



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, 2022 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.
- BDS 300 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 300 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 300
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Ana Hükümler	
Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı	5
Ön Denetim Çalışmaları	6
Planlama Çalışmaları.....	7-10
Belgelendirme.....	11
İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar	12
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı	A5
Ön Denetim Çalışmaları.....	A6-A8
Planlama Çalışmaları	A9-A18
Belgelendirme	A19-A23
İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar	A24
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.
2. Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. BDS 220 (Revize) uyarınca denetim düzeyinde kalite yönetimi, bu BDS uyarınca yapılan yeterli bir planlamayla birlikte, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler dâhil, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (Bkz.: A1-A4 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.: A5 paragrafı).

Ön Denetim Çalışmaları

6. Denetçi, cari denetimin başlangıcında aşağıdaki çalışmaları yapar:

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

(Bkz.: A6-A8 paragrafları)

Planlama Çalışmaları

7. Denetçi denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini oluşturur.
8. Genel denetim stratejisini oluştururken denetçi, BDS 220 (Revize)'nin hükümlerini yerine getirirken elde edilen bilgileri dikkate alır ve:
 - (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.⁴

(Bkz.: A9-A12 paragrafları)

9. Denetçi;
 - (a) Denetim ekibi üyelerinin planlanan yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını (Bkz.: A17-A18 paragrafları),
 - (b) BDS 315'de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,⁵
 - (c) BDS 330⁶'da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,

¹ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 22-24 üncü paragraflar

² BDS 220 (Revize), 16-21 inci paragraflar

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

⁴ BDS 220 (Revize), 25 inci paragraf

⁵ BDS 315, "'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

⁶ BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

(ç) Denetimin BDS'lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini,
tanımlayan bir denetim planı hazırlar (Bkz.: A14-A16 paragrafları).

10. Denetçi, denetim sırasında gerekmesi durumunda genel denetim stratejisini ve denetim planını günceller ve değiştirir (Bkz.: A17 paragrafı).
11. Sorumlu denetçi, genel denetim stratejisini ve denetim planını gözden geçirir.

Belgelendirme

12. Denetçi, aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:⁷

- (a) Genel denetim stratejisi,
(b) Denetim planı,
(c) Denetim ekibi üyelerinin planlanan yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamındaki önemli değişiklikler dâhil⁸, denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.

(Bkz.: A19-A22 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 (Revize)'nin zorunlu kıldığı denetim prosedürlerini uygular.⁹
(b) Denetçinin değiştiği durumlarda, etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçer.

(Bkz.: A24 paragrafı)

⁷ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

⁸ BDS 220 (Revize), 30, A91 ve A92 paragrafları

⁹ BDS 220 (Revize), 22-24 üncü paragraflar

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

- A1. BDS 220 (Revize), finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite yönetimi açısından denetim düzeyinde denetçinin özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını düzenler. BDS 220 (Revize)'nin hükümlerine uygunluk sağlanmasından elde edilen bilgiler bu BDS ile ilgilidir. Örneğin, BDS 220 (Revize) uyarınca, sorumlu denetçinin; denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine tahsis edilmiş veya kullanımına hazır tutulmuş olduğuna karar vermesi gerekir. Bu tür bir belirleme, bu BDS'nin 8 inci paragrafının gerektirdiği şekilde, genel denetim stratejisinde denetimin yerine getirilmesi için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesiyle doğrudan ilgilidir.
- A2. 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. Denetimin planlanmasında denetçi, proje yönetimi teknik ve araçlarını kullanabilir. BDS 220 (Revize)¹⁰; bu tür teknik ve araçların, denetimin kalitesini yönetirken denetim ekibini ne şekilde destekleyebileceğini açıklar.
- A3. Planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra (veya bir önceki denetimle bağlantılı olarak) başlayan ve cari denetim tamamlanıncaya 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.
- A4. Denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasında kendisine yardımcı olması 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

¹⁰ BDS 220 (Revize), A73-A74 paragrafları

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)

A5. 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.¹¹

Ön Denetim Çalışmaları (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A6. Cari denetimin başında, 6 ncı paragrafta belirtilen ön denetim çalışmalarının yapılması, BDS 220 (Revize) uyarınca denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek olay veya şartları belirlerken ve değerlendirirken denetçiye yardımcı olur.

A7. Söz konusu ön denetim çalışmalarının yapılması, örneğin aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla, denetimin planlanabilmesini sağlar:

- Denetimi yürütebilmek amacıyla sahip olunması gereken bağımsızlığın ve denetimi yürütme kabiliyetinin korunması.
- Yönetimin dürüstlüğüyle ilgili olarak, denetçinin denetime devam etmesini etkileyebilecek herhangi bir sorunun bulunmadığının belirlenmesi.
- Müşteriyle denetçi arasında denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin hiçbir yanlış anlaşılmanın bulunmadığının belirlenmesi.

A8. 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)

A9. Genel denetim stratejisinin oluşturulması süreci, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamlanmasına bağlı olarak, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynakların (insan, teknoloji veya entelektüel) niteliği. Örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konuları ele almak amacıyla uzmanların görevlendirilmesi,

¹¹ BDS 315'in 10 uncu paragrafi, 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 paragrafi bu müzakerede, işletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı önemli yanlışlıklara ne kadar açık olduğu konusuna verilecek önem hakkında rehberlik sağlar.

- Özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı. Örneğin, farklı yerlerdeki fiziki stok sayımına katılmak için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı, topluluk denetimlerinde birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği ve 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 yönlendirileceği, gözetileceği veya kullanılacağı. Örneğin, ekip toplantılarından önce veya sonraki bilgilendirmelerin ne zaman yapılmasının beklendiği, sorumlu denetçi ve denetim yöneticisi tarafından 10 yapılan gözden geçirmelerin nasıl yapılmasının beklendiği (denetim yapılan yerde veya başka bir yerde).

A10. BDS 220 (Revize), denetim kaynakları ve denetimin yürütülmesine (denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi dâhil) ilişkin ana hükümler ve açıklama hükümleri içerir.

A11. Ek'te, genel denetim stratejisinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususlara ilişkin örnekler yer almaktadır.

A12. 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

A13. 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 kapsamı hâlinde, cari denetimin belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

Denetim Planı (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A14. 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.
- A15. 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.
- A16. 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.¹²

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

- A17. Beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtları sebebiyle denetçinin, değerlendirilmiş riskler hakkında

¹² BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", A13 paragrafı

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

A18. BDS 220 (Revize); sorumlu denetçinin, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğunu ele alır.¹³

Belgelendirme (Bkz.: 11 inci paragraf)

A19. Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesinde ve önemli konuların denetim ekibine bildirilmesi için bir vasıta olarak kilit kararların kaydedilmesidir. Örneğin denetçi, genel denetim stratejisini denetimin genel kapsamına, zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin kilit kararları içeren bir bilgi notuyla özetleyebilir.

A20. 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.

A21. 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 hâlini açıklar. Bu kayıt ayrıca denetim sırasında meydana gelen önemli değişikliklere verilecek uygun karşılıkları da gösterir.

A22. BDS 220 (Revize) uyarınca denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamındaki önemli değişikliklerin kaydını da sağlayabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A23. A13 paragrafında belirtildiği üzere, uygun bir bilgi notu özeti, küçük bir işletmenin denetiminde belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir. Küçük

¹³ BDS 220 (Revize), 29-31 inci paragraflar

işletmelerde muhtemel olduğu gibi, birkaç kontrolün¹⁴ bulunduğu varsayımıyla oluşturulan standart denetim programları veya kontrol listeleri denetçinin risk değerlendirmeleri dâhil denetimin şartlarına göre biçimlendirilmiş olması kaydıyla, denetim planı olarak kullanılabilir.

İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar (Bkz.: 12 nci paragraf)

A24. 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 (muhasabe 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.¹⁵
- İlk denetimler için denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan diğer karşılıklar (örneğin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi; gerekli yeterliğe sahip başka bir yöneticinin veya uygun yetkiye sahip bir denetçinin, önemli denetim prosedürleri uygulanmaya başlamadan önce genel denetim stratejisini gözden geçirmesini veya denetim raporları düzenlenmeden önce bu raporları gözden geçirmesini zorunlu kılan karşılıklar içerebilir).

¹⁴ BDS 315, 26(a) paragrafi

¹⁵ BDS 510, “İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”

(Bkz.: 7-8 inci paragraflar ve A9-A12 paragrafları)

Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar

Bu Ek denetçinin denetim düzeyinde kaliteyi yönetirken dikkate alabileceği hususlara ilişkin örnekler içerir. Bu hususların çoğu denetçinin genel denetim stratejisini ve ayrıntılı denetim planını 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.
- Topluluk denetiminin amaçları açısından denetim çalışması yapılması beklenen topluluğa bağlı birimler dâhil olmak üzere, denetimin beklenen kapsamı ve birim denetçilerinin katılımının kapsamı.
- Topluluğun nasıl konsolide edileceğini belirleyen, ana ortaklık ile işletme veya işletme birimleri arasındaki kontrol ilişkilerinin niteliği.
- Uzmanlık bilgisi ihtiyacı dâhil, denetlenecek faaliyet bölümlerinin niteliği.
- Denetlenen finansal bilgiler için diğer para birimlerinden yapılması gereken çevrimler dâhil, raporlamada kullanılacak para birimi.
- Topluluk denetiminin amaçları açısından yapılan denetim çalışmasına ek olarak, mevzuat gereği veya başka sebeplerle finansal tabloların denetimine ilişkin yükümlülük.
- İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunup bulunmadığı, -varsa- denetim amacıyla; iç denetim çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağı, kullanılacaksa hangi alanlarda ve hangi ölçüde kullanılabilmesi 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.
- Topluluk denetiminin amaçları açısından yapılan denetim çalışmasına ilişkin kurulacak iletişimlerin beklenen türü ve zamanlamasıyla ilgili olarak topluluğa bağlı birim denetçileriyle kurulacak iletişim.
- Ekip toplantılarının niteliği ve zamanlaması ile gerçekleştirilen denetim çalışmasının 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 600 (Revize)²’ye uygun olarak topluluğa bağlı birim performans önemliliğinin belirlenmesi ve bu önemliliğin söz konusu topluluğa bağlı birimlerin denetçilerine bildirim.
 - Önemli olabilecek işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar hakkındaki ilk beklentiler.
- “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 (Revize) “Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”,_35-36 ncı 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

- Denetime tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan insan, teknolojik ve entelektüel kaynaklar (örneğin denetim ekibinin görevlendirilmesi 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).