

# ISSAI 200

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).

## INTOSAI



# *Mali Denetimin Temel Prensipleri*

## INTOSAI MESLEKI STANDARTLAR KOMITESI

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK TEL.: + 45 3392 8400 • FAX: + 45 3311 0415 •E-

MAIL! [INFO@RIGSREVISIONEN.DK](mailto:INFO@RIGSREVISIONEN.DK)

# INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterliği - RECHNUNGSHOF  
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2 A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at); WORLD  
WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

GİRİŞ .....	1
MALİ DENETİMİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMACI VE YETKİ ALANI .....	2
MALİ DENETİMİN ÇERÇEVESİ .....	4
Mali Denetimin Amacı .....	4
ISSAI 200'ün Kapsadığı Kamu Sektörü Uygulamaları .....	4
ISSAI'lere Göre Mali Tablo Denetimi İçin Ön Koşullar.....	4
Özel Amaçlı Çerçevelere Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi .....	7
Bireysel Mali Tablolar ile Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi	
MALİ DENETİMİN UNSURLARI .....	8
Mali Denetimdeki Üç Taraf .....	8
Uygun Kriterler .....	9
Konu Bilgisi .....	9
Makul Güvence Görevi.....	9
MALİ DENETİMİN PRENSİPLERİ .....	9
Genel İlkeler .....	9
Mali Denetimlerin Yürütülmesi İçin Ön Koşullar .....	9
Etik Kurallar ve Bağımsızlık.....	9
Kalite Kontrol .....	10
Görev Ekibinin Yönetimi ve Becerileri .....	11
Temel Denetim Kavramlarıyla İlgili İlkeler .....	11
Denetim Riski .....	11
Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphencilik .....	12
Önemlilik .....	13
İletişim .....	14
Belgelendirme .....	15
Denetim Süreciyle İlgili İlkeler .....	16
Görev Şartlarına Karar Verilmesi.....	16
Planlama .....	17
Denetlenen Kuruluşun Tanınması .....	17
Risk Değerlendirmesi .....	19
Etkisi Değerlendirilmiş Risklere Karşı Atılacak Adımlar.....	20
Mali Tablo Denetiminde Hileyle İlgili Hususlar.....	21
İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Hususlar .....	22
Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Hususlar .....	24
Denetim Kanıtı.....	25
Takip Eden Olaylarla İlgili Hususlar .....	27
Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi .....	28
Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama .....	29
Grup Mali Tabloların Denetimiyle İlgili Hususlar(Tüm Kamu Mali Tabloları Dahil)	37

## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirliği, kalitesi ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini, mesleki yaklaşımlarını kendi yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri konusunda destekler.
2. *ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, genel olarak kamu sektörü denetimine yönelik temel ilkeleri sağlar ve ISSAI'lerin yetki alanını belirler. *ISSAI 200 - Mali Denetimin Temel İlkeleri* kamu sektöründe mali tablo denetimiyle ilgili temel ilkeleri ele almak için geliştirilmiştir. Ayrıca mali tablo denetimlerine ait özel bağlama uymak için ISSAI 100'ün temel ilkelerini esas alır ve geliştirir. Buna ilaveten mali tabloların denetimleriyle ilgili denetim standartları için temel oluşturur. ISSAI 200, ISSAI 100 ile bağlantılı olarak okunmalı ve anlaşılmalıdır.
3. Mali denetim alanındaki ISSAI'lerin temel amacı; INTOSAI üyelerine kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik ilke, standart ve rehberlerden oluşan kapsamlı bir set sağlamaktır. Mali denetim hakkındaki ISSAI'ler, ISSAI 200'e ek olarak ISSAI Çerçevesinin 4. düzeyindeki Mali Denetim Rehberlerini de içerir (1000-2999 arası ISSAI'ler). Bu rehberler, ISSAI 1000'de genel olarak tanıtılmaktadır. 1200-1810 arasındaki ISSAI'lerin her biri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Denetim Standartlarının (200-810 arası ISA'lar) uygulanması konusunda rehberlik sağlamak için INTOSAI tarafından yayımlanan *Uygulama Notlarına* yer vermektedir. Her Uygulama Notu ve ilgili ISA, birlikte ISSAI Çerçevesinde bir rehber oluşturmaktadır.
4. Mali denetim, bir kuruluşun mali bilgisinin geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun şekilde sunulup sunulmadığının belirlenmesine odaklanır. Kamu sektöründe mali denetimlerin kapsamı, YDK'nın görev ve yetkisi tarafından mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan mali tablo denetimlerinin amaçlarına ek olarak bir dizi denetim amacı olarak tanımlanabilir. Bu amaçlar, aşağıdakilerin denetlenmesini içerebilir:
  - Devletlerin veya kuruluşların hesapları veya genel amaçlı mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olabilecek diğer mali raporlar;
  - Bütçeler, bütçe bölümleri, ödenekler, kaynak tahsisiyle ilgili diğer kararlar ve bunların uygulanması;
  - Politikalar, programlar veya bunların yasal dayanağı veya finansman kaynağıyla tanımlanan faaliyetler;
  - Bakanlıkların sorumlulukları gibi yasal olarak tanımlanmış sorumluluk alanları ve
  - Gelir kategorileri veya ödemeler veya varlıklar ve borçlar.

5. YDK'nın görev ve yetkisinin bu tür ek denetim görevlerini tanımladığı hallerde YDK'nın, ISSAI 100'deki kamu sektörü denetiminin genel temel ilkelerine ve uygunluk denetimi ve performans denetiminin temel ilkelerine dayalı standartlar geliştirmeyi veya kabul etmeyi düşünmesi de gerekebilir. Özel amaçlı çerçeveler<sup>1</sup>, bireysel mali tablolar ile bir mali tablonun belirli öğelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimi<sup>2</sup> ve özet mali tabloları konu alan raporlar<sup>3</sup> hakkındaki Mali Denetim Rehberlerinin kılavuzluğu da bu amaçlar açısından ilgili olabilir.
6. Bu ISSAI, aşağıdakiler hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır:
  - Mali Denetimin Temel İlkelerinin Amacı ve Yetki Alanı
  - Kamu Sektöründe Mali Tablo Denetimine Yönelik Çerçeve
  - Mali Tablo Denetiminin Unsurları
  - Mali Tablo Denetiminin İlkeleri.

## **MALİ DENETİMİN TEMEL İLKELERİNİN AMACI VE YETKİ ALANI**

7. ISSAI 200, mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tabloların denetimine yönelik temel ilkeleri sağlar. Bu ilkeler; YDK'nın, bireysel mali tabloları ve bir mali tablonun belirli öğelerini, hesaplarını veya kalemlerini ya da özel amaçlı mali çerçevelere uygun olarak hazırlanmış mali tabloları ya da özet mali tabloları denetlemekle görevli veya sorumlu olduğu hallerde de geçerlidir. ISSAI 200'de mali tablo denetimine atıfta bulunulduğunda bu atıf bu nitelikteki sorumlulukları içerir.
8. Mali denetimler hakkındaki 1000-1810 arası ISSAI'ler, bu sorumluluklara uygun olarak uygulanabilir. Ancak aşağıdaki hallerde denetçilerin ISSAI'lerin kullanımına atıfta bulunması yasaktır:
  - Mali denetim konulu ISSAI'lere göre denetime yönelik ön koşullar sağlanmamışsa<sup>4</sup> veya
  - Denetçi, ISA'lar<sup>5</sup> ve ISSAI'lerle ilişkili yetki alanına riayet edemiyorsa.
9. Mali Denetimin Temel İlkeleri; ister tüm kamu kurum ve kuruluşları için olsun, ister merkezi yönetimin bazı kısımları için olsun veya isterse bireysel kuruluşlar için olsun tüm kamu sektörü mali tablo denetimlerinde geçerlidir.
10. *ISSAI 200 - Mali Denetimin Temel İlkeleri*, ISSAI Çerçevesinin 4. düzeyindeki 1000-1810 arası ISSAI'lerin sağladığı detaylı denetim standartlarının temelini yansıtır. ISSAI 200'deki ilkeler, üç şekilde kullanılabilir:

<sup>1</sup> ISSAI 1800 - Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi.

<sup>2</sup> ISSAI 1805 - Özel Hususlar - Bireysel Mali Tablolar ile Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi.

<sup>3</sup> ISSAI 1810 - Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri.

<sup>4</sup> ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi 6-8.

<sup>5</sup> ISSAI 1000, paragraf 37-43.

- Standart geliştirmek için bir temel olarak,
- Tutarlı ulusal standartlar kabul etmek için bir temel olarak,
- Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.

11. Sadece ISSAI 200'ün ilgili tüm ilkelerine tam riayet eden denetim standartlarının geliştirilmesi veya kabul edilmesi halinde raporlarda ISSAI 200'e atıf yapılmalıdır. Bir ilke, denetim türü veya denetim türleri birleşimini ele aldığı ve koşullar veya prosedürler geçerli olduğu zaman ilgili olarak değerlendirilir. İlkeler hiçbir surette ulusal kanunları, düzenlemeleri veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz.

12. Temel Denetim İlkelerine dayalı denetim standartları geliştirir veya kabul ederken raporlarda bu standartlara şu şekilde atıf yapılabilir:

*... Denetimimizi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim İlkelerini (100-999 arası ISSAI'lere) temel alan [veya bunlarla tutarlı] [standartlara] uygun olarak yürüttük.*

13. Geçerli standartlar olarak 4. düzeydeki Mali Denetim Rehberlerini kabul eden YDK'lar, raporlarında bunlara atıfta bulunmalıdır. Uygulanan standartlara ve YDK'nın görev ve yetkisine dayalı olarak bu iki şekilde yapılabilir:

- a) 1000-1810 arası ISSAI'lere göre – Bu, ilgili tüm ISA'lara ve INTOSAI Uygulama Notlarında belirtilen ek rehberliğe tam riayet anlamına gelir.
- b) ISA'lara göre – Bu, ilgili tüm ISA'lara riayeti öngörür.

ISSAI 100, ISSAI'lerin yetki alanını daha ayrıntılı şekilde açıklar.

14. 4. düzey ISSAI'lerin geçerli standartlar olarak kullanıldığı hallerde kamu sektörü denetçileri, ISA'ların yetki alanına da saygı göstermelidir. YDK'lar, geçerli standartlar olarak 4. düzey rehberleri tam olarak kabul etmek için çalışmaya teşvik edilmektedir çünkü bu rehberler en iyi uygulamaları yansıtmak üzere geliştirilmiştir. INTOSAI, temel idari yapıların eksikliği yüzünden veya yasal ve idari düzenlemeler Mali Denetim Rehberlerine göre mali tablo denetimi yürütmek için aynı öncülleri oluşturmadığından bazı çevrelerde yukarıda belirtilenlerin mümkün olmayabileceğinin farkındadır. Hal böyle olduğunda YDK'lar, Mali Denetimin Temel İlkelerine dayalı olarak geçerli standartlar geliştirme seçeneğine sahiptir.

15. Düzey ISSAI'ler uygunluk denetimiyle birlikte yapılan bir mali tablo denetimi için geçerli standartlar olarak kullanıldığı zaman kamu sektörü denetçileri, hem Mali Denetim Rehberleri hem de Uygunluk Denetimi Rehberlerinin<sup>6</sup> yetkisine saygı duymalıdır.

<sup>6</sup> ISSAI 4000 - Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş ve ISSAI 4200 - Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi.

## MALİ DENETİMİN ÇERÇEVESİ

### *Mali Denetimin Amacı*

16. Mali tablo denetiminin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini arttırmaktır. Bu, denetçi tarafından mali tabloların tüm yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına veya –güvenilir mali raporlama sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tablolar olması halinde– mali tabloların önemli tüm yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığına veya bu çerçeveye uygun olarak durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığına dair bir görüş bildirilmesi yoluyla gerçekleştirilir. Kamu sektörü denetim kuruluşları için bağlayıcı olan yasal ve idari düzenlemeler, bu görüş için başka ifade tarzları öngörebilir. INTOSAI Mali Denetimin Temel İlkeleri ve ilgili etik gerekliliklere dayalı olarak standartlara göre yürütülen bir denetim, denetçinin bu tür bir görüş bildirmesini sağlayacaktır.

17. ISSAI 200, ISSAI 1200<sup>7</sup>'de tanımlandığı üzere aşağıdaki amaçlara dayanır:

Mali tablo denetimini yürütürken denetçinin genel amaçları şöyledir:

- a) Mali tabloların tüm yönleriyle hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde etmek ve böylelikle denetçinin, mali tabloların önemli tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmesini sağlamak ve
- b) Mali tablolar hakkında raporlama yapmak ve denetçinin bulgularına uygun olarak denetim sonucunu iletmek.

### *ISSAI 200'ün Kapsadığı Kamu Sektörü Uygulamaları*

#### ISSAI'lere Uygun Mali Tablo Denetimi İçin Ön Koşullar

18. **Denetçi, mali tablo denetimine yönelik ön koşulların karşılanıp karşılanmadığını değerlendirmelidir.**

19. ISSAI'lere uygun olarak yürütülen mali denetim, aşağıdaki koşullara dayanır:

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali raporlama çerçevesi, denetçi tarafından kabul edilebilir olarak görülür.
- Denetlenen kuruluşun idaresi, aşağıdaki sorumluluklarını kabul eder ve anlar:
  - o İlgili olduğunda güvenilir sunum dahil olmak üzere mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,

---

<sup>7</sup> ISSAI 1200, ISA 200'ün 11. paragrafı.

- o Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanması için idarenin gerekli gördüğü iç kontrole yönelik sorumluluk ve
- o Farkında olduğu ve mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgiye sınırsız erişim hakkını denetçiye sağlama sorumluluğu

20. Mali raporlama çerçeveleri, genel veya özel kullanım için olabilir. Birçok farklı kullanıcının bilgi ihtiyacını karşılamak için tasarlanan çerçevelere genel amaçlı çerçeve adı verilir. Özel amaçlı çerçeveler ise belirli bir kullanıcının veya kullanıcı gruplarının özel ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanır. Çerçevelere, güvenilir sunum çerçeveleri veya uygunluk çerçeveleri adı da verilebilir. Güvenilir sunum çerçevesi, çerçeveye uygunluğu gerektirir ancak mali tabloların güvenilir sunumunu başarmak amacıyla ek bilgi sağlamak veya bir gereklilikten sapmak gerekebileceğini dolaylı ya da doğrudan olarak kabul eder. Uygunluk çerçevesi terimi, çerçevenin gerekliliklerine uygunluğu gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve güvenilir sunum sağlamak amacıyla bu tür sapmalar olması olasılığını kabul etmez.
21. Kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi olmadığında idarenin, mali tabloları hazırlamak için uygun bir temeli olmayacak ve denetçinin de bunları denetlemek için uygun kriterleri olmayacaktır. Uygun kriterler resmi olmalıdır. Örneğin mali tabloların hazırlanmasında kriterler şunlar olabilir: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS'lar), Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler), veya kamu sektöründe kullanılması amaçlanan diğer uluslararası veya ulusal mali raporlama çerçeveleri.
22. Bir kamu kurumu için tam bir mali tablo seti, kamu sektörüne yönelik mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığında normalde şunları içerir:
- Mali durum tablosu,
  - Mali performans tablosu,
  - Net varlıklar/ hisselerde değişiklikler tablosu,
  - Nakit akışı tablosu,
  - Bütçe ve fiili tutarların kıyaslanması – ya ayrı bir ek mali tablo olarak ya da mutabakat olarak,
  - Önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar.
  - Belli çevrelerde tam bir mali tablo seti, performans ve ödenek raporları gibi başka raporları da içerebilir.

Mali tablolar başka muhasebe esaslarına (örneğin uyarlanmış tahakkuk veya nakit esaslı) yönelik çerçevelere uygun olarak hazırlanmışsa tam bir mali tablo seti yukarıda sayılanların hepsini içermeyebilir.

23. Yasal veya idari düzenlemelerin öngördüğü çerçeveler, genellikle denetçi tarafından kabul edilebilir olarak değerlendirilecektir. Ancak bu tür bir çerçeve kabul edilemez olarak değerlendirilse bile aşağıdaki hallerde uygun görülebilir:
- İdare, mali tabloların yanıtıcı olmasını önlemek için bu tablolarda gerekli ek açıklamaları yapmayı kabul eder ve
  - Mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, kullanıcının dikkatini bu tür ek açıklamalara çeken bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf içerir.



Yukarıdaki koşullar karşılanmadığında denetçi, mali tabloların yanıtıcı niteliğinin denetçi raporu ve görüşü üzerindeki etkisini değerlendirmeli ve konuyu yasama organına bildirme ihtiyacını gözden geçirmelidir.

24. Kabul edilebilir mali raporlama çerçeveleri, normalde mali tablolarda verilen bilginin hedef kullanıcılar için değerli olmasını sağlayan belli özelliklere sahip olmalıdır:

- İlgili olma - Mali tablolarda verilen bilgi, denetlenen kuruluşun yapısıyla ve mali tabloların amacıyla ilgilidir.
- Tam olma – Mali tablolara dayalı sonuçları etkileyebilecek hiçbir işlem, olay, hesap bakiyesi veya açıklama atlanmamıştır.
- Güvenilir olma - Mali tablolarda verilen bilgi:
  - (i) Uygulanabildiği hallerde olay ve işlemlerin sadece yasal şeklini değil ekonomik esasını yansıtır ve
  - (ii) Benzer koşullarda kullanıldığında makul surette tutarlı değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanır.
- Tarafsız ve nesnel olma - Mali tablolarda verilen bilgi, yanlılıktan uzaktır.
- Anlaşılır olma - Mali tablolarda verilen bilgi, açık ve anlaşılırdır ve önemli ölçüde farklı yorumlara açık değildir.

ISSAI 1210<sup>8</sup>'deki Ek 2, mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığına karar verme konusunda denetçiye daha fazla destek sağlayabilir.

25. Bazı kamu sektörü denetim çevrelerinde mali denetimlere bütçe uygulama denetimleri adı verilir. Bu denetimler, genellikle uygunluk ve düzenlilik konularına yönelik olarak işlemlerin bütçeyle karşılaştırılarak incelenmesini içerir. Bu tür denetimler, risk temelinde veya tüm işlemleri kapsamak amacıyla yapılabilir. Bu tür denetim çevrelerinde genellikle kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi bulunmaz. Mali işlemlerin sonuçları, harcama tutarları ve bütçe tutarları arasındaki bir kıyaslama olarak sunulabilir. Bu tür denetimlerin yapıldığı ve kabul edilebilir mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulan mali tabloların bulunmadığı çevrelerde denetçi, mali denetim konulu ISSAI'lere uygun bir denetim için ön koşulların olmadığı sonucuna varabilir. Dolayısıyla denetçiler, belirli ihtiyaçlarına uyması için rehber olarak Mali Denetimin Temel İlkeleri kullanarak standartlar geliştirmeyi düşünebilir. Denetim görev ve yetkisinin mali denetime atıfta bulunduğu ancak bunu mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tablolarla ilişkilendirmediği durumlarda ISSAI'lerin eldeki en iyi uygulamalar olarak düşünülmesi ve spesifik çevre için tasarlanan standartlar yoluyla ISSAI'lerin özünün uygulanması önerilir. Denetim görev ve yetkisinin bireysel mali tablolar ile bir mali tablonun belirli öğelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimine atıfta bulunduğu durumlarda ISSAI 1805<sup>9</sup> ilgili olabilir.

8 ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.

9 ISSAI 1805 - Özel Hususlar - Bireysel Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi.

26. Denetimin temel odağının yasal ve idari düzenlemelere uygunluk olduğu çevrelerde yürütülen denetim türü, normalde uygunluk denetimi olarak düşünülür. *ISSAI 400 – Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri* denetim çalışmasına yönelik standartlar geliştirilmesi veya kabul edilmesi için ilgili bir bilgi kaynağı olabilir. Diğer yandan denetim görev ve yetkisi denetim prosedürlerinde değişiklik yapılmasına imkân veriyorsa ve mali tabloların hazırlanması için kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin kullanımı uygulamaya geçirildiyse mali denetim konulu ISSAI'ler sonradan kabul edilebilir.

#### Özel Amaçlı Çerçevelere Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

27. ISSAI 200'deki ilkeler, hem genel amaçlı hem de özel amaçlı çerçevelere uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimlerinde geçerlidir. Bir kamu kurumu, genel amaçlı mali tablolar hazırlamaya ek olarak başka taraflar (yönetim kurulları, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflar gibi) için de mali tablolar hazırlayabilir ve bu durum, belirli bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış mali tablolar gerektirebilir. Bazı çevrelerde bu tür mali tablolar, kamu kurumunun hazırladığı tek mali tablolardır. Özel amaçlı olarak hazırlanan mali tablolar, genel kamuoyu için uygun değildir. Bu nedenle denetçiler, mali raporlama çerçevesinin çeşitli birçok kullanıcının (genel amaçlı çerçeve) ihtiyaçlarını mı, spesifik kullanıcıların ihtiyaçlarını mı yoksa standart belirleyici bir kuruluşun gereklilikleri mi karşılayacak şekilde hazırlandığını dikkatle incelemelidir.
28. Kamu sektörüyle ilgili özel amaçlı çerçeveler şunları içerebilir:
- Kuruluşun, yönetim kurulu için hazırlaması gerekebilecek nakit akış bilgisi için kasa tahsilatları ve ödemelere yönelik muhasebe esasları,
  - Uluslararası fon kuruluşu veya mekanizması tarafından oluşturulmuş mali raporlama hükümleri,
  - Yönetim kurulu, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflarca ilgili kuruluşun gerekliliklerini karşılamak için oluşturulmuş mali raporlama hükümleri veya
  - Proje hibesi gibi bir sözleşmede yer alan mali raporlama hükümleri.
29. ISSAI 200'deki ilkeler, bu gibi çerçevelere uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimiyle ilgilidir. Bu ilkelere ilaveten YDK'lar, bunlara dayalı standartlar geliştirir veya kabul ederken özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimi için 1200-1700 arası ISSAI'lerin uygulanmasındaki özel hususları ele alan ISSAI 1800'de yer alan gereklilikleri ve bilgileri değerlendirmeyi faydalı bulabilir.

#### Bireysel Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi

30. ISSAI 200'deki ilkeler; başka taraflar için (yönetim kurulları, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflar gibi) bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri dâhil olmak üzere mali bilgi hazırlayan kamu kurumlarının denetimleri için de geçerlidir. Bu bilgiler, YDK'nın denetim görev ve yetkisi kapsamına girebilir. Denetçiler, ilgili kuruluşun tüm mali tablo setini denetlemekle görevlendirilmese bile bireysel mali tabloları veya belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri (örneğin kamu finansmanlı projeleri) denetlemekle görevlendirilebilir.

31. YDK'lar, ISSAI 200'deki ilkelere dayalı standartlar geliştirir veya kabul ederken ISSAI 1805'teki gereklilik ve bilgileri değerlendirmeyi de faydalı bulabilir. ISSAI 1805, bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemlerinin denetimi için ISA'ların gerekliliklerinin uygulanması konusundaki özel hususları ele alır. Bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanmış olabilir.

## MALİ DENETİMİN UNSURLARI

32. Mali tablo denetimleri, en az üç farklı tarafı içeren güvence görevleri olarak tanımlanır: denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Kamu sektörü denetiminin unsurları, ISSAI 100<sup>10</sup>'de anlatılmaktadır. ISSAI 200, mali tablo denetimiyle ilgili unsurların ek özelliklerini ele alır.

### *Mali Denetimdeki Üç Taraf*

33. Mali tablo denetiminde sorumlu taraf, konu bilgisinden (normalde mali tabloların kendinden) sorumludur ve temeldeki konudan da (mali tablolarda yansıtılan mali faaliyetlerden) sorumlu olabilir. Normalde sorumlu taraf; merkezi yönetimin yürütme organı ve/veya bu yürütme organının kamu kaynaklarının yönetimi, yasama organının kontrolü altında yetki kullanımı ve mali tabloların içeriğinden sorumlu olan kamu kurumudur. Bunların, kaynakları yönetmesi ve yetkilerini yasama organının karar ve öncüllerine göre kullanması beklenir.
34. Yasa koyucular, kamu sektöründe mali tabloların nihai kullanıcıları olan vatandaşları temsil eder. "Hedef kullanıcı", öncelikle karar alarak ve kamu demokratik sürecinin parçası olarak gelir ve giderlerin amaç ve içeriğini ve kamu finansmanı önceliklerini belirleyerek vatandaşları temsil eden parlamentodur. Yasama organının kararları ve öncülleri, kamu sektöründe mali denetimin daha geniş bakış açısının temelini oluşturabilir. Kamu kurumları söz konusu olduğunda bu kamu kurumlarının mali tablolarının öncelikli kullanıcıları genellikle yasa koyucular ve düzenleyicilerdir.
35. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar, aynı kamu kurumlarından veya farklı kuruluşlardan olabilir. Kamu kurumundan olduğunda kamu kurumunun yönetim kurulu, söz konusu kamu kurumunun idarecileri tarafından sağlanan bilgi hakkında güvence arayabilir. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar arasındaki ilişki, mevcut görev bağlamında değerlendirilmelidir ve daha geleneksel tanımlı sorumluluk silsilesinden farklı olabilir.

<sup>10</sup> ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temek İlkeleri.

### *Uygun Kriterler*

36. Kriterler, konuyu değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan kıyaslama ölçütleridir (ilgili hallerde sunum ve açıklamaya yönelik kıyaslama ölçütleri dâhil). Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan kriterler, normalde resmidir ve IPSAS'lar, IFRS'ler veya kamu sektöründe kullanılmaya yönelik diğer ulusal mali raporlama çerçeveleri olabilir.

### *Konu Bilgisi*

37. Mali tablolarda yansıtılan mali durum, mali performans, nakit akışları ve notlar (konu bilgisi); kamu kurumunun mali verileri (konu) için muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamaya (kriterler) yönelik bir mali raporlama çerçevesinin uygulanmasından doğar. "Konu bilgisi" terimi, konunun değerlendirme veya ölçüm sonucunu ifade eder. Denetçi, raporunda bildireceği görüşe makul temel sağlamak amacıyla konu bilgisi (örneğin kurumun mali tabloları) hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar.

### *Makul Güvence Görevi*

38. ISSAI'lere uygun olarak yürütülen mali tablo denetimleri, makul güvence görevleridir. Denetimin yapısal sınırlamaları yüzünden makul güvence yüksektir ancak mutlak değildir. Bunun sonucu olarak denetçinin elde ettiği çoğu denetim kanıtı, kesin değil ikna edici olacaktır. Genel olarak makul güvence denetimleri, olumlu şekilde ifade edilen bir sonuç doğuracak şekilde tasarlanır. Örneğin: "bizim görüşümüze göre mali tablolar ...nın mali durumunu ve mali performansını ve nakit akışlarını tüm önemli yönleriyle güvenilir şekilde yansıtmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır)" ya da uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda " bizim görüşümüze göre mali tablolar tüm önemli yönleriyle ...ya uygun olarak hazırlanmıştır."
39. Sınırlı güvence görevleri (gözden geçirme görevleri gibi), mali denetimleri konu alan ISSAI'ler tarafından şu anda ele alınmamaktadır. Bu gibi görevler, makul güvence görevlerinden daha düşük düzeyde güvence sağlar ve olumsuz şekilde ifade edilen bir sonuç doğuracak şekilde tasarlanırlar. Örneğin: "Mali tabloların tüm önemli yönleriyle güvenilir şekilde yansıtılmadığına inanmamıza yol açacak hiçbir şeye rastlamadık ". Bu gibi görevleri yürüten denetçilerin, mali denetimle ilgili ISSAI'lerden farklı rehberleri uygulamaları gerekebilir; ISSAI 100'deki temel denetim ilkeleri bu bakımdan faydalı olabilir.

## **MALİ DENETİMİN İLKELERİ**

### *Genel İlkeler*

### *Mali Denetimlerin Yürütülmesi İçin Ön Koşullar*

#### Etik Kurallar ve Bağımsızlık

40. **Denetçi, mali tablo denetimini yürütürken bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere ilgili etik gerekliliklere uymalıdır.**

41. Denetimi ISSAI'lere uygun olarak yürüten denetçiler, ulusal bağlamda uygulandığı üzere *ISSAI 30 – Etik Kuralları'na* tabidir. Geçerli standart olarak 4. Düzey ISSAI'leri kabul eden veya ISA'ları uygulayan YDK'lardaki denetçilerin, ya muhasebe mesleği mensupları için temel etik kuralları ortaya koyan Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Mesleği Mensupları İçin Etik Kurallarına (IESBA Kuralları) uyması ya da en az bunlar kadar kapsamlı ulusal gereklilikleri kabul etmesi gerekmektedir. Ulusal bağlamda uygulanan INTOSAI Etik Kuralları burada konuyla ilgili olabilir. Bu nedenle YDK'lar, raporlarında denetimin ISSAI'lere veya ISA'lara uygun olarak yürütüldüğünü söyleyebilmek için kendi çevrelerinde ISSAI 30'daki etik gereklilikleri veya IESBA Kuralları kabul etmelidir.

#### Kalite Kontrol

42. **Denetçi, denetimin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olduğuna ve denetçi raporunun mevcut koşullar altında uygun olduğuna dair makul güvence sağlayan görev düzeyindeki kalite kontrol prosedürlerini uygulamalıdır.**
43. ISSAI 100'de belirtildiği üzere YDK'lar, kamu sektörü ortamında IAASB'nin Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC 1) için bağlam sağlayan *ISSAI 40 – YDK'lara Yönelik Kalite Kontrol'e* uygun olarak kalite kontrol prosedürleri kabul etmelidir. ISQC 1, standartları ortaya koyar ve kuruluşların kalite kontrol sistemlerine yönelik rehberlik sağlar. ISA 40'ın genel amacı ve temel ilkeleri ISQC 1 ile tutarlı olmasına karşın bunların YDK'larla ilgili olmasını sağlamak için ISSAI 40'taki gereklilikler uyarlanmıştır.
44. YDK'nın Başkanı veya dengi kolektif organ, YDK'da kalite kontrol prosedürlerinin uygulamaya konulması ve muhafaza edilmesi konusunda genel sorumluluk sahibidir. Buna karşın günlük operasyonel sorumluluk başkalarına devredilmiş olabilir. Örneğin denetim görevine sahip bir yönetici denetçi, son olarak YDK Başkanına rapor verecektir.
45. ISSAI 200'deki ilkelere dayalı veya bunlarla tutarlı standartlara göre mali tablo denetimi yapmakla görevli kamu sektörü denetçileri, görev düzeyinde kalite kontrol gerekliliklerine tabidir. ISSAI 200'e dayalı olarak standart geliştirirken veya ISSAI 200'le uyumlu standartları kabul ederken YDK'lar, aşağıdakilerle ilgili gereklilikler oluşturmayı düşünmelidir:
- Yönetici denetçinin, her denetim görevinde genel kaliteye yönelik sorumluluğu üstlenmesi;
  - Yönetici denetçinin, denetim ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymasını sağlaması;
  - Yönetici denetçinin, denetim görevi için geçerli olan bağımsızlık gerekliliklerine uygunlukla ilgili bir sonuç oluşturması ve bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldırmak için uygun adımları atması;
  - Yönetici denetçinin, denetim ekibi ve varsa dış uzmanların toplu olarak uygun yetkinlik ve becerilere sahip olduğundan emin olma ihtiyacı;
  - Yönetici denetçinin, denetimin performansına yönelik sorumluluğu üstlenmesi, özellikle:
    - o Denetimin yönetilmesi, gözetilmesi ve yürütülmesi;

- o Gözden geçirmelerin YDK'nın gözden geçirme politika ve prosedürlerine uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlaması..

#### Görev Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

46. **Denetçi, tüm denetim ekibinin ve varsa dış uzmanların toplu olarak aşağıdakilere uygun yetkinlik ve becerilere sahip olduğundan emin olmalıdır:**
- a) **Denetimi, ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütmek ve**
- b) **Denetçinin, mevcut koşullar altında uygun olan bir rapor yayımlamasını sağlamak.**
47. Denetçi, toplu olarak bir ekipten beklenen yetkinlik ve becerileri ele alırken ekibin şu özelliklerini değerlendirebilir:
- Uygun eğitim yoluyla denetim görevinin anlaşılması ve benzer nitelik ve karmaşıklığıdaki denetim görevlerine ilişkin pratik deneyim,
  - Mesleki standartların ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklerin anlaşılması,
  - İlgili BT becerileri ve muhasebe veya denetimin uzmanlık alanlarına ilişkin bilgi dahil olmak üzere teknik uzmanlık,
  - Denetlenen kuruluşun faaliyet gösterdiği ilgili endüstrilere ilişkin bilgi,
  - Mesleki yargı uygulayabilme becerisi,
  - YDK'nın kalite kontrol politika ve prosedürlerinin anlaşılması;
  - Geçerli raporlama düzenlemelerinin bilinmesi dahil ilgili ortamda denetim görev ve yetkisinin şartlarını yerine getirme ve yasama organına veya başka bir kamu organına ya da kamuoyu çıkarı için raporlama yapma;
  - İlgili hallerde performans denetimi veya uygunluk denetimi alanlarında beceriler.

#### *Temel Denetim Kavramlarıyla İlgili İlkeler*

48. 1000-2999 arası ISSAI'ler, Mali Denetimin Temel İlkelerinin uygulanmasına yönelik en iyi uygulamayı vermektedir. Ancak YDK'nın temel ilkelere dayalı standartlar geliştirmeyi veya bu ilkelerle uyumlu ulusal standartlar kabul etmeyi seçmesi halinde burada ve sonraki bölümlerde yer alan konular ele alınmalıdır.

#### Denetim Riski

49. **Denetçi, bildirilen olumlu görüşün temeli olarak makul güvence elde etmek amacıyla denetim koşullarında denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir.**
50. Mali tablo denetiminde denetim riski, denetçinin konu bilgisinin önemli ölçüde yanlış bildirilmesi halinde uygun olmayan bir sonuç ifade etmesi riskidir. Denetçi, olumlu şekilde ifade edeceği sonuca temel oluşturacak makul güvence elde etmek amacıyla denetim koşullarında riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirecektir. Anlamlı olması için denetçinin elde ettiği güvence düzeyinin, hedef kullanıcıların konu bilgisi hakkındaki güvenini, açık biçimde tutarsızdan daha yüksek bir dereceye çıkarması gerekir.

51. Genel olarak denetim riski, aşağıdaki bileşenlere dayanır:

- Önemli yanlış bildirim riskleri, yapısal risk ve kontrol riskinden oluşur:
  - a) Yapısal risk – İlgili hiçbir kontrolün olmadığı varsayıldığında konu bilgisinin önemli yanlış bildirim riskine yatkınlığıdır.
  - b) Kontrol riski – Önemli bir yanlış bildirim meydana gelebilme ve ilgili kontroller tarafından uygun zamanda önlenmeyecek veya tespit edilerek düzeltilmeyecek olması riskidir. Konuyla ilgili olması halinde iç kontrollerin tasarımı ve işleyişindeki yapısal sınırlar yüzünden bazı kontrol riskleri hep var olacaktır.
- Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskine ilişkin bir işlemdir:
  - c) Tespit riski – denetçinin önemli bir yanlış bildirim tespit etmeyecek olması riskidir.

52. Risklerin değerlendirilmesi, bu amaç için gereken bilgiyi elde edecek denetim prosedürlerine ve denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalıdır. Risk değerlendirmesi, mesleki yargı konusudur ve kesin bir ölçümü yapılamaz. Denetçinin her risk unsurunu düşünme derecesi, denetim koşullarına dayalı olacaktır.

#### Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphencilik

53. **Denetçi, mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine yol açan koşulların mevcut olabileceğinin farkında olarak denetimi mesleki şüphencilikle planlamalı ve gerçekleştirmelidir. Mali tablo denetimini planlar, yürütür, sonuçlandırır ve raporlarken denetçi, mesleki yargı kullanmalıdır.**

54. "Mesleki şüphencilik" ve "mesleki yargı" terimleri, denetimle ilgili konulara uygun yanıtlar hakkında denetçinin kararlarına yönelik gereklilikleri oluştururken ilgili olur. Bunlar, sorgulayıcı bir zihniyeti içeren denetçi tavrını ifade eder. Bu kavramlar, mali denetim konulu ISSAI'lerde ortaya konmaktadır.

55. Mesleki yargı kavramı, denetçi tarafından denetim sürecinin tüm aşamalarında uygulanır. Denetim görevi koşullarında uygun olan hareket biçimi hakkında bilgiye dayalı kararlar alırken denetim, muhasebe ve etik ile ilgili standartların oluşturduğu bağlam kapsamında ilgili eğitim, bilgi ve tecrübenin uygulanmasını kapsar<sup>11</sup>.

56. Mesleki yargı, özellikle aşağıdakiler hakkındaki kararlarda gerekli olur:

- Önemlilik ve denetim riski;
- ISSAI'lerin ve ISA'ların gerekliliklerini karşılamak ve denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği ve denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediği hakkında değerlendirme;

---

<sup>11</sup> ISSAI 1200, paragraf 13.

- Denetlenen kuruluş için geçerli olan mali raporlama çerçevesini uygulamakta idarenin yargısını değerlendirme;
- Elde edilen denetim kanıtından sonuçlar çıkartma – örneğin mali tabloları hazırlarken idarenin yaptığı tahminlerin akla yakınlığını değerlendirme.

57. Mesleki şüphecilik, tüm denetim görevleri için zaruridir. Denetçi, konu bilgisinin önemli ölçüde yanlış bildirilmesine yol açan koşulların mevcut olabileceğinin farkında olarak güvence görevini mesleki şüphecilik tutumuyla planlar ve yürütür. Mesleki şüphecilik yaklaşımı; denetçinin, sorgulayıcı bir zihniyetle elde edilen kanıtın geçerliliğine ilişkin kritik bir değerlendirme yapması ve sorumlu tarafın sunduğu bildirim ve belgelerin güvenilirliğiyle çelişen veya bunu sorgulayan kanıtlara karşı tetikte olması anlamına gelir. Bu tavır; denetim süreci boyunca şüpheli koşulları gözden kaçırılması, gözlemlerden sonuç çıkarırken aşırı genelleme yapılması ve kanıt toplama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek ve bunların sonuçlarını değerlendirmek için yanlış varsayımların kullanılması riskini azaltmak için gereklidir.

### Önemlilik

58. **Denetçi, denetimi planlar ve yürütürken önemlilik kavramını uygun şekilde uygulamalıdır.**

59. Önemli yanlış bildirim, tek başına veya diğer önemli yanlış bildirimlerle birlikte, kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesinin makul surette beklenebilmesi halinde bu yanlış bildirim önemli olur. Önemliliğin hem nitel hem de nicel özellikleri vardır. Kamu sektöründe önemlilik, kullanıcıların aldığı ekonomik kararlarla sınırlı değildir çünkü belli kamu programlarına ve hibe finansmanına devam edip etmemeye yönelik kararlar, mali tablolara dayalı olabilir. Önemliliğin nitel özellikleri, genellikle kamu sektöründe diğer tür kuruluşlara kıyasla daha büyük rol oynar. Belli bir denetimde önemliliğin değerlendirilmesi ve hassasiyetin ve diğer nitel faktörlerin düşünülmesi, denetçi yargısına yönelik konulardır.

60. Denetçi, denetim stratejisini belirlerken mali tablolara yönelik önemliliği bir bütün olarak değerlendirmelidir. Bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamasöz konusu olduğunda, mali tablolara yönelik önemlilikten az tutarların yanlış bildirimlerinin, bir bütün olarak kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesinin makul surette beklenebilmesi halinde denetçi; söz konusu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanacak önemlilik düzeyini veya düzeylerini de belirlemelidir.

61. Denetçi, önemli yanlış bildirim riskini değerlendirmek ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek amacıyla performans önemliliğini de belirlemelidir. Denetimin sadece münferit önemli yanlış bildirimleri tespit etmek için planlanması, münferit önemsiz yanlış bildirimlerin toplamının, mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabileceği hususunu gözden geçirir ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler için pay bırakmaz. Performans önemliliği; düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının, bir bütün olarak mali tablolara yönelik önemlilik eşliğini aşma olasılığını uygun şekilde düşük bir düzeye indirmek için düzenlenmelidir. Performans önemliliğinin belirlenmesi, mesleki yargı kullanılmasını içerir. Bu, denetçinin kuruluş hakkındaki bilgisinden etkilenir, risk değerlendirmesi prosedürlerinin yürütülmesi sırasında güncellenmelidir ve önceki denetimlerde tespit edilen önemli yanlış bildirimlerin nitelik ve kapsamına ve böylece mevcut dönemde yanlış bildirimler açısından denetçinin beklentilerine dayanır.



62. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesinde ve de belirlenmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkilerinin ve (atlanan şeyler dahil) düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde uygulanır. Denetçi görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır ve bu nedenle denetçi, bütün açısından olmayan yanlış bildirimlerin tespit edilmesinden sorumlu değildir. Denetçi, yine de nicel önemsiz yanlış bildirimleri belirlemeli ve belgelemelidir çünkü bunlar nitelikleri yüzünden veya toplu olarak önemli olabilir. Önemsizlik eşiğinin altındaki yanlış bildirimlerin dikkate alınması gerekmez.
63. Denetimi planlarken belirlenen önemlilik, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak her zaman önemsiz olarak değerlendirilmesinde kullanılacak bir tutar eşiği belirlemeyebilir. Bazı yanlış bildirimlerle ilgili koşullar, bunlar önemlilik eşiğinin altında olsa bile denetçinin bunları önemli olarak değerlendirmesine yol açabilir. Sadece nitelikleri yüzünden önemli olabilecek yanlış bildirimleri tespit etmek için denetim prosedürleri tasarlamak uygulanabilir olmasa da denetçi, bunların mali tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirirken düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin hem boyutunu hem de niteliğini ve bunların meydana gelme koşullarını dikkate alır. Denetçinin dikkate aldığı özellikler arasında belli işlem veya programların hassas niteliği, kamuoyunun ilgisi, etkili yasama gözetimi ve düzenleme ihtiyacı ve yanlış bildirim veya sapmanın niteliği (ör. Yolsuzluk veya hile sonucu olup olmadığı) sayılabilir.

### İletişim

64. **Denetçi, denetlenen kuruluşun yönetim yapısı içinde uygun irtibat görevlisini (görevlilerini) tespit etmeli ve denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli bulgular hakkında onlarla iletişim kurmalıdır.**
65. Denetçi, hem idareyle hem de yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmalıdır. İletişim, denetimle ilgili bilgi elde etmeyi ve yönetimden sorumlu olanlara mali raporlama sürecine ilişkin gözetimleriyle ilgili ve önemli gözlemlerin zamanında sağlanmasını gerektirir. Yönetimden sorumlu olanlarla etkin iki yönlü iletişimin teşvik edilmesi önemlidir.
66. Kamu sektöründe yönetimden sorumlu olanların tespit edilmesi zor olabilir. Denetlenen kuruluş, çeşitli organizasyonel düzeylerde ve farklı işlevlerde (yani dikey ve yatay olarak) yönetim organları olan daha büyük veya daha geniş bir yapının parçası olabilir. Sonuç olarak bazı durumlarda çeşitli ayrı gruplar, yönetimden sorumlu olarak tespit edilebilir. Buna ilaveten kamu sektöründe denetim, hem mali tablo amaçlarını hem de uygunluk amaçlarını içerebileceği için bu da ayrı yönetim organlarını içerebilir.
67. Denetçinin sözlü iletişimin yeterli olmadığına karar vermesi halinde iletişim yazılı olmalıdır. Denetçinin yasama organı, düzenleyiciler veya finansman kuruluşları gibi kurum dışı taraflarla da iletişim kurması gerekebilir.
68. Yazılı iletişimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm konuları içermesi gerekmez. Ancak yazılı iletişim, denetçilerin yönetimden sorumlu olanlara iletmesi gereken önemli denetim bulguları için zaruridir.
69. Kamu sektöründe denetçiler, genellikle merkezi yönetim ve idaresinin tümü veya önemli kısımları için görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiş denetçileridir. Bu durumda denetçiler, diğer denetlenen kuruluşlardan

ve bu konularda yapılan denetimlerden elde edilen ve yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olarak bilgilere erişim sahibi olabilir. Bunun örnekleri arasında denetlenen kuruluşla işlemlerde yapılan ve diğer denetlenen kuruluşları da etkileyen önemli hatalar veya diğer denetlenen kuruluşlarda verimlilik kazanımları sağlayan ilgili kontrollere ilişkin tasarımlar sayılabilir. Bu tür bilgilerin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi, koşullar izin verdiğinde denetime değer katabilir. Ancak kanunlar, düzenlemeler veya etik gereklilikler bu tür bilgilerin iletilmesini yasaklayabilir.

### Belgelendirme

70. **Denetçi; denetim konusunda tecrübeli fakat o denetim hakkında ön bilgisi olmayan bir denetçinin ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uymak için gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; bu prosedürlerin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtı; denetim sırasında ortaya çıkan önemli konular, bunlar açısından varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşmakta kullanılan önemli mesleki yargıları anlamasını sağlamak için yeterli olan denetim belgelerini hazırlamalıdır. Belgeler uygun zamanda hazırlanmalıdır.**

71. Yeterli denetim belgesi hazırlanması çeşitli nedenlerden ötürü önemlidir. Belgelendirme:

- Denetçi görüşlerini ve raporlarını teyit eder ve destekler.
- Raporların hazırlanması veya denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sorgularının yanıtlanmasında bilgi kaynağı görevi görür.
- Denetçinin denetim standartlarına uyduğuna dair kanıt görevi görür.
- Planlama, gözetim ve gözden geçirmeyi kolaylaştırır.
- Denetçinin mesleki gelişimine yardımcı olur.
- Delege edilen işin tatminkâr şekilde yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olur.
- Gelecekte faydalanmak üzere yapılan işe dair kanıt sağlar.

72. Temel ilkelere dayalı denetim standartlarının aşağıdaki alanlarda belgelendirmeye ilgili ek gereklilikleri içermesi gerekir:

- Belgelerin zamanında hazırlanması;
- Belgelerin formatı, içeriği ve kapsamı;
- Denetçinin geçerli denetim standartlarındaki ilgili bir gereklilikten sapmayı zorunlu gördüğü durumlardaki belgelendirme gereklilikleri;
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra yeni veya ek denetim prosedürleri uyguladığı veya yeni sonuçlara vardığı durumlardaki belgelendirme gereklilikleri;
- Nihai denetim dosyasının birleştirilmesi..

4.düzey ISSAI'ler, gerekliliklerin kabul edilmesi ve denetimin belgelendirilmesi hakkında ek rehberlik sağlamaktadır.

73. Hesap mahkemesi gibi yargı görevi olan denetçiler söz konusu olduğunda belgelendirme, resmi yargı kararlarının bir parçasını oluşturur. Bu ortamda yasal sürecin gerekleri, bir davanın işlemleriyle ilgili olarak belgelerin gizliliğine ilişkin uyulması gereken spesifik ve sıkı gereklilikler ortaya koyabilir. Buna ilaveten kararlar yasal olarak bağlayıcı bir kamu yükümlülüğüyle sonuçlanabileceği için kamu sektörü denetçileri ek belge saklama gerekliliklerine tabi olabilir.

## *Denetim Süreciyle İlgili İlkeler*

### Görev Şartlarına Karar Verilmesi

74. **Denetçi, idare veya yönetimden sorumlu olanlarla denetim görevinin şartlarına ilişkin ortak bir anlayış kararlaştırmalı veya görev koşulları açıkça belirlenmişse böyle bir anlayış oluşturmalıdır.**
75. Kamu sektöründeki bir denetim görevinin şartları genellikle yasal olarak belirlenmiştir ve bu yüzden idare veya yönetimden sorumlu olanların taleplerine veya bunlarla mutabakata tabi değildir. Kamu sektörü denetçileri resmi olarak şartları kararlaştırmak yerine idarenin ve denetçinin kendi görev ve sorumluluklarına ilişkin ortak resmi bir anlayış oluşturmaya seçebilir. Kamu sektörü denetçisi normalde yasama organı tarafından görevlendirildiği ve yasama organına rapor verdiği için hem yasama organıyla hem de yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata varmak gerekebilir.
76. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların uygun temsilcilerine denetçinin mali tablo denetimiyle ilgili sorumluluklarını iletmelidir. Buna denetçinin, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde idare tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında görüş oluşturma ve bildirme sorumluluğu dâhildir.
77. Görev şartlarının yasalar veya düzenlemeler tarafından yeterince detaylı şekilde öngörüldüğü hallerde bunları denetim görev yazısında veya diğer uygun yazılı anlaşma formatlarında kaydetmek gerekli olmayabilir. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların ISSAI'ler ve ISA'lar gibi spesifik denetim standartlarında ortaya konan sorumlulukları bildiğini ve anladığına dair bildirim bir istisna olabilir. Bu gibi görevler kamu sektöründe yaygın olduğu için şartlar hakkındaki yazılı anlaşmalar dâhil olan tarafların sorumluluklarının netleştirilmesinde yardımcı olabilmelerine karşın bu anlaşmaların sonuçlandırılmasına gerek yoktur.
78. Yönetimden sorumlu olanlara denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair bir genel bilgi de gönderilmelidir. Denetçi; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve mali tablo açıklamaları dahil olmak üzere denetlenen kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkındaki görüşlerine de yer vermelidir.
79. Normalde YDK'ların denetimleri yasal olarak belirlendiği şekilde yürütmesi gerekir. Ön koşullar karşılanmamış olsa bile normalde YDK'ların bir görevi reddetme seçeneği yoktur. Temel ilkelere dayanarak geliştirilen standartlar, bu gibi durumlarda uygun eylem hakkında rehberlik sağlamalıdır. ISSAI 1210<sup>12</sup> buna ilişkin rehberliğe yer vermektedir.

### Planlama

<sup>12</sup> ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.

80. **Denetçi; hem denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönünü içeren genel bir denetim stratejisi hem de bir denetim planı geliştirmelidir.**
81. Genel denetim stratejisi, denetim planının geliştirilmesinde denetçiye rehberlik edecektir. Denetçi, denetim stratejisini geliştirirken şunları yapmalıdır:
- Görev kapsamını tanımlayan görev özelliklerini tespit etmek;
  - Denetimin zamanlaması ve gereken iletişimin niteliğini planlamak için görevin raporlama amaçlarını belirlemek;
  - Denetçinin mesleki yargısına göre görev ekibinin çabalarını yönlendirmekte önemli olan faktörleri dikkate almak;
  - Ön faaliyetlerin sonuçlarını ve uygulanabilir olduğunda, denetlenen kuruluş için görevlendirilen denetçi tarafından gerçekleştirilen diğer görevlerde elde edilen bilginin ilgili olup olmadığını dikkate almak;
  - Görevi yürütmek için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek;
  - Önceki tavsiyelerin sonuçları dâhil olmak üzere denetlenen kuruluşla ilgili performans denetimleri ve diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgi ve sonuçları dikkate almak;
  - Yasama organı ve denetim raporunun diğer ilgili kullanıcılarının beklentilerini dikkate almak ve değerlendirmek.
82. **Denetçi, denetimin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini sağlamak için denetimi uygun şekilde planlamalıdır.**
83. Denetçi, bir denetim planı hazırlamalıdır. Bu denetim planı aşağıdakilerin tanımını içermelidir:
- Planlanan risk değerlendirmesi prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
  - Beyan düzeyinde planlanan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
  - Görevin geçerli standartlara uyması için gerekli olan diğer planlanan denetim prosedürleri. Bu prosedürler şunları içerebilir veya tanımlayabilir: denetime yönelik yasal çerçeveye dair gözden geçirme; denetlenecek olan faaliyet, program veya kuruluşun kısa tanımı; denetimin yürütülmesinin nedenleri; dikkate alınacak konuların önemliliğini belirleyenler dahil olmak üzere denetimi etkileyen faktörler; denetim amaçları ve kapsamı; denetim yaklaşımı; toplanacak denetim kanıtının özellikleri ve kanıt toplamak ve analiz etmek için gereken prosedürler; gerekli kaynaklar; denetime yönelik zaman çizelgesi; denetçi raporu ve yönetim mektubunun formatı, içeriği ve kullanıcıları.
84. Hem genel stratejinin hem de denetim planının belgelendirilmesi gerekir. Bunlar denetim sırasında gerektiğinde güncellenmelidir.

#### Denetlenen Kuruluşun Tanınması

85. **Denetçi; denetlenen kuruluşu, faaliyet gösterdiği ortamı ve denetimle ilgili iç kontrol prosedürlerini tanımalıdır.**
86. Kuruluşun ve faaliyet gösterdiği ortamın farklı özelliklerinin tanınması, denetçinin denetimi etkin şekilde planlamasını ve yürütmesini sağlar. Gerekli tanıma şunları içerir:
- İlgili ortam, düzenlemeler ve geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil diğer dış faktörler;
  - Çalışma şekli, yönetim yapısı, finansmanı (denetçinin mali tablolarda olması beklenen işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları anlamasını sağlamak için) dâhil olmak üzere denetlenen kuruluşun niteliği ve muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması (bunlardaki değişiklik sebepleri dâhil);

- Denetlenen kuruluşun mali performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi;
  - Yeni programlar veya bütçe kısıtlamaları gibi politik süreçler sonucu denetlenen kuruluşun dışında verilen kararlar;
  - Denetlenen kuruluşun tabi olduğu spesifik yasal ve idari düzenlemeler ve bunlara uyulmamasının olası etkileri;
  - Kamu politikası unsurları içerebilecek ve bu nedenle risk değerlendirmesine yönelik sonuçları olabilecek program amaçları ve stratejileri;
  - Denetlenen kuruluşun yasal yapısı tarafından etkilenen yönetim yapıları, örneğin kuruluşun bir bakanlık, departman, kurum veya diğer tür kamu sektörü organı olup olmadığı.
87. Kontrol ortamını tanımak için denetlenen kuruluşun dürüstlük ve etik değerleri iletilme ve uygulayışını, yetkinliğe adanmışlığını, yönetimden sorumlu olanların katılımını, idarenin felsefe ve çalışma stilini, teşkilat yapısını, iç denetim faaliyetinin mevcudiyet ve düzeyini, yetki ve sorumluluk tayinini ve insan kaynakları politika ve uygulamalarını dikkate almak uygun olabilir.
88. İlgili denetim kanıtı, gözlem veya belge incelemesi yoluyla bilgilerin doğrulanması gibi bilgi alma ve diğer risk değerlendirmesi prosedürlerinin birleşimi yoluyla elde edilebilir. Örneğin denetçi, idare ve çalışanlarla görüşmeler yaparak idarenin iş uygulamaları ve etik davranışlarla ilgili görüşlerini çalışanlarla nasıl paylaştığına dair bilgi edinebilir. Denetçi, daha sonra örneğin idarenin yazılı iş ahlakı kuralları olup olmadığını ve bu kurallara uygun davranıp davranmadığını dikkate alarak ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verebilir.
89. Tanıma sürecinin parçası olarak denetçi; denetlenen kuruluşun, mali raporlama amaçlarıyla ilgili iş risklerini belirlemek için bir prosedürü olup olmadığını ve bu risklerin meydana gelme olasılığını değerlendirerek bunların önemini tahmin edip etmediğini de dikkate almalıdır. Bu tür bir prosedürün oluşturulmuş olması halinde denetçi bu prosedür ve sonuçları hakkında bilgi edinmelidir.
90. Denetçinin mali raporlamayla ilgili iç kontrolü tanınması, aşağıdaki alanları içerebilir:
- Denetlenen kuruluşun çalışmalarında yer alan ve mali tablolar için önemli olan işlem sınıfları;
  - Bu işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerektiğinde düzeltilmesi, defteri kebire aktarılması ve mali tablolarda raporlanması için uygulanan manuel ve BT kullanan prosedürler;
  - Yanlış bilgileri doğrulamaya ve bilgileri defteri kebire aktarmak için kullanılan prosedürler dahil olmak üzere bu işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler ve mali tablolardaki belirli hesaplar;
  - Bilgi sisteminin işlemler dışında kalan ve mali tablolar için önemli olan olay ve koşulları nasıl yakaladığı;
  - Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamaları dahil olmak üzere denetlenen kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci;
  - Olağan dışı tek seferlik işlemleri veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart dışı yevmiye kayıtları dahil yevmiye kayıtlarını çevreleyen kontroller;
  - Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa yönelik ilgili kontroller;
  - Bütçeye göre performansın izlenmesiyle ilgili kontroller;
  - Bütçe kaynaklarının diğer denetlenen kuruluşlara aktarılmasıyla ilgili kontroller;
  - Gizli ulusal güvenlik verilerine ve vergi ve sağlık bilgisi gibi hassas kişisel verilere ilişkin kontroller;
  - Aşağıdaki gibi alanlarda denetlenen kuruluş dışındaki taraflarca gerçekleştirilen gözetim ve diğer kontroller:
    - Satınalma düzenlemeleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunluk,

- Bütçe uygulaması,
- Mevzuat veya denetim görev ve yetkisinin tanımladığı diğer alanlar,
- İdarenin hesap verme sorumluluğu.

91. Denetim; mali tablolardaki her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama veya bunlarla ilgili her beyan için gerçekleştirilen tüm kontrollerin tanınmasını gerektirmez. Ancak denetlenen kuruluşun kontrollerinin ve ilgiliyse merkezi yönetim çapındaki kontrollerin tanınması, kontrollerin uygulanmasında tutarlılık sağlayan bir nebze otomasyon olmadığı takdirde bunların işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir.

#### Risk Değerlendirmesi

92. **Denetçi; ek denetim prosedürleri için bir temel sağlamak amacıyla işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik mali tablo ve beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmelidir.**

93. Risk değerlendirme prosedürleri şunları içerebilir:

- Denetlenen kuruluş bünyesinde yer alan ve denetçinin yargısına göre yolsuzluk veya hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip çalışanlardan ve idareden bilgi alınması,
- Analitik prosedürler,
- Gözlem ve inceleme.

94. Önemli yanlış bildirim riskleri, ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve yürütülmesine bir temel sağlamak amacıyla işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik mali tablo ve beyan düzeyinde belirlenmeli ve değerlendirilmelidir. Bu amaçla denetçinin şunları yapması gerekir:

- Risklere yönelik ilgili kontrolleri inceleyerek ve mali tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları dikkate alarak denetlenen kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıma süreci boyunca riskleri belirlemek.
- Belirlenmiş riskleri değerlendirmek ve bunların bir bütün olarak mali tablolarla daha yaygın şekilde ilişkili olup olmadığını ve birçok beyanı etkileme olasılığı olup olmadığını değerlendirmek.
- Denetçinin test etmek istediği ilgili kontrolleri hesaba katarak belirlenmiş riskleri beyan düzeyinde yanlış gidebilecek şeylerle ilişkilendirmek.
- Çoklu yanlış bildirim olasılığı dâhil yanlış bildirim olasılığını ve yanlış bildirim olasılığının bunu önemli kılacak kadar olup olmadığını dikkate almak.

95. Denetçi, risk değerlendirmesinin parçası olarak belirlenen risklerden herhangi birinin denetçinin yargısına göre önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi, bu yargıyı kullanırken riskle ilgili belirlenmiş kontrollerin etkilerini dışarıda tutmalıdır. Denetçi, hangi risklerin önemli olduğuna karar verirken en azından aşağıdakileri dikkate almalıdır:

- Riskin, bir hile riski olup olmadığı;
- Riskin, yakın tarihli önemli ekonomik, muhasebe veya diğer gelişmelerle ilgili olup olmadığı ve bu yüzden özel dikkat gerektirip gerektirmediği;
- İşlemlerin karmaşıklığı;
- Riskin, ilgili taraflarla önemli işlemler içerip içermediği;

- Riskle ilgili mali bilginin ölçümünde yanlışlık derecesi, özellikle büyük ölçüde ölçüm belirsizliği içeren ölçümler;
- Riskin, denetlenen kuruluşun normal iş akışı dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği ve
- Riskin, aynı zamanda yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu etkileyip etkilemediği .

96. Hem mali tablo hem de beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerinin ve denetçinin hakkında bilgi edildiği ilgili kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, yeterince belgelendirilmelidir.

#### Etkisi Değerlendirilmiş Risklere Karşı Atılacak Adımlar

97. **Denetçi, mali tablolardaki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele almak için uygun şekilde harekete geçmelidir.**

98. Etkisi değerlendirilmiş risklere karşı atılacak adımlar, maddi doğrulama prosedürleri ve kontroller üzerinde yapılan testler gibi riskleri ele alan denetim prosedürleri tasarlamayı içerir. Maddi doğrulama prosedürleri; hem detaylara yönelik testleri hem de işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik maddi doğrulama analizlerini içerir.

99. Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine dayalıdır ve bunlara yanıt niteliğindedir. Denetçi, gerekli denetim prosedürlerini tasarlarlarken her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin nedenlerini dikkate almalıdır. Bu nedenler, işlemlerin yapısal riskini (ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların özel niteliklerinden kaynaklanan önemli yanlış bildirim olasılığı) ve kontrol riskini (risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri hesaba katıp katmadığı) içerebilir.

100. Kontrol riskinin incelenmesi; denetçinin, kontrollerin etkin şekilde işlediğine dair kanıt elde etmesini gerektirir (yani denetçi; maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken kontrollerin etkin işlediğine güven duymak ister).

101. Denetçi, ilgili kontrollerin etkin işlediğine ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmek için bu kontrollere yönelik testler tasarlar ve uygularken bir kontrolün etkinliğine ne kadar çok güven duyulursa elde edilen denetim kanıtının o kadar ikna edici olması gerektiğini dikkate almalıdır.

102. **Denetçi; etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamalı ve uygulamalıdır.**

103. Denetçi, kontrollerin test edilip edilmediğinden bağımsız olarak her zaman bazı maddi doğrulama testleri yapmalıdır. Buna ilaveten denetçinin beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskinin önemli olduğuna karar vermesi halinde özellikle bu riske yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri yürütülmelidir. Önemli bir riske yönelik yaklaşım sadece maddi doğrulama prosedürlerinden oluştuğu zaman bu prosedürler detaylara yönelik testleri içermelidir.

#### Mali Tablo Denetiminde Hileyle İlgili Hususlar

104. **Denetçi, mali tablolardaki hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini belirlemeli ve değerlendirmeli, etkisi değerlendirilmiş hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili**

**yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve denetim sırasında belirlenmiş hile şüpheleri ve hilelere karşı uygun atımları atmalıdır.**

105. Hilenin önlenmesi ve tespitiyle ilgili temel sorumluluk, kuruluşun idaresine ve yönetimden sorumlu olanlara aittir. İdarenin, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında hilenin önlenmesi (hilenin gerçekleşme olasılığının sınırlanması) ve hilenin engellenmesini (tespit olasılığı yüzünden bireylerin hile yapmaktan caydırılması) kuvvetle vurgulaması önemlidir. Denetçi, mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde etmekten sorumludur.
106. Mali tablolardaki yanlış bildirimler, hileden veya hatadan kaynaklanabilir. Ayırt edici faktör, yanlış bildirimle sonuçlanan eylemin kasıt içerip içermediğidir. Hile geniş kapsamlı yasal bir kavram olmasına karşın denetçi, sadece mali tablolarda önemli yanlış bildirim yol açan hileyle ilgilidir. Denetçinin ilgilendiği iki tür kasıtlı yanlış bildirim vardır: hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimler ve varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan yanlış bildirimler.
107. Denetçinin, yönetimden sorumlu olanların ve idarenin dürüstlük ve doğruluğuna ilişkin geçmiş tecrübelerine bağlı kalmaksızın işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için mali tablo ve beyan düzeyinde hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim olasılığının farkında olarak denetim boyunca mesleki şüphecilik tavrını koruması beklenir. Denetçi, denetlenen kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamı tanımak için risk değerlendirmesi prosedürleri ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek için kullanılacak bilgiler elde etmeye çalışmalıdır.
108. Denetçilerin önemli yanlış bildirim yol açan hile risklerine karşı tetikte olması gereken alanlar arasında satın alma, hibeler, özelleştirmeler, sonuç veya bilgilerin kasıtlı yanlış bildirimleri ve yetki veya gücün kötüye kullanılması sayılabilir. Bu temel ilkelere dayalı standartlar geliştirirken ISSAI 1240'taki hile riski alanlarına yönelik bilgiler faydalı olabilir.
109. Kamu sektöründe hilenin raporlanmasına yönelik gereklilikler, denetim görev ve yetkisindeki spesifik hükümlerin veya ilgili yasal ve idari düzenlemelerin konusu olabilir ve denetçinin bu tür konuları denetlenen kuruluş dışındaki düzenleyici ve mevzuatı uygulayıcı kurumlar gibi taraflara bildirmesi gerekebilir. Bazı çevrelerde hile göstergelerini soruşturma makamlarına sevk etmesine ve hatta hile veya istismarın meydana gelip gelmediği konusunda bu gibi makamlarla işbirliği yapmasına yönelik spesifik bir zorunluluk olabilir. Bazı çevrelerde ise denetçiler, hile veya istismar olasılığına işaret edebilecek koşulları yetkili yargı makamlarına veya savcılar, polis veya (yargıyla ilgiliyse) etkilenen üçüncü taraflar gibi merkezi yönetimin veya yargının uygun kurumlarına raporlamakla yükümlü olabilir. Aynı zamanda denetçiler, kamu paralarının kullanımının hile profilini yükseltme eğiliminde olduğunu dikkate almalıdır. Sonuç olarak denetçilerin, hilenin tespitiyle ilgili kamuoyu beklentilerine karşı duyarlı olması gerekebilir.
- ISSAI 1240, kamunun hesap verme sorumluluğu hakkındaki endişeleri ele almak amacıyla kamu sektöründe artan raporlama sorumlulukları olasılığına atıfta bulunmaktadır.

**İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Hususlar**

110. **Denetçi, denetlenen kuruluşun sürekliliğini ciddi ölçüde şüpheye düşürecek olay veya koşulların mevcut olup olmadığını değerlendirmelidir.**
111. Mali tablolar, normalde denetlenen kuruluşun sürekli olduğu ve yasal yükümlülüklerini öngörülebilir bir geleceğe kadar yerine getirmeye devam edeceği varsayımına dayanarak hazırlanır. İşletmenin sürekliliği



varsayımının uygun olup olmadığı değerlendirilirken mali tabloları hazırlamakla sorumlu olanlar, öngörülebilir gelecek için mevcut tüm bilgileri göz önünde bulundurur. Yasama organı, denetlenen kuruluşu tasfiye etme veya kuruluşun faaliyetlerini durdurması gerektiği yönünde karar almadığı sürece genel amaçlı mali tablolar, süreklilik temelinde hazırlanır.

112. İşletmenin sürekliliği kavramı, merkezi yönetim bütçesinden ödeneklerle finanse edilen kuruluşlar gibi “sıradan” kamu kuruluşlarıyla az ilgilidir ya da hiç ilgili değildir. Bu tür kuruluşlar ortadan kaldırıldığında veya diğerleriyle birleştirildiğinde borç ve varlıkları genellikle diğer kamu kuruluşları tarafından devralınır. Kamu iktisadi teşebbüsleri ve (sınırlı sorumluluk sağlayan yasal şekillerde faaliyet gösteren özel sektör kuruluşları dâhil olmak üzere) diğer taraflar ile yapılan ortak girişimler gibi bazı kuruluş türleri için ise bu geçerli olmayabilir. Hükümet programlarını uygulama sorumluluğu STK’lar ve özel şirketler gibi özel sektör kuruluşlarına verilebilir ancak programlar yine de YDK tarafından denetlenebilir. Dışarıdan kaynak teminine yönelik genel bir eğilim söz konusu olması, süreklilik kavramını ve bu anlamda denetçinin yargısını kamu sektörü denetimiyle giderek daha ilgili hale getirmektedir.
113. Bazı mali raporlama çerçeveleri, idarenin denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisine yönelik spesifik bir değerlendirme yapması için net bir talebi, ele alınacak hususları ve bu bağlamda yapılacak açıklamalara ilişkin standartları içerir. Süreklilik kavramı mali tabloların hazırlanmasında temel bir ilke olduğundan idare, mali raporlama çerçevesi bunu açıkça gerektirmese bile denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisini değerlendirmelidir.
114. Denetçi, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında idare tarafından süreklilik varsayımının kullanılmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisine yönelik önemli bir belirsizlik olup olmadığı hususunda bir sonuca varmalıdır. Mali tablolar süreklilik varsayımına dayanarak hazırlanmış ancak denetçinin kanaatine göre süreklilik varsayımının kullanımı uygun değilse denetçi, olumsuz görüş bildirmelidir. İlgili koşullarda süreklilik varsayımının kullanımının uygun olduğu ve mali tablolarda gerekli açıklamaların yapıldığı ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna ulaşması halinde denetçi, değiştirilmemiş bir görüş bildirmeli ve bir “Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf-” eklemelidir. Mali tablolarda bu tür açıklamaların yapılmaması halinde denetçi, ISSAI 1705<sup>13</sup> doğrultusunda uygun görüldüğü şekilde şartlı veya olumsuz görüş bildirmelidir.
115. Değerlendirme derecesi, her bir duruma ait gerçeklere bağlı olacaktır ve süreklilik varsayımına ilişkin değerlendirmeler, genellikle ticari teşebbüslere uygulanan ödeme yeterliliği testine dayandırılmaz. Bazı durumlarda likidite ve ödeyebilmeye yönelik olağan süreklilik testleri uygun bulunmayabilirken diğer unsurlar denetlenen kuruluşun yine de süreklilik arz ettiğini ortaya koyabilir. Örneğin,
- Bir merkezi yönetimin süreklilik arz edip etmediği değerlendirilirken negatif net varlıklar/öz sermaye ile uzatılmış süreler için faaliyet gösteren denetlenen bazı kuruluşların faiz veya vergi toplama gücü, bu kuruluşların sürekliliğini sağlayan işletmeler olarak değerlendirilmesini sağlayabilir ve
  - Münferit bir kuruluşun raporlama tarihindeki mali durum beyanına yönelik değerlendirme, mali tablolarının hazırlanmasında süreklilik varsayımının kullanımının uygun olmadığını ortaya koyabilir. Bununla birlikte denetlenen kuruluşun devamlı faaliyetini sağlayacak çok yıllık finansman anlaşmaları veya diğer düzenlemeler mevcut olabilir.
116. Genel anlamda süreklilik varsayımının uygun olup olmadığının tespiti, bir bütün olarak merkezi yönetimden ziyade her bir denetlenen kuruluşla ilgilidir. Denetlenen bir kuruluş söz konusu olduğunda

<sup>13</sup> ISSAI 1705 – Bağımsız Denetçi Raporunda Görüşe Yönelik Değişiklikler.

süreklilik varsayımının uygun olduğu sonucuna ulaşılmadan önce; mali tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerin mevcut ve beklenen performansa ilişkin çok çeşitli faktörler, kurumsal birimlerin olası veya açıklanan yeniden yapılandırılması, gelir tahminleri veya sürekli merkezi yönetim finansmanı ihtimali ve yenileme finansmanı için olası kaynakları göz önünde bulundurması gerekebilir.

117. Risk değerlendirme prosedürlerini yerine getirirken denetçi, denetlenen kuruluşun sürekliliğini sürdürme yeterliğine ciddi şüphe düşürecek olay veya koşulların olup olmadığını değerlendirmelidir. Denetlenen kuruluşun faaliyetlerini sürdürebilme yeteneği hususunda bir görüş oluşturulurken denetçi, iki ayrı ancak bazı durumlarda örtüşen unsuru incelemelidir:

- Politika yönündeki değişikliklerle ilişkilendirilen daha yüksek risk (örneğin hükümette bir değişiklik olduğunda) ve
- Daha az yaygın operasyonel risk veya işletme riski (örneğin denetlenen kuruluşun faaliyetlerini mevcut seviyede sürdürmek için yeterli işletme sermayesine sahip olmaması).

#### Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Hususlar

118. **Denetçi, yasal ve idari düzenlemelere doğrudan ve önemli ölçüde uygunsuzluktan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmelidir. Bu tür risklerin tespiti, denetlenen kuruluşun faaliyet gösterdiği spesifik ortamda geçerli yasal ve düzenleyici çerçeveye nasıl uyduğu dâhil olmak üzere bu çerçevenin genel hatlarıyla tanınmasına dayandırılmalıdır.**

**Denetçi, mali tablolardaki önemli tutar ve açıklamalar üzerinde doğrudan ve önemli etkisi olduğu genellikle kabul edilen yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**

119. Denetçinin bir bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediğine yönelik makul güvence elde etmesi beklenir. Bununla birlikte denetçi, uygunsuzluğu önlemekle sorumlu değildir ve yasal ve idari düzenlemelere ilişkin tüm ihlalleri tespit etmesi beklenemez.

120. Mali tabloların denetimini ISSAI 200'e dayanan ya da ISSAI 200 ile uyumlu standartlar doğrultusunda yürüten denetçinin kuruluş için geçerli yasal ve düzenleyici çerçeveyi tam olarak anlaması gerekir.

121. Yasal ve idari düzenlemelerin mali tablolara etkisi önemli ölçüde değişiklik göstermektedir. Denetlenen kuruluşun tabi olduğu yasal ve idari düzenlemeler, ilgili yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı yasal veya idari düzenlemelerin hükümleri, raporlanan tutarlar ve açıklamaların özelliklerini belirleyerek mali tabloları doğrudan etkiler. İdarenin uyması beklenen ve denetlenen kuruluşun faaliyetlerini yürütmesine izin verilen şartları belirleyen diğer yasal veya idari düzenlemeler ise kuruluşun mali tablolarını doğrudan etkilemez.

122. Yasal ve idari düzenlemelere uyulmaması, denetlenen kuruluş açısından mali tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek para cezası, dava veya diğer sonuçlara yol açabilir.

123. Kamu sektöründe hibe ve devlet yardımlarının bir kurum tarafından dağıtılması, mali tabloları doğrudan etkileyecek spesifik yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Mali raporlama çerçevesi genellikle bütçe raporu, ödenek raporu veya performans raporu gibi bilgiler de içerebilir. Mali raporlama çerçevesi bu tür bilgiler içerdiğinde denetçinin çerçeveyi doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilecek spesifik yasal ve idari düzenlemeleri göz önünde bulundurması gerekebilir.

124. Önemsiz olduğu açıkça görülen konular dışında denetim esnasında denetçinin dikkatini çeken ve yasal ve idari düzenlemelere uyulmamasını içeren konular, yönetimden sorumlu kişilere bildirilmelidir. Bununla birlikte denetim yetkisi ve kamu kuruluşlarının mevzuat, yönetmelik, bakanlık yönergeleri, merkezi yönetim politika gereklilikleri veya yasama organının ilke kararlarından kaynaklanan yükümlülükleri, önemsiz dahi olsa tüm uygunsuzluk bulgularının yetkililere raporlanması sorumluluğu gibi ilave amaçlarla sonuçlanabilir.

125. Bu daha kapsamlı raporlama yükümlülüğü, denetlenen kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğuna ilişkin ayrı bir görüş bildirilmesi veya uygunsuzluk durumlarının raporlanmasını içerebilir. Bu ilave amaçlar, *ISSAI 400 – Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri* ve ilgili rehberlerde ele alınmaktadır<sup>14</sup>. Bununla birlikte, bu tür ilave amaçların olmadığı durumda bile denetçilerin uygunsuzlukları yetkililere bildirmesine yönelik genel kamuoyu beklentisi söz konusu olabilir. Bu nedenle denetçiler, bu tür beklentileri göz önünde bulundurmalı ve uygunsuzluk hallerine karşı tetikte olmalıdır.

### Denetim Kanıtı

**126. Denetçi, denetim prosedürlerini yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecek şekilde uygulamalı ve böylelikle denetçi görüşünün dayandırılacağı sonuçlara varmalıdır.**

127. Denetim prosedürleri, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme amacına uygun olmalıdır. Denetim kanıtı, mali tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtlarının içerdiği ve diğer kaynaklardan edinilen bilgileri içerir. Denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiği ve güvenilirliğini göz önünde bulundurmalıdır. Mali tabloların denetimi, belgelendirmenin doğrulanmasını içermez. Denetçi ise bu tür bir doğrulamada uzman olmak için eğitilmez veya denetçiden bu hususta uzman olması beklenmez. Bununla birlikte denetçi; fotokopi, faks, filme çekilmiş, dijital ortama aktarılmış veya diğer elektronik belgeler dâhil olmak üzere kanıt olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğini göz önünde bulundurmalı ve ilgili durumlarda bu belgelerin hazırlanması ve bakımına ilişkin kontrolleri dikkate almalıdır.

128. Denetim kanıtı, yeterli ve uygun olmalıdır. Yeterlilik, kanıtın niceliğinin ölçülmesiyle uygunluk, kanıtın niteliği başka bir deyişle ilgililik ve güvenilirliğiyle ilgilidir. İstenilen kanıtın niceliği, konu bilgisinin önemli yanlış bildirim riskine (risk arttıkça istenmesi olası olan kanıt miktarı da artar) ve bu tür kanıtın niteliğine (kanıt kalitesi arttıkça daha az kanıt istenebilir) bağlıdır. Bu doğrultuda kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişki içindedir. Bununla birlikte toplanan kanıtların sayısının fazla olması kalitesinin düşüklüğünü telafi etmez.

129. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği spesifik koşullara bağlıdır. Çeşitli kanıt türlerinin güvenilirliği hususunda genellemeler yapılabilir ancak bazı önemli istisnalar söz konusudur. Kanıt, kurum dışı doğrulamalar gibi denetlenen kuruluş dışında kaynaklardan elde edildiğinde bile bilginin güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar söz konusu olabilir. İstisnalar olabileceğini kabul etmek suretiyle kanıtla ilişkin aşağıdaki genellemeler yararlı olabilir:

- Kanıt, denetlenen kuruluş dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde daha güvenilirdir.
- İlgili kontrollerin etkili olması durumunda kurum içinden elde edilen kanıt daha güvenilirdir.

<sup>14</sup> ISSAI 4000 – Uygun Denetimi Rehberlerine Giriş ve ISSAI 4200 - Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi.

- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen kanıt (örneğin bir kontrolün uygulanmasına yönelik gözlem aracılığıyla), dolaylı olarak veya çıkarım yapılarak elde edilen kanıttan (örneğin bir kontrolün uygulanmasının araştırılması yoluyla) daha güvenilirdir.
- Kâğıt, elektronik format veya diğer ortamlarda yazılı halde bulunan kanıt daha güvenilirdir (örneğin bir toplantıya ait eşzamanlı yazılı kayıt, toplantıda ele alınan konuya ilişkin sonradan ortaya çıkan sözlü bir rapordan daha güvenilirdir).
- Özgün belgelerden elde edilen kanıtlar, fotokopi veya faks yoluyla ulaşılan belgelerden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

130. Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikteki tutarlı kanıtlar, genellikle münferit olarak ele alınan kanıtlardan daha fazla güvence sağlar. İlaveten farklı kaynaklardan veya farklı nitelikte kanıtlar elde ederek güvenilir olmayan münferit kanıt öğelerini belirlemek mümkün olabilir.

131. Denetim kanıtı, muhasebe kayıtları test edilerek elde edilebilir. İdarenin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgilerin yanı sıra bu beyanlarla çelişen tüm bilgiler dikkate alınmalıdır. Kamu sektöründeki mali tablolar söz konusu olduğunda idare, genellikle işlemler ve olayların mevzuat doğrultusunda ve usulüne uygun yapıldığını beyan edebilir ve bu beyanlar bir mali denetim kapsamında olabilir. Kamu sektöründe bu tür durumlarda standart geliştirir veya kabul ederken denetçilerin Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri ve ilgili rehberlerde<sup>15</sup> öngörülen gereklilikleri ve rehberliği göz önünde bulundurması gerekebilir.

132. YDK'lar, denetim standartları geliştirir veya benimserken aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama gerekliliklerine yönelik ihtiyacı da dikkate almalıdır:

- Kurum dışı doğrulamaların denetim kanıtı olarak kullanılması;
- Analitik prosedürler ve farklı denetim örnekleme tekniklerinden elde edilen denetim kanıtı;
- İlgili olması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanılması yoluyla elde edilen denetim kanıtı;
- Denetlenen kuruluşun ilgili taraflarının olması halinde denetim kanıtı;
- Denetlenen kuruluşun hizmet örgütlerini kullanmasına ilişkin denetim kanıtı;
- İç denetim fonksiyonlarının çalışmasını kullanarak ya da yasal veya idari düzenlemelerin izin vermesi ve ilgili görülmesi halinde iç denetçilerin doğrudan yardımıyla elde edilen denetim kanıtı;
- Kurum dışı uzmanlardan elde edilen denetim kanıtı;
- Denetim kanıtını desteklemek için yazılı beyanların kullanımı.

Bu tür prosedür ve gerekliliklere ilişkin detaylı rehberlik, bu alanlarda daha fazla gereklilik geliştiren YDK'lara yardımcı olabilecek Düzey 4 ISSAI'lerde yer almaktadır.

133. Hesap mahkemeleri gibi bazı ortamlarda denetçiler, kanıt kurallarına ilişkin tam prosedürleri anlama ve takip etmelerini gerektiren yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtıyla ilişkili ek gereklilikleri tanımlayan ve yürürlükteki kurallara uygunluğu sağlamak üzere geliştirilen bu tür politika ve prosedürler hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

<sup>15</sup> ISSAI'ler 400, 4000 ve 4200

Takip Eden Olaylarla İlgili Hususlar

134. **Denetçi, mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolara yönelik bir düzeltme veya açıklama gerektiren tüm olayların tanımlandığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Denetçi, raporunun tarihinden sonra öğrenilen ve daha önceden bilinmesi halinde raporda değişikliğe neden olabilecek olaylara da uygun şekilde yanıt vermelidir.**

135. Prosedürler, mümkün olduğunca mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasındaki dönemi kapsayacak şekilde tasarlanmalıdır. Bununla birlikte önceki denetim prosedürlerinin memnuniyet verici sonuçlar doğurduğu konularda denetçi tarafından ilave denetim prosedürlerinin uygulanması beklenmez. Mali tablolar, takip eden bazı olay türlerinden (mali tabloların tarihinden sonra gerçekleşenler) etkilenebilir. Birçok mali raporlama çerçevesi, bu tür olaylara özel olarak atıfta bulunur. Normalde iki tür olay tanımlanır:

- a) Mali tabloların tarihinde mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar ve
- b) Mali tabloların tarihinden sonra gelişen koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar.

136. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme prosedürleri şunları içerebilir:

- Takip eden olayların tespit edilebilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan prosedürlerin tanınması;
- İdareye sorular sorulması;
- Tutanakların incelenmesi;
- Varsa kuruluşun en son ara mali tablolarının incelenmesi.

Denetçiler, idareden bilgi alırken merkezi yönetim kuruluşunun program hedeflerini yerine getirme yeterliğiyle ilişkili takip eden olayları göz önünde bulundurma ihtiyacı duyabilir ve böylelikle performans bilgisinin mali tablolarda sunumunu etkileyebilirler.

137. Denetçinin rapor tarihinden sonra mali tablolara ilişkin herhangi bir denetim prosedürünü yerine yetirme yükümlülüğü yoktur. Bununla birlikte rapor tarihinden sonra ancak mali tabloların yayımlanmasından önce denetçinin rapor tarihinde bilinmesi halinde raporu değiştirme ihtimali bulunan bir gerçeği öğrenmesi durumunda gerekli adımlar atılmalıdır. Bu adımlar şunları içerebilir:

- Konunun idareyle ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi,
- Mali tabloların değiştirilmesinin gerekli olup olmadığının belirlenmesi ve gerekli bulunması halinde,
- İdarenin konuyu mali tablolarda nasıl ele almayı planladığının incelenmesi.

138. Mali tabloların yayımlandığı durumlarda idarenin mali tabloları alan kişilerin durumdan haberdar olmasını sağlamak için gerekli adımları atmaması ve denetçi tarafından gerekli görüldüğü halde mali tabloları değiştirmemesi halinde denetçi, raporunun ileride esas alınmasını önlemeye çalışacağını idare ile birlikte yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir. Bu durum, hukuki yola başvurulmasını ve ilgili hukuki kuruluşa bildirimde bulunulmasını gerektirebilir. Bu konuda ek rehberlik, ISSAI 1560<sup>16</sup>'da yer almaktadır.

#### Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

139. **Denetçi, denetim esnasında tespit edilen yanlış bildirimlerin tam kaydını tutmalı ve denetim esnasında kaydedilen tüm yanlış bildirimleri uygun görüldüğü şekilde ve zamanında idareye ve yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir.**

140. Düzeltilmemiş yanlış bildirimler, denetçi raporunda verilecek görüş üzerinde ne gibi bir etki yapabileceğini belirlemek üzere önemlilik açısından bireysel veya bir bütün olarak değerlendirilmelidir.

141. Denetçi, idareden yanlış bildirimleri düzeltmesini istemelidir. İdarenin bildirilen yanlış bildirimlerin bazılarını veya tümünü düzeltmeyi reddetmesi halinde denetçi, bu durumun sebebini ortaya çıkarmalıdır. Mali tabloların bir bütün olarak yanlış bildirilip bildirilmediğini değerlendirirken denetçi, düzeltme yapılmamasının sebeplerini dikkate almalıdır. Düzeltilmeyen yanlış bildirimler ve bunların tek başına veya bir bütün olarak denetçi raporunda bildirilecek görüş üzerinde yapabileceği etki, yönetimden sorumlu olanlara bildirilmelidir. Denetçinin bildiri; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalardaki düzeltilmemiş önemli yanlış bildirimleri ayrı ayrı belirtmelidir.

142. Denetçinin tüm yanlış bildirimleri raporlamakla yükümlü kılındığı durumlar dışında önemsiz olduğu açıkça görülen yanlış bildirimlerin bildirilmesi gerekli değildir. Denetçinin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bu amaçla, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ve bir bütün olarak mali tablolara ait yanlış bildirimlerin boyut ve özellikleri ile bunların gerçekleştiği özel koşullar ve
- Önceki dönemlere ait düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ve bir bütün olarak mali tablolara etkisi.

ISSAI 1450<sup>17</sup>, yanlış bildirimlerin değerlendirilmesine ilişkin detaylı rehberlik sağlar.

#### Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

143. **Denetçi, elde edilen denetim kanıtından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak bütün olarak mali tabloların geçerli raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bir görüş oluşturmalıdır. Görüş, görüşün gerekçesini de açıklayan yazılı bir raporda açıkça ifade edilmelidir.**

144. Kamu sektöründe mali denetimin amaçları, genellikle mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş bildirmekten daha kapsamlıdır. Denetim yetkisi veya mevzuat, yönetmelik, bakanlık yönergesi, hükümet politika gereklilikleri ya da yasama tarafından alınan kararlar, mali tablolara ilişkin görüşle eş değer öneme sahip ilave amaçlar

<sup>16</sup> ISSAI 1560 – Takip Eden Olaylar.

<sup>17</sup> ISSAI 1450 – Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi.

çerebilir. Bu ilave amaçlar, örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk bulgularına ilişkin denetim ve raporlama sorumluluklarını çerebilir. Bununla birlikte ilave amaç belirtilmediği durumlarda bile yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğun veya iç kontrollerin etkinliğinin raporlanmasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.

145. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu veya uygunsuzluğu raporlama sorumluluğuna sahip denetçiler, Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri ve ilgili rehberleri<sup>18</sup> göz önünde bulundurabilir.

146. Görüş oluşturmak için denetçi, öncelikle bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hususunda makul güvence elde edilmediğine ilişkin sonuca ulaşmalıdır. Bu sonuca ulaşılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

- a) Yeterli ve uygun kanıt elde edilip edilmediği;
- b) Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığı ve
- c) Görüşün türü belirlenirken dikkate alınacak aşağıdaki hususlara yönelik denetçinin değerlendirmeleri:
  - Mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığı (idarenin yargılarında yanlış olma olasılığı gibi kuruluşun muhasebe uygulamalarının nitelik açısından değerlendirilmesi dâhil olmak üzere),
  - Mali tabloların seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarını yeterince açıklayıp açıklamadığı,
  - Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının ilgili mali raporlama çerçevesine uyumlu ve uygun olup olmadığı,
  - İdare tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı,
  - Mali tablolarda sunulan bilgilerin ilgili, güvenilir, kıyaslanabilir ve anlaşılır olup olmadığı,
  - Mali tabloların, hedef kullanıcıların önemli işlemler ve olayların mali tablolarda iletilen bilgilere etkisini anlamasını sağlamak için yeterli açıklama içerip içermediği,
  - Her mali tablonun başlığı dâhil olmak üzere mali tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı,
  - Mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesini yeterince tanımlayıp tanımlamadığı veya geçerli mali raporlama çerçevesine yeterli atıfta bulunup bulunmadığı.
- d) Mali tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlandığı durumlarda sonuca ulaşılırken mali tabloların aşağıda belirtilen hususlarda gerçeğe uygun sunumu gerçekleştirip gerçekleştirmediği de dikkate alınır:
  - Genel sunum, yapı ve içerik açısından;
  - İlgili notlar dâhil olmak üzere mali tabloların esas işlem ve olayları gerçeğe uygun şekilde sunup sunmaması.

#### Görüş Türü

147. Mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali çerçeve doğrultusunda hazırlandığı sonucuna ulaşılması halinde denetçi, değişikliğe uğramamış görüş bildirir.

Elde edilen denetim kanıtına dayanarak bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğini gösteren

<sup>18</sup> ISSAI 400, 4000 ve 4200.

yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, “Denetçi görüşünde yapılacak değişikliğin türünün belirlenmesi” başlıklı bölüm doğrultusunda görüşünü değiştirmekle yükümlüdür.

148. Güvenilir sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tabloların güvenilir sunumu gerçekleştirilememesi halinde denetçi, konuyu ve geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlı olarak konunun nasıl çözüleceğini idareyle görüşmelidir ve denetim görüşünün değiştirilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemelidir.

#### Denetçi Raporunda Gerekli Görülen Öğeler

149. Denetçi raporu, yazılı olarak hazırlanmalı ve aşağıdaki öğeleri içermelidir:

- Bağımsız bir denetçinin raporu olduğunu açıkça ortaya koyan bir başlık.
- Denetim görevinin koşulları gereğince bir muhatap .
- (1) Denetlenen mali tabloların hangi kuruma ait olduğunu açıklayan, (2)mali tabloların denetlendiğini belirten, (3) mali tabloları oluşturan her bildirim başlığını tanımlayan, (4) önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin özetine atıfta bulunan ve (5) mali tabloları oluşturan her mali bildirim kapsadığı tarih veya dönemi belirten bir giriş paragrafı.
- Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tablolar hazırlanmasını sağlamak üzere idarenin geçerli mali raporlama çerçevesine göre mali tablolar ve iç kontrollerden sorumlu olduğunu belirten “İdarenin Mali Tablo Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm.
- Denetçinin sorumluluğunun mali tabloların denetimi aracılığıyla görüş oluşturmak olduğunu ifade eden, denetimi mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etme prosedürlerini içeren bir süreç olarak tanımlayan ve prosedürlerin seçimini denetçinin diğerlerinin yanı sıra hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine ilişkin yargısına dayandıran “Denetçinin sorumluluğu” başlıklı bölüm. Risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kurumun mali tablo hazırlamasına yönelik iç kontrollerini dikkate almalı ve koşullara uygun denetim prosedürleri tasarlamalıdır. Kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu, idare tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makullüğü ve mali tabloların genel sunumu da bu bölümde değerlendirilmelidir. Denetçinin elde edilen denetim kanıtının denetçi görüşüne temel oluşturmaya yeterli ve uygun olduğuna inanıp inanmadığı belirtilmelidir.
- Güvenilir sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirirken denetçinin aşağıda verilen eşdeğer ifadelerden birini kullanması gereken “Görüş” başlıklı bölüm.

*o Mali tablolar, tüm önemli yönleriyle [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ..... güvenilir bir şekilde sunar; veya*

*o Mali tablolar, [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ..... ilişkin doğru ve güvenilir bir görünüm sunar.*

Uygunluk çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış bir görüş bildirilirken denetçinin görüşü, mali tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli mali raporlama çerçevesi] doğrultusunda hazırlandığı yönünde olmalıdır.

Geçerli mali raporlama çerçevesine yapılan atfın IPSAS veya IFRS'lere olmaması halinde çerçevenin kaynaklandığı yetki alanı denetçinin görüşünde tanımlanmalıdır.

- Gerek duyulması halinde veya denetçi tarafından tespit edilmesi halinde mali tabloların raporlanması gerekliliğine ek olarak denetçinin mali tablolara ilişkin raporunda yer alan diğer raporlama



sorumluluklarını ele alan “Diğer yasal ve düzenleyici gerekliliklere ilişkin rapor” başlıklı veya içeriğine uygun başka bir başlığa sahip bölüm.

- Denetçinin imzası.
- Aşağıdaki hususlara yönelik kanıtlar dâhil olmak üzere denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne esas oluşturan yeterli ve uygun kanıtları elde ettiği tarih:

o İlgili notlar dâhil olmak üzere mali tabloları oluşturan tüm bildirimler hazırlanmıştır ve  
o Yetkili makamlar, mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan etmişlerdir.

- Denetçinin denetimi yürüttüğü yetki alanı yeri.

150. Yasal ve idari düzenlemeler, denetçiyi görüşe ek olarak görüşü etkilememiş olan gözlem ve bulguları ve bunlar sonucunda yapılan tavsiyeleri raporlamakla yükümlü kılabilir. Bu öğeler, açıkça görüşten ayrı verilmelidir.

#### Denetçi Raporundaki Görüşün Değiştirilmesi

151. Elde edilen denetim kanıtı doğrultusunda bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçinin değişikliğe uğramış görüş vermesi gerekir. Denetçiler, üç tür değişikliğe uğramış görüş bildirebilirler: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma.

#### Denetçinin Görüşünde Yapılacak Değişikliğin Türünün Belirlenmesi

152. Değişikliğe uğramış görüş türlerinden hangisinin uygun olacağı kararı şunlara bağlıdır:

- Değişikliğe neden olan konunun özelliği – başka bir deyişle, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi veya yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmanın imkânsız olduğu durumlarda mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi olasılığı ve
- Denetçinin konunun mali tablolar üzerindeki etki veya olası etkilerinin yaygınlık durumuna ilişkin yargısı.

153. Denetçi, (1) yeterli ve uygun denetim kanıtı doğrultusunda yanlış bildirimlerin münferiden veya bütün olarak önemli olduğu ancak mali tablolarda yaygın olmadığı sonucuna ulaşması halinde veya (2) görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği halde tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olabileceği ama yaygın olmayabileceği sonucuna ulaşması halinde şartlı görüş bildirmelidir.

154. Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayan denetçinin yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olduğu ve mali tablolara etkisinin yaygın olduğu sonucuna ulaşması halinde olumsuz görüş bildirmesi gerekir.

155. Görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamayan denetçinin tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna ulaşması halinde görüş bildirmekten kaçınması gerekir. Denetim görevini kabul ettikten sonra denetçi, idarenin denetim kapsamını mali tablolara ilişkin şartlı görüş bildirilmesine veya görüş bildirmekten kaçınılmasına yol açabilecek şekilde sınırlandırdığını fark ederse idareden sınırlandırmayı kaldırmasını talep etmelidir.

156. Değişikliğe uğramış denetim görüşü bildiren denetçi, başlığı da bildirilen görüş türüyle uyumlu olacak şekilde değiştirmelidir. ISSAI 1705<sup>19</sup>, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesi ve denetçinin sorumluluğunun tanımlanması sırasında kullanılacak terminolojiye yönelik ilave rehberlik sağlar. Ayrıca raporlara ilişkin açıklayıcı örnekler içerir.

*Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar*

157. Denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklanan ve mali tabloların anlaşılmasında büyük öneme sahip bir konuya kullanıcıların dikkatini çekmenin gerekli olduğunu düşünmesi ancak konunun mali tablolarda önemli ölçüde yanlış bildirilmediğine yönelik yeterli ve uygun kanıt olması halinde denetçi, raporuna bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf dâhil etmelidir. Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraflar, sadece mali tablolarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunmalıdır.

158. Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf:

- Hemen görüşün ardına eklenmelidir;
- “Vurgulanan Hususlar” veya başka uygun bir başlık kullanmalıdır;
- Vurgulanan hususa yönelik net bir atıf içermeli ve konuyu tam olarak tanımlayan ilgili açıklamaların mali tablolardaki yerini göstermelidir;
- Denetçinin görüşünün vurgulanan husus doğrultusunda değiştirilmediğini belirtmelidir.

159. Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan ve kullanıcıların denetim, denetçinin sorumlulukları ve raporu anlamaları için gerekli gördüğü bir konunun kullanıcılara bildirilmesi gerektiğine kanaat getirmesi halinde denetçi, bu konuya “Diğer Hususlar” veya uygun başka bir başlık vereceği paragrafta yer vermelidir. Bu paragraf, raporda görüş ve varsa Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraftan hemen sonra yer almalıdır.

160. Denetçinin bu paragraflardan biri veya her ikisini rapora eklemeyi düşünmesi halinde bu düşüncesini ve paragrafların içeriğini yönetimden sorumlu olanlara iletmesi gerekir. Denetçinin yönetimden sorumlu olanların yanı sıra yasama organı gibi diğer tarafları bilgilendirmesi de istenebilir veya denetçi diğer tarafları bilgilendirmeye karar verebilir.

161. Kamu sektörü denetiminde yetki veya beklentiler, (mali tablolarda usulünce açıklanan bir konuya ilişkin) Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafın veya (mali tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin) Diğer Hususlar başlıklı paragrafın rapora eklenebileceği koşulları genişletebilir.

*Karşılaştırmalı Bilgiler - Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar*

162. Karşılaştırmalı bilgiler, bir veya birden fazla önceki dönemle ilişkili olarak mali tablolara dâhil edilen tutarlar ve açıklamalara işaret eder. Denetçi, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği karşılaştırmalı bilgileri içerip içermediğini ve bu bilgilerin doğru şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını tespit etmelidir. Bu amaçla denetçinin aşağıda belirtilen hususları değerlendirmesi gerekir:

- Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulmuş ve uygun olduğu hallerde yeniden beyan edilmiş tutar ve diğer açıklamalarla bağdaşıp bağdaşmadığı,
- Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulananlarla uyumlu olup olmadığı ve muhasebe politikalarında değişiklik olmuşsa bu değişikliklerin usulünce izah edilmiş ve gerektiği gibi sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığı.

<sup>19</sup> ISSAI 1705 – Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler.

163. Cari dönemde karşılaştırmalı bilgilerde olası önemli bir yanlış bildirim fark etmesi halinde denetçi, önemli bir yanlış bildirim söz konusu olup olmadığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilgili koşullarda gerekli görülen ek denetim prosedürlerini yerine getirmelidir.
164. Karşılaştırmalı bilgiler, cari dönem mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak dâhil edilen ve sadece cari döneme ilişkin tutarlar ve diğer açıklamalarla ilgili olarak okunması amaçlanan karşılık gelen değerler şeklinde verilebilir. Karşılık gelen değerler sunulduğunda aşağıdaki durumlar dışında denetçinin görüşü bu değerlere atıfta bulunmaz:
- Denetçinin önceden yayımlanmış önceki döneme ilişkin raporunun şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş içermesi ve değişikliğe neden olan konunun çözülmemiş olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına ilişkin raporunda raporda yer verilen karşılık gelen değerler doğrultusunda değiştirilen şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirmelidir.
  - Değişikliğe uğramamış bir görüş bildirilmiş olan önceki dönem mali tablolarında önemli yanlış bildirim olduğuna dair denetim kanıtı elde etmesi ve karşılık gelen değerlerin usulünce yeniden beyan edilmemiş veya uygun açıklamaların yapılmamış olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına ilişkin raporunda şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirmelidir.
  - Önceki dönem mali tablolarının denetlenmemiş olması halinde denetçi, karşılık gelen değerlerin denetlenmemiş olduğunu Diğer Hususlar başlıklı paragrafta belirtmelidir.

Denetçi, kıyaslama ve önemlilik hususları açısından cari yılı kullanarak bu durumları cari yıl için dikkate almalıdır. Karşılaştırmalı mali tabloların sunulması halinde denetçinin görüşü, mali tabloların sunuldukları ve denetim görüşü bildirilen her döneme atıfta bulunmalıdır.

165. Önceki dönem mali tablolarını cari dönem denetimiyle ilişkili olarak raporlarken önceki dönem mali tablolarına ilişkin güncel görüşünün önceden bildirilen görüşten farklı olması durumunda denetçi, farklılığa yol açan makul sebeplerini Diğer Hususlar başlıklı paragrafta açıklamalıdır.
166. Önceki dönem mali tablolarının başka bir denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına yönelik görüş bildirmenin yanı sıra Diğer Hususlar başlıklı paragrafta şunları belirtmelidir:
- Önceki döneme ait mali tabloların başka bir denetçi tarafından denetlenmiş olduğu;
  - Önceki denetçinin belirttiği görüşün türü ve görüşün değişikliğe uğramış olması halinde bunun sebepleri ve
  - (önceki denetçinin önceki dönem mali tablolarına ilişkin raporunun güncel mali tablolarla yeniden yayımlanmaması halinde) önceki raporun tarihi.
167. Denetçi, önceki denetçinin değişiklik yapmadan raporladığı önceki dönem mali tabloların önemli bir yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaştığı takdirde söz konusu yanlış bildirim ilgili idari makama ve yönetimden sorumlu kişilere bildirmeli ve önceki denetçinin bilgilendirilmesini talep etmelidir. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirilmesi ve önceki denetçinin değiştirilmiş mali tablolara ilişkin yeni bir rapor yayımlamayı kabul etmesi halinde denetçi, sadece cari döneme ilişkin rapor hazırlamalıdır.
168. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, karşılaştırmalı mali tabloların denetlenmemiş olduğunu Diğer Hususlar paragrafında belirtmelidir. Bunu yapmak, denetçinin açılış bakiyelerinin cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyecek yanlış bildirim içermediğini

gösterecek yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama yükümlülüğünü kaldırmaz. Karşılaştırmalı bilgilere yönelik ek rehberlik, ISSAI 1710'da bulunmaktadır<sup>20</sup>.

Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları

169. Denetçi, denetlenen mali tablolar ile diğer bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıkları veya bir durumun önemli ölçüde yanlış bildirilip bildirilmediğini tespit etmek için diğer bilgileri de okumalıdır. Diğer bilgileri okuduktan sonra önemli bir tutarsızlık veya bir duruma ilişkin önemli yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, denetlenen mali tabloların mı yoksa diğer bilgilerin mi düzeltileceğini belirlemelidir. Denetçinin bulunması gereken eylem; denetçinin görüşünün değiştirilmesi, denetçi raporunun bekletilmesi, denetim görevinden çekilmeyi (kamu sektöründe bunun mümkün olduğu nadir durumlarda), yönetimden sorumlu olanlara durumun bildirilmesini veya denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklenmesini içerebilir.
170. İdarenin düzeltmeyi reddettiği önemli bir tutarsızlık veya önemli bir duruma ilişkin yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, yönetimden sorumlu olanları haberdar etmekle yükümlüdür. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların yanı sıra yasama organı gibi diğer tarafları bilgilendirmekle de yükümlü olabilir veya diğer tarafları bilgilendirmeye karar verebilir. Denetçinin diğer belgelere ilişkin sorumluluklarına dair ek rehberlik, ISSAI 1720<sup>21</sup>'de bulunmaktadır.

Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

171. Denetçinin mali tablolar hazırlanırken uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini tespit etmesi gerekir. Özel amaçlı mali tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlarda bilgi sahibi olmalıdır:
- Mali tabloların hazırlanma amacı;
  - Hedef kullanıcılar ve
172. Uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunun tespiti için idare tarafından atılacak adımlar.
173. Özel amaçlı mali tabloların denetimini planlayıp yürüten denetçi, denetim görevinin koşullarının ISSAI'lerin uygulanmasına özel önem verilmesini gerektirip gerektirmediğini belirlemelidir.
174. Denetçi, özel amaçlı mali tablolara ilişkin görüş oluşturur ve rapor hazırlarken genel amaçlı mali tablolara aynı gerekliliklere uygun hareket etmekle yükümlüdür. Denetçinin özel amaçlı mali tablolara yönelik raporu:
- Mali tabloların hazırlanma sebebini tanımlamalıdır;
  - İdarenin mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak çerçeveleri seçebildiği durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını tespit etme sorumluluğuna atıfta bulunmalıdır.
174. Denetçi, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeve doğrultusunda hazırlandığı ve bu nedenle başka bir amaç için uygun olamayabileceği hususunda kullanıcıları uyarmak için bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklemelidir.
175. Özel amaçlı çerçevelere göre düzenlenen mali tabloların denetimine ilişkin özel hususlar hakkında ek rehberlik, ISSAI 1800<sup>22</sup>'de bulunmaktadır.

<sup>20</sup> ISSAI 1710 – Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılıklı Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar.

<sup>21</sup> ISSAI 1720 – Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları.

<sup>22</sup> ISSAI 1800 – Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi.

Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ve Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi

176. Müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetimi söz konusu olduğunda denetçi, ilk olarak denetimin uygulanabilir olup olmadığını belirlemelidir. Denetçinin aynı zamanda kuruluşun mali tablolarının tümünü denetlemekle görevli olup olmamasına bakılmaksızın müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir ögesinin denetiminde temel ilkeler uygulanır. Tüm mali tabloları denetlemekle yükümlü olmaması halinde denetçi, müstakil mali tablonun veya mali tabloların belirli bir ögesinin denetiminin ilgili denetim standartlarında belirtilen temel ilkelere uygun olup olmadığını belirlemelidir.
177. Denetçi, mali raporlama çerçevesinin uygulanmasının hedef kullanıcıların mali tablolardaki bilgileri veya mali tablonun ögesi ile birlikte önemli işlem ve olayların bu bilgiler üzerindeki etkisini anlamasını sağlayacak yeterli açıklamayı sunan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağını da belirlemelidir.
178. Denetçi, beklenen görüş türünün denetim görevinin koşullarında uygun olup olmadığını değerlendirmeli ve raporlama gerekliliklerini gerektiği şekilde uyarlamalıdır.
179. Kuruluşun mali tablolarının tümünün denetlenmesi göreviyle birlikte müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin rapor hazırlamakla görevlendirilmesi halinde denetçi, her görev için ayrı bir görüş oluşturmalıdır.
180. Denetçinin tüm mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramış görüş bildirmesi veya raporun bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlar başlık bir paragraf içermesi halinde denetçi, bu durumların müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine yönelik raporu üzerinde yapabileceği etkileri tespit etmelidir. Uygun olduğu hallerde denetçi, müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine yönelik değişikliğe uğramış görüş bildirmeli veya ilgili rapora bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlar başlıklı bir paragraf eklemelidir.
181. Kuruluşun mali tablolarının tümüne ilişkin olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirilmekten kaçınılması gerektiği sonucuna ulaşması halinde denetçi, müstakil mali tablo veya bu tablonun belirli bir ögesine ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirmeyebilir. Bunun nedeni değişikliğe uğramamış görüşün bütün olarak mali tablolar için verilen olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma kararıyla çelişmesidir. Mali tabloların tümüne ilişkin görüşle birlikte bu raporların yayımlanmasına yönelik ek gereklilikler ve rehberlik, ISSAI 1805<sup>23</sup>'de bulunmaktadır.

Grup Mali Tablo Denetimleriyle İlgili Hususlar (Tüm Kamu Mali Tabloları Dâhil)

182. **Grup mali tabloları denetlemekle görevlendirilen denetçiler, tüm kamu mali tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmek için tüm bileşenlerin mali bilgilerle konsolidasyon süreci hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**
183. ISSAI 200'ün ilkeleri, ister merkezi yönetimin bileşenleri olsun ister merkezi yönetimin tümü olsun mali tablolara ilişkin tüm kamu denetimlerinde geçerlidir. Denetçinin merkezi yönetim hesaplarının tümü gibi grup mali tablo denetimiyle görevlendirilmesi halinde spesifik gereklilikler ve hususlar uygulanabilir. Grup mali tablo denetimini yürüten denetçi, grup denetçisi olarak adlandırılır. Grup denetçisi, grup denetim stratejisini belirlemeli ve grup denetim planını geliştirmelidir. Denetlenen kuruluşun tanınmasına yönelik ilkeler; grup çapında uygulanan kontroller dâhil olmak üzere grubun, grup bileşenlerinin, bileşenlerin

<sup>23</sup> ISSAI 1805 – Özel Hususlar – Tek Mali Tablolar ve Bir Mali Tablonun Belirli Öğeleri, Hesapları ve Kalemlerinin Denetimi.

içinde bulunduğu ortamın ve konsolidasyon sürecinin tanınmasını içerebilir. Bu nedenle elde edilen bilgiler, grup mali tabloları için önemli olabilecek bileşenlere yönelik ilk tespitin doğrulanması veya gözden geçirilmesi ve grup mali tabloların hata ya da hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi için yeterli olmalıdır.

184. Grup mali tablo bileşenleri; kurum, departman, büro, şirket, fon, bileşen birimi, ilçe, ortak girişim ve sivil toplum örgütlerini içerebilir. Bileşenler, aşağıda belirtilen durumlarda önemli olarak değerlendirilebilir:
- Tek başına mali önem arz etmesi durumunda;
  - Spesifik özellik veya koşulları nedeniyle grup mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerini içermesi olasılığı olması halinde;
  - Ulusal güvenlik konuları, bağışçılar tarafından finanse edilen projeler ve vergi gelirine ilişkin raporlama gibi yüksek kamu hassasiyetine sahip konuları içermesi halinde.
185. Kamu sektöründe grup mali tablolarına dâhil edilecek bileşenlere karar verilmesi zor olabilir. Mali raporlama çerçevesinin uygulanması, belirli bir kurum, departman, büro, şirket, fon, alan, ortak girişim veya sivil toplum örgütünün kapsam dışında bırakılmasına yol açabilir. Bu durumlarda bu sonucun grup mali tabloların yanıltıcı şekilde sunulmasına yol açacağına inanması halinde grup denetçisi, denetçi raporuna etkisinin yanı sıra konunun yasama organı veya diğer ilgili düzenleyici organlara bildirilmesi ihtiyacını dikkate alabilir.
186. Bazı durumlarda mali raporlama çerçevesi, belirli bir kurum, departman, büro, şirket, fon, alan, ortak girişim veya sivil toplum örgütünün dâhil edilmesi veya kapsam dışı bırakılması hususunda spesifik rehberlik sağlamayabilir. Bu tür durumlarda grup denetçisi, bileşenin grup mali tablolarında ele alınmasının güvenilir bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağını tespiti için grup idaresi ile bileşen idaresi arasındaki görüşmelere katılabilir. Bu zorluk, bileşen denetçilerinin çalışmalarının kullanılmasını gerektirebilir. Grup idaresinin bileşenin grup mali tablolarına dâhil edilmesini kabul etmemesi de olasıdır. Bu durum, grup denetçisinin bileşen denetçisiyle iletişim kurma ve onun çalışmalarını kullanma ihtimalini sınırlandırır.
187. Grup içinde münferit mali önemi dolayısıyla önemli olan bir bileşen söz konusu olduğunda grup denetim ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisi, grup denetçisi tarafından belirlenen bileşen önemlilik değerini kullanarak bileşenin mali bilgilerini denetlemelidir. Spesifik özellik veya koşulları dolayısıyla ve grup mali tablolarının önemli yanlış bildirim risklerini içermesi olası olduğu için önemli olan bir bileşen söz konusu olduğunda ise grup denetim ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisinin mali bilgileri denetlemesi gerekmeyebilir ancak tespit edilen önemli risklere ilişkin belirtilmiş denetim prosedürlerini uygulayabilir. Önem arz etmeyen bileşenler söz konusu olduğunda grup denetim ekibi, grup seviyesinde analitik prosedürleri yerine getirebilir.
188. Mali Denetimin Temel İlkelerine dayanan veya bunlarla uyumlu denetim standartları geliştirilmesi veya benimsenmesi esnasında ISSAI 1600<sup>24</sup>'de sunulan grup denetimlerine ilişkin detaylı rehberliğin ele alınması yararlı olabilir.

<sup>24</sup> ISSAI 1600 – Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil).