

# ISSAI 1200

## INTOSAI



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

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

*Mali Denetim Rehberi*

---

*Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*

*Financial Audit Guidelines*

---

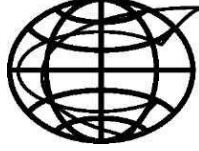
*Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

## INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

### MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

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

## INTOSAI



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

*Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.*

# Editör Notu

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

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

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

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

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

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

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

# Table of Contents ISSAI 1200

| <b>PRACTICE NOTE TO ISA 200</b>   | Paragraph    |
|---|--------------|
| <b>Background</b>   |              |
| Introduction to the ISA   |              |
| Content of the Practice Note .....                                      | P1           |
| <b>Applicability of the ISA in Public Sector Auditing .....</b>         | <b>P2–P3</b> |
| <b>Additional Guidance on Public Sector Issues .....</b>                | <b>P4</b>    |
| Scope of the ISA .....  | P4–P9        |
| An Audit of Financial Statements .....                                  | P10–14       |
| Overall Objectives of the Auditor .....                                 | P15          |
| Definitions.....  | P16          |
| Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements ..... | P17–P18      |
| Conduct of an Audit in Accordance with ISAs.....                        | P19          |
| Sufficient and Appropriate Audit Evidence and Audit Risk.....           | P20          |
| <br>  |              |
| <b>INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200</b>                           |              |
| <b>Introduction</b>   |              |
| Scope of this ISA.....  | 1–2          |
| An Audit of Financial Statements .....                                  | 3–9          |
| Effective Date.....   | 10           |
| <b>Overall Objectives of the Auditor .....</b>                          | <b>11–12</b> |
| <b>Definitions .....</b>  | <b>13</b>    |
| <b>Requirements</b>   |              |
| Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements ..... | 14           |
| Professional Skepticism .....   | 15           |
| Professional Judgment.....  | 16           |
| Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk.....               | 17           |
| Conduct of an Audit in Accordance with ISAs.....                        | 18–24        |
| <br>  |              |
| <b>Application and Other Explanatory Material</b>                       |              |
| An Audit of Financial Statements .....                                  | A1–A13       |
| Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements ..... | A14–A17      |
| Professional Skepticism .....   | A18–A22      |
| Professional Judgment .....   | A23–A27      |
| Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk.....               | A28–A52      |
| Conduct of an Audit in Accordance with ISAs.....                        | A53–A76      |

# ISSAI 1200 İçindekiler Tablosu

| ISA 200 UYGULAMA NOTU  | Paragraf     |
|--|--------------|
| <b>Arka Plan Bilgisi</b>   |              |
| ISA'ya Giriş   |              |
| Uygulama Notu'nun İçeriği .....                                    | P1           |
| <b>Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği .....</b> | <b>P2–P3</b> |
| <b>Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik .....</b>         | <b>P4</b>    |
| ISA'nın Kapsamı .....  | P4–P9        |
| Mali Tablo Denetimi .....  | P10–14       |
| Denetçinin Genel Amaçları .....                                    | P15          |
| Tanımlar .....   | P16          |
| Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler .....            | P17–P18      |
| Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi .....           | P19          |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski .....             | P20          |
| <b>ISA 200 ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 200</b>                  |              |
| <b>Giriş</b>   |              |
| Bu ISA'nın Kapsamı .....   | 1–2          |
| Mali Tablo Denetimi .....  | 3–9          |
| Yürürlük Tarihi .....  | 10           |
| <b>Denetçinin Genel Amaçları .....</b>                             | <b>11–12</b> |
| <b>Tanımlar .....</b>  | <b>13</b>    |
| <b>Gereklilikler</b>   |              |
| Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler .....            | 14           |
| Mesleki Şüphencilik .....  | 15           |
| Mesleki Yargı .....  | 16           |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski .....             | 17           |
| Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi .....           | 18–24        |
| <b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>                    |              |
| Mali Tablo Denetimi .....  | A1–A13       |
| Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler .....            | A14–A17      |
| Mesleki Şüphencilik .....  | A18–A22      |
| Mesleki Yargı .....  | A23–A27      |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski .....             | A28–A52      |
| Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi .....           | A53–A76      |

*Practice Note<sup>1</sup> to International Standard on Auditing (ISA) 200*

---

# **Overall Objectives of the Independent Auditor and the conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing**

## **Background**

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. It is read together with the ISA. ISA 200 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

## **Introduction to the ISA**

ISA 200 deals with the independent auditor's overall responsibilities when conducting an audit of financial statements in accordance with ISAs. Specifically, it sets out the overall objectives of the independent auditor, and explains the nature and scope of an audit designed to enable the independent auditor to meet those objectives. It also explains the scope, authority and structure of the ISAs, and includes requirements establishing the general responsibilities of the independent auditor applicable in all audits, including the obligation to comply with the ISAs. The independent auditor is referred to as “the auditor” hereafter.

## **Content of the Practice Note**

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Scope of the ISA.
  - (b) An Audit of Financial Statements.
  - (c) Overall Objectives of the Auditor.
  - (d) Definitions.
  - (e) Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements.
  - (f) Conduct of an Audit in Accordance with ISAs.
  - (g) Sufficient and Appropriate Audit Evidence and Audit Risk.

## **Applicability of the ISA in Public Sector Auditing**

- P2. ISA 200 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

---

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

*Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 200 Uygulama Notu<sup>1</sup>*

# **Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**

## **Arka Plan Bilgisi**

Bu Uygulama Notu, ISA 200 –"Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 200, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

## **ISA'ya Giriş**

ISA 200, mali tablo denetiminin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları ele alır. ISA 200, özellikle, bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış denetimin yapısını ve kapsamını açıklar. Ayrıca ISA'ların kapsamını, hukuki bağlayıcılığını ve yapısını açıklar. Bütün denetimlerde geçerli olan, bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları (ISA'lara uyma yükümlülüğü dâhil) oluşturan gereklilikleri kapsar. Bağımsız denetçiye, bu noktadan itibaren "denetçi" denecektir.

## **Uygulama Notu'nun İçeriği**

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- ISA'nın kapsamı.
  - Mali Tablo Denetimi.
  - Denetçinin Genel Amaçları.
  - Tanımlar.
  - Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler.
  - Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.
  - Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.

## **Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği**

- P2. ISA 200, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

## Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 200 contains application and other explanatory material with considerations specific to audits in the public sector in paragraphs A11 and A57 of the ISA.

### Scope of the ISA

- P4. The ISAs are written in the context of an audit of financial statements. In the INTOSAI context an audit of financial statements<sup>1</sup> may be a part of a broader regularity (financial) audit. In accordance with ISSAI 100,<sup>2</sup> paragraph 39, a regularity (financial) audit embraces:
- (a) Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements;
  - (b) Attestation of financial accountability of the government administration as a whole;
  - (c) Audit of financial systems and transactions including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations;
  - (d) Audit of internal control and internal audit functions;
  - (e) Audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity; and
  - (f) Reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the Supreme Audit Institution considers should be disclosed.
- P5. The terms 'regularity audit' and 'financial audit' are often used interchangeably. Such audits consist of an audit of financial statements, plus some or all of the elements set out in a) to f) above, depending on the mandate of the Supreme Audit Institution. The Practice Notes in the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAI 1000–2999) provide additional guidance to public sector auditors when applying the ISAs in an audit of financial statements. When performing the broader 'regularity' or 'financial' audit in the public sector, more comprehensive guidance may be found in the ISSAI framework which, for example, includes the INTOSAI compliance Audit Guidelines (ISSAI 4000<sup>3</sup> and 4200<sup>4</sup>).
- P6. Regularity (financial) audits are performed in a variety of environments. In financial reporting environments moving towards internationally recognized practices, the full application of ISSAIs 1000–2999 by public sector auditors will assist in providing additional structure to transforming the environment in which the audit takes place, towards internationally recognized practice.
- P7. In the public sector, reference to relevant auditing standards can be made in one of the following ways depending on the standards applied:

---

<sup>1</sup> ISA 200 paragraph A1: The auditor's opinion on the financial statements deals with whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. Such an opinion is common to all audits of financial statements. The auditor's opinion therefore does not assure, for example, the future viability of the entity nor the efficiency or effectiveness with which management has conducted the affairs of the entity. In some jurisdictions, however, applicable law or regulation may require auditors to provide opinions on other specific matters, such as the effectiveness of internal control, or the consistency of a separate management report with the financial statements. While the ISAs include requirements and guidance in relation to such matters to the extent that they are relevant to forming an opinion on the financial statements, the auditor would be required to undertake further work if the auditor had additional responsibilities to provide such opinions.

<sup>2</sup> ISSAI 100, "INTOSAI Auditing Standards – Basic Principles".

<sup>3</sup> ISSAI 4000, "General Introduction to Guidelines on Compliance Audit".

<sup>4</sup> ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".



## Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 200, ISA'nın A11 ve A57 paragraflarında bahsi geçen kamu sektöründeki denetimlere özgü uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri içermektedir.

### ISA'nın Kapsamı

- P4. ISA'lar, mali tablo denetimi bağlamında yazılır. INTOSAI bağlamında, mali tablo denetimi,<sup>1</sup> daha kapsamlı bir düzenlilik denetiminin (mali denetimin) parçası olabilir. ISSAI 100<sup>2</sup>'ün,<sup>2</sup> 39. paragrafına göre düzenlilik denetimi (mali denetim) şunları içerir:
- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
  - (b) Kamu kurum ve kuruluşlarının yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
  - (c) İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi;
  - (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi;
  - (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliğinin denetlenmesi;
  - (f) Yüksek Denetim Kurumunun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması.
- P5. “Düzenlilik denetimi” ve “mali denetim” terimleri genelde birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu denetimler, mali tabloların denetlenmesine ek olarak Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkilerine bağlı olarak yukarıda (a) ile (f) maddeleri arasında belirtilen unsurların bazılarını veya tamamını içerir. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) içinde yer alan Uygulama Notları, mali tablo denetiminde ISA'ları uygulamalarına yönelik kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar. Kamu sektöründe daha geniş kapsamlı “düzenlilik” denetimi veya “mali” denetim yapılırken INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberleri (ISSAI 4000<sup>3</sup> ve 4200<sup>4</sup>) gibi belgeleri içeren ISSAI çerçevesinde daha kapsamlı rehberlik elde edilebilir.
- P6. Düzenlilik denetimleri (mali denetimler), çeşitli ortamlarda gerçekleştirilir. Uluslararası kabul görmüş uygulamalara doğru geçiş yaşayan mali raporlama ortamlarında 1000–2999 arası ISSAI'lerin kamu sektörü denetçileri tarafından tam olarak uygulanması, denetimin gerçekleştiği ortamın uluslararası kabul görmüş uygulamalara dönüştürülmesinde destekleyici bir zemin sağlamaya yardımcı olacaktır.
- P7. Uygulanan standartlara bağlı olarak kamu sektöründe ilgili denetim standartlarına aşağıdaki ifadelerden biriyle atıf yapılabilir.

<sup>1</sup> ISA 200 paragraf A1: Denetçinin mali tablolarla ilgili görüşü, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş, mali tablolarla ilgili tüm denetimlerde ortaktır. Bu yüzden denetçinin görüşü, örneğin kuruluşun gelecekteki finansal kapasitesini veya idarenin kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirme verimliliği veya etkinliğine ilişkin güvence sağlamaz. Fakat bazı yetki alanlarında yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler; denetçilerin, iç kontrolün etkinliği veya ayrı bir idari raporun mali tablolarla tutarlılığı gibi başka spesifik konular hakkında görüş vermesini gerektirebilir. ISA'larda bu gibi konulara ilişkin gereklilikler ve rehber bilgiler, bu konuların mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasıyla ne derece ilgili olduğuna bağlı olarak yer almasına karşın denetçinin bu tür görüşler sağlamak gibi ek bir sorumluluğu varsa bu ek çalışmayı yapması gerekir.

<sup>2</sup> ISSAI 100, “Devlet Denetiminde Temel Prensipler”.

<sup>3</sup> ISSAI 4000, “Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş”.

<sup>4</sup> ISSAI 4200, “Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi”.

- (a) In accordance with the ISAs; which means full compliance with all relevant ISAs and if relevant, with the additional guidance set out in the INTOSAI Practice Notes to the ISAs;
  - (b) In accordance with the INTOSAI Fundamental Auditing Principles, but not full compliance with the ISAs which are presently included as part of the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAIs 1000–2999); or
  - (c) In accordance with other national and relevant Auditing Standards.
- P8. In the public sector context, the Practice Notes use the term “public sector auditors” as equivalent to “the auditor” as used in the ISAs.
- P9. Some ISAs contain considerations specific to audits of smaller entities. In audits of public sector entities and entities that receive government awards, these considerations are usually not applicable, even if the public sector entity has few employees, simple operations, or a relatively small budget. In those situations, the public sector entity may still have complicated transactions, such as transfers from other governments, as well as a need to comply with laws, regulations, policies and systems determined by a higher level of government and a need for accountability for use of taxpayer monies. Therefore public sector auditors carefully consider the relevance of such considerations. The Practice Notes may include additional guidance in this area when considered important to add guidance relevant for audits of smaller public sector entities.

## An Audit of Financial Statements

- P10. When considering paragraph 6 of the ISA, public sector auditors consider further guidance included in the Practice Note to ISA 320<sup>1</sup>.
- P11. Paragraph A7 of the ISA is one of many paragraphs that deal with fair presentation frameworks. The International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), issued by the International Public Sector Accounting Standards Board is an example of a fair presentation framework designed for use in the public sector.
- P12. Paragraph A8 of the ISA provides examples of financial statements and the content of a complete set of financial statements. A complete set of financial statements for a public sector entity prepared on an accrual basis of accounting may normally comprise:
- A statement of financial position;
  - A statement of financial performance;
  - A statement of changes in net assets/equity;
  - A cash flow statement;
  - A comparison of budget and actual amounts either as a separate additional financial statement or as a reconciliation; and
  - Notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information.
- P13. In certain environments a complete set of financial statements may also include other reports such as reports on performance and appropriation reports.
- P14. When considering paragraph A10 of the ISA, public sector auditors consider further guidance included in Practice Notes to ISA 210<sup>2</sup> and to ISA 580.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> SA 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit”.

<sup>2</sup> ISA 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements”.

<sup>3</sup> ISA 580, “Written Representations”.

- (a) ISA'lara uygun: Bu ifade, ilgili bütün ISA'lara ve ilgili hallerde ISA'larda yer alan INTOSAI Uygulama Notlarında sunulan ek rehberliğe tam uygunluğu ifade eder,
- (b) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne uygun: Bu ifade INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne (ISSAI'ler 1000–2999) eklenen ISA'lara tam uygunluğu ifade etmez.
- (c) Diğer ulusal ve ilgili denetim standartlarına uygun.
- P8. Kamu sektörü bağlamında, ISA'larda kullanılan “denetçi” terimine karşılık olarak Uygulama Notları, “kamu sektörü denetçisi” terimini kullanır.
- P9. Bazı ISA'lar, daha küçük kuruluşların denetimine özgü hususları içerir. Kamu kurumlarının ve devlet desteği alan kuruluşların denetimlerinde, denetlenen kurum veya kuruluşun az sayıda çalışanı, basit faaliyetleri veya nispeten küçük bir bütçesi olsa bile bu hususlar genellikle uygulanabilir değildir. Bu durumlarda bile söz konusu kamu kurumunun karmaşık işlemleri olabilir. Örneğin diğer kamu kurumlarından transferler veya söz konusu kurumun daha üst seviyede bir yönetim kademesince belirlenen kanunlara, düzenlemelere, politika ve sistemlere uyma zorunluluğu ve vergi mükellefleri tarafından ödenen meblağların kullanılmasından doğan hesap verme sorumluluğu gibi. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu gibi hususların ilgililiğini dikkatli şekilde değerlendirir. Küçük ölçekli kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek bilgi verilmesinin gerekli olduğu durumlarda Uygulama Notları, bu alanda daha fazla ek rehberlik sağlayabilir.

## Mali Tablo Denetimi

- P10. ISA'nın 6. paragrafını ele alırken kamu sektörü denetçileri, ISA 320<sup>1</sup>'ye ilişkin Uygulama Notunda yer alan ek bilgileri de göz önünde bulundurmalıdır.
- P11. ISA'nın A.7 paragrafı, güvenilir sunum çerçevelerini ele alan pek çok paragraftan biridir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektöründe kullanılmak üzere tasarlanmış olan güvenilir sunum çerçevelerine bir örnektir.
- P12. A.8 paragrafı, mali tablolar ve tam bir mali tablo setinin içeriğine yönelik örnekler sunmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe ile hazırlanan, bir kamu kurumuna yönelik tam bir mali tablo seti normalde şunları içerebilir:
- Mali durum tablosu;
  - Mali performans tablosu;
  - Net varlıklar/öz kaynaklardaki değişiklikler tablosu;
  - Nakit akış tablosu;
  - Ayrı bir ek mali tablo olarak veya mutabakat şeklinde bütçe ve gerçekleşen miktarların kıyaslaması ve
  - Önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar.
- P13. Belirli ortamlarda tam bir mali tablo seti, performans raporları ve ödenek tahsis raporları gibi başka raporları da ihtiva edebilir.
- P14. ISA'nın A10 paragrafını ele alırken kamu sektörü denetçileri, ISA 210<sup>2</sup> ve ISA 580<sup>3</sup>'deki Uygulama Notlarında yer alan ek bilgileri de göz önüne almalıdır.

<sup>1</sup> ISA 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”.

<sup>2</sup> ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”.

<sup>3</sup> ISA 580, “Yazılı Bildirimler”.

## Overall Objectives of the Auditor

- P15. Withdrawal from the engagement as described in paragraphs 12 and 24 of the ISA is normally not an option in a public sector audit. Where circumstances arise that normally will result in withdrawal from the engagement, the responsibilities of public sector auditors may include expanded or enhanced reporting, for example to the legislature.

## Definitions

- P16. When considering the definitions in paragraph 13 of the ISA public sector auditors take note of the following:
- (a) Applicable Financial Reporting Framework – as is the case in the private sector, frameworks in the public sector may be either fair presentation or compliance frameworks; and
  - (b) Auditor – The terms “Engagement partner” and “Firm.” The term “Engagement partner” may, for example, refer to an Auditor General who has overall responsibility for public sector audits or another suitably qualified person delegated to or appointed on his/her behalf with responsibility for the specific engagement. The term “Firm” may normally be read as Supreme Audit Institution or equivalent at regional or local level.

## Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements

- P17. The INTOSAI code of Ethics<sup>1</sup> is a relevant ethical code in so far as paragraph 14 of the ISA is concerned.
- P18. Paragraph 15 of the ISA requires the auditor to plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated. The INTOSAI Fundamental Principles ISSAI 200<sup>2</sup> address the concept of due care and state: “...Auditors need to be alert for situations, control weaknesses, inadequacies in record keeping, errors and unusual transactions or results which could be indicative of fraud, improper or unlawful expenditure, unauthorized operations, waste, inefficiency or lack of probity.” The concept of professional skepticism enhances and broadens the concept of due care and is fundamental for planning and performance of the audit.

## Conduct of an Audit in Accordance with ISAs

- P19. When considering paragraphs 18 to 20 of the ISA on compliance with ISAs relevant to the audit, public sector auditors also consider that in applying the ISSAIs for regularity (financial) audit in the public sector, the ISAs and the Practice Notes together form guidance for public sector auditors. If reference is made in the auditor's report to the audit having been conducted in accordance with the ISAs, public sector auditors have to comply with all the ISAs relevant to the audit as set out in paragraphs 18–20 of the ISA.

## Sufficient and Appropriate Audit Evidence and Audit Risk

- P20. When considering sources of information as discussed in paragraph A28 of the ISA public sector auditors may also consider using information from previous performance audits and other audit activities relevant to the entity. They would do this only if the information is still relevant and reliable.

---

<sup>1</sup> ISSAI 30, “INTOSAI Code of Ethics”.

<sup>2</sup> ISSAI 200, “INTOSAI Auditing Standards – General Standards”, paragraph 2.

## Denetçinin Genel Amaçları

- P15. ISA'nın 12. ve 24. paragraflarında tarif edildiği şekilde görevden geri çekilme, normalde kamu sektörü denetiminde bir seçenek değildir. Normal şartlar altında görevden geri çekilmeyle sonuçlanacak bir durum ortaya çıktığında kamu sektörü denetçilerinin sorumlulukları, (örneğin yasama organına verilen) raporun genişletilmesi veya geliştirilmesini kapsayabilir.

## Tanımlar

- P16. ISA'nın 13. Paragrafındaki tanımları ele alırken kamu sektörü denetçileri, şunları göz önüne almalıdır:
- Geçerli Mali Raporlama Çerçevesi – özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründeki çerçeveler de güvenilir sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir ve
  - Denetçi – “Görev ortağı” ve “Denetim firması”. Örneğin “Görev ortağı” terimi, kamu sektörü denetimlerinin genel sorumluluğuna sahip olan Genel Denetçi veya Genel Denetçi adına spesifik bir görevin sorumluluğunun verildiği, uygun nitelikleri haiz başka biri anlamına gelebilir. “Denetim firması” terimi, normalde Yüksek Denetim Kurumu veya bunun bölgesel veya yerel düzeydeki muadili olarak okunabilir.

## Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler

- P17. INTOSAI Etik Kuralları,<sup>1</sup> ISA'nın 14. paragrafı ile ilgili olduğu sürece uygun etik kuraldır.
- P18. ISA'nın 15. paragrafı, mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirilmesine yol açan koşullar olabileceğini kabul ederek denetçinin bir denetimi mesleki şüphecilikle planlaması ve gerçekleştirmesini gerektirir. INTOSAI Temel Prensipleri ISSAI 200<sup>2</sup> ‘gerekli özen’ kavramını ele almakta ve “... Denetçiler; hile, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlüğe aykırı davranış göstergesi olabilecek durumlar, kontrol zafiyetleri, kayıt tutma yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar konusunda tetikte olmalıdır” demektedir. Mesleki şüphecilik kavramı, gerekli özen kavramını geliştirir, genişletir ve denetimin planlanması ve yapılması için esas niteliğindedir.

## Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

- P19. Denetimle ilgili ISA'lara uygunluğu konu alan ISA'nın 18–20 paragraflarını ele alırken kamu sektörü denetçileri şunu da göz önüne almalıdır: Kamu sektörünün düzenlilik denetiminde (mali denetim) ISSAI'leri uygularken kamu sektörü denetçilerine ISA'lar ve Uygulama Notları birlikte rehberlik eder. Denetçinin raporunda denetimin ISA'ya uygun olarak yürütüldüğü ifade ediliyorsa kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 18–20 Paragraflarında belirtildiği şekilde söz konusu denetimle ilgili tüm ISA'lara uymak zorundadır.

## Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

- P20. ISA'nın A28 paragrafında belirtildiği üzere bilgi kaynaklarını ele alırken kamu sektörü denetçileri, önceki performans denetimlerinden ve kurumla ilgili diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgileri kullanmayı düşünebilir. Denetçiler bunu ancak bilgilerin hala ilgili ve güvenilir olması halinde yapacaktır.

<sup>1</sup> ISSAI 30, “Etik Kurallar”.

<sup>2</sup> ISSAI 200, “Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar” paragraf 2.41.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

*Uluslararası Denetim Standardı*

---

Bağımsız Denetçinin Genel  
Amaçları ve Denetimin  
Uluslararası Denetim  
Standartlarına Uygun Olarak  
Yürütülmesi

*International Standard on Auditing*

---

Overall Objectives of the  
Independent Auditor and the  
Conduct of an Audit in  
Accordance with International  
Standards on Auditing



Uluslararası Muhasebeciler  
Federasyonu

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

“Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 200), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

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

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

ISBN: 978-1-934779-98-9



(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200**  
**OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR**  
**AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH**  
**INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING**

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

**CONTENTS**

---

|   | Paragraph |
|---|-----------|
| <b>Introduction</b>   |           |
| Scope of this ISA.....  | 1–2       |
| An Audit of Financial Statements .....                                  | 3–9       |
| Effective Date.....   | 10        |
| <b>Overall Objectives of the Auditor</b> .....                          | 11–12     |
| <b>Definitions</b> .....  | 13        |
| <b>Requirements</b>   |           |
| Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements ..... | 14        |
| Professional Skepticism .....   | 15        |
| Professional Judgment.....  | 16        |
| Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk .....              | 17        |
| Conduct of an Audit in Accordance with ISAs .....                       | 18–24     |
| <b>Application and Other Explanatory Material</b>                       |           |
| An Audit of Financial Statements .....                                  | A1–A13    |
| Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements ..... | A14–A17   |
| Professional Skepticism .....   | A18–A22   |
| Professional Judgment.....  | A23–A27   |
| Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk .....              | A28–A52   |
| Conduct of an Audit in Accordance with ISAs .....                       | A53–A76   |

---

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 200**  
**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE DENETİMİN**  
**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA UYGUN**  
**OLARAK YÜRÜTÜLMESİ**

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

**İÇİNDEKİLER**

|  | Paragraf |
|--|----------|
| <b>Giriş</b>   |          |
| Bu ISA'nın Kapsamı .....                               | 1–2      |
| Mali Tablo Denetimi .....                              | 3–9      |
| Yürürlük Tarihi.....                                   | 10       |
| <b>Denetçinin Genel Amaçları</b> .....                 | 11–12    |
| <b>Tanımlar</b> .....                                  | 13       |
| <b>Gereklilikler</b>                                   |          |
| Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler ..... | 14       |
| Mesleki Şüphencilik .....                              | 15       |
| Mesleki Yargı.....                                     | 16       |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....  | 17       |
| Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.....       | 18–24    |
| <b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>        |          |
| Mali Tablo Denetimi .....                              | A1–A13   |
| Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler ..... | A14–A17  |
| Mesleki Şüphencilik .....                              | A18–A22  |
| Mesleki Yargı.....                                     | A23–A27  |
| Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....  | A28–A52  |
| Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.....       | A53–A76  |

## Introduction

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the independent auditor's overall responsibilities when conducting an audit of financial statements in accordance with ISAs. Specifically, it sets out the overall objectives of the independent auditor, and explains the nature and scope of an audit designed to enable the independent auditor to meet those objectives. It also explains the scope, authority and structure of the ISAs, and includes requirements establishing the general responsibilities of the independent auditor applicable in all audits, including the obligation to comply with the ISAs. The independent auditor is referred to as “the auditor” hereafter.
2. ISAs are written in the context of an audit of financial statements by an auditor. They are to be adapted as necessary in the circumstances when applied to audits of other historical financial information. ISAs do not address the responsibilities of the auditor that may exist in legislation, regulation or otherwise in connection with, for example, the offering of securities to the public. Such responsibilities may differ from those established in the ISAs. Accordingly, while the auditor may find aspects of the ISAs helpful in such circumstances, it is the responsibility of the auditor to ensure compliance with all relevant legal, regulatory or professional obligations.

### An Audit of Financial Statements

3. The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This is achieved by the expression of an opinion by the auditor on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. In the case of most general purpose frameworks, that opinion is on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view in accordance with the framework. An audit conducted in accordance with ISAs and relevant ethical requirements enables the auditor to form that opinion. (Ref: Para. A1)
4. The financial statements subject to audit are those of the entity, prepared by management of the entity with oversight from those charged with governance. ISAs do not impose responsibilities on management or those charged with governance and do not override laws and regulations that govern their responsibilities. However, an audit in accordance with ISAs is conducted on the premise that management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged certain responsibilities that are fundamental to the conduct of the audit. The audit of the financial statements does not relieve management or those charged with governance of their responsibilities. (Ref: Para. A2–A11)
5. As the basis for the auditor's opinion, ISAs require the auditor to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error. Reasonable assurance is a high level of assurance. It is obtained when the auditor has obtained sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk (that is, the risk that the auditor expresses an inappropriate opinion when the financial statements are materially misstated) to an acceptably low level. However, reasonable assurance is not an absolute level of assurance, because there are inherent limitations of an audit which result in most of the audit evidence on which the auditor draws conclusions and bases the auditor's opinion being persuasive rather than conclusive. (Ref: Para. A28–A52)

## Giriş

### Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı, mali tablo denetiminin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları ele alır. ISA 200, özellikle, bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış denetimin niteliğini (nature) ve kapsamını açıklar. Ayrıca ISA'ların kapsamını, hukuki bağlayıcılığını ve yapısını açıklar. Bütün denetimlerde geçerli olan, bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları (ISA'lara uyma yükümlülüğü dâhil) oluşturan gereklilikleri kapsar. Bağımsız denetçiye, bu noktadan itibaren "denetçi" denecektir.
2. ISA'lar, denetçinin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim bağlamında yazılır. Diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığı durumlarda da gerekli olduğu şekilde uyarlanmalıdırlar. ISA'lar; denetçinin yasal ve idari düzenlemelerden doğan sorumluluklarını veya mesela menkul kıymetlerin halka arzı ile ilgili sorumluluklarını ele almaz. Bu gibi sorumluluklar, ISA'larda ortaya konan sorumluluklardan farklı olabilir. Bu yüzden denetçi, ISA'ların bazı özelliklerini bu tip durumlarda faydalı bulsa bile, ilgili tüm yasal, düzenleyici veya mesleki yükümlülüklerle uygunluğu sağlamak denetçinin kendi sorumluluğundadır.

### Mali Tablo Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu amaç, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçi tarafından bir görüş verilmesiyle gerçekleştirilir. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemli yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. ISA'lar ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (Bkz: Parag. A1).
4. Denetime tabi olan mali tablolar, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan, o kuruma ait mali tablolardır. ISA'lar, idare veya yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve bunların sorumluluklarını düzenleyen yasal ve idari düzenlemeleri geçersiz kılmaz. Fakat ISA'lara uygun denetim, idarenin ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların denetimin yürütülmesinde esas niteliğindeki belli sorumlulukları kabul ettiği ön kabulüne dayalı olarak gerçekleştirilir. Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bkz: Parag. A2–A11)
5. Denetçi görüşünün temeli olarak ISA'lar, bir bütün halinde mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda denetçinin makul güvence elde etmesini şart koşar. Makul güvence, yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli yanlış bildirim içerdiğinde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Fakat makul güvence, mutlak bir güvence düzeyi değildir. Çünkü denetimin yapısal sınırları vardır ve bu sınırlar, denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı denetim kanıtlarının çoğunun kati kanıt olmaktan ziyade ikna edici kanıt olmasıyla sonuçlanır. (Bkz: Parag. A28–A52).

6. The concept of materiality is applied by the auditor both in planning and performing the audit, and in evaluating the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements.<sup>1</sup> In general, misstatements, including omissions, are considered to be material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Judgments about materiality are made in the light of surrounding circumstances, and are affected by the auditor's perception of the financial information needs of users of the financial statements, and by the size or nature of a misstatement, or a combination of both. The auditor's opinion deals with the financial statements as a whole and therefore the auditor is not responsible for the detection of misstatements that are not material to the financial statements as a whole.
7. The ISAs contain objectives, requirements and application and other explanatory material that are designed to support the auditor in obtaining reasonable assurance. The ISAs require that the auditor exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the planning and performance of the audit and, among other things:
  - Identify and assess risks of material misstatement, whether due to fraud or error, based on an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control.
  - Obtain sufficient appropriate audit evidence about whether material misstatements exist, through designing and implementing appropriate responses to the assessed risks.
  - Form an opinion on the financial statements based on conclusions drawn from the audit evidence obtained.
8. The form of opinion expressed by the auditor will depend upon the applicable financial reporting framework and any applicable law or regulation. (Ref: Para. A12–A13)
9. The auditor may also have certain other communication and reporting responsibilities to users, management, those charged with governance, or parties outside the entity, in relation to matters arising from the audit. These may be established by the ISAs or by applicable law or regulation.<sup>2</sup>

### **Effective Date**

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

## **Overall Objectives of the Auditor**

11. In conducting an audit of financial statements, the overall objectives of the auditor are:
  - (a) To obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, thereby enabling the auditor to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework; and
  - (b) To report on the financial statements, and communicate as required by the ISAs, in accordance with the auditor's findings.

---

<sup>1</sup> ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit" and ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit".

<sup>2</sup> See, for example, ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance", and paragraph 43 of ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".

6. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından hem denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi hem de tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisinin ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerinde etkisinin ölçülmesi aşamasında uygulanır.<sup>1</sup> Genel olarak (eksiklikler dâhil) yanlış bildirimlerin, tek başına veya toplu olarak kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı ekonomik kararları makul ölçüde etkilemesi bekleniyorsa bunların önem arz ettiği düşünülür. Önemlilik düzeyiyle ilgili yargılara, içinde bulunulan koşullar ışığında varılır. Mali tablo kullanıcılarının mali bilgi ihtiyaçlarına yönelik olarak denetçinin algısı ve yanlış bildirim boyutu veya niteliği veya bu ikisinin karışımı, bu yargıları etkiler. Denetçi görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır. Bu yüzden denetçi, bir bütün olarak mali tablolar için önemli olmayan yanlış bildirimlerin tespitinden sorumlu değildir.
7. ISA'lar; makul güvence elde edilmesi konusunda denetçiyi desteklemek amacıyla tasarlanmış amaçlar, gereklilikler, uygulama materyalleri ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar. ISA'lar, denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında denetçinin mesleki yargısını kullanmasını ve mesleki şüphecilikliğini muhafaza etmesini ve diğer şeylerin yanı sıra
  - Kuruluşun iç kontrolü dâhil olmak üzere kuruluşa ve çevresine ilişkin elde edilen anlayışa dayalı olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini,
  - Etkisi değerlendirilen risklere karşı atılacak uygun adımları tasarlayarak ve uygulayarak önemli yanlış bildirimler olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini,
  - Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçlara dayalı olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturulmasını gerektirir.
8. Denetçi tarafından ifade edilen görüşün şekli, geçerli mali raporlama çerçevesine ve ilgili yasal veya idari düzenlemelere dayalı olacaktır (Bkz: Parag. A12–A13).
9. Bunlara ilaveten denetçinin; denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılar, idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kurum dışı taraflara karşı başka iletişim ve raporlama sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar, ISA'larda veya ilgili yasal veya idari düzenlemelerde belirlenebilir.<sup>2</sup>

### **Yürürlük Tarihi**

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

### **Denetçinin Genel Amaçları**

11. Mali tablo denetimini yaparken denetçinin genel amaçları şunlardır:
  - (a) Mali tablolarda bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine imkân tanımak ve
  - (b) Denetçi bulgularına uygun olarak mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde iletişim kurmak.

<sup>1</sup> ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" ve ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

<sup>2</sup> Bkz. örneğin ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 43.

12. In all cases when reasonable assurance cannot be obtained and a qualified opinion in the auditor's report is insufficient in the circumstances for purposes of reporting to the intended users of the financial statements, the ISAs require that the auditor disclaim an opinion or withdraw (or resign)<sup>1</sup> from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

## Definitions

13. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
- (a) Applicable financial reporting framework – The financial reporting framework adopted by management and, where appropriate, those charged with governance in the preparation of the financial statements that is acceptable in view of the nature of the entity and the objective of the financial statements, or that is required by law or regulation.
- The term “fair presentation framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:
- (i) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or
- (ii) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.
- The term “compliance framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (i) or (ii) above.
- (b) Audit evidence – Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor's opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information. For purposes of the ISAs:
- (i) Sufficiency of audit evidence is the measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.
- (ii) Appropriateness of audit evidence is the measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based.
- (c) Audit risk – The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.
- (d) Auditor – “Auditor” is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where an ISA expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “auditor” is used. “Engagement partner” and “firm” are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.

---

<sup>1</sup> In the ISAs, only the term “withdrawal” is used.



12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki şartlı görüşün mali tabloların hedef kullanıcılarına bildirilmesi amacı bakımından yetersiz kaldığı hallerde ISA'lar, denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya ilgili yasal veya idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse görevden geri çekilmesini (veya istifa etmesini)<sup>1</sup> gerektirir.

## Tanımlar

13. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesi— Mali tabloların hazırlanmasında, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından benimsenen, kuruluşun yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir.
- “Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ve
- (i) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
- (ii) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.
- “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (a) veya (b) şıklarındaki kabulleri içermez.
- (b) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir. ISA'ların amacı çerçevesinde:
- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.
- (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalite ölçütüdür; diğer bir ifadeyle denetim kanıtının, denetçi görüşünün temelini oluşturan denetim sonuçlarına destek sağlamak konusunda ne derecede ilgili ve güvenilir olduğunu gösterir.
- (c) Denetim riski — Mali tablolar önemli düzeyde yanlış bildirildiği halde denetçinin, uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim risklerinin ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.
- (d) Denetçi — “Denetçi” terimi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genelde görev ortağını veya görev ekibinin diğer üyelerini veya uygun hallerde bir denetim firmasını belirtmek için kullanılır. Herhangi bir ISA, bir şart veya sorumluluğun açıkça görev ortağı tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade ediyorsa “denetçi” yerine “görev ortağı” terimi kullanılır. “Görev ortağı” ve “denetim firması”, ilgili hallerde kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.

<sup>1</sup> ISA'larda sadece “geri çekilme” terimi kullanılmıştır.

- (e) Detection risk – The risk that the procedures performed by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level will not detect a misstatement that exists and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements.
- (f) Financial statements – A structured representation of historical financial information, including related notes, intended to communicate an entity's economic resources or obligations at a point in time or the changes therein for a period of time in accordance with a financial reporting framework. The related notes ordinarily comprise a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The term “financial statements” ordinarily refers to a complete set of financial statements as determined by the requirements of the applicable financial reporting framework, but can also refer to a single financial statement.
- (g) Historical financial information – Information expressed in financial terms in relation to a particular entity, derived primarily from that entity's accounting system, about economic events occurring in past time periods or about economic conditions or circumstances at points in time in the past.
- (h) Management – The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.
- (i) Misstatement – A difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud.

Where the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor's judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.

- (j) Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted – That management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have the following responsibilities that are fundamental to the conduct of an audit in accordance with ISAs. That is, responsibility:
  - (i) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;
  - (ii) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
  - (iii) To provide the auditor with:
    - a. Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;
    - b. Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and
    - c. Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.

- (e) Tespit riski — Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim tespiti riskidir.
- (f) Mali tablolar — İlgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin, mali raporlama çerçevesine uygun olarak, bir kuruluşun geçmişte belli bir andaki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belli bir süre için bunlardaki değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş şekilde sunumudur. İlgili notlar genelde önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetini kapsar. “Mali tablolar” terimi genelde geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerinin belirlediği tam bir mali tablo seti anlamına gelmekle birlikte tek bir mali tabloyu ifade etmek için de kullanılabilir.
- (g) Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler — Belli bir kuruluşla ilgili olarak mali açıdan ifade edilen, öncelikle o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmişte belli zamanlardaki ekonomik şartlar veya koşullar hakkındaki bilgilerdir.
- (h) İdare — Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi yöneticiyi kapsar.
- (i) Yanlış bildirim — Raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki farktır. Yanlış bildirimler, hatadan veya hileden kaynaklanabilir.

Mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda denetçinin görüş açıkladığı durumlarda yanlış bildirimler; denetçinin yargısına göre, mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulması veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılan düzeltmeleri de kapsar.

- (j) İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul — İdare ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, bir denetimin ISA’lara uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmiş ve kavramış olması halidir. Yani:
- (i) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
- (ii) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
- (iii) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
- a. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
- b. Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- c. Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

In the case of a fair presentation framework, (i) above may be restated as “for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework,” or “for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with the financial reporting framework.”

The “premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted” may also be referred to as the “premise.”

- (k) Professional judgment – The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.
- (l) Professional skepticism – An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of audit evidence.
- (m) Reasonable assurance – In the context of an audit of financial statements, a high, but not absolute, level of assurance.
- (n) Risk of material misstatement – The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:
  - (i) Inherent risk – The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.
  - (ii) Control risk – The risk that a misstatement that could occur in an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, will not be prevented, or detected and corrected, on a timely basis by the entity's internal control.
- (o) Those charged with governance – The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager.

## Requirements

### Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements

14. The auditor shall comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements. (Ref: Para. A14–A17)

### Professional Skepticism

15. The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated. (Ref: Para. A18–A22)

Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, yukarıdaki (i) şıkkı, “mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulması sorumluluğu” şeklinde ya da “doğru ve gerçeğe uygun bilgi veren mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması sorumluluğu” şeklinde yeniden ifade edilebilir.

“İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul”, kısaca “kabul” olarak da adlandırılabilir.

- (k) Mesleki yargı — Denetim görevi koşulları altında uygun olan eylemler hakkında kararlar alırken; denetim, muhasebe ve etik standartların ortaya koyduğu çerçevede, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin uygulanmasıdır.
- (l) Mesleki şüphecilik — Sorgulayıcı bir bakış açısıyla hata veya hileden kaynaklanan olası yanlış bildirim işaret eden koşullara karşı tetikte olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutumdur.
- (m) Makul güvence— Yüksek olan ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir.
- (n) Önemli yanlış bildirim riski — Denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riskidir. Bu risk, beyan düzeyinde aşağıda tanımlanan iki bileşeni içerir:
  - (i) Yapısal risk — bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın; ilgili kontrollerin hiçbiri göz önünde bulundurulmadan, kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim içermeye açık olmasıdır.
  - (ii) Kontrol riski — bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanda meydana gelebilecek ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim, kuruluşun iç kontrolü tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilip düzeltilemeyecek olması riskidir.
- (o) Yönetimden sorumlu olanlar — Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluştur (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir.

## Gereklilikler

### Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler

14. Denetçi, mali tablo denetim göreviyle ilgili olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili tüm etik gerekliliklere riayet eder (Bkz: Parag. A14–A17).

### Mesleki Şüphecilik

15. Denetçi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine yol açan durumların ortaya çıkabileceğini hesaba katarak denetimi mesleki şüphecilikle planlar ve yürütür (Bkz: Parag. A18–A22).

## **Professional Judgment**

16. The auditor shall exercise professional judgment in planning and performing an audit of financial statements. (Ref: Para. A23–A27)

## **Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk**

17. To obtain reasonable assurance, the auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk to an acceptably low level and thereby enable the auditor to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion. (Ref: Para. A28–A52)

## **Conduct of an Audit in Accordance with ISAs**

### *Complying with ISAs Relevant to the Audit*

18. The auditor shall comply with all ISAs relevant to the audit. An ISA is relevant to the audit when the ISA is in effect and the circumstances addressed by the ISA exist. (Ref: Para. A53–A57)
19. The auditor shall have an understanding of the entire text of an ISA, including its application and other explanatory material, to understand its objectives and to apply its requirements properly. (Ref: Para. A58–A66)
20. The auditor shall not represent compliance with ISAs in the auditor's report unless the auditor has complied with the requirements of this ISA and all other ISAs relevant to the audit.

### *Objectives Stated in Individual ISAs*

21. To achieve the overall objectives of the auditor, the auditor shall use the objectives stated in relevant ISAs in planning and performing the audit, having regard to the interrelationships among the ISAs, to: (Ref: Para. A67–A69)
  - (a) Determine whether any audit procedures in addition to those required by the ISAs are necessary in pursuance of the objectives stated in the ISAs; and (Ref: Para. A70)
  - (b) Evaluate whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained. (Ref: Para. A71)

### *Complying with Relevant Requirements*

22. Subject to paragraph 23, the auditor shall comply with each requirement of an ISA unless, in the circumstances of the audit:
  - (a) The entire ISA is not relevant; or
  - (b) The requirement is not relevant because it is conditional and the condition does not exist. (Ref: Para. A72–A73)
23. In exceptional circumstances, the auditor may judge it necessary to depart from a relevant requirement in an ISA. In such circumstances, the auditor shall perform alternative audit procedures to achieve the aim of that requirement. The need for the auditor to depart from a relevant requirement is expected to arise only where the requirement is for a specific procedure to be performed and, in the specific circumstances of the audit, that procedure would be ineffective in achieving the aim of the requirement. (Ref: Para. A74)

## Mesleki Yargı

16. Denetçi, bir mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki yargısını kullanır (Bkz: Parag. A23–A27).

## Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Makul güvence elde etmek amacıyla denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirecek ve böylece denetçinin görüşünü dayandıracacağı makul sonuçları çıkarmasına olanak verecek yeterli ve uygun denetim kanıtını elde eder (Bkz: Parag. A28–A52).

## Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

### *Denetimle İlgili ISA'lara Riayet*

18. Denetçi, denetimle ilgili bütün ISA'lara riayet eder. ISA'nın denetimle ilgili olması için söz konusu ISA'nın yürürlükte olması ve ele aldığı koşulların var olması gerekir (Bkz: Parag. A53–A57)
19. Denetçi, ISA'nın amaçlarını anlamak ve gerekliliklerini uygun şekilde yerine getirebilmek için ISA'nın uygulaması ve diğer açıklayıcı materyaller dâhil bir ISA metninin tamamına ilişkin bilgi sahibi olmalıdır (Bkz: Parag. A58–A66)
20. Denetçi, bu ISA'nın ve söz konusu denetimle ilgili diğer tüm ISA'ların gerekliliklerine riayet etmemişse denetçi raporunda ISA'lara riayet edildiğini beyan etmez.

### *Her bir ISA'da Belirtilen Amaçlar*

21. Genel amaçlarına ulaşmak için denetçi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken
- (a) ISA'larda ortaya konan amaçları yerine getirmeye çalışırken ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerine ek olarak başka denetim prosedürlerine ihtiyaç olup olmadığına karar vermek ve (Bkz: Parag. A70)
- (b) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için (Bkz: Parag. A71)
- ISA'lar arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurarak ilgili ISA'larda belirtilen amaçları kullanır (Bkz: Parag. A67–A69).

### *İlgili Gerekliliklere Riayet*

22. 23. paragrafa tabi olarak denetçi, aşağıda belirtilen haller dışında ISA'nın bütün gerekliliklerine riayet eder:
- (a) ISA'nın tamamının konuyla ilgisiz olması veya
- (b) Gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şart mevcut olmadığı için gerekliliğin ilgili olmaması (Bkz: Parag. A72–A73)
23. İstisnai durumlarda denetçi, ISA'daki ilgili gereklilikten uzaklaşmanın zaruri olduğuna kanaat getirebilir. Böyle durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaşma ihtiyacının; sadece söz konusu gerekliliğin, belli bir prosedürün yapılmasına yönelik olması ve belli denetim koşulları altında bu prosedürün gerekliliğin amacına ulaşmakta etkisiz kalması halinde ortaya çıkması beklenir (Bkz: Parag. A74).

### *Failure to Achieve an Objective*

24. If an objective in a relevant ISA cannot be achieved, the auditor shall evaluate whether this prevents the auditor from achieving the overall objectives of the auditor and thereby requires the auditor, in accordance with the ISAs, to modify the auditor's opinion or withdraw from the engagement (where withdrawal is possible under applicable law or regulation). Failure to achieve an objective represents a significant matter requiring documentation in accordance with ISA 230.<sup>1</sup> (Ref: Para. A75–A76)

\*\*\*

## **Application and Other Explanatory Material**

### **An Audit of Financial Statements**

#### *Scope of the Audit (Ref: Para. 3)*

- A1. The auditor's opinion on the financial statements deals with whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. Such an opinion is common to all audits of financial statements. The auditor's opinion therefore does not assure, for example, the future viability of the entity nor the efficiency or effectiveness with which management has conducted the affairs of the entity. In some jurisdictions, however, applicable law or regulation may require auditors to provide opinions on other specific matters, such as the effectiveness of internal control, or the consistency of a separate management report with the financial statements. While the ISAs include requirements and guidance in relation to such matters to the extent that they are relevant to forming an opinion on the financial statements, the auditor would be required to undertake further work if the auditor had additional responsibilities to provide such opinions.

#### *Preparation of the Financial Statements (Ref: Para. 4)*

- A2. Law or regulation may establish the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance in relation to financial reporting. However, the extent of these responsibilities, or the way in which they are described, may differ across jurisdictions. Despite these differences, an audit in accordance with ISAs is conducted on the premise that management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have responsibility:
- (a) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;
  - (b) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
  - (c) To provide the auditor with:
    - (i) Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;

---

<sup>1</sup> ISA 230, "Audit Documentation", paragraph 8(c).



### *Bir Amaca Ulaşamama*

24. İlgili ISA'daki bir amacı gerçekleştiriyorsa denetçi, bu durumun denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve bu bakımdan ISA'lar uyarınca görüşünü değiştirmesini veya (ilgili yasal ve idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse) görevden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Bir amaca ulaşamaması, ISA 230 uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumdur.<sup>1</sup> (Bkz: Parag. A75–A76)

\*\*\*

## **Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller**

### **Mali Tablo Denetimi**

#### *Denetimin Kapsamı (Bkz: Parag. 3)*

- A1. Denetçinin mali tablolarla ilgili görüşü, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş, mali tablolarla ilgili tüm denetimlerde ortaktır. Bu yüzden denetçinin görüşü, örneğin kuruluşun gelecekteki finansal kapasitesini veya idarenin kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirme verimliliği veya etkinliğine ilişkin güvence sağlamaz. Fakat bazı yetki alanlarında yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler; denetçilerin, iç kontrolün etkinliği veya ayrı bir idari raporun mali tablolarla tutarlılığı gibi başka spesifik konular hakkında görüş vermesini gerektirebilir. ISA'larda bu gibi konulara ilişkin gereklilikler ve rehber bilgiler, bu konuların mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasıyla ne derece ilgili olduğuna bağlı olarak yer almasına karşın denetçinin bu tür görüşler sağlamak gibi ek bir sorumluluğu varsa denetçinin bu ek çalışmayı yapması gerekir.

#### *Mali Tabloların Hazırlanması (Bkz: Parag. 4)*

- A2. Yasal veya idari düzenlemeler, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların mali raporlamayla ilgili sorumluluklarını belirleyebilir. Fakat bu sorumlulukların kapsamı veya tanımlanma şekli, yetki alanları arasında farklılık gösterebilir. Bu farklara rağmen ISA'lara uygun denetim, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul ettiği ve anladığı ön kabulüne dayalı olarak gerçekleştirilir:
- Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
  - Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
  - Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
    - İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,

<sup>1</sup> ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8(c).

- (ii) Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and
- (iii) Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.

A3. The preparation of the financial statements by management and, where appropriate, those charged with governance requires:

- The identification of the applicable financial reporting framework, in the context of any relevant laws or regulations.
- The preparation of the financial statements in accordance with that framework.
- The inclusion of an adequate description of that framework in the financial statements.

The preparation of the financial statements requires management to exercise judgment in making accounting estimates that are reasonable in the circumstances, as well as to select and apply appropriate accounting policies. These judgments are made in the context of the applicable financial reporting framework.

A4. The financial statements may be prepared in accordance with a financial reporting framework designed to meet:

- The common financial information needs of a wide range of users (that is, “general purpose financial statements”); or
- The financial information needs of specific users (that is, “special purpose financial statements”).

A5. The applicable financial reporting framework often encompasses financial reporting standards established by an authorized or recognized standards setting organization, or legislative or regulatory requirements. In some cases, the financial reporting framework may encompass both financial reporting standards established by an authorized or recognized standards setting organization and legislative or regulatory requirements. Other sources may provide direction on the application of the applicable financial reporting framework. In some cases, the applicable financial reporting framework may encompass such other sources, or may even consist only of such sources. Such other sources may include:

- The legal and ethical environment, including statutes, regulations, court decisions, and professional ethical obligations in relation to accounting matters;
- Published accounting interpretations of varying authority issued by standards setting, professional or regulatory organizations;
- Published views of varying authority on emerging accounting issues issued by standards setting, professional or regulatory organizations;
- General and industry practices widely recognized and prevalent; and
- Accounting literature.

Where conflicts exist between the financial reporting framework and the sources from which direction on its application may be obtained, or among the sources that encompass the financial reporting framework, the source with the highest authority prevails.

A6. The requirements of the applicable financial reporting framework determine the form and content of the financial statements. Although the framework may not specify how to account for or disclose all transactions or events, it ordinarily embodies sufficient broad principles that can serve as a basis for developing and applying accounting policies that are consistent with the concepts underlying the requirements of the framework.

- (ii) Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- (iii) Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

A3. Mali tabloların, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması şunları gerektirir:

- Geçerli mali raporlama çerçevesinin, ilgili yasal veya idari düzenlemeler bağlamında belirlenmesi.
- Mali tabloların, bu çerçeveye göre hazırlanması.
- Mali tablolarda bu çerçevenin uygun bir tanımının yer alması.

Mali tabloların hazırlanması, idarenin mevcut koşullarda makul olan muhasebe tahminleri yapmak için yargıda bulunmasını ve uygun muhasebe politikalarını seçmesini ve uygulamasını gerektirir. Bu yargıya, geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında varılır.

A4. Mali tablolar;

- Çok sayıda kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını (yani “genel amaçlı mali tablolar”) veya
- Belli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını (yani “özel amaçlı mali tablolar”).

karşılmak için tasarlanan mali raporlama çerçevesine göre hazırlanabilir.

A5. Geçerli mali raporlama çerçevesi, genelde yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş tarafından ya da yasal veya düzenleyici gerekliliklerde belirlenen mali raporlama standartlarını içerir. Bazı durumlarda mali raporlama çerçevesi, hem yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş hem de yasal veya düzenleyici gereklilikler tarafından belirlenen mali raporlama standartlarını içerebilir. Geçerli mali raporlama çerçevesinin uygulanması konusunda başka kaynaklar da yön gösterebilir. Bazı durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesi, bu tür başka kaynakları içerebilir hatta sadece bu tür kaynaklardan oluşabilir. Bu tür kaynaklar şunlar olabilir:

- Muhasebe konularıyla ilgili kanunlar, idari düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükleri içeren yasal ve etik çevre;
- Standart belirleyici kuruluşlar, mesleki veya düzenleyici kuruluşlar tarafından yayımlanmış farklı yetki seviyelerindeki hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları;
- Standart belirleyici kuruluşlar, mesleki veya düzenleyici kuruluşlar tarafından yayımlanmış, yeni ortaya çıkan muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler;
- Yaygın olarak kabul edilen ve geçerli olan genel ve endüstriyel uygulamalar;
- Muhasebe literatürü.

Mali raporlama çerçevesi ve bu çerçevenin uygulanması konusunda bilgi alınabilen kaynaklar arasında ya da mali raporlama çerçevesini içeren kaynaklar arasında çelişki olduğu durumlarda en geniş yetki alanına sahip kaynak geçerli olur.

A6. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri, mali tabloların şeklini ve içeriğini belirler. Çerçeve, tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını belirtmeyebilir ancak genelde çerçevenin gerekliliklerinin altında yatan kavramlarla uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması için bir dayanak teşkil edebilecek yeterli ve kapsamlı ilkeleri içerir.

A7. Some financial reporting frameworks are fair presentation frameworks, while others are compliance frameworks. Financial reporting frameworks that encompass primarily the financial reporting standards established by an organization that is authorized or recognized to promulgate standards to be used by entities for preparing general purpose financial statements are often designed to achieve fair presentation, for example, International Financial Reporting Standards (IFRSs) issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

A8. The requirements of the applicable financial reporting framework also determine what constitutes a complete set of financial statements. In the case of many frameworks, financial statements are intended to provide information about the financial position, financial performance and cash flows of an entity. For such frameworks, a complete set of financial statements would include a balance sheet; an income statement; a statement of changes in equity; a cash flow statement; and related notes.

For some other financial reporting frameworks, a single financial statement and the related notes might constitute a complete set of financial statements:

- For example, the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), “Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting” issued by the International Public Sector Accounting Standards Board states that the primary financial statement is a statement of cash receipts and payments when a public sector entity prepares its financial statements in accordance with that IPSAS.
- Other examples of a single financial statement, each of which would include related notes, are:
  - Balance sheet.
  - Statement of income or statement of operations.
  - Statement of retained earnings.
  - Statement of cash flows.
  - Statement of assets and liabilities that does not include owner's equity.
  - Statement of changes in owners' equity.
  - Statement of revenue and expenses.
  - Statement of operations by product lines.

A9. ISA 210 establishes requirements and provides guidance on determining the acceptability of the applicable financial reporting framework.<sup>1</sup> ISA 800 deals with special considerations when financial statements are prepared in accordance with a special purpose framework.<sup>2</sup>

A10. Because of the significance of the premise to the conduct of an audit, the auditor is required to obtain the agreement of management and, where appropriate, those charged with governance that they acknowledge and understand that they have the responsibilities set out in paragraph A2 as a precondition for accepting the audit engagement.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> ISA 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements”, paragraph 6(a).

<sup>2</sup> ISA 800, “Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks”, paragraph 8.

<sup>3</sup> ISA 210, paragraph 6(b).

- A7. Bazı mali raporlama çerçeveleri, güvenilir sunum çerçeveleridir; bazıları ise uygunluk çerçeveleridir. Kuruluşların genel amaçlı mali tablolar hazırlamak için kullanacağı standartları yayınlamakla yetkili bir kuruluşun oluşturduğu öncelikli olarak mali raporlama standartlarını içeren mali raporlama çerçeveleri, genelde güvenilir sunumu gerçekleştirmek üzere tasarlanır [örneğin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler)].
- A8. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri aynı zamanda tam bir mali tablo setini neyin oluşturduğunu da belirler. Pek çok çerçeve kapsamında mali tabloların amacı; mali durum, mali performans ve kuruluşun nakit akışı hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tür çerçevelere göre tam bir mali tablo seti; bir bilanço, bir gelir tablosu, bir özkaynaklar değişim tablosu, bir nakit akışı tablosunu ve ilgili notları içerir.
- Bazı mali raporlama çerçevelerinde ise tam bir mali tablo setini, tek bir mali tablo ve ilgili notlar oluşturur:
- Örneğin Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı (IPSAS) “Nakit Esaslı Muhasebe Usulüne Göre Mali Raporlama”; kamu kurumu mali tablolarını bu IPSAS’a uygun olarak hazırladığında temel mali tablonun, bir nakit tahsilat ve ödeme tablosu olduğunu belirtmektedir.
  - Tek mali tabloya ilişkin diğer örnekler arasında şunlar sayılabilir (bunların her biri ilgili notlar içerir):
    - Bilanço.
    - Gelir tablosu veya faaliyet tablosu.
    - Dağıtılmamış karlar tablosu.
    - Nakit akış tablosu.
    - Malikin özkaynaklarını içermeyen varlıklar ve borçlar tablosu.
    - Malikin özkaynakları değişim tablosu.
    - Gelir ve gider tablosu.
    - Ürün gruplarına göre faaliyet tablosu.
- A9. ISA 210, gereklilikleri ortaya koyar ve geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemek konusunda bilgi sağlar.<sup>1</sup> ISA 800, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tablolara yönelik özel hususları ele alır.<sup>2</sup>
- A10. Denetimin yürütülmesiyle ilgili ön kabulün önemi nedeniyle denetçi; denetim görevini kabul etmek için ön koşul olarak idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların, A2 paragrafında bahsedilen sorumluluklara sahip olduklarını kabul ettikleri ve anladıklarına dair mutabakatını sağlamalıdır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”, paragraf 6(a).

<sup>2</sup> ISA 800, “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi”, paragraf 8.

<sup>3</sup> ISA 210, paragraf 6(b).

*Considerations Specific to Audits in the Public Sector*

- A11. The mandates for audits of the financial statements of public sector entities may be broader than those of other entities. As a result, the premise, relating to management's responsibilities, on which an audit of the financial statements of a public sector entity is conducted may include additional responsibilities, such as the responsibility for the execution of transactions and events in accordance with law, regulation or other authority.<sup>1</sup>

*Form of the Auditor's Opinion (Ref: Para. 8)*

- A12. The opinion expressed by the auditor is on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. The form of the auditor's opinion, however, will depend upon the applicable financial reporting framework and any applicable law or regulation. Most financial reporting frameworks include requirements relating to the presentation of the financial statements; for such frameworks, preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework includes presentation.
- A13. Where the financial reporting framework is a fair presentation framework, as is generally the case for general purpose financial statements, the opinion required by the ISAs is on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view. Where the financial reporting framework is a compliance framework, the opinion required is on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the framework. Unless specifically stated otherwise, references in the ISAs to the auditor's opinion cover both forms of opinion.

**Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements (Ref: Para. 14)**

- A14. The auditor is subject to relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements. Relevant ethical requirements ordinarily comprise Parts A and B of the International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (the IFAC Code) related to an audit of financial statements together with national requirements that are more restrictive.
- A15. Part A of the IFAC Code establishes the fundamental principles of professional ethics relevant to the auditor when conducting an audit of financial statements and provides a conceptual framework for applying those principles. The fundamental principles with which the auditor is required to comply by the IFAC Code are:
- (a) Integrity;
  - (b) Objectivity;
  - (c) Professional competence and due care;
  - (d) Confidentiality; and
  - (e) Professional behavior.

Part B of the IFAC Code illustrates how the conceptual framework is to be applied in specific situations.

---

<sup>1</sup> See paragraph A57.

### *Kamu Sektörü Denetimlerine Özgü Hususlar*

- A11. Kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik görev ve yetkiler, diğer kuruluşların mali tablolarının denetimine yönelik görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak bir kamu kurumunun mali tablolarının denetimi yapılırken dikkate alınan idarenin sorumluluklarıyla ilgili ön kabul; işlemlerin ve olayların kanun, idari düzenleme ve diğer düzenlemelere göre yürütülmesi sorumluluğu gibi ek sorumluluklar içerebilir.<sup>1</sup>

### *Denetçi Görüşünün Şekli (Bkz: Parag. 8)*

- A12. Denetçi tarafından ifade edilen görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkındadır. Ancak denetçi görüşünün şekli, geçerli mali raporlama çerçevesi ve yürürlükteki yasal veya idari düzenlemelere dayalı olacaktır. Çoğu mali raporlama çerçevesi, mali tabloların sunumuyla ilgili gereklilikleri içerir. Bu tür çerçeveler söz konusu olduğunda mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, sunumu da içerir.
- A13. Mali raporlama çerçevesinin, bir güvenilir sunum çerçevesi olduğu durumlarda –ki genel amaçlı mali tablolar için durum çoğunlukla böyledir– ISA’ların gerektirdiği görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığını konu alır. Mali raporlama çerçevesinin, bir uygunluk çerçevesi olduğu durumlarda gerekli görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle çerçeveye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını konu alır. Aksi özellikle belirtilmediği takdirde ISA’larda denetçi görüşüne yapılan atıflar, her iki görüş şeklini de kapsar.

### **Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler (Bkz: Parag. 14)**

- A14. Mali tablo denetimi görevleriyle ilgili olarak denetçi, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil ilgili tüm etik gerekliliklere tabidir. İlgili etik gereklilikler normalde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun mali tablo denetimiyle ilgili Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallardaki (IFAC Kuralı) Bölüm A ve B’yi ve daha kısıtlayıcı olan ulusal gereklilikleri içerir.
- A15. IFAC Kuralı’ndaki Bölüm A, mali tablo denetiminin yürütülmesinde denetçiyle ilgili olan temel mesleki etik ilkeleri ortaya koyar ve bu ilkelerin uygulanmasına yönelik kavramsal bir çerçeve sağlar. IFAC Kuralı’na göre denetçinin uyması gereken temel ilkeler şunlardır:
- Dürüstlük,
  - Tarafsızlık,
  - Mesleki yeterlik ve özen,
  - Gizlilik ve
  - Mesleğe uygun davranış.

IFAC Kuralı’ndaki Bölüm B ise kavramsal çerçevenin spesifik durumlarda nasıl uygulanacağını göstermektedir.

<sup>1</sup> Bkz. paragraf A57.

- A16. In the case of an audit engagement it is in the public interest and, therefore, required by the IFAC Code, that the auditor be independent of the entity subject to the audit. The IFAC Code describes independence as comprising both independence of mind and independence in appearance. The auditor's independence from the entity safeguards the auditor's ability to form an audit opinion without being affected by influences that might compromise that opinion. Independence enhances the auditor's ability to act with integrity, to be objective and to maintain an attitude of professional skepticism.
- A17. International Standard on Quality Control (ISQC) 1<sup>1</sup>, or national requirements that are at least as demanding,<sup>2</sup> deal with the firm's responsibilities to establish and maintain its system of quality control for audit engagements. ISQC 1 sets out the responsibilities of the firm for establishing policies and procedures designed to provide it with reasonable assurance that the firm and its personnel comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence.<sup>3</sup> ISA 220 sets out the engagement partner's responsibilities with respect to relevant ethical requirements.

These include remaining alert, through observation and making inquiries as necessary, for evidence of non-compliance with relevant ethical requirements by members of the engagement team, determining the appropriate action if matters come to the engagement partner's attention that indicate that members of the engagement team have not complied with relevant ethical requirements, and forming a conclusion on compliance with independence requirements that apply to the audit engagement.<sup>4</sup> ISA 220 recognizes that the engagement team is entitled to rely on a firm's system of quality control in meeting its responsibilities with respect to quality control procedures applicable to the individual audit engagement, unless information provided by the firm or other parties suggests otherwise.

#### **Professional Skepticism (Ref: Para. 15)**

- A18. Professional skepticism includes being alert to, for example:
- Audit evidence that contradicts other audit evidence obtained.
  - Information that brings into question the reliability of documents and responses to inquiries to be used as audit evidence.
  - Conditions that may indicate possible fraud.
  - Circumstances that suggest the need for audit procedures in addition to those required by the ISAs.
- A19. Maintaining professional skepticism throughout the audit is necessary if the auditor is, for example, to reduce the risks of:
- Overlooking unusual circumstances.
  - Over generalizing when drawing conclusions from audit observations.
  - Using inappropriate assumptions in determining the nature, timing, and extent of the audit procedures and evaluating the results thereof.

---

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

<sup>2</sup> ISA 220, "Quality Control for an Audit of Financial Statements", paragraph 2.

<sup>3</sup> ISQC 1, paragraphs 20–25.

<sup>4</sup> ISA 220, paragraphs 9–12.



- A16. Bir denetim görevinde kamu yararı söz konusudur ve bu sebeple IFAC Kuralı da denetçinin, denetime tâbi kuruluştan bağımsız olmasını gerektirir. IFAC Kuralı; bağımsızlığı, fikri bağımsızlık ve görünüşteki bağımsızlıktan oluşan bir bağımsızlık olarak tanımlar. Denetçinin kuruluştan bağımsız olması; denetçinin, görüşüne gölge düşürebilecek etkilerden bağımsız bir denetim görüşü oluşturma becerisine karşı alınan bir önlemdir. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranması, tarafsız olması ve mesleki şüpheciliğini sürdürme becerisini artırır.
- A17. Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartlar (ISQC) 1<sup>1</sup> veya en az bu standart kadar dikkat gerektiren ulusal gereklilikler,<sup>2</sup> denetim firmasının denetim görevleri için kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluklarını ele alır. ISQC 1, denetim firması ve personelinin bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil ilgili etik gerekliliklere uyduğu konusunda firmaya makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlerin oluşturulması konusundaki firma sorumluluklarını düzenler.<sup>3</sup> ISA 220, görev ortağının ilgili etik gereklilikler açısından sorumluluklarını düzenler.

Bu sorumluluklar arasında gerektiğinde gözlem ve sorgu vasıtasıyla görev ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymadığına dair kanıtlara karşı dikkatli olmak, görev ortağının görev ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymadığını gösteren konuları fark etmesi halinde uygun eyleme karar vermek, denetim görevi için geçerli bağımsızlığa ilişkin gerekliliklere uygunluk durumu konusunda bir sonuca varmak sayılabilir.<sup>4</sup> ISA 220; görev ekibinin, münferit denetim görevi için geçerli kalite kontrol prosedürlerine yönelik sorumluluklarını yerine getirirken denetim firması veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermedikçe firmanın kalite kontrol sistemine güvenilebileceğini kabul eder.

### **Mesleki Şüphecilik (Bkz: Parag. 15)**

- A18. Mesleki şüphecilik örneğin aşağıdakilere karşı dikkatli olmayı içerir:
- Elde edilen başka denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtı.
  - Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulara verilen yanıtların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgi.
  - Hile olasılığına işaret eden koşullar.
  - ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerinin dışında ek denetim prosedürlerine ihtiyaç olduğuna işaret eden durumlar.
- A19. Denetçi, örneğin aşağıdaki riskleri azaltmak istiyorsa denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi şarttır:
- Sıra dışı durumların gözden kaçması.
  - Denetim gözlemlerinden sonuç çıkarılırken aşırı genelleme yapılması.
  - Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken ve bunların sonuçlarını değerlendirirken uygun olmayan varsayımların kullanılması.

<sup>1</sup> Kalite Kontrolüne ilişkin Uluslararası Standartlar (ISQC) 1, "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Firmaları için Kalite Kontrolü".

<sup>2</sup> ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf 2.

<sup>3</sup> ISQC 1, paragraf 20-25.

<sup>4</sup> ISA 220, paragraf 9-12.

- A20. Professional skepticism is necessary to the critical assessment of audit evidence. This includes questioning contradictory audit evidence and the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance. It also includes consideration of the sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained in the light of the circumstances, for example in the case where fraud risk factors exist and a single document, of a nature that is susceptible to fraud, is the sole supporting evidence for a material financial statement amount.
- A21. The auditor may accept records and documents as genuine unless the auditor has reason to believe the contrary. Nevertheless, the auditor is required to consider the reliability of information to be used as audit evidence.<sup>1</sup> In cases of doubt about the reliability of information or indications of possible fraud (for example, if conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document may have been falsified), the ISAs require that the auditor investigate further and determine what modifications or additions to audit procedures are necessary to resolve the matter.<sup>2</sup>
- A22. The auditor cannot be expected to disregard past experience of the honesty and integrity of the entity's management and those charged with governance. Nevertheless, a belief that management and those charged with governance are honest and have integrity does not relieve the auditor of the need to maintain professional skepticism or allow the auditor to be satisfied with less-than-persuasive audit evidence when obtaining reasonable assurance.

#### **Professional Judgment (Ref: Para. 16)**

- A23. Professional judgment is essential to the proper conduct of an audit. This is because interpretation of relevant ethical requirements and the ISAs and the informed decisions required throughout the audit cannot be made without the application of relevant knowledge and experience to the facts and circumstances. Professional judgment is necessary in particular regarding decisions about:
- Materiality and audit risk.
  - The nature, timing, and extent of audit procedures used to meet the requirements of the ISAs and gather audit evidence.
  - Evaluating whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained, and whether more needs to be done to achieve the objectives of the ISAs and thereby, the overall objectives of the auditor.
  - The evaluation of management's judgments in applying the entity's applicable financial reporting framework.
  - The drawing of conclusions based on the audit evidence obtained, for example, assessing the reasonableness of the estimates made by management in preparing the financial statements.
- A24. The distinguishing feature of the professional judgment expected of an auditor is that it is exercised by an auditor whose training, knowledge and experience have assisted in developing the necessary competencies to achieve reasonable judgments.

---

<sup>1</sup> ISA 500, "Audit Evidence", paragraphs 7–9.

<sup>2</sup> ISA 240, paragraph 13; ISA 500, paragraph 11; ISA505, "External Confirmations", paragraphs 10–11, and 16.

- A20. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme; belgelerin, sorgulara verilen yanıtların ve idareden ve yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin güvenilirliğinin ve çelişkili denetim kanıtlarının sorgulanmasını içerir. Ayrıca bu değerlendirme, örneğin hile riski faktörlerinin mevcut olması ve önemli bir mali tablo tutarı için tek destekleyici kanıtın hileye yatkın nitelikte tek bir belge olması halinde mevcut durum göz önünde bulundurularak elde edilen denetim kanıtının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini içerir.
- A21. Aksine inanması için herhangi bir neden olmaması halinde denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçinin, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.<sup>1</sup> Bilgilerin güvenilirliği konusunda şüphe olması veya hile olasılığına dair göstergeler olması halinde (örneğin denetim esnasında belirlenen koşullar, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya bir belgede tahrifat yapılmış olabileceğine inanmasına neden olursa) ISA'lar denetçinin ilave araştırma yapmasını ve konuyu çözüme kavuşturmak için denetim prosedürlerinde ne gibi değişiklikler ve eklemeler yapılması gerektiğini belirlemesini gerektirir.<sup>2</sup>
- A22. Denetçinin, kuruluştaki idare ve yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlüğüyle ilgili geçmiş deneyimleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte idare ve yönetimden sorumlu olanların dürüst olduğu ve doğrulukla hareket ettiği inancı, denetçinin mesleki şüpheciliğini muhafaza etme ihtiyacını ortadan kaldırmaz veya makul güvence elde etme sürecinde denetçinin ikna edicilikten uzak denetim kanıtıyla yetinmesine imkân vermez.

#### **Mesleki Yargı (Bkz: Parag. 16)**

- A23. Mesleki yargı, denetimin uygun şekilde yürütülmesi için zaruridir. Çünkü ilgili bilgi ve deneyimler olgulara ve durumlara uygulanmadan ilgili etik gereklilikler ve ISA'ların yorumlanması ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınması mümkün değildir. Mesleki yargı özellikle şunlarla ilgili kararlarda gereklidir:
- Önemlilik ve denetim riski.
  - ISA'ların gerekliliklerini karşılamak ve denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
  - Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin ve ISA'ların amaçlarına ve böylelikle denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesi.
  - Kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesini uygulamasına dair idarenin kanaatinin değerlendirilmesi.
  - Elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak sonuçların çıkarılması, örneğin mali tabloları hazırlarken idare tarafından yapılan tahminlerin makullüğünün değerlendirilmesi.
- A24. Bir denetçiden beklenen mesleki yargının ayırt edici özelliği; bu yargının makul yargılara ulaşılması için gerekli yeterliliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından uygulanmasıdır.

<sup>1</sup> ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf 7-9.

<sup>2</sup> ISA 240, paragraf 13; ISA 500, paragraf 11; ISA 505, "Dış Teyitler", paragraf 10-11 ve 16.

- A25. The exercise of professional judgment in any particular case is based on the facts and circumstances that are known by the auditor. Consultation on difficult or contentious matters during the course of the audit, both within the engagement team and between the engagement team and others at the appropriate level within or outside the firm, such as that required by ISA 220,<sup>1</sup> assist the auditor in making informed and reasonable judgments.
- A26. Professional judgment can be evaluated based on whether the judgment reached reflects a competent application of auditing and accounting principles and is appropriate in the light of, and consistent with, the facts and circumstances that were known to the auditor up to the date of the auditor's report.
- A27. Professional judgment needs to be exercised throughout the audit. It also needs to be appropriately documented. In this regard, the auditor is required to prepare audit documentation sufficient to enable an experienced auditor, having no previous connection with the audit, to understand the significant professional judgments made in reaching conclusions on significant matters arising during the audit.<sup>2</sup> Professional judgment is not to be used as the justification for decisions that are not otherwise supported by the facts and circumstances of the engagement or sufficient appropriate audit evidence.

### **Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk (Ref: Para. 5 and 17)**

#### *Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence*

- A28. Audit evidence is necessary to support the auditor's opinion and report. It is cumulative in nature and is primarily obtained from audit procedures performed during the course of the audit. It may, however, also include information obtained from other sources such as previous audits (provided the auditor has determined whether changes have occurred since the previous audit that may affect its relevance to the current audit<sup>3</sup>) or a firm's quality control procedures for client acceptance and continuance. In addition to other sources inside and outside the entity, the entity's accounting records are an important source of audit evidence. Also, information that may be used as audit evidence may have been prepared by an expert employed or engaged by the entity. Audit evidence comprises both information that supports and corroborates management's assertions, and any information that contradicts such assertions. In addition, in some cases, the absence of information (for example, management's refusal to provide a requested representation) is used by the auditor, and therefore, also constitutes audit evidence. Most of the auditor's work in forming the auditor's opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence.
- A29. The sufficiency and appropriateness of audit evidence are interrelated. Sufficiency is the measure of the quantity of audit evidence. The quantity of audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of misstatement (the higher the assessed risks, the more audit evidence is likely to be required) and also by the quality of such audit evidence (the higher the quality, the less may be required). Obtaining more audit evidence, however, may not compensate for its poor quality.
- A30. Appropriateness is the measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based. The reliability of evidence is influenced by its source and by its nature, and is dependent on the individual circumstances under which it is obtained.

---

<sup>1</sup> ISA 220, paragraph 18.

<sup>2</sup> ISA 230, paragraph 8.

<sup>3</sup> ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", paragraph 9.

- A25. Belli bir durumda mesleki yargının kullanılması, denetçinin bilgisi dâhilinde olan şart ve durumlara bağlıdır. Denetim sırasındaki zor ve tartışmalı konuların görev ekibi içinde veya görev ekibiyle denetim firmasının içi veya dışındaki uygun düzeydeki kişilerle istişare edilmesi (ISA 220'nin<sup>1</sup> gerektirdiği gibi), denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.
- A26. Mesleki yargı; varılan yargının denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin şekilde uygulanmış olduğunu yansıtır yansıtmadığına, denetçi raporunun tarihine kadar denetçinin bildiği olgular ve durumlar ışığında uygun olup olmadığına ve bu olgu ve durumlarla tutarlı olup olmadığına dayalı olarak değerlendirilebilir.
- A27. Mesleki yargının denetim boyunca kullanılması gerekir. Bunun ayrıca uygun şekilde belgelendirilmesi gerekir. Bu bakımdan denetçinin; denetimle önceden hiç bağlantısı olmayan tecrübeli bir denetçinin, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konular hakkında sonuca varırken kullanılan önemli mesleki yargıları anlamasına yetecek denetim belgelerini hazırlaması gerekir.<sup>2</sup> Mesleki yargı, olgular ve görevin koşulları veya yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmeyen kararlar için gerekçe olarak kullanılamaz.

### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski 5 ve 17)**

#### *Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu*

- A28. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü ve raporunu desteklemek için gereklidir. Denetim kanıtı, yapı olarak kümülatiftir ve öncelikli olarak denetim sırasında gerçekleştirilen denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak denetim kanıtı, (denetçinin önceki denetimden bu yana önceki denetimin mevcut denetimle ilgisini etkileyebilecek değişimlerin meydana gelip gelmediğini belirlemiş olması koşuluyla<sup>3</sup>) önceki denetimler veya bir denetim firmasının müşteri kabulü ve sürekliliğine yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerebilir. Kuruluşun içindeki ve dışındaki diğer kaynaklara ek olarak kuruluşun muhasebe kayıtları da denetim kanıtı için önemli bir kaynaktır. Ayrıca denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, kuruluş tarafından istihdam edilen veya görevlendirilen bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgileri hem de bu gibi beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Buna ilaveten bazı durumlarda bilginin yokluğu da (örneğin idarenin, talep edilen bir bildirim sağlamayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve bu nedenle bu da denetim kanıtı teşkil eder. Denetçinin görüşünün oluşturulmasında denetçiye düşen işin çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur.
- A29. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle alakalıdır. Yeterliliğin ölçütü denetim kanıtının miktarıdır. Gerekli denetim kanıtının miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesinden (etkisi değerlendirilen riskler ne kadar yüksek olursa o kadar fazla denetim kanıtı gerekli olabilir) ve bu denetim kanıtının kalitesinden (kalite ne kadar yüksek olursa o kadar az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi, kanıtın düşük kaliteli olmasını telafi etmeyebilir.
- A30. Uygunluğun ölçütü denetim kanıtının kalitesidir yani denetim kanıtının, denetçi görüşünde temel alınan sonuçlara destek sağlama konusunda ilgili ve güvenilir olmasıdır. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği münferit koşullara bağlıdır.

<sup>1</sup> ISA 220, paragraf 18.

<sup>2</sup> ISA 230, paragraf 8.

<sup>3</sup> ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 9.

- A31. Whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained to reduce audit risk to an acceptably low level, and thereby enable the auditor to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion, is a matter of professional judgment. ISA 500 and other relevant ISAs establish additional requirements and provide further guidance applicable throughout the audit regarding the auditor's considerations in obtaining sufficient appropriate audit evidence.

#### *Audit Risk*

- A32. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk. The assessment of risks is based on audit procedures to obtain information necessary for that purpose and evidence obtained throughout the audit. The assessment of risks is a matter of professional judgment, rather than a matter capable of precise measurement.
- A33. For purposes of the ISAs, audit risk does not include the risk that the auditor might express an opinion that the financial statements are materially misstated when they are not. This risk is ordinarily insignificant. Further, audit risk is a technical term related to the process of auditing; it does not refer to the auditor's business risks such as loss from litigation, adverse publicity, or other events arising in connection with the audit of financial statements.

#### *Risks of Material Misstatement*

- A34. The risks of material misstatement may exist at two levels:
- The overall financial statement level; and
  - The assertion level for classes of transactions, account balances, and disclosures.
- A35. Risks of material misstatement at the overall financial statement level refer to risks of material misstatement that relate pervasively to the financial statements as a whole and potentially affect many assertions.
- A36. Risks of material misstatement at the assertion level are assessed in order to determine the nature, timing, and extent of further audit procedures necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence. This evidence enables the auditor to express an opinion on the financial statements at an acceptably low level of audit risk. Auditors use various approaches to accomplish the objective of assessing the risks of material misstatement. For example, the auditor may make use of a model that expresses the general relationship of the components of audit risk in mathematical terms to arrive at an acceptable level of detection risk. Some auditors find such a model to be useful when planning audit procedures.
- A37. The risks of material misstatement at the assertion level consist of two components: inherent risk and control risk. Inherent risk and control risk are the entity's risks; they exist independently of the audit of the financial statements.
- A38. Inherent risk is higher for some assertions and related classes of transactions, account balances, and disclosures than for others. For example, it may be higher for complex calculations or for accounts consisting of amounts derived from accounting estimates that are subject to significant estimation uncertainty. External circumstances giving rise to business risks may also influence inherent risk. For example, technological developments might make a particular product obsolete, thereby causing inventory to be more susceptible to overstatement. Factors in the entity and its environment that relate to several or all of the classes of transactions, account balances, or disclosures may also influence the inherent risk related to a specific assertion. Such factors may include, for example, a lack of sufficient working capital to continue operations or a declining industry characterized by a large number of business failures.

- A31. Denetim riskini kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirmek ve böylelikle denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği, mesleki yargı ile ilgili bir husustur. ISA 500 ve ilgili diğer ISA'lar, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi konusunda denetçinin yaptığı değerlendirmelerle ilgili olarak ek gereklilikler ortaya koyar ve denetimin başından sonuna geçerli ek rehberlik sağlar.

#### *Denetim Riski*

- A32. Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalıdır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil bir mesleki yargı meselesidir.
- A33. ISA'lar açısından denetim riski; denetçinin, mali tablolar önemli yanlış bildirim içermediği halde önemli yanlış bildirim içerdiği şeklinde bir görüş ifade etmesi riskini içermez. Bu risk genelde önemsizdir. Ayrıca denetim riski, denetim süreciyle ilgili teknik bir terimdir; dava sonucu kayıp, olumsuz tanıtım veya mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin faaliyet risklerini kastetmez.

#### *Önemli Yanlış Bildirim Riskleri*

- A34. Önemli yanlış bildirim riskleri, iki düzeyde var olabilir:
- Mali tabloların geneli düzeyinde ve
  - İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik beyan düzeyinde.
- A35. Mali tablonun geneli düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, bir bütün olarak mali tablolarla yaygın şekilde ilişkili ve çoğu beyanı etkileme potansiyeli olan önemli yanlış bildirim riskleri anlamına gelir.
- A36. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için değerlendirilir. Bu kanıtlar, kabul edilebilecek kadar düşük bir denetim riski düzeyinde denetçinin mali tablolar hakkında bir görüş ifade etmesine imkân verir. Denetçiler, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirme amacına ulaşmak için çeşitli yaklaşımlar kullanır. Örneğin denetçi, kabul edilebilecek bir tespit riski düzeyine ulaşmak üzere denetim riskinin bileşenlerine ait genel ilişkiyi matematiksel biçimde ifade eden bir modelden faydalanabilir. Bazı denetçiler, bu tür bir modeli denetim prosedürlerini planlarken kullanışlı bulur.
- A37. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, iki bileşenden oluşur: yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski, kuruluşa ait risklerdir. Bu riskler, mali tablo denetiminden bağımsızdır.
- A38. Yapısal risk; bazı beyanlar ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için diğer risklere kıyasla daha yüksektir. Örneğin yapısal risk, karmaşık hesaplamalar veya önemli tahmin belirsizliğine tabi muhasebe tahminlerinden çıkarılan tutarlardan oluşan hesaplar için daha yüksek olabilir. Faaliyet risklerini meydana getiren dış koşullar, yapısal riske de etki edebilir. Örneğin teknolojik gelişmeler, belli bir ürünü işe yaramaz kılabilir ve böylelikle stokların şişirilmeye daha yatkın olmasına yol açabilir. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların birçoğuyla veya hepsiyle ilgisi olan, kuruluş ve içinde bulunduğu ortamdaki faktörler; aynı zamanda spesifik bir beyanla ilgili yapısal riski de etkileyebilir. Bu tür faktörler arasında örneğin faaliyetleri sürdürmek için yeterli işletme sermayesinin olmaması veya kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstride çok sayıda ticari başarısızlığa yol açan bir daralmanın ortaya çıkması sayılabilir.

- A39. Control risk is a function of the effectiveness of the design, implementation and maintenance of internal control by management to address identified risks that threaten the achievement of the entity's objectives relevant to preparation of the entity's financial statements. However, internal control, no matter how well designed and operated, can only reduce, but not eliminate, risks of material misstatement in the financial statements, because of the inherent limitations of internal control. These include, for example, the possibility of human errors or mistakes, or of controls being circumvented by collusion or inappropriate management override. Accordingly, some control risk will always exist. The ISAs provide the conditions under which the auditor is required to, or may choose to, test the operating effectiveness of controls in determining the nature, timing and extent of substantive procedures to be performed.<sup>1</sup>
- A40. The ISAs do not ordinarily refer to inherent risk and control risk separately, but rather to a combined assessment of the "risks of material misstatement." However, the auditor may make separate or combined assessments of inherent and control risk depending on preferred audit techniques or methodologies and practical considerations. The assessment of the risks of material misstatement may be expressed in quantitative terms, such as in percentages, or in non-quantitative terms.
- In any case, the need for the auditor to make appropriate risk assessments is more important than the different approaches by which they may be made.
- A41. ISA 315 establishes requirements and provides guidance on identifying and assessing the risks of material misstatement at the financial statement and assertion levels.

#### Detection Risk

- A42. For a given level of audit risk, the acceptable level of detection risk bears an inverse relationship to the assessed risks of material misstatement at the assertion level. For example, the greater the risks of material misstatement the auditor believes exists, the less the detection risk that can be accepted and, accordingly, the more persuasive the audit evidence required by the auditor.
- A43. Detection risk relates to the nature, timing, and extent of the auditor's procedures that are determined by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level. It is therefore a function of the effectiveness of an audit procedure and of its application by the auditor. Matters such as:
- adequate planning;
  - proper assignment of personnel to the engagement team;
  - the application of professional scepticism; and
  - supervision and review of the audit work performed,
- assist to enhance the effectiveness of an audit procedure and of its application and reduce the possibility that an auditor might select an inappropriate audit procedure, misapply an appropriate audit procedure, or misinterpret the audit results.
- A44. ISA 300<sup>2</sup> and ISA 330 establish requirements and provide guidance on planning an audit of financial statements and the auditor's responses to assessed risks. Detection risk, however, can only be reduced, not eliminated, because of the inherent limitations of an audit. Accordingly, some detection risk will always exist.

---

<sup>1</sup> ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks", paragraphs 7–17.

<sup>2</sup> ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements".



- A39. Kontrol riski; bir kuruluşun mali tablolarının hazırlanmasıyla ilgili amaçların başarılmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla idare tarafından iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğine dair bir fonksiyondur. Fakat ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun iç kontrol, yapısal sınırları yüzünden mali tablolardaki önemli yanlış bildirim risklerini ortadan kaldıramaz, sadece azaltabilir. Bu riskler arasında örneğin insani hata veya kusur olasılığı veya kontrollerin muvazaa veya idarenin uygunsuz müdahalesiyle bozulma olasılığı sayılabilir. Bu bakımdan belirli bir kontrol riski her zaman var olacaktır. ISA'lar, denetçinin, uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla kontrollerin çalışma etkinliğini hangi koşullar altında test etmesi gerektiğini veya test etmeyi tercih edebileceğini ortaya koyar.<sup>1</sup>
- A40. ISA'lar genelde yapısal risk ve kontrol riskini ayrı ayrı ele almaz, bunun yerine “önemli yanlış bildirim risklerinin” birleşik değerlendirmesine atıfta bulunur. Fakat denetçi, tercih edilen denetim teknikleri veya yöntemlerine ve uygulamadaki durumlara dayalı olarak yapısal risk ve kontrol riskine dair ayrı veya birleşik değerlendirmeler yapabilir. Önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirme; örneğin yüzde olarak nicel biçimde veya nicel olmayan biçimde ifade edilebilir.
- Her halükarda denetçinin uygun risk değerlendirmeleri yapma ihtiyacı, bu değerlendirmeleri yapmakta kullanılacak farklı yaklaşımlardan daha önemlidir.
- A41. ISA 315, mali tablo ve beyan düzeylerindeki önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

#### Tespit Riski

- A42. Belli düzeyde bir denetim riski söz konusu olduğu zaman; kabul edilebilir tespit riski düzeyi, beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri ile ters orantılıdır. Örneğin denetçinin var olduğunu düşündüğü önemli yanlış bildirim riskleri ne kadar çoksa kabul edilebilir tespit riski de o kadar az olur ve buna bağlı olarak denetçinin daha ikna edici kanıtlar toplaması gerekir.
- A43. Tespit riski; denetçi tarafından denetim riskini kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirmek için belirlenen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu nedenle denetim prosedürünün etkinliği ve bu prosedürün denetçi tarafından uygulanmasının etkinliğine dair bir fonksiyondur.
- Yeterli planlama,
  - Görev ekibine uygun personelin atanması,
  - Mesleki şüpheciliğin uygulanması ve
  - Yürütülen denetim çalışmasının gözetimi ve gözden geçirilmesi
- gibi konular; bir denetim prosedürünün ve söz konusu prosedürün uygulama etkinliğinin artmasına yardımcı olur ve denetçinin uygunsuz bir denetim prosedürü seçme, uygun bir denetim prosedürünü yanlış uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama olasılığını azaltır.
- A44. ISA 300<sup>2</sup> ve ISA 330, mali tablo denetiminin planlanması ve etkisi değerlendirilen risklere dair denetçinin atacağı adımlar konusunda gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar. Fakat denetimin yapısal sınırları yüzünden tespit riski, ortadan kaldırılamaz, sadece azaltılabilir. Bu bakımdan belli bir tespit riski her zaman var olacaktır.

<sup>1</sup> ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”, paragraf 7–17.

<sup>2</sup> ISA 300, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması”.

### *Inherent Limitations of an Audit*

A45. The auditor is not expected to, and cannot, reduce audit risk to zero and cannot therefore obtain absolute assurance that the financial statements are free from material misstatement due to fraud or error. This is because there are inherent limitations of an audit, which result in most of the audit evidence on which the auditor draws conclusions and bases the auditor's opinion being persuasive rather than conclusive. The inherent limitations of an audit arise from:

- The nature of financial reporting;
- The nature of audit procedures; and
- The need for the audit to be conducted within a reasonable period of time and at a reasonable cost.

### The Nature of Financial Reporting

A46. The preparation of financial statements involves judgment by management in applying the requirements of the entity's applicable financial reporting framework to the facts and circumstances of the entity.

In addition, many financial statement items involve subjective decisions or assessments or a degree of uncertainty, and there may be a range of acceptable interpretations or judgments that may be made. Consequently, some financial statement items are subject to an inherent level of variability which cannot be eliminated by the application of additional auditing procedures. For example, this is often the case with respect to certain accounting estimates. Nevertheless, the ISAs require the auditor to give specific consideration to whether accounting estimates are reasonable in the context of the applicable financial reporting framework and related disclosures, and to the qualitative aspects of the entity's accounting practices, including indicators of possible bias in management's judgments.<sup>1</sup>

### The Nature of Audit Procedures

A47. There are practical and legal limitations on the auditor's ability to obtain audit evidence. For example:

- There is the possibility that management or others may not provide, intentionally or unintentionally, the complete information that is relevant to the preparation of the financial statements or that has been requested by the auditor. Accordingly, the auditor cannot be certain of the completeness of information, even though the auditor has performed audit procedures to obtain assurance that all relevant information has been obtained.
- Fraud may involve sophisticated and carefully organized schemes designed to conceal it. Therefore, audit procedures used to gather audit evidence may be ineffective for detecting an intentional misstatement that involves, for example, collusion to falsify documentation which may cause the auditor to believe that audit evidence is valid when it is not. The auditor is neither trained as nor expected to be an expert in the authentication of documents.
- An audit is not an official investigation into alleged wrongdoing. Accordingly, the auditor is not given specific legal powers, such as the power of search, which may be necessary for such an investigation.

---

<sup>1</sup> ISA 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", and ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", paragraph 12.

### Denetimin Yapısal Sınırları

A45. Denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve mümkün değildir. Bu nedenle denetçi, mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda mutlak güvence elde edemez. Bunun nedeni, denetimin yapısal sınırlarının olması ve buna bağlı olarak denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının, kesin değil ikna edici olmasıdır. Denetimin yapısal sınırları, şunlardan kaynaklanır:

- Mali raporlamanın niteliği,
- Denetim prosedürlerinin niteliği ve
- Denetimin makul sürede ve makul maliyetle yürütülmesi ihtiyacı.

### Mali Raporlamanın Niteliği

A46. Mali tabloların hazırlanması, kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin gerekliliklerin kuruluşun gerçeklerine ve koşullarına uygulanmasında idarenin kanaatini kullanmasını içerir.

Buna ilaveten birçok mali tablo kalemi, subjektif karar veya değerlendirmeler veya bir miktar belirsizlik içerir ve bu kalemlere ilişkin olarak bir dizi kabul edilebilir yorum yapmak veya kanaatlere varmak mümkün olabilir. Sonuç olarak bazı mali tablo kalemleri, ek denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak bir yapısal değişkenlik düzeyine tabidir. Örneğin bu durum belirli muhasebe tahminlerinde sıklıkla görülür. Bununla birlikte ISA'lar, denetçinin muhasebe tahminlerinin geçerli mali raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar bağlamında makul olup olmadığına ve kuruluşun muhasebe uygulamalarının nitel özelliklerine (idarenin yargılarındaki olası yanlışlık göstergeleri dâhil) özel dikkat göstermesini gerektirir.<sup>1</sup>

### Denetim Prosedürlerinin Niteliği

A47. Denetçinin denetim kanıtı elde etme yeterliliği konusunda uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan kısıtlamalar bulunur. Örneğin:

- İdarenin veya diğer ilgililerin; denetçi tarafından talep edilen veya mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan gerekli bütün bilgileri kasıtlı veya kasıtsız olarak sağlayamama olasılığı vardır. Bu nedenle denetçi, ilgili tüm bilgilerin elde edildiğine dair güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerini yerine getirmiş olsa bile bilgilerin tamlığından emin olamaz.
- Hile, bunu saklamak için tasarlanmış karmaşık ve dikkatlice organize edilmiş planlar içerebilir. Bu nedenle denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim prosedürleri, kasti bir yanlış bildirim tespit etmekte etkisiz kalabilir. Örneğin geçerli olmamasına rağmen denetçinin denetim kanıtının geçerli olduğuna inanmasına yol açabilecek şekilde belge tahrifatına yönelik muvazaa içeren bir kasti yanlış bildirim olabilir. Denetçi, belgelerin aslıyla aynılığını kanıtlama konusunda uzman olarak eğitilmemiştir ve denetçinin bu konuda uzman olması da beklenemez.
- Denetim, iddia edilen bir suç konusunda resmi bir soruşturma değildir. Bu bakımdan denetçiye arama yetkisi gibi böyle bir soruşturmada gerekli olabilecek spesifik yasal güçler verilmez.

<sup>1</sup> ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini De İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi" ve ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 12.

## Timeliness of Financial Reporting and the Balance between Benefit and Cost

- A48. The matter of difficulty, time, or cost involved is not in itself a valid basis for the auditor to omit an audit procedure for which there is no alternative or to be satisfied with audit evidence that is less than persuasive. Appropriate planning assists in making sufficient time and resources available for the conduct of the audit. Notwithstanding this, the relevance of information, and thereby its value, tends to diminish over time, and there is a balance to be struck between the reliability of information and its cost. This is recognized in certain financial reporting frameworks (see, for example, the IASB's "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements"). Therefore, there is an expectation by users of financial statements that the auditor will form an opinion on the financial statements within a reasonable period of time and at a reasonable cost, recognizing that it is impracticable to address all information that may exist or to pursue every matter exhaustively on the assumption that information is in error or fraudulent until proved otherwise.
- A49. Consequently, it is necessary for the auditor to:
- Plan the audit so that it will be performed in an effective manner;
  - Direct audit effort to areas most expected to contain risks of material misstatement, whether due to fraud or error, with correspondingly less effort directed at other areas; and
  - Use testing and other means of examining populations for misstatements.
- A50. In light of the approaches described in paragraph A49, the ISAs contain requirements for the planning and performance of the audit and require the auditor, among other things, to:
- Have a basis for the identification and assessment of risks of material misstatement at the financial statement and assertion levels by performing risk assessment procedures and related activities;<sup>1</sup> and
  - Use testing and other means of examining populations in a manner that provides a reasonable basis for the auditor to draw conclusions about the population.<sup>2</sup>

## Other Matters that Affect the Inherent Limitations of an Audit

- A51. In the case of certain assertions or subject matters, the potential effects of the inherent limitations on the auditor's ability to detect material misstatements are particularly significant. Such assertions or subject matters include:
- Fraud, particularly fraud involving senior management or collusion. See ISA 240 for further discussion.
  - The existence and completeness of related party relationships and transactions. See ISA 550<sup>3</sup> for further discussion.
  - The occurrence of non-compliance with laws and regulations. See ISA 250<sup>4</sup> for further discussion.
  - Future events or conditions that may cause an entity to cease to continue as a going concern. See ISA 570<sup>5</sup> for further discussion.

---

<sup>1</sup> ISA 315, paragraphs 5–10.

<sup>2</sup> ISA 330; ISA 500; ISA 520, "Analytical Procedures"; ISA 530, "Audit Sampling".

<sup>3</sup> ISA 550, "Related Parties".

<sup>4</sup> ISA 250, "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements".

<sup>5</sup> ISA 570, "Going Concern".

## Mali Raporlamanın Zamanında Yapılması ve Fayda-Maliyet Dengesi

- A48. Zorluk, zaman veya maliyet, denetçinin alternatifi olmayan bir denetim prosedürünü atlaması (yapmaması) veya ikna edicilikten uzak bir denetim kanıtıyla yetinmesi için tek başına geçerli bir gerekçe değildir. Uygun planlama, denetimin yürütülmesi için yeterli zaman ve kaynak elde edilmesine yardımcı olur. Buna rağmen bilginin faydası ve dolayısıyla bilginin değeri, zaman içinde azalma eğilimindedir ve bilginin güvenilirliği ve maliyeti arasında denge sağlanmalıdır. Bu konu, belli başlı bazı mali raporlama çerçevelerinde kabul edilmiştir (Bkz. örneğin IASB'ye ait “Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna Yönelik Çerçeve”). Bu nedenle mali tabloların kullanıcıları, aksi kanıtlanana kadar bilginin hatalı veya hileli olduğu varsayımına dayanarak var olabilecek bütün bilgileri ele almanın veya her konuyu etraflıca incelemenin mümkün olmadığını kabul ederek denetçinin mali tablolar hakkında makul süre zarfında ve makul maliyetle bir görüş oluşturmasını bekler.
- A49. Sonuç olarak denetçinin şunları yapması gerekir:
- Denetimi, etkin biçimde yapılacak şekilde planlamak;
  - Denetim çalışmalarını, hile veya hata nedeniyle önemli yanlış bildirim risklerini içermesi en çok beklenen alanlara yönlendirmek ve buna paralel olarak diğer alanlara daha az çaba yöneltmek,
  - Yanlış bildirimlere yönelik olarak test veya diğer popülasyon inceleme araçlarını kullanmak.
- A50. A49 paragrafında tanımlanan yaklaşımların ışığında ISA'lar, denetimin planlanması ve yürütülmesine yönelik gereklilikleri içerir ve diğer şeylerin yanı sıra denetçinin;
- Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri yerine getirerek mali tablo ve beyan düzeylerindeki önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için bir dayanağa sahip olmasını<sup>1</sup> ve
  - Test veya diğer popülasyon inceleme araçlarını, popülasyon hakkında sonuçlar çıkarması için makul dayanak sağlayacak şekilde kullanmasını<sup>2</sup> gerektirir.

## Denetimin Yapısal Sınırlarını Etkileyen Diğer Hususlar

- A51. Belli bazı beyanlar veya konular söz konusu olduğunda yapısal sınırların, denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme yetkinliği üzerindeki olası etkileri özel önem arz eder. Bu tür beyanlar veya konular arasında şunlar sayılabilir:
- Hile, özellikle de üst yönetimin dâhil olduğu hile veya muvazaa. Daha fazla detay için bkz. ISA 240.
  - İlgili taraf ilişkileri ve işlemlerinin mevcudiyeti ve tamlığı. Daha fazla detay için bkz. ISA 550.<sup>3</sup>
  - Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu. Daha fazla detay için bkz. ISA 250.<sup>4</sup>
  - İşletmenin sürekliliğine son verilmesine yol açabilecek gelecekteki olaylar veya koşullar. Daha fazla detay için bkz. ISA 570.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> ISA 315, paragraf 5–10.

<sup>2</sup> ISA 330; ISA 500; ISA 520, “Analitik İnceleme Teknikleri”, ISA 530, “Denetim Örnekleme”.

<sup>3</sup> ISA 550, “İlgili Taraflar”.

<sup>4</sup> ISA 250, “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması”.

<sup>5</sup> ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği”.

Relevant ISAs identify specific audit procedures to assist in mitigating the effect of the inherent limitations.

- A52. Because of the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with ISAs. Accordingly, the subsequent discovery of a material misstatement of the financial statements resulting from fraud or error does not by itself indicate a failure to conduct an audit in accordance with ISAs. However, the inherent limitations of an audit are not a justification for the auditor to be satisfied with less-than-persuasive audit evidence. Whether the auditor has performed an audit in accordance with ISAs is determined by the audit procedures performed in the circumstances, the sufficiency and appropriateness of the audit evidence obtained as a result thereof and the suitability of the auditor's report based on an evaluation of that evidence in light of the overall objectives of the auditor.

### **Conduct of an Audit in Accordance with ISAs**

#### *Nature of the ISAs (Ref: Para. 18)*

- A53. The ISAs, taken together, provide the standards for the auditor's work in fulfilling the overall objectives of the auditor. The ISAs deal with the general responsibilities of the auditor, as well as the auditor's further considerations relevant to the application of those responsibilities to specific topics.
- A54. The scope, effective date and any specific limitation of the applicability of a specific ISA is made clear in the ISA. Unless otherwise stated in the ISA, the auditor is permitted to apply an ISA before the effective date specified therein.
- A55. In performing an audit, the auditor may be required to comply with legal or regulatory requirements in addition to the ISAs. The ISAs do not override law or regulation that governs an audit of financial statements. In the event that such law or regulation differs from the ISAs, an audit conducted only in accordance with law or regulation will not automatically comply with ISAs.
- A56. The auditor may also conduct the audit in accordance with both ISAs and auditing standards of a specific jurisdiction or country. In such cases, in addition to complying with each of the ISAs relevant to the audit, it may be necessary for the auditor to perform additional audit procedures in order to comply with the relevant standards of that jurisdiction or country.

#### **Considerations Specific to Audits in the Public Sector**

- A57. The ISAs are relevant to engagements in the public sector. The public sector auditor's responsibilities, however, may be affected by the audit mandate, or by obligations on public sector entities arising from law, regulation or other authority (such as ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature), which may encompass a broader scope than an audit of financial statements in accordance with the ISAs. These additional responsibilities are not dealt with in the ISAs. They may be dealt with in the pronouncements of the International Organization of Supreme Audit Institutions or national standard setters, or in guidance developed by government audit agencies.

İlgili ISA'lar, yapısal sınırların etkilerinin hafifletilmesine yardımcı olacak spesifik denetim prosedürleri ortaya koymaktadır.

- A52. Denetim ISA'lara göre uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş olsa bile denetimin yapısal sınırları nedeniyle mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk vardır. Bu bakımdan, mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim sonradan ortaya çıkarılması, denetimin ISA'lara göre yürütülmesi konusunda tek başına bir başarısızlığa işaret etmez. Fakat denetimin yapısal sınırları, denetçinin ikna edicilikten uzak denetim kanıtıyla yetinmesi için bir gerekçe değildir. Denetçinin denetimi ISA'lara göre yapıp yapmadığı; mevcut koşullarda uygulanan denetim prosedürlerine, bu denetim prosedürlerinin sonucu olarak elde edilen denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğuna ve denetçinin genel amaçları ışığında bu kanıtın değerlendirmesine dayalı olarak denetçi raporunun uygunluğuna bakılarak belirlenir.

### **Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi**

*ISA'ların Niteliği (Bkz: Parag. 18)*

- A53. ISA'lar, birlikte ele alındığında, denetçinin genel amaçlarının gerçekleştirilmesi için denetçinin çalışmasına yönelik standartları ortaya koyar. ISA'lar, denetçinin genel sorumluklarını ve denetçinin bu sorumlulukların spesifik konulara uygulanmasıyla ilgili ek değerlendirmelerini ele alır.
- A54. Bir ISA'nın kapsamı, yürürlük tarihi ve varsa uygulanmasına yönelik spesifik sınırlar; söz konusu ISA'da açıkça belirtilir. ISA'da aksi belirtilmediği takdirde denetçi, ISA'da belirtilen yürürlük tarihinden önce söz konusu ISA'yı uygulayabilir.
- A55. Denetimi yürütürken denetçinin ISA'lara ek olarak yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet etmesi gerekebilir. ISA'lar, mali tablo denetimini düzenleyen yasal veya idari düzenlemeleri hükümsüz kılmaz. Bu gibi yasal veya idari düzenlemelerin ISA'lardan farklı olduğu bir durumda sadece yasal veya idari düzenlemelere göre yürütülen bir denetim, ISA'lara otomatik olarak uymayacaktır.
- A56. Denetçi, denetimi hem ISA'lara göre hem de belli bir ülke veya yetki alanının denetim standartlarına göre yürütebilir. Bu gibi durumlarda söz konusu denetimle ilgili her ISA'ya riayet edilmesine ek olarak denetçinin, söz konusu ülke veya yetki alanının ilgili standartlarına riayet amacıyla ek denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

### **Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Konular**

- A57. ISA'lar, kamu sektöründeki görevlerle ilgilidir. Ancak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, denetim görev ve yetkisinden ya da kamu kuruluşlarının kanun, idari düzenleme veya diğer düzenlemelerden (ör. bakanlık talimatları, hükümet politikasının gereklilikleri ve yasama organının kararları) doğan yükümlülüklerinden etkilenebilir ve bu sorumluluklar ISA'lara göre mali tablo denetiminden daha geniş bir kapsam içerebilir. Bu ek sorumluluklar, ISA'larda ele alınmaz. Bunlar Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı veya ulusal standart belirleyici kuruluşların bildirimlerinde veya devlet denetim kurumlarının geliştirdiği rehberlerde ele alınabilir.

*Contents of the ISAs (Ref: Para. 19)*

A58. In addition to objectives and requirements (requirements are expressed in the ISAs using “shall”), an ISA contains related guidance in the form of application and other explanatory material. It may also contain introductory material that provides context relevant to a proper understanding of the ISA, and definitions. The entire text of an ISA, therefore, is relevant to an understanding of the objectives stated in an ISA and the proper application of the requirements of an ISA.

A59. Where necessary, the application and other explanatory material provides further explanation of the requirements of an ISA and guidance for carrying them out. In particular, it may:

- Explain more precisely what a requirement means or is intended to cover.
- Include examples of procedures that may be appropriate in the circumstances.

While such guidance does not in itself impose a requirement, it is relevant to the proper application of the requirements of an ISA. The application and other explanatory material may also provide background information on matters addressed in an ISA.

A60. Appendices form part of the application and other explanatory material. The purpose and intended use of an appendix are explained in the body of the related ISA or within the title and introduction of the appendix itself.

A61. Introductory material may include, as needed, such matters as explanation of:

- The purpose and scope of the ISA, including how the ISA relates to other ISAs.
- The subject matter of the ISA.
- The respective responsibilities of the auditor and others in relation to the subject matter of the ISA.
- The context in which the ISA is set.

A62. An ISA may include, in a separate section under the heading “Definitions,” a description of the meanings attributed to certain terms for purposes of the ISAs. These are provided to assist in the consistent application and interpretation of the ISAs, and are not intended to override definitions that may be established for other purposes, whether in law, regulation or otherwise. Unless otherwise indicated, those terms will carry the same meanings throughout the ISAs. The Glossary of Terms relating to International Standards issued by the International Auditing and Assurance Standards Board in the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control published by IFAC contains a complete listing of terms defined in the ISAs. It also includes descriptions of other terms found in ISAs to assist in common and consistent interpretation and translation.

A63. When appropriate, additional considerations specific to audits of smaller entities and public sector entities are included within the application and other explanatory material of an ISA. These additional considerations assist in the application of the requirements of the ISA in the audit of such entities. They do not, however, limit or reduce the responsibility of the auditor to apply and comply with the requirements of the ISAs.

*Considerations Specific to Smaller Entities*

A64. For purposes of specifying additional considerations to audits of smaller entities, a “smaller entity” refers to an entity which typically possesses qualitative characteristics such as:

- (a) Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual – either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); and



*ISA'ların İçeriği (Bkz: Parag. 19)*

- A58. Amaçlar ve gerekliliklere ek olarak (ISA'larda gereklilikler zorunluluk bildiren yüklem kullanılarak ifade edilir) bir ISA, uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller adı altında faydalı bilgiler içerir. Ayrıca ISA'nın uygun şekilde anlaşılması için gerekli bilgileri içeren bir giriş bölümü ve tanımları içerebilir. Bu nedenle bir ISA metninin tamamı, ISA'da belirtilen amaçların anlaşılması ve ISA'nın gerekliliklerinin düzgün biçimde uygulanması için faydalıdır.
- A59. Gerekli durumlarda uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller, ISA'nın gerekliliklerine dair ek açıklamaları ve bunların gerçekleştirilmesine yönelik bilgileri sağlar. Bu bölüm bilhassa;
- Bir gerekliliğin ne anlama geldiğini veya gerekliliğin neyi kapsamasının amaçlandığını detaylı şekilde açıklayabilir.
  - Mevcut koşullar altında uygun olabilecek prosedür örnekleri içerebilir.
- Bu tür bir bilgi, tek başına bir gereklilik arz etmemekle birlikte ISA'nın gerekliliklerinin düzgün biçimde uygulanması için faydalıdır. Uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller aynı zamanda ISA'da ele alınan konular hakkında arka plan bilgisi de verebilir.
- A60. Ekler, uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin bir bölümünü oluşturur. Bir ekin hedefi ve kullanım amacı, ilgili ISA'nın içinde veya ekin başlığında ve ekin giriş kısmında açıklanır.
- A61. Giriş bölümü, duruma göre aşağıdakilere dair açıklamalar gibi konuları içerebilir:
- ISA'nın amacı ve kapsamı (söz konusu ISA'nın diğer ISA'larla ilişkisi).
  - ISA'nın konusu.
  - ISA'nın konusu bakımından denetçiye ve diğer taraflara düşen sorumluluklar.
  - ISA'nın içinde oluşturulduğu bağlam.
- A62. ISA'da "Tanımlar" başlığı altında ayrı bir bölüm olabilir. Bu bölümde ISA'larda geçen belli terimlere verilen anlamlar açıklanır. Tanımlar, ISA'ların tutarlı biçimde uygulanması ve yorumlanmasına yardımcı olmak için verilir ve kanun, idari düzenleme veya başka şekilde başka amaçlarla yapılan tanımları hükümsüz kılma amacını taşımaz. Aksi belirtilmediği müddetçe bu terimler, ISA'larda hep aynı anlama gelecektir. IFAC tarafından yayımlanan Denetim ve Kalite Kontrolü Uluslararası Standartları El Kitabı'nda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) belirlediği Uluslararası Standartlarla ilgili Terimler Sözlüğü, ISA'larda tanımlanan terimlerin eksiksiz bir listesini içermektedir. Aynı zamanda bu Terimler Sözlüğü, ortak ve tutarlı yorum ve çeviri yapılmasına yardımcı olmak üzere ISA'larda bulunan diğer terimlerin tanımlarına da yer vermektedir.
- A63. Uygun hallerde küçük ölçekli kurumların ve kamu kurumlarının denetimlerine özgü ek hususlar da ISA'daki uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller kısmında yer alır. Bu ek hususlar, bu gibi kurumlara yönelik denetimlerde ISA'nın gerekliliklerinin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak bu ek hususlar, denetçinin ISA'nın gerekliliklerini uygulama ve bu gerekliliklere riayet etme sorumluluğunu sınırlandırmaz ya da azaltmaz.

**Küçük Ölçekli Kurumlara Özgü Hususlar**

- A64. Küçük ölçekli kurumların denetimlerine yönelik ek hususların belirlenmesi söz konusu olduğunda "küçük ölçekli kurum", aşağıdakiler gibi nitel özellikler taşıyan bir kuruluştur:
- (a) Mülkiyet ve idarenin az sayıda bireyde toplanması (genelde tek bir kişi – ya gerçek bir kişi ya da malikin gerekli nitel özellikleri sergilemesi koşuluyla kuruluşa sahip olan başka bir tüzel kişi) ve

- (b) One or more of the following:
- (i) Straightforward or uncomplicated transactions;
  - (ii) Simple record-keeping;
  - (iii) Few lines of business and few products within business lines;
  - (iv) Few internal controls;
  - (v) Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or
  - (vi) Few personnel, many having a wide range of duties.

These qualitative characteristics are not exhaustive, they are not exclusive to smaller entities, and smaller entities do not necessarily display all of these characteristics.

- A65. The considerations specific to smaller entities included in the ISAs have been developed primarily with unlisted entities in mind. Some of the considerations, however, may be helpful in audits of smaller listed entities.
- A66. The ISAs refer to the proprietor of a smaller entity who is involved in running the entity on a day-to-day basis as the “owner-manager.”

*Objectives Stated in Individual ISAs (Ref: Para. 21)*

- A67. Each ISA contains one or more objectives which provide a link between the requirements and the overall objectives of the auditor. The objectives in individual ISAs serve to focus the auditor on the desired outcome of the ISA, while being specific enough to assist the auditor in:
- Understanding what needs to be accomplished and, where necessary, the appropriate means of doing so; and
  - Deciding whether more needs to be done to achieve them in the particular circumstances of the audit.
- A68. Objectives are to be understood in the context of the overall objectives of the auditor stated in paragraph 11 of this ISA. As with the overall objectives of the auditor, the ability to achieve an individual objective is equally subject to the inherent limitations of an audit.
- A69. In using the objectives, the auditor is required to have regard to the interrelationships among the ISAs. This is because, as indicated in paragraph A53, the ISAs deal in some cases with general responsibilities and in others with the application of those responsibilities to specific topics. For example, this ISA requires the auditor to adopt an attitude of professional skepticism; this is necessary in all aspects of planning and performing an audit but is not repeated as a requirement of each ISA. At a more detailed level, ISA 315 and ISA 330 contain, among other things, objectives and requirements that deal with the auditor's responsibilities to identify and assess the risks of material misstatement and to design and perform further audit procedures to respond to those assessed risks, respectively; these objectives and requirements apply throughout the audit. An ISA dealing with specific aspects of the audit (for example, ISA 540) may expand on how the objectives and requirements of such ISAs as ISA 315 and ISA 330 are to be applied in relation to the subject of the ISA but does not repeat them. Thus, in achieving the objective stated in ISA 540, the auditor has regard to the objectives and requirements of other relevant ISAs.

- (b) Aşağıdaki özelliklerden biri veya fazlası:
- (i) Basit veya karmaşık olmayan işlemler,
  - (ii) Basit kayıt düzeni,
  - (iii) Az sayıda iş kolu ve iş kolları içindeki birkaç ürün,
  - (iv) Az sayıda iç kontrol,
  - (v) Geniş ölçekli bir kontrol sorumluluğuna sahip az sayıda idari düzey,
  - (vi) Çoğunluğu geniş görevlere sahip olan az sayıda personel.

Bu nitel özellikler, bunlardan ibaret olmadığı gibi sadece küçük ölçekli kuruluşlara da özgü değildir ve küçük ölçekli kuruluşlar, bu özelliklerin hepsini taşımak zorunda değildir.

- A65. ISA’larda yer alan küçük ölçekli kurumlara özgü hususlar, öncelikli olarak borsada kayıtlı olmayan kuruluşlar düşünülerek geliştirilmiştir. Ancak bazı hususlar, borsada kayıtlı olan küçük ölçekli kuruluşların denetiminde faydalı olabilir.
- A66. ISA’larda, günlük faaliyetlerin yönetiminde yer alan küçük ölçekli bir kuruluş sahibine “işletme sahibi yönetici” denir.

*Her Bir ISA’da Belirtilen Amaçlar (Bkz: Parag. 21)*

- A67. Her bir ISA, gereklilikler ve denetçinin genel amaçları arasında bir bağlantı sağlayan bir veya daha fazla amaç içerir. Her bir ISA’daki amaçlar, hem denetçinin ISA’nın istenen sonucuna odaklanmasına yardımcı olur hem de;
- Neyin başarılması gerektiğinin anlaşılması ve gerekli durumlarda bu başarıya ulaşmanın uygun yolları ve
  - Denetimin özel koşulları altında bu amaçlara ulaşılması için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediğine karar verilmesi
- konularında denetçiye yardımcı olmaya yetecek kadar spesifikdir.
- A68. Amaçlar, bu ISA’nın 11. paragrafında belirtilen denetçinin genel amaçları bağlamında anlaşılmalıdır. Denetçinin genel amaçlarında olduğu üzere, belli bir amaca ulaşma becerisi de denetimin yapısal sınırlarına aynı ölçüde tabidir.
- A69. Amaçları kullanırken denetçinin ISA’lar arasındaki karşılıklı ilişkileri dikkate alması gerekir. Bunun nedeni, A53 paragrafında belirtildiği üzere, ISA’ların bazen genel sorumlulukları bazen de bu sorumlulukların spesifik konulara uygulanmasını ele almasıdır. Örneğin bu ISA, denetçinin mesleki şüphecilik davranışını benimsemesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada geçerlidir fakat her ISA’da bir gereklilik olarak tekrar edilmez. Daha detaylı bir düzeyde ISA 315 ve ISA 330, diğer hususların yanı sıra denetçinin sırasıyla önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme, değerlendirme ve etkisi değerlendirilen bu risklere yanıt verecek ek denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama açısından sorumluluklarını ele alan amaç ve gereklilikleri içerir. Bu amaç ve gereklilikler, denetimin her aşamasında geçerlidir. Denetimin spesifik özelliklerini ele alan (örneğin ISA 540 gibi) bir ISA, ISA 315 ve ISA 330 gibi ISA’ların amaç ve gerekliliklerinin ISA’nın konusuyla ilgili olarak nasıl uygulanması gerektiğini ayrıntılarıyla açıklayabilir ancak bunları tekrar etmez. Bu nedenle ISA 540’da belirtilen amaca ulaşırken denetçi, ilgili diğer ISA’ların amaç ve gerekliliklerine de dikkat eder.

#### Use of Objectives to Determine Need for Additional Audit Procedures (Ref: Para. 21(a))

- A70. The requirements of the ISAs are designed to enable the auditor to achieve the objectives specified in the ISAs, and thereby the overall objectives of the auditor. The proper application of the requirements of the ISAs by the auditor is therefore expected to provide a sufficient basis for the auditor's achievement of the objectives. However, because the circumstances of audit engagements vary widely and all such circumstances cannot be anticipated in the ISAs, the auditor is responsible for determining the audit procedures necessary to fulfill the requirements of the ISAs and to achieve the objectives. In the circumstances of an engagement, there may be particular matters that require the auditor to perform audit procedures in addition to those required by the ISAs to meet the objectives specified in the ISAs.

#### Use of Objectives to Evaluate Whether Sufficient Appropriate Audit Evidence Has Been Obtained (Ref: Para. 21(b))

- A71. The auditor is required to use the objectives to evaluate whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained in the context of the overall objectives of the auditor. If as a result the auditor concludes that the audit evidence is not sufficient and appropriate, then the auditor may follow one or more of the following approaches to meeting the requirement of paragraph 21(b):

- Evaluate whether further relevant audit evidence has been, or will be, obtained as a result of complying with other ISAs;
- Extend the work performed in applying one or more requirements; or
- Perform other procedures judged by the auditor to be necessary in the circumstances.

Where none of the above is expected to be practical or possible in the circumstances, the auditor will not be able to obtain sufficient appropriate audit evidence and is required by the ISAs to determine the effect on the auditor's report or on the auditor's ability to complete the engagement.

#### *Complying with Relevant Requirements*

##### Relevant Requirements (Ref: Para. 22)

- A72. In some cases, an ISA (and therefore all of its requirements) may not be relevant in the circumstances. For example, if an entity does not have an internal audit function, nothing in ISA 610<sup>1</sup> is relevant.
- A73. Within a relevant ISA, there may be conditional requirements. Such a requirement is relevant when the circumstances envisioned in the requirement apply and the condition exists. In general, the conditionality of a requirement will either be explicit or implicit, for example:
- The requirement to modify the auditor's opinion if there is a limitation of scope<sup>2</sup> represents an explicit conditional requirement.

---

<sup>1</sup> ISA 610, "Using the Work of Internal Auditors".

<sup>2</sup> ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", paragraph 13.

Ek Denetim Prosedürlerine Yönelik İhtiyacı Belirlemek İçin Amaçların Kullanılması (Bkz: Parag. 21(a))

A70. ISA'lardaki gereklilikler, denetçinin ISA'larda belirtilen amaçlara ve böylelikle denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına imkân vermek üzere tasarlanır. Bu nedenle ISA'ların gerekliliklerinin denetçi tarafından düzgün biçimde uygulanmasının, denetçinin amaçlarını başarması için yeterli bir temel sağlaması beklenir. Fakat denetim görevlerinin koşulları büyük farklar gösterdiği ve bu koşulların her birine ISA'larda yer verilmesi beklenemeyeceği için ISA'nın gerekliliklerini yerine getirmek ve amaçlara ulaşmak için gerekli olan denetim prosedürlerinin belirlenmesinden denetçi sorumludur. Görevin mevcut koşulları altında denetçinin ISA'larda belirtilen amaçlara ulaşmak için ISA'ların gerektirdiği prosedürlere ek olarak başka denetim prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar olabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilip Edilmediğini Değerlendirmek için Amaçların Kullanılması (Bkz: Parag. 21(b))

A71. Denetçi; amaçları, denetçinin genel amaçları bağlamında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için kullanılmalıdır. Eğer neticede denetçi denetim kanıtının yeterli ve uygun olmadığı sonucuna varırsa, 21(b) paragrafının gerekliliğini yerine getirmek üzere aşağıdaki yaklaşımlardan birini veya daha fazlasını izleyebilir:

- Diğer ISA'lara riayet edilmesi neticesinde ek ilgili denetim kanıtının elde edilip edilmediğinin veya bilâhare elde edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi,
- Bir veya daha fazla gerekliliğin uygulanması için gerçekleştirilen çalışmanın genişletilmesi,
- Denetçinin mevcut koşullar altında gerekli olduğuna kanaat getirdiği diğer prosedürlerin yerine getirilmesi.

Mevcut koşullar altında yukarıda sayılanlardan hiçbirinin uygulanabilir veya mümkün olması beklenmiyorsa denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir ve ISA'lar, denetçinin bunun denetçi raporu veya denetçinin görevi tamamlama becerisi üzerindeki etkilerini belirlemesini gerektirir.

### *İlgili Gerekliliklere Uygunluk*

İlgili Gereklilikler (Bkz: Parag. 22)

A72. Bazı durumlarda bir ISA (ve bu yüzden bu ISA'nın tüm gereklilikleri), mevcut koşullar altında ilgili olmayabilir. Örneğin bir kuruluşun iç denetim fonksiyonu yoksa ISA 610'daki<sup>1</sup> hiçbir husus ilgili değildir.

A73. İlgili bir ISA'nın içinde şarta bağlı gereklilikler olabilir. Bu tür bir gereklilik, gereklilikte öngörülen durumlar geçerli olduğunda ve şart mevcut olduğunda ilgilidir. Genel olarak bir gerekliliğin şarta bağlı olması, açık veya zımni olacaktır. Örneğin:

- Belli bir kapsam sınırı<sup>2</sup> olması halinde denetçinin görüşünü değiştirme gerekliliği, açık bir şarta bağlı gerekliliktir.

<sup>1</sup> ISA 610, "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması".

<sup>2</sup> ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler", paragraf 13.

- The requirement to communicate significant deficiencies in internal control identified during the audit to those charged with governance,<sup>1</sup> which depends on the existence of such identified significant deficiencies; and the requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the presentation and disclosure of segment information in accordance with the applicable financial reporting framework,<sup>2</sup> which depends on that framework requiring or permitting such disclosure, represent implicit conditional requirements.

In some cases, a requirement may be expressed as being conditional on applicable law or regulation. For example, the auditor may be required to withdraw from the audit engagement, *where withdrawal is possible under applicable law or regulation*, or the auditor may be required to do something, *unless prohibited by law or regulation*. Depending on the jurisdiction, the legal or regulatory permission or prohibition may be explicit or implicit.

#### Departure from a Requirement (Ref: Para. 23)

- A74. ISA 230 establishes documentation requirements in those exceptional circumstances where the auditor departs from a relevant requirement.<sup>3</sup> The ISAs do not call for compliance with a requirement that is not relevant in the circumstances of the audit.

#### Failure to Achieve an Objective (Ref: Para. 24)

- A75. Whether an objective has been achieved is a matter for the auditor's professional judgment. That judgment takes account of the results of audit procedures performed in complying with the requirements of the ISAs, and the auditor's evaluation of whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained and whether more needs to be done in the particular circumstances of the audit to achieve the objectives stated in the ISAs. Accordingly, circumstances that may give rise to a failure to achieve an objective include those that:

- Prevent the auditor from complying with the relevant requirements of an ISA.
- Result in its not being practicable or possible for the auditor to carry out the additional audit procedures or obtain further audit evidence as determined necessary from the use of the objectives in accordance with paragraph 21, for example due to a limitation in the available audit evidence.

- A76. Audit documentation that meets the requirements of ISA 230 and the specific documentation requirements of other relevant ISAs provides evidence of the auditor's basis for a conclusion about the achievement of the overall objectives of the auditor. While it is unnecessary for the auditor to document separately (as in a checklist, for example) that individual objectives have been achieved,

---

<sup>1</sup> ISA 265, "Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management", paragraph 9.

<sup>2</sup> ISA 501, "Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items", paragraph 13.

<sup>3</sup> ISA 230, paragraph 12.

- Denetim sırasında belirlenen iç kontrol alanındaki önemli eksikliklerin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi gerekliliği<sup>1</sup> (bu gereklilik, bu tür belirlenmiş önemli eksikliklerin varlığına dayanır) ve faaliyet alanı bilgilerinin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliği (bu gereklilik, bu tür bir açıklamayı gerektiren veya açıklamaya izin veren çerçeveye dayalıdır<sup>2</sup>); zımni şarta bağlı gerekliliklerdir.

Bazı durumlarda bir gereklilik, ilgili yasa veya idari düzenlemeye bağlı olarak şarta bağlı şeklinde ifade edilebilir. Örneğin *yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler çerçevesinde mümkün ise* denetçinin denetim görevinden çekilmesi gerekebilir veya *yasal veya idari düzenlemeler tarafından yasaklanmamışsa* denetçinin bir şeyi yapması gerekebilir. Yetki alanına bağlı olarak bu kanuni veya düzenleyici izin veya yasak, açık veya zımni olabilir.

#### Bir Gereklilikten Uzaklaşma (Bkz: Parag. 23)

- A74. ISA 230, denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaştığı istisnai durumlardaki belgelendirme gerekliliklerini ortaya koyar.<sup>3</sup> ISA'lar, söz konusu denetim koşullarında ilgili olmayan bir gerekliliğe riayet edilmesini gerektirmez.

#### Bir Amaca Ulaşamama (Bkz: Parag. 24)

- A75. Bir amaca ulaşıp ulaşılmadığı, denetçinin mesleki yargısına kalmış bir konudur. Bu yargı, ISA'lara riayet ederken uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ve ISA'larda belirtilen amaçlara ulaşmak için denetime özgü koşullar altında daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediği konularına yönelik denetçinin değerlendirmesini dikkate alır. Bu bakımdan amaca ulaşamamasına neden olabilecek durumlar arasında şunlar sayılabilir:

- Denetçinin ISA'nın ilgili gerekliliklerine uymasını önleyen durumlar.
- Denetçinin, amaçların 21. paragrafa göre kullanılmasının gerektirdiği şekilde ek denetim prosedürlerini uygulamasının veya ilave denetim kanıtı elde etmesinin uygulanabilir veya mümkün olmamasıyla sonuçlanan durumlar (örneğin mevcut denetim kanıtının sınırlı olması nedeniyle).

- A76. ISA 230'un gerekliliklerini ve ilgili diğer ISA'ların belgelendirme gerekliliklerini karşılayan denetim belgeleri; denetçinin genel amaçlarına ulaşılması hususunda denetçinin vardığı sonucun dayanağına dair kanıt sağlar. Denetçinin her bir amaca ulaşıldığını (örneğin bir kontrol listesinde) ayrı ayrı belgelendirmesine gerek olmamasına karşın bir amaca ulaşamama hususundaki belgelendirme; denetçinin, bu başarısızlığın denetçinin genel amaçlarına ulaşılmasını önleyip önlemediğini değerlendirmesine yardımcı olur.

<sup>1</sup> ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", paragraf 9.

<sup>2</sup> ISA 501, "Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar" paragraf 13.

<sup>3</sup> ISA 230, paragraf 12.