



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 300

***FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN
PLANLANMASI***

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2018 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 300 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”nın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 300 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 300 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 300 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 300
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması.....	2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Ana Hükümler	
Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı.....	5
Ön Denetim Çalışmaları.....	6
Planlama Çalışmaları.....	7-11
Belgelendirme.....	12
İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar.....	13
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması.....	A1-A3
Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı.....	A4
Ön Denetim Çalışmaları.....	A5-A7
Planlama Çalışmaları	A8-A17
Belgelendirme	A18-A21
İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar.....	A22
Ek: Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 300 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tabloların denetimini planlamasına ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS yinelenen denetimler için hazırlanmıştır. İlk defa yapılan denetimlerde (ilk denetimlerde) dikkate alınacak ilâve hususlar ayrıca belirlenmiştir.

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması

2. Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler dâhil, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (Bkz.: A1-A3 paragrafları):

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Öngörülen risklere karşılık verecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak.
- Uygun hâllerde, topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı denetimi, etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır.

Ana Hükümler

Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı

5. Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyeleri, planlama ve denetim ekibi üyeleri arasında yapılan müzakerelere katılım sağlanması dâhil, denetimin planlanmasında yer alır (Bkz.: A4 paragrafı).

Ön Denetim Çalışmaları

6. Denetçi, cari denetimin başlangıcında aşağıdaki çalışmaları yapar:

- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin devam ettirilmesine ilişkin olarak BDS 220’de zorunlu kılınan prosedürleri uygulama,¹
- (b) BDS 220 uyarınca bağımsızlık dâhil etik hükümlere uyumu değerlendirme,²
- (c) BDS 210’da zorunlu kılındığı şekilde, denetim sözleşmesinin şartlarının anlaşılmasını sağlama.³

(Bkz.: A5-A7 paragrafları)

Planlama Çalışmaları

7. Denetçi denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini oluşturur.

8. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken:

- (a) Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.
- (b) Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.
- (c) Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa eder.
- (ç) Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
- (d) Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

(Bkz.: A8-A11 paragrafları)

9. Denetçi;

- (a) BDS 315’de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,⁴
- (b) BDS 330⁵’da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,
- (c) Denetimin BDS’lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini,

tanımlayan bir denetim planı hazırlar (Bkz.: A12-A14 paragrafları).

10. Denetçi, denetim sırasında gerekmesi durumunda genel denetim stratejisini ve denetim planını günceller ve değiştirir (Bkz.: A15 paragrafı).

¹ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 12-13 üncü paragraflar

² BDS 220, 9-11 inci paragraflar

³ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 9-13 üncü paragraflar

⁴ BDS 315, “‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

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

11. Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlar (Bkz.: A16-A17 paragrafları).

Belgelendirme

12. Denetçi, aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:⁶
- (a) Genel denetim stratejisi,
 - (b) Denetim planı,
 - (c) Denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.
- (Bkz.: A18-A21 paragrafları)

İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar

13. Denetçi, ilk defa yapılan bir denetime başlamadan önce:
- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin olarak BDS 220'nin zorunlu kıldığı denetim prosedürlerini uygular.⁷
 - (b) Denetçinin değiştiği durumlarda, etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçer.
- (Bkz.: A22 paragrafı)

⁶ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

⁷ BDS 220, 12-13 üncü paragraflar

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Planlama çalışmalarının niteliği ve kapsamı; işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetim ekibinin kilit üyelerinin işletmedeki geçmiş tecrübelerine ve denetim sırasında ortaya çıkan şartlardaki değişikliklere göre farklılık gösterir.
- A2. Planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra (veya bir önceki denetimle bağlantılı olarak) başlayan ve cari denetim tamamlanmaya kadar devam eden ve yinelenen bir süreçtir. Bununla birlikte planlama, müteakip denetim prosedürleri uygulanmadan önce tamamlanması gereken belirli çalışmaların ve denetim prosedürlerinin zamanlamasının dikkate alınmasını da içerir. Örneğin planlama, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemeden ve değerlendirmeden önce denetçinin aşağıdaki gibi hususları dikkate almasını gerektirir:
- Risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanacak analitik prosedürler.
 - İşletmenin tabi olduğu yasal ve düzenleyici çerçeve ile işletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığı hakkında genel bir anlayışa sahip olunması.
 - Önemliliğin belirlenmesi.
 - Uzmanların katılımı.
 - Diğer risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması.
- A3. Denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla (örneğin, planlanan denetim prosedürlerinin bazılarını işletme personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını işletme yönetimiyle müzakere etmeye karar verebilir. Bu müzakereler sıklıkla yapılabilir ancak genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetçinin sorumluluğundadır. Denetimin etkinliğinden ödün verilmemesi için genel denetim stratejisinde veya denetim planında yer alan konular müzakere edilirken dikkatli olunması gerekir. Örneğin, ayrıntılı denetim prosedürlerinin niteliğinin ve zamanlamasının yönetimle müzakere edilmesi, denetim prosedürlerini gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.

Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı (Bkz.: 5 inci paragraf)

- A4. Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin denetimin planlanması sürecine katılımı, bu kişilerin deneyim ve sezgilerinden faydalanılmasını sağlar ve dolayısıyla planlama sürecinin etkinliğini ve verimliliğini artırır.⁸

⁸ BDS 315’in 10 uncu paragrafı, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı konusunda denetim ekibinin yapacağı müzakerelere ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar. BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”nın 15 inci paragrafı bu müzakerede, işletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı önemli yanlışlıklara ne kadar açık olduğu konusuna verilecek önem hakkında rehberlik sağlar.

Ön Denetim Çalışmaları (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A5. Cari denetimin başında, 6 ncı paragrafta belirtilen ön denetim çalışmalarının yapılması, denetimi planlama ve yürütme kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek olay veya şartları belirlerken ve değerlendirirken denetçiye yardımcı olur.
- A6. Söz konusu ön denetim çalışmalarının yapılması, denetimin örneğin aşağıdaki nitelikleri taşıyacak şekilde planlanabilmesini sağlar:
- Denetçinin sahip olması gereken bağımsızlığı ve denetimi yürütme kabiliyetini koruması.
 - Yönetimin dürüstlüğüyle ilgili olarak, denetçinin denetime devam etmesini etkileyebilecek herhangi bir sorunun bulunmaması.
 - Müşteriyle denetçi arasında denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin hiçbir yanlış anlaşılmanın bulunmaması.
- A7. Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlere ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmeler, şartlara ve şartlardaki değişikliklere göre denetim boyunca devam eder. Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil, etik hükümlerin değerlendirilmesine ilişkin başlangıç prosedürlerinin cari denetimin başında uygulanması, bu prosedürlerin cari denetime ilişkin diğer önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden önce tamamlandığı anlamına gelir. Devam eden denetimlerde, bu tür başlangıç prosedürleri genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasıyla bağlantılı olarak veya tamamlanmasından kısa bir süre sonra uygulanır.

Planlama Çalışmaları

Genel Denetim Stratejisi (Bkz.: 7-8 inci paragraflar)

- A8. Genel denetim stratejisinin oluşturulması süreci, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamlanmasına bağlı olarak, denetçinin örneğin aşağıdaki konuları belirlemesine yardımcı olur:
- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynaklar (örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularda uzmanların dâhil edilmesi),
 - Özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı (örneğin, önemli yerlerdeki stok sayımını gözlemlemek için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı, topluluk denetimlerinde diğer denetçilerin yaptıkları işin gözden geçirilmesi faaliyetinin kapsamı veya yüksek riskli alanlara saat cinsinden ayrılan denetim bütçesi),
 - Bu kaynakların ne zaman kullanılacağı (örneğin, denetimin ara aşamalarında mı yoksa önemli hesap kesim tarihlerinde mi?),
 - Bu kaynakların nasıl yönetileceği, yönlendirileceği ve gözetileceği (örneğin, ekip toplantılarından önce veya sonraki bilgilendirmelerin ne zaman yapılmasının beklendiği, sorumlu denetçi ve denetim yöneticisi tarafından

yapılan gözden geçirmelerin nasıl yapılmasının beklendiği (denetim yapılan yerde veya başka bir yerde) ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin tamamlanıp tamamlanmayacağı).

- A9. Ek'te, genel denetim stratejisinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususlara ilişkin örnekler yer almaktadır.
- A10. Genel denetim stratejisi oluşturulduktan sonra, denetçinin kaynaklarının etkin biçimde kullanılarak denetimin amaçlarına ulaşılması gerekliliği de dikkate alınarak, genel denetim stratejisinde belirlenen çeşitli hususları ele almak üzere bir denetim planı hazırlanabilir. Genel denetim stratejisinin ve ayrıntılı denetim planının oluşturulması, birbirinden ayrı veya mutlaka birbirini takip etmesi gereken süreçler değildir; ancak birinde meydana gelen değişiklikler diğesinde de değişikliklere sebep olabileceğinden aralarında yakın bir ilişki vardır.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A11. Küçük işletmelerin denetimlerinde, denetimin tamamı çok küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük işletme denetimlerinin çoğunda, bir denetim ekibi üyesiyle çalışan (veya herhangi bir denetim ekibi üyesi olmadan çalışan) sorumlu denetçi (veya tek başına denetim faaliyeti yapan bir denetçi) yer alır. Küçük bir ekipte ekip üyelerinin koordinasyonu ve iletişimi daha kolaydır. Küçük bir işletmenin denetiminde genel denetim stratejisinin oluşturulması, karmaşık veya zaman alıcı bir çalışma gerektirmez. Genel denetim stratejisinin oluşturulması işletmenin büyüklüğüne, denetimin karmaşıklığına ve denetim ekibinin büyüklüğüne bağlı olarak değişir. Örneğin, yeni tamamlanan bir denetimdeki çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine ve belirlenen ve öne çıkan konulara dayanarak, önceki denetimin sonunda hazırlanan ve işletmenin sahibi olan yöneticiyle yapılan müzakereler esas alınarak cari dönemde güncellenen özet bilgi notu, 8 inci paragrafta belirtilen hususları kapsamaması hâlinde, cari denetimin belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

Denetim Planı (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A12. Denetim planı, denetim ekibi üyeleri tarafından uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içermesi bakımından genel denetim stratejisinden daha ayrıntılıdır. Bu denetim prosedürlerinin planlanması, denetim planının oluşturulması sırasında ve denetim boyunca devam eder. Örneğin, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerini planlaması, denetimin başlangıç aşamalarında yapılır. Bununla birlikte belirli müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının planlanması, söz konusu risk değerlendirme prosedürlerinin sonucuna bağlıdır. Ayrıca denetçi, bazı işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin müteakip denetim prosedürlerini, kalan tüm müteakip denetim prosedürlerini planlamadan önce uygulamaya başlayabilir.
- A13. Bazı açıklamalar defteri kebir ve yardımcı defterler dışındaki kaynaklardan elde edilen bilgileri içerebilir. Bu bilgiler risk olduğu değerlendirilen hususlar ile bu hususları ele almak için tasarlanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir. Bu sebeple, açıklamalarla ilgili planlanan risk değerlendirme prosedürleri

ile müteakip denetim prosedürlerinin türü, zamanlaması ve kapsamı belirlenirken bu açıklamalarda yer alabilecek bilgilerin kapsamı ile ayrıntı düzeyinin de dikkate alınması önem arz eder.

A14. Açıklamaların denetimin başlangıcında değerlendirilmesi, denetçiye, söz konusu açıklamaların işlem sınıfları, olaylar ve hesap bakiyeleriyle aynı şekilde ele alınması için gereken dikkatin gösterilmesi ve ayrılacak yeterli zamanın planlanması bakımından yardımcı olur. Açıklamaların denetimin başlangıcında değerlendirilmesi, aşağıdaki hususların denetime olan etkilerini belirlemede denetçiye fayda sağlayabilir:

- İşletmenin; çevresindeki, finansal durumundaki veya faaliyetlerindeki değişiklikler sebebiyle yeni ve önemli açıklamaların yapılması veya önemli açıklamaların revize edilmesi (örneğin, faaliyet bölümlerini belirleme yükümlülüğündeki bir değişiklik ve önemli bir iş birleşmesi işlemi sonucunda oluşan faaliyet bölümüne ilişkin bilgilerin raporlanmasına ilişkin bir değişiklik).
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki değişiklik sebebiyle yeni ve önemli açıklamaların yapılması veya önemli açıklamaların revize edilmesi,
- Belirli açıklamalara için uygulanacak denetim prosedürlerine yardımcı olması amacıyla denetçinin faydalandığı uzmanın katılımının gerekmesi (örneğin, emeklilik veya emekliliğe ilişkin diğer fayda yükümlülükleriyle ilgili açıklamalar) ve
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmek isteyebileceği açıklamalarla ilgili hususlar.⁹

Denetimin Yürütülmesi Sırasında Planlama Kararlarında Yapılan Değişiklikler (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A15. Beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtları sebebiyle denetçinin, değerlendirilmiş riskler hakkında revize edilen görüşlere dayanarak, genel denetim stratejisi ve denetim planında ve dolayısıyla, müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapması gerekebilir. Böyle bir durum, denetçinin denetim prosedürlerini planlarken elinde bulunan bilgilerden ciddi ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler edinmesi hâlinde ortaya çıkabilir. Örneğin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması sonucunda elde edilen denetim kanıtları, kontrol testlerinden elde edilen denetim kanıtlarıyla çelişebilir.

Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme (Bkz.: 11 inci paragraf)

A16. Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı aşağıdakiler dâhil pek çok etkene bağlı olarak değişir:

- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı.

⁹ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, A13 paragrafı

- Denetim alanı.
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen hususlar (örneğin, denetimin belirli bir alanında “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskin artması doğal olarak denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin ve gözetiminin kapsamının genişletilmesini, bu konuya ayrılacak zamanın artırılmasını ve yaptıkları çalışmanın daha ayrıntılı olarak gözden geçirilmesini gerektirir).
- Denetimi yürüten ekip üyelerinin her birinin kabiliyet ve yetkinlikleri.

BDS 220, denetimin yönlendirilmesine, gözetimine ve denetim çalışmalarının gözden geçirilmesine ilişkin daha ayrıntılı bilgi içerir.¹⁰

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A17. Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmesi hâlinde, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu üyelerin yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi gibi sorunlar ortaya çıkmaz. Bu tür durumlarda çalışmanın tamamını bizzat yürüten sorumlu denetçi, tüm önemli konulardan haberdar olur. Denetimin tamamının aynı kişi tarafından yürütülmesi hâlinde, denetim sırasında varılan yargıların uygunluğuna dair tarafsız bir görüş oluşturulması konusunda uygulamada sorunlar çıkabilir. Özellikle karmaşık veya olağan dışı sorunların bulunması ve denetimin denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından yürütülmesi hâlinde, uygun tecrübeli bir denetçiyle istişare edilmesi gerekebilir.

Belgelendirme (Bkz.: 12 nci paragraf)

- A18. Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetimin düzgün biçimde planlanması ve önemli konuların denetim ekibine bildirilmesi için gerekli olduğu düşünülen kilit kararların kaydedilmesidir. Örneğin denetçi, genel denetim stratejisini denetimin genel kapsamına, zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin kilit kararları içeren bir bilgi notuyla özetleyebilir.
- A19. Denetim planının belgelendirilmesi, risk değerlendirme prosedürlerinin ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşı uygulanan yönetim beyanı düzeyindeki müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının kaydedilmesidir. Bu belgelendirme ayrıca, uygulamadan önce denetim prosedürlerinin gözden geçirilebilmesini ve onaylanabilmesini sağlayan ve bu prosedürlerin düzgün şekilde planlanmasına dair bir kayıt teşkil eder. Denetçi, söz konusu denetime özgü şartları yansıtabilecek şekilde biçimlendirilmiş olmak kaydıyla standart denetim programlarını veya kontrol listelerini kullanabilir.
- A20. Genel denetim stratejisi ve denetim planında yapılan önemli değişiklikler ile bunların sonucunda denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamında meydana gelen değişikliklere ilişkin yapılacak kayıt, önemli değişikliklerin neden yapıldığını ve genel denetim stratejisi ile denetim planının denetime uyarlanan son

¹⁰ BDS 220, 15-17 nci paragraflar

hâlini açıklar. Bu kayıt ayrıca denetim sırasında meydana gelen önemli değişikliklere verilecek uygun karşılıkları da gösterir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A21. A11 paragrafında belirtildiği üzere, uygun bir bilgi notu özeti, küçük bir işletmenin denetiminde belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir. Küçük işletmelerde muhtemel olduğu gibi, birkaç kontrolün¹¹ bulunduğu varsayımıyla oluşturulan standart denetim programları veya kontrol listeleri (Bkz.: A17 paragrafı), denetçinin risk değerlendirmeleri dâhil denetimin şartlarına göre biçimlendirilmiş olması kaydıyla, denetim planı olarak kullanılabilir.

İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A22. Denetim planlamasının amacı ve hedefi, ilk denetimlerde ve müteakip (birbirini takip eden) denetimlerde aynıdır. Ancak denetçi, aynı işletmede müteakip denetimleri planlarken o işletme için önceden sahip olduğu deneyime ilk defa denetleyeceği bir işletmede sahip olamayacağından, denetçinin ilk defa yapılan bir denetimde planlama çalışmalarını genişletmesi gerekebilir. İlk defa yapılan bir denetim için genel denetim stratejisini ve denetim planını oluştururken denetçinin göz önünde bulundurabileceği ilâve hususlara aşağıdakiler dâhildir:

- Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, önceki denetçiyle görüşülerek çalışmalarından istifade edilmesi, örneğin önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının incelenmesi.
- Denetçi olarak seçilme esnasında işletme yönetimi ile müzakere edilen (muhasebe politikalarının veya raporlama ve denetim standartlarının uygulanması dâhil) önemli konular, bu konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi ve bu konuların genel denetim stratejisini ve denetim planını nasıl etkileyeceği.
- Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken denetim prosedürleri.¹²
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin, ilk denetimler için zorunlu kıldığı diğer prosedürler (örneğin, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi, önemli denetim prosedürleri uygulanmaya başlamadan önce genel denetim stratejisini gözden geçirmek için veya denetim raporları düzenlenmeden önce bu raporları gözden geçirmek için gerekli yeterliğe sahip başka bir yönetici veya kıdemli denetçinin katılımını zorunlu kılabilir).

¹¹ BDS 315, 26(a) paragrafı

¹² BDS 510, “İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”

(Bkz.: 7-8 inci paragraflar ve A8-A11 paragrafları)

Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar

Bu Ek denetçinin genel denetim stratejisini oluştururken dikkate alabileceği hususlara ilişkin örnekler içerir. Bu hususların çoğu aynı zamanda denetçinin ayrıntılı denetim planını da etkiler. Bu örnekler, birçok denetim için geçerli olabilecek geniş bir yelpazeyi kapsar. Aşağıdaki hususlardan bazıları diğer BDS'lerde zorunlu kılınmış olabilir, ancak bu hususların tamamı her denetim için geçerli değildir ve aşağıdaki liste genel denetim stratejisi oluşturulurken dikkate alınacak hususların tamamını içermez.

Denetimin Özellikleri

- Başka bir finansal raporlama çerçevesiyle yapılacak mutabakat ihtiyacı dâhil, denetlenecek finansal bilgilerin hazırlandığı finansal raporlama çerçevesi.
- Sektörü düzenleyen kurumlar tarafından istenen raporlar gibi sektöre özgü raporlama yükümlülükleri.
- Denetime dâhil edilecek topluluğa bağlı birimlerin yer ve sayısını kapsayacak şekilde denetimin beklenen kapsamı.
- Topluluğun nasıl konsolide edileceğini belirleyen, ana ortaklık ile bağlı birimleri arasındaki kontrol ilişkilerinin niteliği.
- Topluluğa bağlı birimlerin diğer denetçiler tarafından ne ölçüde denetleneceği.
- Uzmanlık bilgisi ihtiyacı dâhil, denetlenecek faaliyet bölümlerinin niteliği.
- Denetlenen finansal bilgiler için diğer para birimlerinden yapılması gereken çevrimler dâhil, raporlamada kullanılacak para birimi.
- Konsolidasyon amaçlı denetime ek olarak münferit finansal tabloların da yasal denetim ihtiyacı.
- İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunup bulunmadığı, -varsa- denetim amacıyla; iç denetim çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağı, kullanılacaksa hangi alanlarda ve hangi ölçüde kullanılabilirliği veya iç denetçilerin doğrudan yardım sağlamak üzere kullanılıp kullanılmayacağı.
- İşletmenin hizmet kuruluşu kullanıp kullanmadığı; kullanıyorsa, denetçinin söz konusu kuruluşlar tarafından yapılan kontrollerin tasarım ve işleyişine ilişkin nasıl kanıt elde edebileceği.
- Risk değerlendirme prosedürlerine ve kontrol testlerine ilişkin denetim kanıtları gibi önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarının beklenen kullanımı.
- Verilerin erişilebilirliği ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin beklenen kullanımı dâhil, bilgi teknolojisinin denetim prosedürleri üzerindeki etkisi.

- Denetim çalışmasının beklenen kapsam ve zamanlamasının, ara dönem finansal bilgiler için yapılan her türlü sınırlı bağımsız denetimle koordinasyonu ve bu tür sınırlı bağımsız denetimlerden elde edilen bilgilerin denetim üzerindeki etkisi.
- Müşterinin personeline ve verilerine erişim imkânı.

Raporlama Amaçları, Denetimin Zamanlaması ve Kurulacak İletişimlerin Niteliği

- Ara dönem ve dönem sonu tarihleri gibi işletmenin raporlama takvimi.
- Denetimin niteliği, zamanlaması ve kapsamının işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edileceği toplantıların programlanması.
- Denetçi raporu, yönetim mektupları ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimler dâhil olmak üzere, düzenlenecek raporun beklenen türü ve zamanlaması ile yazılı ve sözlü olarak yapılacak diğer bildirimlerin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilmesi.
- Denetim boyunca denetim çalışmasının durumuyla ilgili olarak kurulması beklenen iletişimlerin işletme yönetimiyle müzakere edilmesi.
- Düzenlenecek raporların beklenen türü ve zamanlamasıyla ilgili olarak topluluğa bağlı birim denetçileriyle kurulacak iletişim ve topluluğa bağlı ilgili birimlerin denetimlerine ilişkin kurulacak diğer iletişimler.
- Ekip toplantılarının niteliği ve zamanlaması ile yürütülen denetimin gözden geçirilme zamanı dâhil, denetim ekibi üyeleri arasındaki iletişimin beklenen niteliği ve zamanlaması.
- Denetimden kaynaklanan yasal veya sözleşmeye bağlı raporlama sorumlulukları dâhil, üçüncü taraflarla kurulması beklenen diğer iletişimlerin olup olmadığı.

Önemli Etkenler, Ön Denetim Çalışmaları ve Diğer Denetimlerden Elde Edilen Bilgiler

- BDS 320¹’ye uygun olarak önemliliğin belirlenmesi ve uygun hâllerde:
 - BDS 600²’e uygun olarak topluluğa bağlı birimler için önemliliğin belirlenmesi ve bu önemliliğin söz konusu topluluğa bağlı birimlerin denetçilerine bildirimini.
 - Önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ile topluluğa bağlı önemli birimlerin önceden belirlenmesi.
- “Önemli yanlışlık” riskinin daha yüksek olabileceği alanların önceden belirlenmesi.
- Finansal tabloların geneli düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeye etkisi.

¹ BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”

² BDS 600 “Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 21-23 ve 40(c) paragrafları

- Denetçinin, denetim ekibi üyelerine, denetim kanıtının toplanmasında ve değerlendirilmesinde sorgulayıcı olmaları ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmeleri gerektiğinin önemini belirtme usulü.
- İç kontrolün işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesini kapsayan önceki denetimlerin sonuçları (belirlenen eksikliklerin niteliği ve bunlara karşı atılan adımlar dâhil).
- İşletmeye diğer hizmetleri vermekten sorumlu denetim şirketi personeliyle denetime etki edebilecek hususların müzakere edilmesi.
- İşletme yönetiminin, sağlam bir iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesine dair taahhüdüne ilişkin kanıt (bu nitelikteki bir iç kontrolün uygun biçimde belgelendirildiğine ilişkin kanıtlar dâhil).
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki değişiklikler. Örneğin, muhasebe standartlarında, yeni ve önemli açıklamaların yapılmasını veya önemli açıklamaların revize edilmesini gerektiren değişiklikler meydana gelmesi.
- Denetçinin iç kontrole güvenmesinin daha etkin olup olmadığını belirlemesi bakımından, işlemlerin hacmi.
- Faaliyetlerin başarılı bir biçimde yürütülmesi için işletme genelinde iç kontrole verilen önem.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların -defteri kebir ve yardımcı defterler dışındaki kaynaklardan elde edilen bilgileri de içeren açıklamalar dâhil- belirlenmesi ve hazırlanması için yönetimin kullandığı süreç(ler).
- Bilgi teknolojisi ve iş süreçlerindeki değişiklikler, kilit yönetimdeki değişiklikler, satın almalar, birleşmeler ve tasfiyeler gibi, işletmeyi etkileyen işle alakalı önemli gelişmeler.
- Sektöre ilişkin düzenlemelerdeki değişiklikler ve yeni raporlama yükümlülükleri gibi, sektörde meydana gelen önemli gelişmeler.
- İşletmeyi etkileyen mevzuat değişiklikleri gibi, diğer önemli ve ilgili gelişmeler.

Kaynakların Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

- Denetim ekibinin seçilmesi (gerektiğinde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin seçimi dâhil) ve denetim ekibi arasında görev dağılımının yapılması (“önemli yanlışlık” risklerinin daha yüksek olabileceği alanlarda deneyimli ekip üyelerinin görevlendirilmesi dâhil).
- “Önemli yanlışlık” risklerinin daha yüksek olabileceği alanlara uygun süre ayrılmasının göz önünde bulundurulması dâhil, denetimin bütçelendirilmesi (zaman ve kaynak planlaması).