.
- A42. It may be appropriate in some circumstances to refer to the auditor's expert in an auditor's report containing a modified opinion, to explain the nature of the modification. In such circumstances, the auditor may need the permission of the auditor's expert before making such a reference.

---

<sup>1</sup> ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", paragraph 6(b).

- A39. Çoğu durumda denetçi, kaynak veriyi test edebilir. Ancak çalıştırılan uzmanın faydalandığı kaynak verinin uzmanın alanı ile bağlantılı olarak çok teknik olması durumunda kaynak veriyi o uzman test edebilir. Kaynak veriyi uzmanın test etmesi durumunda denetçinin uzmana soru sorması veya uzmanın testlerini incelemesi veya gözden geçirmesi; denetçinin söz konusu verinin ilgililiği, tamlığı ve doğruluğunu değerlendirmesi için uygun bir yol olabilir.

*Yetersiz Çalışma (Bkz. Parag. 13)*

- A40. Denetçi, çalıştırılan uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yetersiz olduğuna karar verebilir ve sorunu 13. paragrafta öngörülen ve hem uzman hem de denetçi tarafından ek çalışma yürütülmesini veya başka bir uzmanın istihdam edilmesini ve sözleşmeyle çalıştırılmasını içerebilen ek denetim prosedürleriyle çözemeyebilir. Böyle bir durumda ISA 705 uyarınca denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüş bildirmek gerekli olabilir çünkü denetçi, yeterli uygun denetim kanıtı elde etmemiş olur.<sup>1</sup>

**Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmana Denetçi Raporunda Atıfta Bulunulması (Bkz. Parag. 14–15)**

- A41. Bazı durumlarda yasal veya idari düzenlemeler, örneğin kamu sektöründe şeffaflık sağlanması gibi bir amaç doğrultusunda çalıştırılan uzmanın çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir.
- A42. Bazı koşullarda değişikliğe uğramış görüş içeren bir denetçi raporunda bu değişikliğin niteliğini açıklamak amacıyla çalıştırılan uzmana atıfta bulunulması uygun olabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin, böyle bir atıfta bulunmadan önce çalıştırılan uzmandan izin alması gerekebilir.

---

<sup>1</sup> ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 6(b).

## **Considerations for Agreement between the Auditor and an Auditor's External Expert**

This Appendix lists matters that the auditor may consider for inclusion in any agreement with an auditor's external expert. The following list is illustrative and is not exhaustive; it is intended only to be a guide that may be used in conjunction with the considerations outlined in this ISA. Whether to include particular matters in the agreement depends on the circumstances of the engagement. The list may also be of assistance in considering the matters to be included in an agreement with an auditor's internal expert.

### **Nature, Scope and Objectives of the Auditor's External Expert's Work**

- The nature and scope of the procedures to be performed by the auditor's external expert.
- The objectives of the auditor's external expert's work in the context of materiality and risk considerations concerning the matter to which the auditor's external expert's work relates, and, when relevant, the applicable financial reporting framework.
- Any relevant technical performance standards or other professional or industry requirements the auditor's external expert will follow.
- The assumptions and methods, including models where applicable, the auditor's external expert will use, and their authority.
- The effective date of, or when applicable the testing period for, the subject matter of the auditor's external expert's work, and requirements regarding subsequent events.

### **The Respective Roles and Responsibilities of the Auditor and the Auditor's External Expert**

- Relevant auditing and accounting standards, and relevant regulatory or legal requirements.
- The auditor's external expert's consent to the auditor's intended use of that expert's report, including any reference to it, or disclosure of it, to others, for example reference to it in the basis for a modified opinion in the auditor's report, if necessary, or disclosure of it to management or an audit committee.
- The nature and extent of the auditor's review of the auditor's external expert's work.
- Whether the auditor or the auditor's external expert will test source data.
- The auditor's external expert's access to the entity's records, files, personnel and to experts engaged by the entity.
- Procedures for communication between the auditor's external expert and the entity.
- The auditor's and the auditor's external expert's access to each other's working papers.
- Ownership and control of working papers during and after the engagement, including any file retention requirements.



## **Ek**

(Bkz. Parag. A25)

### **Denetçi ile Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzman Arasındaki Anlaşmaya Yönelik Hususlar**

Bu Ek, denetçinin çalıştırılan dış uzmanla yapacağı anlaşmaya dâhil etmeyi düşünebileceği hususları sıralamaktadır. Aşağıdaki liste örnek niteliğindedir ve çok kapsamlı değildir. Bu listenin bu ISA'da ele alınan hususlara ilişkin kullanılabilir bir rehber olması amaçlanmıştır. Özel hususların anlaşmaya dâhil edilip edilmeyeceği, sözleşme koşullarına bağlıdır. Bu liste, denetçi tarafından çalıştırılan iç uzmanla yapılacak bir anlaşmaya dâhil edilecek hususların değerlendirilmesinde de faydalı olabilir.

#### **Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzmanın Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları**

- Çalıştırılan dış uzman tarafından uygulanacak prosedürlerin niteliği ve kapsamı.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasının ilgili olduğu konuyla alakalı önemlilik ve risk değerlendirmeleri ve ilgili hallerde geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında amaçları.
- Çalıştırılan dış uzmanın riayet edeceği ilgili teknik performans standartları veya diğer mesleki gereklilikler veya iş kolu gereklilikleri.
- Çalıştırılan dış uzmanın kullanacağı varsayımlar, yöntemler ve –uygun hallerde– modeller ve bunların geçerliliği.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasının konusuna yönelik yürürlük tarihi ve uygun hallerde test dönemi ve sonraki olaylarla ilgili gereklilikler.

#### **Denetçinin ve Denetçi Tarafından Çalıştırılan Dış Uzmanın İlgili Görev ve Sorumlulukları**

- İlgili denetim ve muhasebe standartları ve ilgili düzenleyici veya yasal gereklilikler.
- Denetçinin çalıştırılan dış uzmanın raporunu kullanma amacına yönelik olarak ilgili uzmanın onayı. Rapora atıfta bulunulması, raporun başkalarına açıklanması, örneğin gerekirse denetçi raporunda değişikliğe uğramış görüşün temelini açıklarken bu rapora atıf yapılması veya raporun idareye veya denetim komitesine açıklanması buna dâhildir.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmasına dair denetçinin yaptığı gözden geçirmenin niteliği ve kapsamı.
- Kaynak verinin denetçi tarafından mı çalıştırılan dış uzman tarafından mı test edileceği.
- Çalıştırılan dış uzmanın, kuruluşun kayıtları, dosyaları, personeli ve kuruluşun sözleşmeyle çalıştırdığı uzmanlarına erişimi.
- Çalıştırılan dış uzman ve kuruluş arasındaki iletişime yönelik prosedürler.
- Denetçinin ve çalıştırılan dış uzmanın, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişimi.
- Görev esnasında ve sonrasında çalışma kâğıtlarının sahipliği ve kontrolü. Buna dosyaların muhafazasına ilişkin her türlü gereklilik dâhildir.

- The auditor's external expert's responsibility to perform work with due skill and care.
- The auditor's external expert's competence and capability to perform the work.
- The expectation that the auditor's external expert will use all knowledge that expert has that is relevant to the audit or, if not, will inform the auditor.
- Any restriction on the auditor's external expert's association with the auditor's report.
- Any agreement to inform the auditor's external expert of the auditor's conclusions concerning that expert's work.

## Communications and Reporting

- Methods and frequency of communications, including:
  - How the auditor's external expert's findings or conclusions will be reported (for example, written report, oral report, ongoing input to the engagement team).
  - Identification of specific persons within the engagement team who will liaise with the auditor's external expert.
- When the auditor's external expert will complete the work and report findings or conclusions to the auditor.
- The auditor's external expert's responsibility to communicate promptly any potential delay in completing the work, and any potential reservation or limitation on that expert's findings or conclusions.
- The auditor's external expert's responsibility to communicate promptly instances in which the entity restricts that expert's access to records, files, personnel or experts engaged by the entity.
- The auditor's external expert's responsibility to communicate to the auditor all information that expert believes may be relevant to the audit, including any changes in circumstances previously communicated.
- The auditor's external expert's responsibility to communicate circumstances that may create threats to that expert's objectivity, and any relevant safeguards that may eliminate or reduce such threats to an acceptable level.

## Confidentiality

- The need for the auditor's expert to observe confidentiality requirements, including:
  - The confidentiality provisions of relevant ethical requirements that apply to the auditor.
  - Additional requirements that may be imposed by law or regulation, if any.
  - Specific confidentiality provisions requested by the entity, if any.

- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı gerekli beceri ve itinayla yürütme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı yürütme yetkinliği ve kabiliyeti.
- Çalıştırılan dış uzmanın denetimle ilgili olarak sahip olduğu tüm bilgi birikimini kullanacağına veya kullanmazsa denetçiye bilgi vereceğine dair beklenti.
- Çalıştırılan dış uzmanın, denetçinin raporuyla ilişkisi üzerinde olabilecek kısıtlamalar.
- Çalıştırılan dış uzmana, uzmanın çalışmasıyla ilgili olarak denetçinin vardığı sonuçlar hakkında bilgi verilmesine dair anlaşma.

## İletişim ve Raporlama

- İletişimlerin yöntemleri ve sıklığı. Buna şunlar dâhildir:
  - Çalıştırılan dış uzmanın bulgu veya sonuçlarının nasıl raporlanacağı (örneğin yazılı rapor, sözlü rapor, görev ekibine sürekli girdi sağlanması).
  - Görev ekibi içinde çalıştırılan dış uzmanla ilişki kuracak spesifik kişilerin belirlenmesi.
- Çalıştırılan dış uzmanın çalışmayı ne zaman tamamlayacağı ve bulgu veya sonuçlarını denetçiye ne zaman raporlayacağı.
- Çalıştırılan dış uzmanın, çalışmanın tamamlanmasında yaşanabilecek olası bir gecikmeyi ve bulgu veya sonuçlarına yönelik olası koşul veya kısıtlamaları hızla bildirme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın, kuruluşun uzmanın kayıtlara, dosyalara, personele ve kuruluşun sözleşmeyle çalıştırdığı uzmanlara erişimini kısıtladığı durumları hızla bildirme sorumluluğu.
- Çalıştırılan dış uzmanın, denetimle ilgili olabileceğini düşündüğü tüm bilgileri denetçiye bildirme sorumluluğu. Buna önceden bildirilen koşullarda meydana gelebilecek değişiklikler dâhildir.
- Çalıştırılan dış uzmanın, o uzmanın tarafsızlığı açısından tehdit yaratabilecek koşulları ve varsa bu gibi tehditleri ortadan kaldırabilecek kabul edilebilir düzeye indirebilecek ilgili teminatları bildirme sorumluluğu.

## Gizlilik

- Çalıştırılan uzmanın aşağıda belirtilenler dâhil gizlilik gerekliliklerine riayet etme gereği:
  - Denetçi için geçerli olan ilgili etik gerekliliklerin gizlilikle ilgili hükümleri.
  - Varsa yasal veya idari düzenlemelerin ortaya koyabileceği ek gereklilikler.
  - Varsa kuruluş tarafından talep edilen spesifik gizlilik hükümleri.