



## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220

#### *FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ*

Telif Hakkı, Ticari Marka ve İzin Bilgileri:

IAASB'nin faaliyetlerini destekleyen yapı ve süreçler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu® veya IFAC® tarafından kolaylaştırılır.

IAASB ve IFAC, bu yayındaki materyale dayanarak hareket eden veya hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişinin neden olduğu kayıplardan, bu tür bir zararın ihmalden veya başka bir durumdan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın sorumluluk kabul etmez.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Güvence Standartları, Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları, Uluslararası Kalite Kontrol Standartları, Uluslararası Bağımsız Denetim Uygulama Dokümanları, Nihai Taslaklar, İstişare Belgeleri ve diğer IAASB yayınları IFAC tarafından yayınlanır ve telif hakkı IFAC'e aittir.

Telif hakkı © Aralık 2020, IFAC'a aittir. Tüm hakları saklıdır. Bu yayın, kişisel ve ticari olmayan kullanım için (diğer bir ifadeyle, mesleki referans veya araştırma amacıyla) [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) adresinden indirilebilir. Bu belgenin tercüme edilmesi, çoğaltılması, saklanması veya iletilmesi veya diğer benzer kullanımların yapılması için yazılı izin gereklidir.

'Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu', 'Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları', 'Uluslararası Güvence Standartları', 'Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları', 'Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları', 'Uluslararası Kalite Kontrol Standartları', 'Uluslararası Bağımsız Denetim Uygulama Dokümanları', 'IAASB', 'UBDS', 'UGDS', 'USBDS', 'UIHS', 'UKKS', 'UBDUD' ve IAASB logosu, ABD ve diğer ülkelerde IFAC'ın ticari markaları, tescilli ticari markaları ve hizmet markalarıdır.

Telif hakkı, ticari marka ve izin bilgileri için lütfen [permissions](mailto:permissions@ifac.org) adresine gidiniz veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) ile iletişime geçiniz.

Bu metin, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) izniyle, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan ilgili uluslararası standardın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapıldığı şekliyle Türkçe tercümesinin tamamını veya bir kısmını yeniden üretmektedir ve IFAC tarafından Aralık 2020'de orijinal hâli İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu tür metinlerin Türkiye'de yalnızca ticari olmayan amaçlarla Türkçe olarak çoğaltılmasına izin verilmektedir. Mevcut diğer tüm hakları saklıdır. IAASB'nin Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 220, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi'nin onaylanmış metni, IFAC tarafından İngilizce dilinde yayınlanan metindir. IFAC, çevirinin doğruluğu ve eksiksizliği veya bunun sonucunda ortaya çıkabilecek eylemler için hiçbir sorumluluk kabul etmez.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 220, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi'nin İngilizce dilindeki metni © 2020 IFAC tarafından yayınlanmıştır. Tüm hakları saklıdır.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Türkçe metne © 2022, IFAC tarafından izin verilmiştir. Tüm hakları saklıdır.

Orijinal başlık: International Standard on Auditing (ISA) 220, Quality Management for an Audit of Financial Statements

Bu belgeyi çoğaltmak, saklamak veya iletmek ya da diğer benzer kullanımları yapmak için izin almak için [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) ile iletişime geçiniz.

## BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220

### FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ İÇİNDEKİLER

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1
Denetim Şirketinin Kalite Yönetimi Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri.....	2-9
Yürürlük Tarihi.....	10
<b>Amaç</b> .....	11
<b>Tanımlar</b> .....	12
<b>Ana Hükümler</b>	
Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin	
Liderlik Sorumlulukları.....	13-15
Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler.....	16-21
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi .....	22-24
Denetim Kaynakları.....	25-28
Denetimin Yürütülmesi.....	29-38
İzleme ve Düzeltme.....	39
Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi....	40
Belgelendirme.....	41
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Kapsam.....	A1
Denetim Şirketinin Kalite Yönetimi Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri.....	A2-A14
Tanımlar.....	A15-A27
Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin	
Liderlik Sorumlulukları.....	A28-A37
Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler.....	A38-A48
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi .....	A49-A58
Denetim Kaynakları.....	A59-A79
Denetimin Yürütülmesi.....	A80-A108
İzleme ve Düzeltme.....	A109-A112
Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun	
Üstlenilmesi.....	A113-A116
Belgelendirme.....	A117-A120

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite yönetimi açısından denetim düzeyinde denetçinin özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır (Bkz.: A1, A38 paragrafları).

**Bu BDS’de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin A1 ve A1T) ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup Kurum tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır.**

### Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri

2. KYS<sup>1</sup> uyarınca denetim şirketinin amacı, yürüttüğü bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için (Bkz.: A13–A14 paragrafları);
  - (a) Denetim şirketi ve personelinin sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiğine ve denetimleri söz konusu standart ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürüttüğüne ve
  - (b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğunailişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve işleyişini sağlamaktır.
3. Bu BDS, denetim şirketinin KYS’ler veya en az KYS’lerde öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A2-A3 paragrafları).
4. Sorumlu denetçinin liderliğinde denetim ekibi, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında ve bu BDS hükümlerine uymak suretiyle aşağıdaki hususlardan sorumludur (Bkz.: A4-A11 paragrafları):
  - (a) Denetim şirketi tarafından bildirilen veya denetim şirketinden elde edilen bilgileri kullanarak, denetim şirketinin ilgili denetim için uygulanabilecek, kalite risklerine karşı yapacağı işlerin (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin) uygulanması,
  - (b) Denetimin nitelik ve şartlarını dikkate alarak, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin ötesinde denetim düzeyindeki risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına gerek olup olmadığına karar verilmesi ve

---

<sup>1</sup> KYS 1, 14 üncü paragraf

- (c) İlgili denetimden elde edilen ve denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini desteklemek amacıyla bildirilmesi gereken bilgilerin denetim şirketine bildirilmesi.
5. Diğer BDS’lerde yer alan hükümlere uygunluk sağlanması, denetim düzeyinde kalite yönetimiyle ilgili bilgi sağlayabilir (Bkz.: A12 paragrafı).
6. Her denetimde bu Standardın ve diğer BDS’lerin amaçlarına ulaşmak suretiyle denetimlerin tutarlı bir şekilde kaliteli olarak yürütülmesi kamu yararına hizmet eder. Denetim, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığında, yürütüldüğünde ve raporlandığında kalite sağlanmış olur. Mesleki standartların amaçlarına ulaşmak ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak için mesleki muhakemenin kullanılması ve mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesi gerekir.
7. BDS 200<sup>2</sup> uyarınca denetim ekibinin mesleki şüphecilik içinde denetimi planlaması, yürütmesi ve mesleki muhakemesini kullanması gerekir. Mesleki muhakeme, denetimin nitelik ve şartları dikkate alınarak kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması için gereken adımların atılmasına yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken kullanılır. Mesleki şüphecilik ise denetim ekibi tarafından yapılan muhakemelerin kalitesini ve bu muhakemeler aracılığıyla denetim ekibinin denetim düzeyinde kaliteye ulaşma konusundaki genel etkinliğini destekler. Denetim ekibinin attığı adımlar ve kurduğu iletişimler aracılığıyla, mesleki şüpheciliğin uygun biçimde kullanıldığı kanıtlanabilir. Bu tür adım ve iletişimler, kasti olmayan denetçi önyargıları veya kaynak kısıtlamaları gibi mesleki şüpheciliğin uygun biçimde kullanılmasına zarar verebilecek engelleri azaltmaya yönelik belirli adımları içerebilir (Bkz.: A33-A36 paragrafları).

#### *Ölçeklenebilirlik*

8. Bu BDS’de yer alan hükümler, her bir denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar kapsamında uygulanır. Örneğin;
- (a) Karmaşıklık düzeyi daha düşük olan işletmelerin denetiminde olabileceği gibi denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütüldüğü durumlarda, bu BDS’de yer alan bazı hükümler, denetim ekibinin diğer üyelerinin denetime katılımına bağlı olarak yerine getirilecek hükümler olduğu için uygulanmaz (Bkz.: A13-A14 paragrafları).
- (b) Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmediği durumlarda veya niteliği ve içinde bulunduğu şartları daha karmaşık olan bir işletmenin denetlenmesi durumunda, sorumlu denetçi bazı prosedür, görev veya adımların tasarımı veya yürütülmesi için denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirebilir.

#### *Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları*

9. Bu BDS’de yer alan hükümlere uyulması konusunda nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü sorumlu denetçiye aittir. “Sorumlu denetçi .... konularında sorumluluğu üstlenir” ifadesi; sorumlu denetçinin, bazı prosedürler, görevler veya atılacak adımların

---

<sup>2</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 15-16 ncı paragraf ve A20-A24 paragrafları.

tasarımı veya yürütülmesi için denetim ekibinin uygun becerilere veya deneyime sahip diğer üyelerini görevlendirmesine izin veren hükümler için kullanılır. Diğer hükümler için bu BDS, ilgili hükmün veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğini ve sorumlu denetçinin denetim şirketi veya denetim ekibinin diğer üyelerinden bilgi alabileceğini açıkça ifade eder (Bkz.: A22-A25 paragrafları).

### **Yürürlük Tarihi**

10. Bu BDS, 15/12/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaç**

11. Denetçinin amacı, aşağıdaki hususlarda kalitenin sağlandığına ilişkin makul güvence elde etmek amacıyla denetim düzeyinde kaliteyi yönetmektir:
- (a) Denetçinin sorumluluklarını, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standart ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürüttüğü ve
  - (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olduğu.

### **Tanımlar**

12. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Sorumlu denetçi<sup>3</sup>: Denetim şirketince atanan, denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetçidir.
  - (b) Kalitenin gözden geçirilmesi: Kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerin ve ulaştığı sonuçların, rapor tarihi veya öncesinde tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir.
  - (c) Kaliteyi gözden geçiren kişi: Denetim şirketi tarafından denetimin kalitesini gözden geçirmek amacıyla görevlendirilen; sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir bağımsız denetçi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
  - (d) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzman<sup>4</sup> bu ekibe dâhil değildir<sup>5</sup> (Bkz.: A15-A25 paragrafları).
  - (e) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetçi ya da kamu sektöründeki eş değeridir (Bkz.: A26 paragrafı).

<sup>3</sup> İlgili durumlarda "sorumlu denetçi", "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

<sup>4</sup> BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması", 6(a) paragrafı "denetçinin faydalandığı uzmanı" tanımlar.

<sup>5</sup> BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", doğrudan yardımın kullanımına ilişkin sınırlamalar getirmektedir. Ayrıca söz konusu BDS, mevzuatla dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım almasının yasaklanabileceğini de kabul etmektedir. Bu sebeple doğrudan yardım kullanımı, izin verilen durumlarla sınırlandırılmıştır.

- (f) Denetim ağına dâhil şirket: Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir (Bkz.: A27 paragrafı).
- (g) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın (Bkz.: A27 paragrafı),
- (i) İşbirliğine yönelik olan ve
- (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite yönetim politikalarını ve süreçlerini, ortak bir denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.
- (h) Yöneticiler: Bir denetim hizmetinin verilmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.
- (i) Personel: Denetim şirketindeki yönetici ve çalışanlardır.
- (j) Mesleki standartlar: Kurum tarafından yayımlanan Kalite Yönetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Diğer Güvence Denetimi Standartları ve İlgili Hizmetler Standartları ve etik hükümleri içeren Türkiye Denetim Standartlarıdır.
- (k) Etik hükümler: Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve etik hükümlerdir. Etik hükümler, finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.
- (l) Risklere karşı yapılacak işler (Kalite yönetimi sistemine ilişkin): Denetim şirketi tarafından bir veya birden fazla kalite riskini ele almak amacıyla tasarlanan ve uygulanan politika veya prosedürlerdir:
- (i) Politikalar, kalite risklerini ele almak amacıyla ne yapılması ya da ne yapılmaması gerektiğine ilişkin açıklamalardır. Bu tür açıklamalar belgelendirilmiş, kurulan iletişimlerde açıkça belirtilmiş ya da atılan adımlar veya alınan kararlarla zımnî olarak ifade edilmiş olabilir.
- (ii) Prosedürler, politikaların uygulanmasına yönelik adımlardır.
- (m) Çalışanlar: Yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyonellerdir.

## **Ana Hükümler**

### **Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları**

13. Sorumlu denetçi, denetime ilişkin olarak denetim şirketinin sahip olduğu şirket kültürü ve denetim ekibinden beklenen davranışları vurgulayan bir çevre oluşturma sorumluluğu



dâhil olmak üzere denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenir. Sorumlu denetçi bunu yaparken, yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olup olmadığına karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katılır (Bkz.: A28-A37 paragrafları).

14. Sorumlu denetçi, 13 üncü paragrafta açıklanan denetim çevresini oluştururken denetim şirketinin kaliteye bağlılığını gösteren net, tutarlı ve etkili adımlar atılması sorumluluğunu üstlenir ve aşağıdakileri vurgulayarak, denetim ekibi üyelerinden beklenen davranışları belirler ve ekip üyelerine bunları bildirir (Bkz.: A30-A34 paragrafları):
  - (a) Tüm denetim ekibinin, denetim düzeyinde kalite yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması hususlarına katkıda bulunmaktan sorumlu olduğu,
  - (b) Denetim ekibi için mesleki etik kurallar ile değer ve tutumların önemi,
  - (c) Denetim ekibi arasında açık ve sağlam iletişim ile hiçbir korku ve baskı olmaksızın denetim ekibinin endişelerini dile getirebilmesinin desteklenmesinin önemi ve
  - (d) Denetim boyunca her bir denetim ekibi üyesinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesinin önemi.
15. Sorumlu denetçi, bu BDS hükümlerine uyulmasında kendisine yardımcı olması amacıyla bu BDS'deki bir hükümle ilgili prosedür, görev veya atılacak adımların tasarlanması veya yürütülmesine ilişkin olarak denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirmesi durumunda, görevlendirilen üyelerin yönlendirilmesi, gözetimi ve yapılan işin gözden geçirilmesi aracılığıyla denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmeye devam eder (Bkz.: 9 uncu paragraf, A37).

### **Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil Etik Hükümler**

16. Sorumlu denetçi, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları açısından geçerli olan etik hükümlere vâkıf olur (Bkz.: A38-A42, A48 paragrafları).
17. Sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerden ve denetim şirketinin, aşağıdaki hususları ele alanlar dâhil, ilgili politika veya prosedürlerinden denetim ekibinin diğer üyelerinin haberdar edilmesi sorumluluğunu üstlenir:
  - (a) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik ilkelere uygunluk sağlanmasına yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınması,
  - (b) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlerin ihlal edilmesine sebep olabilecek durumlar ve ihlallerin farkına vardığında denetim ekibi üyelerinin sorumlulukları ve

- (c) İşletme tarafından mevzuata uyulmadığı gibi bir durumun farkına vardığında denetim ekibi üyelerinin sorumlulukları<sup>6</sup> (Bkz.: A23-A25, A40-A44 paragrafları).
18. Sorumlu denetçi, etik hükümlere uyum sağlanması açısından bir tehdit olduğunu gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda; denetim şirketinden, denetim ekibinden veya diğer kaynaklardan ilgili bilgileri alarak bu tehdidi değerlendirir ve uygun adımları atar (Bkz.: A43-A44 paragrafları).
  19. Sorumlu denetçi, gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim boyunca, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ya da denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerini ihlal ettiğini gösteren durumlara karşı dikkatli olur (Bkz.: A45 paragrafı).
  20. Sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerin yerine getirilmediğini gösteren hususların denetim şirketinin kalite yönetimi sistemi aracılığıyla veya diğer kaynaklar üzerinden dikkatini çekmesi durumunda, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek uygun adımları atar (Bkz.: A46 paragrafı).
  21. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine karar verme sorumluluğunu üstlenir (Bkz.: A38 ve A47 paragrafları).

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

22. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin uygulandığına ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğuna karar verir (Bkz.: A49-A52, A58 paragrafları).
23. Sorumlu denetçi, bu BDS’de yer alan hükümlere uyarken ve BDS’lere uygun olarak denetimi planlarken ve yürütürken müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri dikkate alır (Bkz.: A53-A56 paragrafları).
24. Denetim ekibinin, müşteri ilişkisinin veya denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesinden önce öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi durumunda; sorumlu denetçi, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir (Bkz.: A57 paragrafı).

#### **Denetim Kaynakları**

25. Sorumlu denetçi; denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ve denetim esnasında meydana gelebilen her türlü değişikliği dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar verir (Bkz.: A59-A70, A73-74, A79 paragrafları).

---

<sup>6</sup> BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”

26. Sorumlu denetçi; denetim ekibi üyelerinin, denetim ekibinin bir parçası olmayan ancak denetimde doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin ve denetçinin faydalandığı dış uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde, yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna karar verir (Bkz.: A62, A71-A74 paragrafları).
27. 25 ve 26 ncı paragraflarda yer alan hükümlerin uygulanması sonucunda, denetim için tahsis edilen veya kullanıma hazır tutulan kaynakların, denetimin şartları açısından yetersiz olduğuna veya uygun olmadığına karar vermesi durumunda sorumlu denetçi, ilave ya da alternatif kaynakların tahsis edilmesi veya kullanıma hazır tutulması ihtiyacının uygun kişilere bildirilmesi dâhil, gerekli adımları atar (Bkz.: A75-A78 paragrafları).
28. Sorumlu denetçi, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynakların, denetimin niteliği ve şartları açısından uygun şekilde kullanılması sorumluluğunu üstlenir (Bkz.: A63-A69 paragrafları).

### **Denetimin Yürütülmesi**

#### *Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme*

29. Sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenir (Bkz.: A80 paragrafı).
30. Sorumlu denetçi; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin nitelik, zamanlama ve kapsamının (Bkz.: A81-A89, A94-97 paragrafları);
  - (a) Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı<sup>7</sup> ve yürütüldüğüne ve
  - (b) Denetim şirketi tarafından denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynakların denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara duyarlı olduğuna karar verir.
31. Sorumlu denetçi, denetim sırasında uygun zamanlarda, aşağıdakilerle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, çalışma kâğıtlarını gözden geçirir (Bkz.: A90-A93 paragrafları):
  - (a) Önemli hususlar<sup>8</sup>,
  - (b) Denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konuları da kapsayan önemli muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar ve
  - (c) Sorumlu denetçinin mesleki muhakemesine göre kendisinin sorumluluklarıyla ilgili olan diğer hususlar.
32. Sorumlu denetçi, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere etmek suretiyle, ulaşılan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplandığına karar verir (Bkz.: A90-A94 paragrafları).

<sup>7</sup> BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", 11 inci paragraf

<sup>8</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8(c) paragrafı

33. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce düzenlenecek raporun içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığına karar vermek için -uygun hâllerde- kilit denetim konularına<sup>9</sup> ilişkin açıklamalar ve ilgili çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere denetçi raporunu ve finansal tabloları gözden geçirir.<sup>10</sup>
34. Sorumlu denetçi; yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ya da Kuruma veya diğer düzenleyici kurumlara resmi olarak yapılacak yazılı bildirimleri düzenlemeden önce gözden geçirir (Bkz.: A98 paragrafı).

#### *İstişare*

35. Sorumlu denetçi (Bkz.: A99-A102 paragrafları);
- (a) Denetim ekibinin:
- (i) Zor veya ihtilafli konularda ve denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre istişare gerektiren konularda ve
- (ii) Kendi mesleki muhakemesine göre istişare gerektiren diğer konularda gerekli istişareleri (danışmaları) yapması sorumluluğunu üstlenir,
- (b) Denetim ekibinin denetim sırasında hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla uygun bir şekilde istişare yaptığını karar verir,
- (c) Yapılan bu istişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar üzerinde, istişare edilen tarafla mutabık kalındığına karar verir ve
- (d) Üzerinde mutabık kalınan sonuçların uygulandığına karar verir.

#### *Kalitenin Gözden Geçirilmesi*

36. Sorumlu denetçi, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimler açısından (Bkz.: A103 paragrafı);
- (a) Kaliteyi gözden geçiren kişinin görevlendirildiğine karar verir,
- (b) Kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapar ve denetim ekibinin diğer üyelerini bu kişiyle iş birliği yapma konusundaki sorumlulukları hakkında bilgilendirir;
- (c) Kalitenin gözden geçirilmesi sırasında tespit edilenler dâhil, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları ve önemli muhakemeleri kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere eder ve
- (d) Gözden geçirme tamamlanana kadar denetçi raporuna tarih vermez (Bkz.: A104-A106 paragrafları).

<sup>9</sup> BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”

<sup>10</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” veya BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

### *Görüş Farklılıkları*

37. Denetim ekibinin kendi içinde, denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında veya denetim ekibi ile istişare edilen kişilerin dâhil olduğu denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasında görüş farklılıklarının bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika veya prosedürlerini uygular (Bkz.: A107-A108 paragrafları).
38. Sorumlu denetçi;
- (a) Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak ele alınan ve çözüme kavuşturulan görüş farklılıklarının sorumluluğunu üstlenir,
  - (b) Ulaşılan sonuçların belgelendirildiğine ve uygulandığına karar verir ve
  - (c) Görüş farklılıkları çözüme kavuşturuluncaya kadar denetçi raporuna tarih vermez.

### **İzleme ve Düzeltme**

39. Sorumlu denetçi aşağıdaki sorumlulukları üstlenir (Bkz.: A109-A112 paragrafları);
- (a) -Uygun hâllerde- denetim ağı ve denetim ağına dâhil şirketler arasındaki izleme ve düzeltme sürecinden elde edilen bilgiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi tarafından bildirilen ve şirketin izleme ve düzeltme sürecinden elde edilen bilgiler hakkında kanaat edinme,
  - (b) 39(a) paragrafında belirtilen bilgilerin, denetimle olan ilgisine ve denetime olan etkisine karar verme ve gerekli adımları atma ve
  - (c) Denetim boyunca denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreciyle ilgili olabilecek bilgilere karşı dikkatli olma ve bu bilgileri süreçten sorumlu olan kişilere bildirme.

### **Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi**

40. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasında genel sorumluluğu üstlenmiş olduğuna karar verir. Sorumlu denetçi bunu yaparken (Bkz.: A113-A116 paragrafları);
- (a) Yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olduğuna karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katıldığına ve
  - (b) Denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları ile bu nitelik ve şartlardaki her türlü değişikliğin ve denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerinin bu BDS hükümlerine uyulurken dikkate alınmış olduğuna karar verir.

## Belgelendirme

41. Denetçi, BDS 230'u uygularken<sup>11</sup> çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususlara yer verir (Bkz.: A117-A120 paragrafları):
- (a) Aşağıdaki konular hakkında tespit edilen sorunlar, personelle yapılan müzakereler ve ulaşılan sonuçlar:
    - (i) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlerle ilgili sorumlulukların yerine getirilmesi ve
    - (ii) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
  - (b) Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği, kapsamı, bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar ve bu sonuçların nasıl uygulandığı.
  - (c) Kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlerde, kalitenin gözden geçirilmesinin, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde tamamlanmış olduğu.

---

<sup>11</sup> BDS 230, 8-11 ve A6 paragrafları

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

A1. Bu BDS, topluluk finansal tablolarının denetimi dâhil olmak üzere, tüm finansal tablo denetimlerinde uygulanır. BDS 600<sup>12</sup>, topluluk finansal tablolarının denetiminde ve topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil olduğunda geçerli olan özel hususları ele alır. BDS 600, gerektiğinde şartlara göre uyarlanmak kaydıyla, denetim ekibinde başka bir denetim şirketinden kişilerin de yer alması durumunda finansal tabloların denetiminde de faydalı olabilir. Örneğin; uzak bir yerdeki ortak (kullanılan) hizmet merkezinde gerçekleştirilecek fiziki stok sayımı, maddi duran varlık tetkiki veya uygulanacak denetim prosedürlerine başka denetim şirketinden bir kişinin katılması durumunda, BDS 600 faydalı olabilir.

**A1T. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.**

### Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri (Bkz.: 2-9 uncu paragraflar)

A2. KYS 1; denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine ilişkin sorumluluklarını ele alır.

A3. Denetim şirketleri veya diğer düzenlemeler, kalite yönetim sisteminin unsurlarını tanımlamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir. Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarıyla ilgili diğer düzenlemeler; asgari düzeyde, KYS 1 hükümlerine değindiğinde ve KYS 1’de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde söz konusu düzenlemelerin KYS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

### Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemine İlişkin Denetim Ekibinin Sorumlulukları (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A4. Denetim düzeyinde kalite yönetimi; denetim şirketinin kalite yönetim sistemi tarafından desteklenir ve denetimin özel nitelik ve şartlarından etkilenir. KYS 1 uyarınca denetim şirketi, denetim ekibine denetimi yürütmekle ilgili sorumluluklarını anlamalarını ve yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri iletmekten sorumludur. Örneğin, bu tür iletişim; karmaşık teknik veya etik sorunların yaşandığı belirli durumlarda belirlenmiş kişilerle istişare yapılmasıyla veya belirli konulara ilişkin denetim prosedürlerini

---

<sup>12</sup> BDS 600, “Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”

yürütmek için denetim şirketindeki belirlenmiş uzmanların katılımıyla ilgili politika veya prosedürleri kapsayabilir (örneğin, denetim şirketi finansal kuruluşların denetiminde, beklenen kredi zarar karşılıklarını denetlerken, belirlediği kredi uzmanlarının görev alacağını belirtebilir).

- A5. Denetim şirketi düzeyinde risklere karşı yapılan işler, denetim ağının veya denetim ağına dâhil diğer şirketler, yapılar veya kuruluşların oluşturduğu politika veya prosedürleri içerebilir (denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri KYS 1'in "Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri" bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır).<sup>13</sup> Bu BDS hükümleri; denetim ekibinin denetimde, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmesini veya denetim ağı hizmetlerini kullanmasını sağlamak için gerekli adımları atmaktan denetim şirketinin sorumlu olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (örneğin, denetim ağına dâhil şirket tarafından kullanılmak üzere geliştirilen denetim metodolojisinin kullanılması yükümlülüğü). KYS 1 uyarınca denetim şirketi; denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin, denetim şirketinin kalite yönetimi sistemiyle nasıl ilgili olduğuna ve bunların nasıl dikkate alınacağına karar vermekten sorumludur.<sup>14</sup>
- A6. Denetim şirketi düzeyinde kalite risklerine karşı yapılan bazı işler denetim düzeyinde uygulanmaz, ancak bu BDS hükümlerine uyum sağlanmasıyla ilgilidir. Örneğin, bu BDS hükümlerine uyum sağlamak için denetim ekibinin esas alabileceği, denetim şirketi düzeyinde kalite risklerine karşı yapılan işler aşağıdakileri içerir:
- Personel işe alım ve mesleki eğitim süreçleri,
  - Tarihi ve Denetim şirketinin bağımsızlığı takip etmesini destekleyen bilgi teknolojileri (BT) uygulamaları,
  - Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesini destekleyen BT uygulamalarının geliştirilmesi ve
  - Denetim metodolojilerinin ve ilgili uygulama araç ve rehberlerinin geliştirilmesi.
- A7. Her denetimin özel nitelik ve şartları olduğundan ve denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklerden dolayı denetim şirketi, denetim düzeyinde ortaya çıkabilecek tüm kalite risklerini tespit edemez veya bu risklere karşı yapılacak uygun işleri belirleyemez. Buna göre denetim ekibi, bu BDS'nin amaçlarına ulaşmak için denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde belirlenenlerin dışında da denetim düzeyinde risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanıp tasarlanmayacağına ve uygulanıp uygulanmayacağına karar verirken mesleki muhakemesini kullanır.<sup>15</sup>
- A8. Denetim ekibinin, denetim düzeyinde risklere karşı yapılacak işlerin gerekli olup olmadığı (ve gerekli olması durumunda yapılacak işlerin neler olduğu) hakkındaki kararı; bu BDS hükümlerinden, denetim ekibinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara

---

<sup>13</sup> KYS 1, 49(b) paragrafı

<sup>14</sup> KYS 1, 49(a) paragrafı

<sup>15</sup> BDS 200'e göre denetçinin finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanması gerekir.



ilişkin kanaatinden ve denetim sırasında meydana gelen değişikliklerden etkilenir. Örneğin, denetim sırasında sorumlu denetçinin, denetimin başlangıcında tahsis edilen veya hazır bulundurulmuş personele ilaveten deneyimli personelin katılımını talep etmesine sebep olabilecek beklenmeyen durumlar ortaya çıkabilir.

- A9. Denetim ekibinin bu BDS hükümlerine uyma çabalarındaki denge (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin kalite risklerine karşı yapılacak işleri uygulaması ile denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde belirlenenlere ilaveten denetime özgü yapılacak belirli işlerin tasarlanması ve uygulanması arasındaki denge) değişebilir. Örneğin, denetim şirketi, denetimde, uygun şartlarda kullanılabilir bir denetim programı (örneğin, sektöre özgü bir denetim programı) tasarlayabilir. Uygulanacak prosedürlerin zamanlaması ve kapsamını belirlemenin dışında, denetim programına eklenecek destekleyici denetim prosedürlerine çok az ihtiyaç duyulabilir veya hiç ihtiyaç duyulmayabilir. Ayrıca, bu BDS'nin denetimin yürütülmesine ilişkin hükümlerine uymak için denetim ekibinin atacağı adımlar, denetimin özel niteliklerini ve şartlarını ele almak için denetim düzeyinde yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına daha çok odaklanabilir (örneğin, denetim şirketinin denetim programında öngörülmemiş "önemli yanlışlık" risklerini ele alan prosedürlerin planlanması ve yürütülmesi).
- A10. Denetim ekibi bu BDS hükümlerine uyarken genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini esas alabilir:
- Denetim ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
  - Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksine işaret etmesi (örneğin, denetim şirketinin izleme faaliyetlerinin, dış teftişlerin veya diğer ilgili kaynakların sağladığı bilgilerin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin etkin biçimde uygulanmadığını göstermesi).
- A11. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite risklerine karşı yaptığı işlerin ilgili denetim bağlamında etkin olmadığından haberdar olması (denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından bilgilendirilmesi aracılığıyla dâhil) ya da denetim şirketinin politika veya prosedürlerini esas alamaması durumunda bu bilgileri, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreciyle ilgili olduğundan 39(c) paragrafı uyarınca denetim şirketine derhâl bildirir. Örneğin, denetim ekibi üyesinin denetim yazılım programında güvenlik zafiyeti olduğunu tespit etmesi durumunda, bu bilginin ilgili personele zamanında bildirilmesi, denetim şirketinin söz konusu denetim programını güncellemek ve yeniden oluşturmak için adımlar atmasını sağlar. A70 paragrafı yeterli ve uygun kaynaklar hakkında rehberlik sağlar.

Denetim Düzeyinde Kalite Yönetimiyle İlgili Bilgiler (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A12. Diğer BDS'lerdeki hükümlere uymak, denetim düzeyinde kalite yönetimiyle ilgili bilgi sağlayabilir. Örneğin, BDS 315<sup>16</sup> uyarınca işletme ve çevresi hakkında kanaat edinilmesi bu BDS hükümlerinin uygulanması hakkında bilgi sağlayabilir. Bu bilgiler aşağıdakilere karar verilmesiyle ilgili olabilir:

- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynakların niteliği. Örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularla ilgilenebilecek uzmanların dâhil edilmesi,
- Birden fazla yerdeki fiziki stok sayımına katılmak için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı gibi özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı,
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere dayanarak denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan çalışmanın gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı veya
- “Önemli yanlışlık” risklerinin daha fazla olduğu veya daha yüksek risk tespit edilen alanlarda daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin görevlendirilmesi ve bu alanlara daha çok zaman ayrılması dâhil, bütçelenmiş denetim süresinin tahsisi.

Ölçeklenebilirlik (Bkz.: 2 ve 8 inci paragraflar)

A13. Daha küçük bir denetim şirketinde, şirketin politika veya prosedürleri üzerinden kalite risklerine karşı yapılacak birçok işin tasarlanması için denetim şirketi adına hareket edecek bir sorumlu denetçi görevlendirilebilir. Bu şekilde hareket etmek, denetim şirketinin kalite yönetimi sistemi kapsamında risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması açısından daha etkili bir yaklaşım olabilir. Ayrıca, küçük şirketlerin politika veya prosedürlerinin resmiyet düzeyi daha düşük olabilir. Örneğin, az sayıda denetim yürüten çok küçük bir şirketin, bağımsızlığı izlemek için şirket genelinde bir sistem kurma ihtiyacı bulunmayabilir. Bunun yerine sorumlu denetçi, bağımsızlığı her bir denetim düzeyinde izleyebilir.

A14. Denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından yapılan çalışmaların yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesiyle ilgili hükümler, sadece denetim ekibinde sorumlu denetçi dışında başka üyeler de varsa uygulanabilir.

## **Tanımlar**

*Denetim Ekibi* (Bkz.:12(d) paragrafı)

A15. Denetim ekibi çeşitli şekillerde oluşturulabilir. Örneğin, denetim ekibi üyeleri aynı yerde veya farklı coğrafi bölgelerde bulunabilir ve yürüttükleri faaliyetlere göre gruplar halinde oluşturulabilir. Denetim ekibi nasıl oluşturulursa oluşturulsun bir denetimde, denetim prosedürlerini<sup>17</sup> uygulayan her bir kişi, denetim ekibinin bir üyesi sayılır.

A16. Denetim ekibi tanımı, denetimde denetim prosedürlerini uygulayan kişilere odaklanır. Denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gerekli olan denetim kanıtları öncelikle

<sup>16</sup> BDS 315, “‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

<sup>17</sup> BDS 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, A10 paragrafı

denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir.<sup>18</sup> Denetim prosedürleri; risk değerlendirme prosedürleri<sup>19</sup> ve müteakip denetim prosedürlerinden<sup>20</sup> oluşur. BDS 500'de açıklandığı gibi, denetim prosedürleri tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ile sorgulamayı ve çoğu zaman bunların birleşimini içerir.<sup>21</sup> BDS 520 gibi diğer BDS'ler de denetim kanıtı elde etmeye yönelik belirli prosedürleri ele alabilir.<sup>22</sup>

A17. Denetim ekiplerinde, denetim prosedürlerini uygulayan personel ve;

- (a) Denetim ağına dâhil şirketteki veya
- (b) Denetim ağına dâhil olmayan bir şirketteki veya başka bir hizmet sağlayıcıdaki diğer kişiler yer alabilir.<sup>23</sup>

Örneğin, başka bir denetim şirketindeki bir kişi, topluluk denetiminde bir birimin finansal bilgileriyle ilgili denetim prosedürlerini uygulayabilir, fiziki stok sayımına katılabilir veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik edebilir.

**A17T. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.**

A18. Denetim ekiplerinde, hizmet sunum merkezlerinde yer alan ve denetim prosedürlerini uygulayan kişiler de yer alabilir. Örneğin, tekerrür eden veya niteliği gereği uzmanlık gerektiren belirli görevlerin uygun becerilere sahip bir grup personel tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğine karar verilebilir ve dolayısıyla denetim ekibinde bu kişiler yer alır. Hizmet sunum merkezleri denetim şirketi, denetim ağı veya aynı ağa dâhil olan diğer şirketler, yapılar veya kuruluşlar tarafından kurulabilir. Örneğin, dış teyit prosedürlerini kolaylaştırmak için bir merkezi fonksiyon kullanılabilir.

A19. Denetim ekiplerinde muhasebe veya denetimin özel bir alanındaki uzmanlığını kullanarak denetim prosedürlerini uygulayan kişiler yer alabilir. Örneğin, gelir vergisi muhasebesi alanında uzmanlaşmış kişiler ya da olağan dışı veya beklenmedik ilişkileri tespit etmek amacıyla, otomatik araç ve tekniklerin oluşturduğu karmaşık bilgileri analiz etme konusunda uzmanlaşmış kişiler denetim ekibinde yer alabilir. Bir kişinin denetime katılımı istişare ile sınırlı olması durumunda, kişi denetim ekibinin bir üyesi değildir. İstişare, 35 inci paragraf ve A99-A102 paragraflarında ele alınmaktadır.

---

<sup>18</sup> BDS 200, A30 paragrafi

<sup>19</sup> BDS 315, risk değerlendirme prosedürlerine ilişkin hükümleri ortaya koyar.

<sup>20</sup> BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler", kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri dâhil, müteakip denetim prosedürlerine ilişkin hükümleri ortaya koyar.

<sup>21</sup> BDS 500, A14-A25 paragrafları

<sup>22</sup> BDS 520, "Analitik Prosedürler"

<sup>23</sup> KYS 1, 16(v) paragrafi

- A20. Denetimin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken bir denetim olması durumunda, kaliteyi gözden geçiren kişi ve kalitenin gözden geçirilmesinde görev alan diğer kişiler, denetim ekibinin üyesi sayılmaz. Bu kişiler yine de belirli bağımsızlık hükümlerine tabi olabilir.
- A21. Doğrudan yardım sağlayan iç denetçi ile çalışmaları denetimde kullanılan denetçinin faydalandığı uzman, denetim ekibinin üyesi sayılmaz.<sup>24</sup> BDS 610, doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin çalışmalarını, BDS 620 ise denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmalarını kullanırken denetçinin uyması gereken hükümleri içerir ve denetçiye rehberlik sağlar. Bu BDS'lere uygunluk sağlanması için denetçinin, doğrudan yardım sağlayan iç denetçinin yaptığı çalışmalar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmaları hakkında denetim prosedürleri uygulaması gerekir.

#### Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları (Bkz.: 9, 12(d) paragrafları)

- A22. Bu BDS'de bir yükümlülüğün veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde sorumlu denetçi, bu hükmü yerine getirmek için denetim şirketinden veya denetim ekibinin diğer üyelerinden bilgi (örneğin, gerekli kararın alınması veya muhakemede bulunulması için gereken bilgi) almaya ihtiyaç duyabilir. Örneğin, sorumlu denetçinin denetim ekibi üyelerinin tamamının denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduklarına karar vermesi gerekir. Denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetlerinin uygun olup olmadığı hakkında bir muhakemede bulunurken sorumlu denetçi, denetim ekibinin derlediği veya denetim şirketinin kalite yönetimi sisteminin sunduğu bilgileri kullanmaya ihtiyaç duyabilir.

#### Denetim Ekibi Üyeleri Tarafından Denetim Şirketinin Politika veya Prosedürlerinin Uygulanması (Bkz.: 9, 12(d), 17 nci paragraflar)

- A23. Denetim ekibi üyeleri, denetim şirketinin kalite yönetimi sistemi kapsamında denetim şirketinin ilgili denetim için geçerli olan politika veya prosedürlerinin uygulanmasından sorumludur. Denetim ekibi üyeleri arasında yer alan başka bir denetim şirketindeki kişiler, sorumlu denetçinin denetim şirketinin yöneticisi veya çalışanı olmadığından, denetim şirketinin kalite yönetimi sistemine ya da politika veya prosedürlerine tabi olmayabilir. Ayrıca, başka bir denetim şirketinin politika veya prosedürleri, sorumlu denetçinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine benzemeyebilir. Örneğin, özellikle diğer denetim şirketinin, sorumlu denetçinin denetim şirketinden farklı bir yasal sistem, dil veya kültüre sahip bir ülkede bulunması durumunda, yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeyle ilgili politika veya prosedürler farklılaşabilir. Buna göre, denetim ekibinde başka bir denetim şirketindeki kişileri de yer alıyorsa, bu kişilerin çalışmalarında denetim şirketinin politika veya prosedürlerini uygulamak amacıyla sorumlu denetçi veya denetim şirketi tarafından farklı adımların atılması gerekebilir.

#### **A23T. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe;**

<sup>24</sup> Bkz. BDS 620, 12–13 üncü paragraflar ve BDS 610, 21–25 inci paragraflar

**başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.**

A24. Özellikle denetim şirketinin politika veya prosedürleri gereği denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin, denetim şirketi personeline uygulananlardan farklı adımlar atmak suretiyle başka bir denetim şirketindeki kişilerin aşağıdakileri yerine getirip getirmediğine ilişkin kanaat edinmesi gerekebilir:

- Denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı. Örneğin, bir kişi denetim şirketinin işe alım ve eğitim süreçlerine tabi olmamış olabilir, bu sebeple denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre bu karar, diğer denetim şirketinden ya da yetkilendirme veren veya sicil tutan kurumdan bilgi edinmek gibi başka adımlar aracılığıyla verilebilir. BDS 600'ün 19 ve A38 paragrafları, birim denetçilerinin yetkinlik ve kabiliyetlerine ilişkin kanaat edinilmesine ilişkin rehberlik sağlar.
- Topluluk denetimleri için geçerli olan etik hükümleri anlayıp anlamadığı. Örneğin, bir kişi ilgili etik hükümlere ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürleri konusunda denetim şirketinin verdiği eğitime tabi tutulmamış olabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre, söz konusu etik hükümlere ilişkin kanaat; denetim için geçerli olan ilgili etik hükümleri içeren bilgi, kılavuz veya rehberlerin bu kişiye sunulması gibi adımlar atarak edinilebilir.
- Bağımsızlığını teyit edip etmediği. Örneğin, denetim şirketi personeli olmayan kişiler doğrudan denetim şirketinin bağımsızlık sistemlerinde bağımsızlık beyanlarını dolduramamış olabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre bu kişiler, yazılı teyit mektubu gibi başka yollarla denetimle ilgili bağımsızlıklarına dair kanıt sunabilirler.

**A24T. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.**

A25. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre, belirli durumlarda (örneğin, belirli bir konuda istişare söz konusu olduğunda) belirli faaliyetlerin yerine getirilmesi gerektiğinde, denetim şirketinin personeli olmayan kişilere de denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürleri uyarınca bu faaliyetlerin bildirilmesi gerekebilir. Böylece bu kişiler, şartlar oluştuğunda sorumlu denetçiyi uyarabilir ve bu sayede sorumlu denetçi, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uyum sağlayabilir. Örneğin, topluluk denetiminde birim denetçisi bir birimin finansal bilgilerine ilişkin denetim prosedürleri uyguluyorsa ve topluluk denetçisinin politika veya prosedürleri kapsamında topluluk

finansal tablolarıyla ilgili istişareye tabi zor veya ihtilafli bir konu<sup>25</sup> tespit ederse, birim denetçisi bu konu hakkında topluluk denetim ekibini uyarabilir.

*Denetim şirketi* (Bkz.: 12(e) paragrafı)

A26. Etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi” tanımı, bu BDS’de yer alan denetim şirketi tanımından farklılık gösterebilir.

*“Denetim ağı” ve “Denetim ağına dâhil şirket”* (Bkz.: 12(f)–12(g) paragrafları)

A27. Etik hükümlerde yer alan “denetim ağı” veya “denetim ağına dâhil şirket” tanımları, bu BDS’de yer alan denetim ağı” veya “denetim ağına dâhil şirket” tanımlardan farklılık gösterebilir. Etik Kurallar “denetim ağı” ve “denetim ağına dâhil şirket” terimlerine ilişkin rehberlik sağlar. Denetim ağları ve denetim ağına dâhil diğer şirketler çeşitli yollarla yapılandırılabilir ve her durumda denetim şirketinin dışındadır. Bu BDS’de yer alan denetim ağlarına ilişkin hükümler, denetim şirketinin bir parçası olmayan fakat denetim ağı içerisinde bulunan tüm yapılara veya kuruluşlara da uygulanır.

**Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları**  
(Bkz.: 13-15 inci paragraflar)

*Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi*

A28. KYS 1’e göre denetim şirketinin; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulaması ve işleyişini destekleyen ve denetim şirketinin üst yönetim ve liderlik unsurunu ele alan kalite hedeflerini oluşturması gerekir. Sorumlu denetçinin kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin sorumluluğu, kaliteye bağlılığı gösteren bir denetim şirketi kültürüyle desteklenir. Bu BDS’nin 13 ve 14 üncü paragraflarında yer alan hükümleri ele alırken sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer üyeleriyle doğrudan iletişim kurabilir ve kişisel davranış ve eylemleriyle (diğer bir ifadeyle, örnek teşkil ederek) bu iletişimi güçlendirebilir. Kalite taahhüdünü gösteren bir kültür, denetim ekibi üyeleri tarafından şekillendirilir ve güçlendirilir çünkü bu kişiler, denetimi yürütürken beklenen davranışları gösterir.

*Ölçeklenebilirlik*

A29. Denetim şirketinin kaliteye bağlılığını göstermek için sorumlu denetçinin atacağı adımların niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin ve denetim ekibinin büyüklüğü, yapısı, coğrafi dağılımı ve karmaşıklığı ile denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar dâhil olmak üzere çeşitli etkenlere bağlı olabilir. Üye sayısının az olduğu daha küçük bir denetim ekibiyle kurulan doğrudan etkileşim ve davranışlar, istenen kültürü oluşturmak için yeterli olabilir. Öte yandan, birçok yere dağılmış olan daha büyük denetim ekipleri söz konusu olduğunda daha resmi iletişim yöntemleri gerekebilir.

*Yeterli ve Uygun Katılım*

A30. Sorumlu denetçi, denetime yeterli ve uygun düzeyde katılım sağladığını, aşağıdakiler dâhil olmak üzere farklı yollarla gösterebilir:

---

<sup>25</sup> Bkz.: 35 inci paragraf

- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu BDS hükümlerine uyulmasında yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğun üstlenilmesi ve
- Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar bağlamında bu tür yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının farklılaştırılması.

### *İletişim*

- A31. İletişim, denetim ekibinin bu BDS hükümlerine uymak amacıyla zamanında ilgili bilgileri paylaştığı yöntemlerdir ve böylece denetimde kaliteye ulaşılmasına katkı sağlar. İletişim, denetim ekibi üyeleri arasında veya denetim ekibiyle;
- (a) Denetim şirketi (örneğin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin nihai veya sistemin işleyişine dair sorumluluğu üstlenmek üzere görevlendirilenler dâhil, denetim şirketinin kalite yönetimi sistemi kapsamında faaliyetleri yürüten kişiler),
  - (b) Denetime katılan diğer kişiler (örneğin, doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler<sup>26</sup> veya denetçinin faydalandığı uzman<sup>27</sup>) ve
  - (c) Denetim şirketinin dışındaki taraflar (örneğin, işletme yönetimi veya üst yönetiminden sorumlu olanlar ya da Kurum veya diğer düzenleyici kurumlar)
- arasında kurulabilir.
- A32. Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar, denetim ekibi üyeleriyle kurulacak etkili iletişime yönelik uygun yöntemler hakkında sorumlu denetçinin alacağı kararı etkileyebilir. Örneğin denetim şirketi; uygun yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeye destek vermek için, farklı coğrafi yerlerde çalışma yapan denetim ekibi üyeleri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak için BT uygulamalarını kullanabilir.

### *Mesleki Şüphencilik (Bkz.: 7 nci paragraf)*

- A33. Sorumlu denetçi, her bir denetim ekibi üyesine denetim boyunca mesleki şüphencilik içinde hareket etmenin önemini vurgulamaktan sorumludur. Bazı denetimlerin yapısal şartları, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken ve denetim kanıtlarını değerlendirirken mesleki şüphencilik için uygun biçimde kullanılmasını engelleyebilir ve bu durum denetim ekibi üzerinde baskı oluşturabilir. Dolayısıyla denetim ekibi; BDS 300 uyarınca genel denetim stratejisini geliştirirken, denetimde bu tür şartların bulunup bulunmadığını ve bu tür şartların bulunması durumunda engellerin azaltılması için denetim şirketi veya denetim ekibinin yapması gerekenleri değerlendirmeye ihtiyaç duyabilir.
- A34. Denetim düzeyinde mesleki şüphencilik için kullanılan önündeki engeller arasında, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdakiler yer alabilir:
- Risklerin ve risklere karşı yapılacak işlerin etkili biçimde anlaşılması, değerlendirilmesi ve yönetimin bilgiye dayalı olarak sorgulanması için teknik

<sup>26</sup> Bkz.: BDS 610, A41 paragrafı

<sup>27</sup> Bkz.: BDS 620, 11(c) ve A30 paragrafları

uzmanlığa veya uzmanlık becerilerine ihtiyaç duyulduğu işletmelerin denetiminde, uzmanlar dâhil olmak üzere, yeterli deneyime veya teknik niteliklere sahip kaynakların kullanılmasını engelleyebilecek bütçe kısıtları.

- Denetimde işleri yürüten, yönlendiren, gözeten ve gözden geçiren kişilerin davranışlarını olumsuz etkileyebilecek zaman kısıtları. Örneğin, dış zaman baskıları, karmaşık bilgilerin etkili biçimde analiz edilmesine yönelik kısıtlamalar oluşturabilir.
- Denetim ekibinin karmaşık veya ihtilafli konuları çözebilme kabiliyetini olumsuz etkileyebilen, işletme yönetiminin iş birliği eksikliği veya yönetim tarafından yapılan aşırı baskılar.
- Denetim ekibinin, uygun muhakemede bulunma ve yönetim beyanlarını bilgiye dayalı sorgulama kabiliyetini kısıtlayabilecek şekilde işletme ve çevresi, işletmenin iç kontrol sistemi ve geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında yeterince kanaat edinilmemesi.
- Denetim ekibinin, denetim kanıtı kaynaklarını önyargılı şekilde seçmesine ve daha kolay ulaşabildiği kaynaklardan denetim kanıtı elde etmeye çalışmasına sebep olabilecek şekilde kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya diğer kaynaklara erişimde zorluk yaşanması.
- Denetim ekibinin, denetim kanıtını eleştirel biçimde değerlendirememesine sebep olabilecek şekilde otomatik araç ve tekniklere gereğinden fazla güvenme.

A35. Kasti veya kasti olmayan denetçi önyargıları, örneğin, denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması veya denetim kanıtlarının değerlendirilmesi dahil denetim ekibinin mesleki muhakemelerini etkileyebilir. Mesleki şüpheciliğin kullanılmasını ve dolayısıyla da denetim ekibinin bu BDS hükümlerini uygularken kullanacağı mesleki muhakemenin makullüğünü engelleyebilecek kasti olmayan denetçi önyargı örnekleri aşağıdakileri içerebilir:

- Ulaşılabilirlik önyargısı: Akla hemen gelen veya kolayca ulaşılabilen olaylara veya tecrübelerle daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Doğrulama önyargısı: Mevcut bir kanaati doğrulayan bilgiye, söz konusu kanaatle çelişen veya kanaate ilişkin şüphe uyandıran bilgilerden daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Grup düşüncesi: Yaratıcılık veya bireysel sorumluluk cesaretini kıran grup olarak düşünme veya karar alma eğilimidir.
- Aşırı güven önyargısı: Kişinin kendi risk değerlendirmesini veya diğer muhakeme ya da kararlarını doğru değerlendirme yeteneğini abartma eğilimidir.
- Sabitleme önyargısı: Başlangıçtaki bir bilgiyi, yetersiz bir şekilde değerlendirilen sonraki bilgilerin tahmin edilmesinde bir dayanak olarak kullanma eğilimidir.



- Otomasyon önyargısı: İnsan muhakemesi veya çelişkili bilgiler, otomatik sistemlerden üretilen çıktının güvenilir veya amaca uygun olup olmadığı konusunda şüphelere yol açsa bile bu çıktıyı tercih etme eğilimidir.

A36. Denetim düzeyinde mesleki şüphecilğin kullanılmasının önündeki engelleri azaltmak için denetim ekibinin atacağı muhtemel adımlar arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- Denetim için ilave ya da farklı kaynaklar gerektirecek şekilde denetimin nitelik veya içinde bulunduğu şartlarda meydana gelebilecek değişikliklere karşı dikkatli olmak ve denetim şirketinde denetime tahsis edilecek veya ayrılacak kaynaklardan sorumlu kişilerden ilave veya farklı kaynaklar talep etmek.
- Kasti veya kasti olmayan denetçi önyargılarına karşı hassasiyetin daha fazla olabileceği durum veya olaylar (örneğin, daha fazla muhakeme gerektiren alanlar) hakkında denetim ekibini açıkça uyarmak ve denetim prosedürlerinin planlanması ve yürütülmesinde daha deneyimli denetim ekibi üyelerinden tavsiye almanın önemini vurgulamak.
- Denetim ekibinin yapısını değiştirmek. Örneğin, daha fazla beceriye veya bilgiye ya da belirli bir alanda uzmanlığa sahip daha deneyimli kişilerin denetimde görevlendirilmesinin talep etmek.
- Etkileşimde bulunulması zor veya güç olan yönetim üyeleriyle görüşürken, denetim ekibinin daha deneyimli üyelerini sürece dahil etmek.
- Denetimin karmaşık veya sübjektif alanlarına ilişkin denetim ekibine yardımcı olması için denetim ekibinde uzmanlık becerileri ve bilgisine sahip üyeleri veya denetçinin faydalandığı uzmanı sürece dâhil etmek.
- Daha deneyimli denetim ekibi üyelerini sürece dâhil ederek, daha sıklıkla ve fazla gözetim yaparak veya
  - Denetimin karmaşık veya sübjektif alanlarına ilişkin,
  - Denetimde kaliteye ulaşılması açısından risk teşkil eden alanlarda,
  - Hile riskinin olduğu alanlarda ve
  - Mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar hakkında hazırlanmış belirli çalışma kâğıtlarını daha ayrıntılı gözden geçirerek yönlendirme, gözetim veya gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamını değiştirmek.
- Aşağıda yer alan beklentileri belirlemek:
  - Denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin, sorumlu denetçiden veya daha deneyimli üyelerinden sıklıkla ve zamanında tavsiye almaları ve
  - Denetim ekibinin daha deneyimli üyelerinin denetim boyunca, daha az deneyimli üyelerinin yardımına hazır olması, görüşlerine ve tavsiye veya yardım taleplerine olumlu şekilde ve zamanında yanıt vermeleri.

- İşletme yönetiminin aşırı baskı yapması veya denetim ekibinin kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya denetim kanıtının elde edilebileceği diğer kaynaklara erişmede zorluk yaşaması durumunda, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak.

*Prosedür, Görev veya Atılacak Adımlar İçin Denetim Ekibinin Diğer Üyelerinin Görevlendirilmesi* (Bkz.: 15 inci paragraf)

A37. Prosedür, görev veya atılacak adımlar için denetim ekibinin diğer üyelerinin görevlendirilmesi durumunda sorumlu denetçi; denetim boyunca denetime yeterli ve uygun bir şekilde katıldığını, aşağıdakiler dâhil olmak üzere farklı yollarla gösterebilir:

- Sorumluluk ve yetkilerinin niteliği, görevlendirildikleri çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında görevlendirilen kişilerin bilgilendirilmesi ve gerekli diğer talimatların ve ilgili diğer bilgilerin bu kişilere sağlanması,
- Görevlendirilen kişilerin yönlendirilmesi ve gözetimi,
- 29-34 üncü paragraflarda yer alan hükümlere ilaveten ulaşılan sonuçları değerlendirmek için görevlendirilen kişilerin yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi.

**Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler** (Bkz.: 16–21 inci paragraflar)

*Etik Hükümler* (Bkz.: 1, 16–21 inci paragraflar)

A38. BDS 200<sup>28</sup>'e göre denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyması gerekir. Etik hükümler, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak değişebilir. Örneğin, bağımsızlıkla ilgili belirli hükümler sadece borsada işlem gören işletmelerin denetimleri yürütülürken geçerli olabilir. BDS 600 ise etik hükümler hakkında birim denetçileriyle kurulacak iletişim konusunda bu BDS hükümlerine ilave hükümler ve rehberlik içerir.

A39. Denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara dayalı olarak; kara para aklama, yolsuzluk veya rüşvet gibi mevzuata aykırılıklarla ilgili belirli mevzuat veya etik hükümler söz konusu denetimle ilgili olabilir.

A40. Denetim şirketinin bilgi sistemi ve denetim şirketi tarafından sağlanan kaynaklar, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından ilgili etik hükümlerin anlaşılması ve uygulanmasında denetim ekibine yardımcı olabilir. Örneğin, denetim şirketi;

- Bağımsızlık hükümlerini denetim ekiplerine bildirebilir.
- Etik hükümler hakkında denetim ekiplerine eğitim verebilir.
- Etik hükümler ile bu hükümlerin denetim şirketinin ve yürütülen denetimlerin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar bağlamında nasıl uygulandığına ilişkin

<sup>28</sup> BDS 200, 14 ve A16-A19 paragrafları

hükümler içeren kılavuzlar ve rehberler (diğer bir ifadeyle, fikri kaynaklar) oluşturabilir.

- Etik hükümlere uyumun yönetilmesi ve izlenmesi (örneğin, KYS 1'e göre denetim şirketinin, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinin her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık hükümlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alması gerekir) veya etik hükümlerle ilgili konular hakkında istişare yapılması için personel görevlendirebilir.
- Denetim ekibi üyelerinin ilgili ve güvenilir bilgileri denetim şirketindeki uygun taraflara veya sorumlu denetçiye bildirmesi için politika veya prosedürler oluşturabilir. Bu politika veya prosedürler denetim ekibinin;
  - Denetim şirketinin, denetim dönemi ve denetim konusunun kapsadığı dönem içerisinde bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyebilmesini sağlamak için, kapsamları dâhil olmak üzere, güvence dışı hizmetler dâhil müşterilere sunulan hizmetlere ilişkin bilgileri bildirmesine,
  - Denetim şirketinin bir tehdidin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını değerlendirebilmesi ve tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle tehdidi ele alması için bağımsızlığa tehdit oluşturabilecek durumları ve ilişkileri bildirmesine,
  - Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere yönelik her türlü ihlali derhâl bildirmesine

yönelik olabilir.

A41. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin etik hükümlere uyum konusundaki politika veya prosedürlerine güvenip güvenemeyeceğine karar verirken A40 paragrafında belirtilen bilgileri, bildirimleri ve kaynakları dikkate alabilir.

A42. Denetim ekibi üyeleri arasında etik hükümler hakkında kurulacak açık ve güçlü bir iletişim ayrıca;

- Denetimde özellikle önemli olabilecek etik hükümlere denetim ekibi üyelerinin dikkatinin çekilmesine ve
- Etik hükümler ile denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerini denetim ekibinin anlaması ve yerine getirmesiyle ilgili konular hakkında sorumlu denetçinin sürekli bilgilendirilmesine

yardımcı olabilir.

*Etik Hükümlere Uygunluk Sağlanmasına Yönelik Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*  
(Bkz.: 17–18 inci paragraflar)

A43. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerle ilgili kalite risklerini ele almak için yapacağı işler, etik hükümlere uygunluk sağlanmasına

yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına yönelik politika veya prosedürleri içerir.

- A44. Etik hükümlerde, tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile tehditlerin nasıl ele alınacağına ilişkin hükümler bulunur. Örneğin, Etik Kurallar, teklif verilen ücretin düşüklüğü nedeniyle bir denetimi, uygulamadaki mesleki standartlara uygun olarak yürütmenin zor olabileceği durumlarda, mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidinin ortaya çıkabileceğini belirtir.<sup>29</sup>

*Etik Hükümlerin İhlali (Bkz.: 19 uncu paragraf)*

- A45. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin, etik hükümleri ihlal eden her durumun belirlenmesi, bildirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ile bu ihlallerin sebep ve sonuçlarına zamanında uygun karşılıkların verilmesine yönelik politika veya prosedür oluşturması gerekir.

*Uygun Adımların Atılması (Bkz.: 20 nci paragraf)*

- A46. Atılacak uygun adımlara örnek olarak;

- -Uygun hâllerde- disiplin cezası veya cezaları dâhil olmak üzere uygun adımların atılabilmesi için uygun kişilerle iletişim kurmak veya istişare etmek dâhil, etik hükümlerin ihlaline ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerini takip etmek,
  - Üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak,
  - Kurum veya diğer düzenleyici kurumlar ile iletişim kurmak. Bazı durumlarda, düzenleyici kurumlarla iletişim kurmak mevzuatla zorunlu kılınmış olabilir,
  - Hukuki danışmanlık almak,
  - Mevzuatla izin verilmesi durumunda denetimden çekilmek
- verilebilir.

*Denetçi Raporuna Tarih Vermeden Önce (Bkz.: 21 inci paragraf)*

- A47. BDS 700'e göre denetçi raporunda, denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğinin açıklanması gerekir.<sup>30</sup> Bu BDS'nin 16-21 inci paragraflarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanması, denetçi raporunda yer alacak bu açıklamalara dayanak teşkil eder.

*Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar*

- A48. Yasalar, kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığını korumaya yönelik önlemler içerebilir. Ancak kamu sektörü denetçileri veya bunlar adına kamu sektörü denetimlerini yürüten denetim şirketlerinin, belirli bir ülkedeki yetki dayanağının şartlarına bağlı olarak 16 ncı paragrafta uygunluk sağlamak amacıyla kendi yaklaşımlarını geliştirmeleri

<sup>29</sup> Etik Kurallar, 330.3 U2 paragrafı

<sup>30</sup> BDS 700, 28(c) paragrafı

gerekebilir. Denetim sırasında ortaya çıkan durumlar, bir özel sektör denetiminde denetimden çekilmeyi gerektirecek nitelikteyse ve kamu sektörü denetçisinin yetki dayanağı denetimden çekilmeye izin vermiyorsa, geliştirilecek yaklaşım denetçinin söz konusu durumları yetkili birimlere bir raporla sunmasını içerebilir.

**Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 22-24 üncü paragraflar)**

- A49. KYS 1, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesini ele alan kalite hedeflerini oluşturmasını zorunlu kılar.
- A50. Aşağıdakilere benzer bilgiler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olur:
- İşletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü ve etik değerleri,
  - Denetimi yürütmek için yeterli ve uygun kaynakların bulunup bulunmadığı,
  - Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili sorumluluklarını üstlenip üstlenmediği,
  - Denetim ekibinin, denetimi yürütmek için yeterli zaman dâhil, gerekli yetkinlik ve kabiliyetinin bulunup bulunmadığı ve
  - Mevcut veya bir önceki denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların denetim sözleşmesinin devam ettirilmesini etkileyip etkilemediği.
- A51. KYS 1 uyarınca, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi kararlarında denetim şirketinin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak denetimi yürütebilme kabiliyeti hakkında muhakemede bulunması gerekir. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi hakkında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığına karar verirken denetim şirketi tarafından dikkate alınan bilgileri kullanabilir. Ulaşılan sonuçların uygunluğuna ilişkin endişelerinin olması durumunda sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecine katılanlarla bu sonuçların dayanağını müzakere edebilir.
- A52. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde doğrudan yer alması durumunda, ilgili sonuçlara ulaşırken denetim şirketi tarafından elde edilen veya kullanılan bilgilerden haberdar olur. Sorumlu denetçinin bu süreçte doğrudan yer alması ayrıca, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uyulup uyulmadığına ve ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığına ilişkin sorumlu denetçinin vereceği karara dayanak teşkil edebilir.
- A53. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgiler, bu BDS hükümlerini uygularken ve atılacak uygun adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alırken sorumlu denetçiye yardımcı olabilir. Bu bilgiler arasında:

- Topluluk denetimi olup olmadığı dâhil olmak üzere işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve niteliği ile işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında bilgi,
- Ara dönem ve dönem sonu tarihleri gibi işletmenin raporlama takvimi,
- Topluluk denetimlerine ilişkin olarak ana ortaklık ile bağlı birimleri arasındaki kontrol ilişkilerinin niteliği ve
- Bir önceki denetimden sonra işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde veya işletmede, gerekli kaynakların niteliğini ve denetim ekibinin çalışmalarının nasıl yönlendirileceği, gözetileceği ve gözden geçirileceğini etkileyebilecek herhangi bir değişiklik olup olmadığı

yer alabilir.

A54. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinden elde edilen bilgiler, bu BDS'nin yanı sıra diğer BDS hükümlerine uyulmasıyla da ilgili olabilir. Örneğin, bu bilgiler:

- BDS 210'da zorunlu kılındığı şekilde, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varma,<sup>31</sup>
- BDS 315 ve BDS 240 uyarınca hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,<sup>32</sup>
- BDS 600 uyarınca topluluk finansal tablolarının denetimi söz konusu olduğunda topluluğun, topluluğa bağlı birimlerin ve çevrelerinin tanınması ve birim denetçilerinin çalışmalarının yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesi,
- BDS 620 uyarınca denetçinin faydalandığı uzmanın katılımına gerek olup olmadığına ve katılacaksa bunun nasıl olacağına karar verilmesi ve
- BDS 260<sup>33</sup> ve BDS 265<sup>34</sup> uyarınca işletmenin üst yönetim yapısı

açısından ilgili olabilir.

A55. Mevzuat veya etik hükümler sonraki denetçinin; -denetimi kabul etmeden önce- önceki denetçiden, kendi muhakemesine göre, denetimi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü tüm durum ve gerçekleri sağlamasını istemeyi zorunlu kılabilir. Bazı durumlarda, denetimin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine, önceki denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili söz konusu denetçiye bilgi vermesi zorunlu kılınabilir. Örneğin, önceki denetçinin mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar sonucu denetimden çekildiği bir durumda Etik Kurallar bu denetçinin, denetimin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine, söz konusu denetçinin denetim işini kabul edip etmemeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini

<sup>31</sup> BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 9 uncu paragraf

<sup>32</sup> BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

<sup>33</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”

<sup>34</sup> BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”

düşündüğü (tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili) tüm olguları ve diğer bilgileri sağlamasını zorunlu kılar.

- A56. Denetim şirketinin mevzuat gereği denetim sözleşmesini kabul etmesinin veya devam ettirmesinin zorunlu olduğu durumlarda sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları hakkında denetim şirketi tarafından elde edilen bilgileri dikkate alabilir.
- A57. Atılması gereken adımlara karar verirken sorumlu denetçi ve denetim şirketi, denetime devam etmenin uygun olduğu sonucuna varabilir ve bu durumda, denetim düzeyinde atılması gereken ilave adımların (örneğin, daha çok çalışanın veya belirli bir alanda uzmanlığa sahip çalışanın görevlendirilmesi) ne olduğuna karar verir. Sorumlu denetçinin endişeleri devam ediyorsa veya ilgili hususun uygun bir şekilde ele alındığına ikna olmamışsa, denetim şirketinin görüş farklılıklarının çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika veya prosedürleri uygulanabilir.

#### *Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bkz.: 22–24 üncü paragraflar)*

- A58. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler, mevzuatta belirlenen usul ve esaslara göre atanabilir ve kamu sektörü denetçisi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin tüm politika veya prosedürleri oluşturma ihtiyacı duymayabilir. Bununla birlikte, 22-24 ve A49-A57 paragraflarında düzenlenen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin hüküm ve değerlendirmeler, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmasında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmesinde faydalı olabilir.

#### **Denetim Kaynakları (Bkz.: 25–28 inci paragraflar)**

- A59. KYS 1 uyarınca denetimin yürütülmesini desteklemek amacıyla denetim şirketi tarafından tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklar arasında:
- İnsan kaynakları;
  - Teknolojik kaynaklar ve
  - Fikri kaynaklar
- yer alır.
- A60. Denetime ilişkin kaynaklar, öncelikle denetim şirketi tarafından tahsis edilir veya kullanıma hazır hale getirilir. Bununla birlikte, denetim ekibinin denetim için kaynakları doğrudan temin ettiği durumlar mevcut olabilir. Örneğin, mevzuat gereği veya başka bir nedenle birim denetçisinin birimin finansal tabloları hakkında denetim görüşü vermesinin gerektiği ve birim denetçisinin aynı zamanda topluluk denetim ekibi adına denetim prosedürleri uygulamak için birim yönetimi tarafından görevlendirildiği hâllerde, böyle bir durum söz konusu olabilir.<sup>35</sup> Bu tür durumlarda, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilip edilmediğine veya kullanıma hazır

---

<sup>35</sup> BDS 600, 3 üncü paragraf

tutulup tutulmadığına karar vermek için sorumlu denetçinin, birim denetçisinden bilgi talep etmesi gibi farklı adımlar atmasını gerektirebilir.

- A61. 25 ve 26 ncı paragraflarda yer alan hükümlere uyulurken sorumlu denetçinin konuyla ilgili olarak yapacağı değerlendirme, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynakların mesleki yeterlik ve özen gibi etik ilkeler dâhil olmak üzere etik hükümlerin yerine getirilmesini sağlayıp sağlamadığına ilişkin olabilir.

#### *İnsan Kaynakları*

- A62. İnsan kaynakları, denetim ekibi üyelerini (Bkz.: A5, A15-A21 paragrafları) ve -varsa- denetçinin faydalandığı uzman ile işletmenin iç denetim fonksiyonunda yer alan ve denetime doğrudan yardım sağlayan kişileri içerir.

#### *Teknolojik Kaynaklar*

- A63. Denetimde teknolojik kaynakların kullanılması, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olabilir. Teknolojik araçlar, denetçinin daha etkin ve verimli biçimde denetimi idare etmesine imkân sağlayabilir. Teknolojik araçlar ayrıca denetçinin, örneğin daha ayrıntılı bir bakış açısı sağlamak, olağan dışı eğilimleri tespit etmek veya yönetim beyanlarına etkili biçimde itiraz etmek için yüksek miktarda veriyi mesleki şüpheciliği kullanma kabiliyetini artıracak şekilde daha kolay değerlendirmesine de olanak sağlayabilir. Toplantı yapmak ve denetim ekibine iletişim araçları sağlamak için de teknolojik araçlardan faydalanılabilir. Bununla birlikte, bu teknolojik kaynakların uygun olmayan şekillerde kullanımı, karar alma amaçlı oluşturulan bilgilere aşırı güvenme riskini artırabilir veya örneğin, gizlilikle (sır saklama) ilgili hükümler gibi etik hükümlere uymaya yönelik tehdit oluşturabilir.
- A64. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim prosedürlerini uygulamak için denetim şirketinin onayladığı teknolojik araçları kullanırken denetim ekibinin sorumluluklarını veya dikkat edilmesi gereken hususları içerebilir ve çıktıları değerlendirirken ya da analiz ederken uzmanlık veya uzmanlık becerilerine sahip kişilerin katılımını gerektirebilir.
- A65. Sorumlu denetçi denetim prosedürlerini uygularken başka bir denetim şirketinden kişilerin belirli otomatik araç ve teknikleri kullanmalarını talep ettiğinde, bu kişilerle kurulacak iletişim bu tür otomatik araç ve teknikleri kullanımının denetim ekibinin talimatlarına uygun olması gerektiğini gösterebilir.
- A65T. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.**



A66. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, belirli BT uygulamaları veya bu uygulamaların bazı özelliklerinin (örneğin, denetim şirketi tarafından kullanılmak üzere henüz onaylanmamış yazılımlar) kullanımını özellikle yasaklamış olabilir. Diğer taraftan, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim şirketi tarafından onaylanmamış bir BT uygulamasını kullanmadan önce denetim ekibinin, kullanıma uygunluğu belirlemek için bazı adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin:

- Denetim ekibinin söz konusu BT uygulamasını kullanmak için gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip olması,
  - BT uygulamasının işleyiş ve güvenliğinin test edilmesi,
  - Denetim dosyasına dâhil edilecek belirli çalışma kâğıtlarının hazırlanması
- gerekir.

A67. Sorumlu denetçi, denetimle ilgili bir BT uygulamasının ilgili denetim bağlamında kullanımının uygun olup olmadığına ve uygunsu nasıl kullanılacağına karar verirken mesleki muhakemede bulunabilir. Denetim şirketi tarafından kullanımı onaylanmamış belirli bir BT uygulamasının denetimde kullanımının uygun olup olmadığına karar verirken dikkate alınacak faktörler arasında;

- BT uygulamasının kullanımının ve güvenliğinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olup olmadığı,
- BT uygulamasının amaçlandığı gibi işleyip işlemediği ve
- Personelin söz konusu BT uygulamasını kullanmak için gereken yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı

yer alabilir.

#### *Fikri Kaynaklar*

A68. Fikri kaynaklar, örneğin; denetim metodolojileri, uygulama araçları, denetim rehberleri, model programlar, şablonlar, kontrol listeleri veya formları içerir.

A69. Denetimde fikri kaynakların kullanılması; mesleki standartların, mevzuatın ve denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerinin tutarlı bir şekilde anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırabilir. Bu amaçla denetim ekibinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak şirketin denetim metodolojisi ile özel araç ve rehberlerini kullanması gerekebilir. Denetim ekibi ayrıca, örneğin, sektöre özgü bir metodoloji veya ilgili rehberler ve yürütme aygıtları gibi denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak diğer fikri kaynakların kullanımının uygun ve ilgili olup olmadığına karar verebilir.

#### *Denetimin Yürütülmesi İçin Yeterli ve Uygun Kaynaklar (Bkz.: 25 inci paragraf)*

A70. Denetimin yürütülmesi için denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların tahsis edildiğine veya kullanıma hazır tutulduğuna karar verirken sorumlu denetçi genellikle, A6 paragrafında açıklanan denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerine (kaynaklar da dâhil) bağlı kalabilir. Örneğin, denetim şirketi tarafından iletilen bilgilere

dayanarak sorumlu denetçi, denetim prosedürlerini uygulamak için denetim şirketinin onayladığı teknolojiyi kullanırken şirketin teknolojik gelişmişlik düzeyine, uygulama ve bakım programlarına bağlı kalabilir.

*Denetim Ekibinin Yetkinlik ve Kabiliyetleri (Bkz.: 26 ncı paragraf)*

A71. Sorumlu denetçi, denetim ekibinin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığına karar verirken denetim ekibinin,

- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığındaki denetimlerde elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- Mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- Muhasebe veya denetimin özel alanlarındaki uzmanlığını,
- Denetimi planlarken ve yürütürken denetim ekibi tarafından kullanılan otomatik araç veya tekniklerde ya da işletme tarafından kullanılan bilgi teknolojilerindeki (BT) uzmanlığını,
- Müşterinin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
- Mesleki muhakemesini kullanabilme ve mesleki şüpheciliğini uygulayabilme kabiliyetini,
- Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine ilişkin kanaatini ve

bunlara benzer diğer hususları değerlendirir.

A72. İç denetçiler ve denetçinin faydalandığı uzman denetim ekibinin bir üyesi değildir. BDS 610<sup>36</sup> iç denetçilerin, BDS 620<sup>37</sup> ise denetçinin faydalandığı uzmanın yetkinlik ve kabiliyetlerinin değerlendirilmesine ilişkin hükümler ve rehberlik içerir.

*Proje Yönetimi*

A73. Daha büyük veya karmaşıklık düzeyi daha yüksek olan bir işletmenin denetiminde olduğu gibi çok sayıda denetim ekibi üyesinin bulunduğu durumlarda sorumlu denetçi; denetim şirketinin uygun teknolojik ve fikri kaynakları tarafından desteklenen, proje yönetimi konusunda uzmanlık bilgi veya becerilerine sahip bir kişiyi ekibe dâhil edebilir. Bu durumun aksine, karmaşıklık düzeyi daha düşük olan bir işletmenin az sayıda denetim ekibi üyesiyle denetlendiği durumlarda proje yönetimi, denetim ekibinin bir üyesi tarafından daha az resmi yöntemlerle gerçekleştirilebilir.

A74. Proje yönetimi teknik ve araçları, denetimin kalitesini yönetirken denetim ekibini;

- Mesleki şüpheciliğin kullanılmasını engelleyebilecek bütçe veya zaman kısıtlamalarının azaltılması suretiyle denetim ekibinin mesleki şüpheciliği kullanma kabiliyetini artırmak,

---

<sup>36</sup> BDS 610, 15 inci paragraf

<sup>37</sup> BDS 620, 9 uncu paragraf

- Daha zor veya ihtilafli konuların ortaya çıkabileceği denetim sürecinin sonundaki zaman kısıtlamalarını etkili biçimde yönetmek için denetimin zamanında yürütülmesini kolaylaştırmak,
- Kilit aşamaların geçilmesi dâhil, denetim ekibinin denetim planında<sup>38</sup> ve tahsis edilen kaynaklarda zamanında değişiklik yapma ihtiyacını önceden tespit etmesine yardımcı olabilecek şekilde denetim planına göre denetimin ilerleyişini izlemek veya
- Birim denetçileri ve denetçinin faydalandığı uzmanlarla birlikte düzenlemelerin koordinasyonun sağlanması gibi yollarla denetim ekibi üyeleri arasında iletişimi kolaylaştırmak

suretiyle destekleyebilir.

*Uygun Olmayan veya Yetersiz Kaynaklar (Bkz.: 27 nci paragraf)*

- A75. KYS 1, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülerek kamu yararına hizmet etmede denetim şirketinin rolü ile şirketin finansal ve operasyonel öncelikleri dâhil olmak üzere şirketin stratejik kararlarında ve eylemlerinde kalitenin önemini esas alan ve güçlendiren şirket kültürü aracılığıyla denetim şirketinin kaliteye bağlılığını ele alır. KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin kaliteye bağlılığı ile tutarlı biçimde kaynak ihtiyacını planlama ve kaynakları temin etme, tahsis etme veya teslim etme sorumluluklarını ele alır. Bununla birlikte belirli durumlarda, denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklar üzerinde bazı kısıtlamalar getirebilir. Bu gibi durumlarda bu kısıtlamalar, denetim şirketi tarafından tahsis edilen veya kullanımına hazır edilen kaynakların denetimi yürütmek için yeterli ve uygun olup olmadığına karar verilmesi dâhil sorumlu denetçinin denetim düzeyinde kaliteye ulaşma sorumluluğunu geçersiz kılmaz.
- A76. Topluluk finansal tablolarının denetiminde, bir birimde birim denetçisi tarafından yürütülen çalışma için yetersiz olan veya uygun olmayan kaynaklar söz konusu olduğunda sorumlu denetçi, yeterli ve uygun kaynak oluşturmak için bu konuyu birim denetçisi, yönetim veya denetim şirketiyle müzakere edebilir.
- A77. Sorumlu denetçinin denetim düzeyinde ilave kaynaklara ihtiyaç olup olmadığına karar vermesi, mesleki muhakemeye bağlı bir konudur ve bu karar, bu BDS hükümleri ile denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlardan etkilenir. A11 paragrafında açıklandığı üzere belirli durumlarda sorumlu denetçi, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan belirli kaynakların yetersiz olması dâhil olmak üzere belirli bir denetim kapsamında denetim şirketinin kalite risklerine karşı yaptığı işlerin etkin olmadığına karar verebilir. Bu durumlarda sorumlu denetçinin, 27 ve 39(c) paragraflarına uygun olarak uygun kişilere bu bilginin iletilmesi dâhil, gerekli adımları atması gerekir. Örneğin, denetim şirketi tarafından sağlanan bir denetim yazılımı programına yakın bir geçmişte yayımlanan sektöre özgü mevzuata ilişkin yeni veya revize edilmiş denetim prosedürlerinin dâhil edilmemesi durumunda, bu bilginin denetim şirketine zamanında

---

<sup>38</sup> BDS 300, 9 uncu paragraf

bildirilmesi şirketin, derhâl yazılımın güncellenmesi ve yeniden oluşturulması için adımlar atmasına ya da denetimin yürütülmesinde denetim ekibinin yeni mevzuata uymasını sağlayacak alternatif bir kaynak sunmasına imkân sağlar.

A78. Denetimin şartları açısından tahsis edilen veya kullanıma hazır tutulan kaynakların yetersiz olması veya uygun olmaması ve ilave veya alternatif kaynakların kullanıma hazır tutulmaması durumunda, atılacak uygun adımlar aşağıdakiler içerebilir:

- Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlanan yaklaşımın değiştirilmesi (Bkz.: A94 paragrafı).
- Mevzuata göre raporlama süresinin uzatılmasının mümkün olması durumunda, yönetimle ya da üst yönetimden sorumlu olanlarla sürenin uzatılmasının müzakere edilmesi.
- Sorumlu denetçinin denetim için gerekli olan kaynakları elde edememesi durumunda, görüş farklılıklarının çözülmesine ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin takip edilmesi.
- Mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda, denetimden çekilmeye ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin takip edilmesi.

*Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar* (Bkz.: 25–28 inci paragraflar)

A79. Kamu sektöründe bazı ülkelerde yetki dayanağının şartlarını yerine getirmek için uzmanlık becerileri gerekebilir. Bu tür beceriler; yasama organına, başka bir üst yönetim organına veya kamu yararı için raporlama yapmak dâhil, geçerli raporlama düzenlemelerinin anlaşılmasını içerebilir. Daha geniş kapsamlı bir kamu sektörü denetimi, örneğin performans denetiminin bazı yönlerini içerebilir.

## **Denetimin Yürütülmesi**

*Ölçeklenebilirlik* (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A80. Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmemesi hâlinde veya niteliği ve içinde bulunduğu şartları daha karmaşık olan bir işletmenin denetlenmesi durumunda, sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme için denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirmesi gerekebilir. Bununla birlikte, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması ile denetim boyunca denetime yeterli ve uygun düzeyde katılımı konusundaki genel sorumluluğunun bir parçası olarak sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının 30 uncu paragrafta uygun olarak yapıldığına karar vermesi gerekir. Bu gibi durumlarda, birim denetçiler dâhil denetim ekibi üyeleri veya personel, 30 uncu paragraftaki kararı verebilmesi için sorumlu denetçiye bilgi sağlayabilir.

*Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme* (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A81. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin; denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekiplerin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ele alan bir kalite hedefi oluşturması gerekir. KYS 1 aynı zamanda bu tür yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin; daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az

deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmalarını yönlendirmesi, gözetmesi ve gözden geçirmesi esasına dayanarak planlanması ve yürütülmesini de gerektirir.

- A82. Denetim ekibinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi; denetim düzeyinde uygulanan, denetim şirketi düzeyindeki risklere karşı yapılacak işlerdendir. Bu işlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetimin kalitesini yönetirken sorumlu denetçi tarafından daha fazla uyarlanabilir. Buna göre yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı, nitelik ve içinde bulunduğu şartlara göre denetimden denetime farklılık gösterecektir. Yaklaşım genellikle denetim şirketinin politika veya prosedürleri ile denetime özgü yapılacak belirli işlerin bir bileşimini içerecektir.
- A83. Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu üyelerin çalışmalarının gözden geçirilmesi konusunda benimsenen yaklaşım, bu BDS hükümleri yerine getirilirken ve 40 ncı paragrafta uygun olarak denetim sürecine sorumlu denetçinin yeterli ve uygun düzeyde katılıp katılmadığına karar verirken sorumlu denetçiye destek sağlar.
- A84. Denetim ekibi üyeleri arasındaki sürekli müzakere ve iletişim, daha az deneyimli ekip üyelerinin, çeşitli konuları daha deneyimli üyelerle (sorumlu denetçi dâhil) birlikte zamanında ele almasını ve 30 uncu paragrafta uygun olarak yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin etkili biçimde yürütülmesini sağlar.

#### Yönlendirme

- A85. Denetim ekibinin yönlendirilmesi, ekip üyelerinin aşağıdakilere benzer sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesini içerebilir:
- Kişisel davranış, iletişim ve eylemlerle denetim düzeyinde kaliteye ulaşılması ve kalitenin yönetilmesine katkıda bulunma,
  - Denetim kanıtını toplarken ve değerlendirirken mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesinde kasti olmayan veya kasti denetçi önyargılarının farkında olma ve sorgulayıcı olma (Bkz.: A35 paragrafı),
  - Etik hükümlerin yerine getirilmesi,
  - Denetimin yürütülmesinde (Kurumdan uygun yetki almış) birden fazla yöneticinin yer aldığı durumlarda her bir yöneticinin ayrı ayrı sorumlulukları,
  - Her bir denetim ekibi üyesinin denetim prosedürlerini uygulama sorumlulukları ve daha deneyimli ekip üyelerinin daha az deneyimli üyelerin çalışmalarını yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme sorumlulukları,
  - Genel denetim stratejisi ve denetim planında belirtildiği gibi yürütülecek çalışmaların amaçları ile planlanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin ayrıntılı talimatların anlaşılması,
  - Kaliteye ulaşmaya yönelik tehditler ile denetim ekibinin bu tehditlere karşı yapması beklenen işlerin ele alınması. Örneğin, bütçe veya kaynak kısıtları, denetim ekibinin planlanan denetim prosedürlerini değiştirmesine veya planlanan denetim prosedürlerini uygulayamamasına yol açmamalıdır.

## Gözetim

A86. Denetim ekiplerinin gözetimi aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Aşağıdakilerin izlenmesini de içerecek şekilde denetimin ilerleyişinin takibi:
  - Denetim planına kıyasla kaydedilen ilerleme,
  - Yürütülen çalışmaların amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı ve
  - Tahsis edilen kaynakların yeterli olup olmadığı.
- Karşılaşılan sorunların başlangıçta beklenenden daha karmaşık olması durumunda, planlanan denetim prosedürlerinin daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından yerine getirmesi için görevlendirilmesi gibi denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan sorunlara karşı uygun adımların atılması,
- Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesi,
- Denetim ekibi üyelerinin beceri veya yetkinliklerini geliştirmelerine yardımcı olmak için yetiştirilmesinin ve iş başı eğitiminin sağlanması,
- Denetim ekibi üyelerinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilecekleri bir ortam oluşturulması.

## Gözden Geçirme

A87. Denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi, bu BDS hükümlerinin yerine getirildiği yönündeki sonucu destekler.

A88. Denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi örnek olarak;

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

A89. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri;

- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına,

- Farklı durumlarda uygun olabilecek farklı türdeki gözden geçirme işlemlerine (örneğin, her bir çalışma kâğıdının veya seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi) ve
- Denetim ekibinin hangi üyelerinin farklı türdeki gözden geçirme işlemlerini yapması gerektiğine

ilişkin özel hükümler içerebilir.

#### Sorumlu Denetçi Tarafından Yapılan Gözden Geçirme (Bkz.: 30-34 üncü paragraflar)

- A90. BDS 230'da zorunlu kılındığı üzere sorumlu denetçi, gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını belgelerir.<sup>39</sup>
- A91. Sorumlu denetçi tarafından zamanında ve denetimin uygun aşamalarında belgelendirmenin gözden geçirilmesi, önemli sorunların denetçi raporu tarihinde veya öncesinde sorumlu denetçinin ikna olacağı şekilde çözülmesini sağlar. Sorumlu denetçinin çalışma kâğıtlarının tamamını gözden geçirmesine gerek yoktur.
- A92. Sorumlu denetçi, denetim ekibi tarafından önemli muhakemede bulunulan alanları tespit ederken mesleki muhakemesini kullanır. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, genellikle önemli mesleki muhakemede bulunulması beklenen konuları belirleyebilir. Denetimle ilgili önemli mesleki muhakemede bulunulacak alanlar; denetimin üstlenilmesine ilişkin genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetimin yürütülmesi ve denetim ekibinin ulaştığı genel sonuçlar ile ilgili aşağıdaki gibi hususları içerebilir:
- Önemliliğin belirlenmesine ilişkin konular gibi denetimin planlanmasına yönelik konular,
  - Aşağıdakiler dâhil denetim ekibinin yapısı:
    - Muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığını kullanan personel,
    - Hizmet sunum merkezlerindeki personelin kullanımı.
  - Dış uzman dâhil etme kararını da içerecek şekilde, denetçinin faydalandığı uzmanı dâhil etme kararı,
  - Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri denetim ekibinin dikkate alması ve bu bilgilere karşı yapılması önerilen işler,
  - Denetim ekibi tarafından önemli muhakemede bulunulmasını gerektiren yapısal risk faktörlerinin dikkate alınması ve yapısal riskin değerlendirilmesi durumları da dâhil denetim ekibinin risk değerlendirme süreci,
  - Denetim ekibinin ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve açıklamalarını dikkate alması,
  - Denetimin önemli alanlarına ilişkin denetim ekibi tarafından uygulanan prosedürlerin sonuçları; örneğin, belirli muhasebe tahminleri, muhasebe

<sup>39</sup> BDS 230, 9(c) paragrafı

politikaları veya işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelere yönelik ulaşılan sonuçlar,

- Denetim ekibinin uzmanlar tarafından yapılan çalışmaları ve ulaşılan sonuçları değerlendirmesi,
- Topluluk denetimlerinde;
  - Önerilen topluluk genel denetim stratejisi ve topluluk denetim planı;
  - Örneğin, birimin finansal bilgilerine ilişkin “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen alanlar dâhil olmak üzere birim denetçilerinin nasıl yönlendirileceği ve gözetileceği ile çalışmalarının nasıl gözden geçirileceği dâhil, birim denetçilerinin katılımına ilişkin kararlar ve
  - Birim denetçileri tarafından yapılan çalışmaların ve ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi.
- Genel denetim stratejisi ve denetim planını etkileyen hususların nasıl ele alındığı,
- Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı,
- Önerilen denetçi görüşü ve denetçi raporunda bildirilecek hususlar, örneğin kilit denetim konuları veya “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafı.

A93. Sorumlu denetçi, gözden geçirilecek diğer hususlara karar verirken, örneğin aşağıdakilere dayanarak mesleki muhakemesini kullanır:

- Denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar,
- Denetim ekibinin hangi üyesinin söz konusu çalışmayı yaptığı,
- Yakın zamandaki teftiş bulgularıyla ilgili hususlar,
- Denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde yer alan hükümler.

Nitelik, Zamanlama ve Kapsam

A94. Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının denetim şirketinin politika veya prosedürlerine, mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması ve yürütülmesi gerekir. Örneğin, denetim şirketinin politika veya prosedürleri;

- Gerekli tüm düzeltici adımların zamanında atılabilmesi için ara dönemde yapılması planlanan çalışmaların dönem sonundan ziyade prosedürlerin uygulanmasıyla aynı zamanda yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesini,
- Belirli hususların sorumlu denetçi tarafından gözden geçirilmesinin gerekmesi ve denetim şirketinin bu tür konuların gözden geçirilmesinin beklendiği şartları veya denetimleri belirleyebilmesini



çerebilir.

## Ölçeklenebilirlik

A95. Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı aşağıda örnekleri verilen durumlara bağlı olarak uyarlanabilir:

- Denetim ekibi üyelerinin işletmedeki ve denetlenecek alanla ilgili geçmiş tecrübeleri. Örneğin, işletmenin bilgi sistemine ilişkin çalışmanın, önceki dönemde söz konusu çalışmayı yapan aynı denetim ekibi üyesi tarafından yapılması ve bilgi sisteminde önemli değişiklikler olmaması durumunda, denetim ekibi üyesinin yönlendirme ve gözetiminin kapsamı ve sıklığı daha az olabilir ve ilgili çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi daha az ayrıntılı olabilir.
- Denetimin karmaşıklık düzeyi. Örneğin, denetimi daha karmaşık hâle getiren önemli olayların meydana gelmesi durumunda, denetim ekibi üyesinin yönlendirme ve gözetiminin kapsamı ve sıklığı daha fazla olabilir ve ilgili çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi daha ayrıntılı olabilir.
- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi. Örneğin, daha yüksek olarak değerlendirilen bir “önemli yanlışlık” riski, denetim ekibi üyelerinin yönlendirme ve gözetimin kapsamı ve sıklığında buna uygun bir artışı ve çalışmalarının daha ayrıntılı biçimde gözden geçirilmesini gerektirebilir.
- Denetimi yürüten denetim ekibi üyelerinin her birinin yetkinlik ve kabiliyetleri. Örneğin, daha az deneyimli denetim ekibi üyeleri, denetim yürütülürken daha ayrıntılı talimatlar ve daha sık veya yüz yüze etkileşim gerektirebilir.
- Yapılan çalışmaların nasıl gözden geçirileceğine ilişkin beklentiler. Örneğin, bazı durumlarda, uzaktan yapılan gözden geçirme işlemi, gerekli yönlendirmenin sağlanmasında etkili olmayabilir ve yüz yüze etkileşimlerle desteklenmesi gerekebilir.
- Denetim ekibinin yapısı ve denetim ekibi üyelerinin buldukları yer. Örneğin, hizmet sunum merkezlerinde bulunan üyelerin yönlendirilmesi ve gözetimi ile yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi;
  - Denetim ekibi üyelerinin tamamının aynı yerde bulunduğu durumlara kıyasla daha fazla resmileştirilmiş ve yapılandırılmış olabilir veya
  - Denetim ekibi üyeleri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak için BT kullanılabilir.

A96. Denetimin şartlarında değişiklik olduğunun tespit edilmesi; yönlendirme, gözetim veya gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması veya kapsamına ilişkin uygulanması planlanan yaklaşımın tekrar değerlendirilmesini gerektirebilir. Örneğin, karmaşık bir işlem nedeniyle finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskinin yükselmesi durumunda sorumlu denetçi, ilgili işleme ilişkin planladığı gözden geçirme çalışmasının kapsamını değiştirme ihtiyacı duyabilir.

A97. 30(b) paragrafı uyarınca sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımının, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara duyarlı olduğuna karar vermesi gerekir. Örneğin, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin ekibin gözetimi ve gözden geçirilmesine katılamaması durumunda sorumlu denetçi, daha az deneyimli ekip üyelerinin gözetimi ve gözden geçirilme kapsamını genişletme ihtiyacı duyabilir.

Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Düzenleyici Kurumlarla Kurulacak İletişimin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A98. Sorumlu denetçi, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak, resmi olarak yapılacak yazılı bildirimlerden hangilerinin gözden geçirilmesi gerektiğine karar verirken mesleki muhakemesini kullanır. Örneğin, denetimin olağan akışı sırasında sorumlu denetçinin denetim ekibi ile yönetim arasındaki iletişimlerini gözden geçirmesine gerek olmayabilir.

*İstişare* (Bkz.: 35 inci paragraf)

A99. KYS 1, denetim şirketinin zor veya ihtilafli konularda yapılacak istişareyi ve üzerinde mutabık kalınan sonuçların nasıl uygulanacağını ele alan bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar. İstişareyi aşağıdaki gibi konularda yapmak uygun veya gerekli olabilir:

- Karmaşık veya alışık olunmadık konular (örneğin, yüksek derecede tahmin belirsizliği olan bir muhasebe tahminiyle ilgili konular),
- Ciddi riskler,
- Olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemler,
- Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar) ve
- Mevzuata ilişkin aykırılıklar.

A100. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içindeki veya uygun hâllerde denetim şirketi dışındaki kişilerle yapılacak istişare:

- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi ve
- İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları

hâlinde etkin olur.

A101. Denetim şirketinin uygun iç kaynaklara sahip olmaması gibi durumlarda, denetim ekibinin şirketin politika veya prosedürleri çerçevesinde istişare amacıyla dışarıdan hizmet alması uygun olabilir. Denetim ekibi,

- Denetim şirketlerinin,
- Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
- İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların

verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

A102. Zor veya ihtilafli konularda denetim ekibinin istişare amacıyla dışarıdan hizmet alması ihtiyacı, konunun kilit denetim konusu olduğuna ilişkin bir gösterge olabilir.<sup>40</sup>

*Kalitenin Gözden Geçirilmesi* (Bkz.:36 ncı paragraf)

A103. KYS 1, denetim şirketinin KYS 2<sup>41</sup> uyarınca kalitenin gözden geçirilmesini ele alan ve belirli türdeki denetimlerin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu tutan politika veya prosedürler oluşturmasına ilişkin hükümler içerir.<sup>42</sup> KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması ve liyakati ile kalitenin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi konusunda kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alır.

*Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Denetçi Raporu Tarihinden Önce Tamamlanması* (Bkz.: 36(d) paragrafı)

A104. BDS 700, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce denetçi raporuna tarih verilmemesini zorunlu kılar.<sup>43</sup> İlgili denetim için uygulanabilir olması durumunda KYS 2 ve bu BDS; sorumlu denetçinin, kaliteyi gözden geçiren kişiden, kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığına dair bir bildirim alana kadar denetçi raporuna tarih vermemesini gerektirir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişinin, sorumlu denetçiye denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair endişelerinin bulunduğu bildirmesi durumunda, kalitenin gözden geçirilmesi tamamlanmış sayılmaz.<sup>44</sup>

A105. Kalitenin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gözden geçirilmesi, bildirilen sorunların denetçi raporu tarihinde veya rapor tarihi öncesinde kaliteyi gözden geçiren kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden çözmesinde denetim ekibine yardımcı olabilir.

A106. Denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında denetim boyunca sık iletişimlerin kurulması, kalitenin etkili ve zamanında gözden geçirilmesine yardımcı olur. Önemli konuların kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere edilmesine ek olarak sorumlu denetçi, kaliteyi gözden geçiren kişiden gelen talepleri koordine etme sorumluluğu için denetim ekibinin başka bir üyesini görevlendirebilir.

*Görüş Farklılıkları* (Bkz.: 37–38 inci paragraflar)

A107. KYS 1, denetim şirketinin; denetim ekibinin kendi içinde, denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında veya denetim ekibi ile denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasındaki görüş farklılıklarını ele alan bir kalite hedefini oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 ayrıca, görüş farklılıklarının denetim şirketinin dikkatine sunulmasını ve çözüme kavuşturulmasını zorunlu kılar.

---

<sup>40</sup> BDS 701, 9 ve A14 paragrafları

<sup>41</sup> KYS 2, “Denetimin Kalitesine yönelik Gözden Geçirme”

<sup>42</sup> KYS 1, 34(f) paragrafı

<sup>43</sup> BDS 700, 49 uncu paragraf

<sup>44</sup> KYS 2, 26 ncı paragraf

A108. Bazı durumlarda, sorumlu denetçi görüş farklılıklarının çözüme kavuşturulduğu konusunda ikna olmayabilir. Bu tür durumlarda, sorumlu denetçi için atılacak uygun adımlara örnek olarak;

- Hukuki danışmanlık almak veya
- Mevzuata göre mümkün olması durumunda denetimden çekilmek verilebilir.

### **İzleme ve Düzeltme (Bkz.: 39 uncu paragraf)**

A109. KYS 1’de denetim şirketinin izleme ve düzeltme sürecine ilişkin hükümler yer alır. KYS 1, denetim ekiplerinin, sorumluluklarına uygun olarak derhâl ve uygun adımlar atmalarını sağlamak için denetim şirketinin, şirketin izleme ve düzeltme sürecine ilişkin bilgileri denetim ekiplerine iletmesini zorunlu kılar.<sup>45</sup> Bunun yanı sıra, denetim ekibi üyeleri tarafından sağlanan bilgiler, denetim şirketi tarafından, şirketin izleme ve düzeltme sürecinde de kullanılabilir. Ayrıca, denetim yürütülürken mesleki muhakemede bulunmak ve mesleki şüpheciliği kullanmak denetim ekibinin, bu süreçle ilgili olabilecek bilgilere karşı dikkatli olmasına yardımcı olabilir.

A110. Denetim şirketi tarafından sağlanan bilgiler; örneğin, sorumlu denetçi veya denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından yürütülen başka bir denetime ilişkin bulgularla, denetim şirketinin yerel ofisinden elde edilen bulgularla veya işletmenin önceki denetimlerine ilişkin teftiş sonuçlarıyla ilgili olduğunda, söz konusu denetimle ilgili olabilir.

A111. Denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreci aracılığıyla şirket tarafından bildirilen bilgileri ve bu bilgilerin denetimi nasıl etkileyebileceğini dikkate alırken sorumlu denetçi, tespit edilen bu eksiklikleri ele almak için denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan düzeltici adımları değerlendirebilir ve denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar açısından ilgili olduğu ölçüde bu eksiklikleri denetim ekibine bildirebilir. Sorumlu denetçi ayrıca, denetim düzeyinde ilave düzeltici adımlara ihtiyaç duyulup duyulmadığına da karar verebilir. Örneğin, sorumlu denetçi;

- Denetçinin faydalandığı uzmana ihtiyaç duyulup duyulmadığına veya
- Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının eksikliklerin belirlendiği bir denetim alanı için genişletilmesine gerek olup olmadığına

karar verebilir.

Tespit edilen eksikliğin denetimin kalitesini etkilememesi (örneğin, eksikliğin denetim ekibinin kullanmadığı bir teknolojik kaynakla ilgili olması) durumunda ilave adımlar atılmasına ihtiyaç duyulmayabilir.

A112. Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde belirlenen bir eksiklik, tek başına, bir denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya

---

<sup>45</sup> KYS 1, 47 nci paragraf

denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

**Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi**  
(Bkz.: 40 ıncı paragraf)

A113. KYS 1, denetim şirketinin, denetim ekibinin denetimle ilgili sorumluluklarını anlaması ve uygulamasını ele alan bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 ayrıca, sorumlu denetçilerin, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasındaki genel sorumluluklarını ve denetim boyunca denetime yeterli ve uygun bir şekilde katılımını içeren bir kalite hedefini zorunlu tutar.

A114. 40 ıncı paragrafın ele alınmasında dikkate alınması gereken hususlar, sorumlu denetçinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak bu BDS hükümlerine nasıl uygunluk sağladığına ve A118 inci paragrafta açıklandığı üzere, çalışma kâğıtlarının sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katıldığına ilişkin nasıl kanıt sağladığına karar verilmesini içerir.

A115. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime yeterli ve uygun düzeyde katılmış olabileceğine ilişkin göstergelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinin gözden geçirilmesi ve bu risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması dâhil, denetim planlamasının sorumlu denetçi tarafından zamanında gözden geçirilmemiş olması.
- Görev, atılacak adım veya prosedürler için görevlendirilen kişilerin sorumluluklarının ve yetkilerinin niteliği, görevlendirildikleri çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında yeterince bilgilendirilmemiş olduklarına ve gerekli diğer talimat ve ilgili bilgilerin kendilerine sağlanmadığına dair kanıt.
- Sorumlu denetçinin denetim ekibinin diğer üyelerini yönlendirdiği, gözetimini yaptığı ve çalışmalarını gözden geçirdiğine ilişkin yeterli kanıtın bulunmaması.

A116. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımının, yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların uygun olduğuna karar verilmesine dayanak sağlamaması durumunda sorumlu denetçi, 40 ıncı paragrafta öngörülen kararı veremeyebilecektir. Denetim şirketinin bu tür durumlarda atılması gereken adımları belirleyen politika veya prosedürlerinin dikkate alınmasının yanı sıra sorumlu denetçinin atabileceği uygun adımlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim planının güncellenmesi ve değiştirilmesi,
- Gözden geçirmenin niteliği ve kapsamına ilişkin planlanan yaklaşımın yeniden değerlendirilmesi ve sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımını artırmak için planlanan yaklaşımın değiştirilmesi veya
- Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin ilgili yönlerinin işleyişi için sorumluluk verilen personelle istişare edilmesi.

**Belgelendirme** (Bkz.: 41 inci paragraf)

- A117. BDS 230<sup>46</sup> uyarınca çalışma kâğıtları, yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya kullanılan her mesleki muhakemeyi belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur.
- A118. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımı ve 40 ıncı paragrafa uygun olarak verdiği kararın kanıtlanması dâhil olmak üzere bu BDS hükümlerinin yerine getirildiğinin belgelendirilmesi, denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak farklı şekillerde yapılabilir. Örneğin:
- Denetim ekibinin yönlendirilmesi, denetim planının ve proje yönetimi faaliyetlerinin imzalanarak veya paraf atılarak onaylanmasıyla belgelendirilebilir,
  - Denetim ekibinin resmi toplantı tutanakları; sorumlu denetçinin bildirimlerinin ve denetim şirketinin kaliteye bağlılığını gösteren şirket kültürü ve beklenen davranışlar kapsamında atılacak diğer adımlarının netliği, tutarlılığı ve etkinliğine dair kanıt sağlayabilir,
  - Sorumlu denetçi ile denetim ekibinin diğer üyeleri ve -varsa- denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında yapılan müzakerelerin gündemleri ve bunlarla ilgili imzalı veya parafli onaylar ile sorumlu denetçinin denetimde harcadığı zamanı gösteren kayıtlar sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katıldığına ve denetim ekibinin diğer üyelerinin gözetimine dair kanıt sağlayabilir veya
  - Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin diğer üyelerinin imzalı veya parafli onayları, çalışma kâğıtlarının gözden geçirildiğine dair kanıt sağlar.
- A119. Denetimde kaliteye ulaşılması açısından risk teşkil edebilecek durumları ele alırken mesleki şüpheciliğin kullanılması ve denetçinin bu kapsamda dikkate aldığı hususların belgelendirilmesi önemli olabilir. Örneğin, sorumlu denetçi, denetim şirketinin denetimi reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi hâlinde (Bkz.: 24 üncü paragraf) belgelendirme, denetim ekibinin söz konusu durumu nasıl ele aldığına ilişkin açıklamaları içerebilir.
- A120. Diğer denetçi veya uzmanlarla yapılan, zor veya ihtilafli konuları içeren istişarelerin eksiksiz ve ayrıntılı biçimde belgelendirilmesi;
- İstişare edilen konunun niteliği ve kapsamının ve
  - Alınan her türlü karar ve bu kararların dayanağı ile nasıl uygulandıkları dâhil istişare sonuçlarının
- daha iyi anlaşılmasını sağlar.

---

<sup>46</sup> BDS 230, A7 paragrafı