

ISSAI 1240

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org

Mali Denetim Rehberi

Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Financial Audit Guidelines

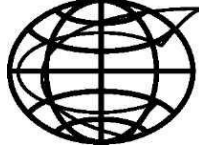
The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

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

INTOSAI



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

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 240 “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

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

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

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

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

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

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

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1240

PRACTICE NOTE TO ISA 240	Paragraph
Background	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1
Applicability of the ISA in Public Sector Auditing	P2
Additional Guidance on Public Sector Issues	P3
Overall Considerations	P4-P5
Definitions	P6
Professional Skepticism	P7-P9
Discussion among the Engagement Team	P10
Risk Assessment Procedures and Related Activities	P11-14
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	P15
Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	P16-P17
Evaluation of Audit Evidence	P18
Auditor Unable to Continue the Engagement	P19
Communications to Management and with Those Charged with Governance	P20
Communications to Regulatory and Enforcement Authorities	P21
Appendix 1: Examples of Additional Fraud Risk Factors in the Public Sector Environment	
Appendix 2: Additional Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud in the Public Sector Environment	
Appendix 3: Additional Examples of Circumstances in the Public Sector Environment that May Indicate the Possibility of Fraud[^]	
 INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240	
Introduction	
Scope of this ISA	1
Characteristics of Fraud	2-3
Responsibility for the Prevention and Detection of Fraud	4-8
Effective Date	9
Objectives	10
Definitions	11

ISSAI 1240 İçindekiler Tablosu

ISA 240 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Tanımlar	P6
Mesleki Şüphecilik	P7–P9
Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme	P10
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	P11–14
Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi	P15
Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	P16–P17
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi	P18
Denetçinin Göreve Devam Edememesi	P19
İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	P20
Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim	P21
Ek 1: Kamu Sektöründeki Ek Hile Riski Faktörlerine Örnekler	
Ek 2: Kamu Sektöründe Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Ek Örnekler	
Ek 3: Kamu Sektöründe Hile Olasılığına İşaret Edebilecek Durumlara Ek Örnekler	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 240	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Hilenin Özellikleri	2–3
Hilenin Önlenmesi ve Tespitine Yönelik Sorumluluk	4–8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11

Requirements

Professional Skepticism	12-14
Discussion among the Engagement Team	15
Risk Assessment Procedures and Related Activities	16-24
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	25-27
Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	28-33
Evaluation of Audit Evidence	34-37
Auditor Unable to Continue the Engagement	38
Written Representations	39
Communications to Management and with Those Charged with Governance	40-42
Communications to Regulatory and Enforcement Authorities	43
Documentation	44-47

Application and Other Explanatory Material

Characteristics of Fraud	A1-A6
Professional Skepticism	A7-A9
Discussion among the Engagement Team	A10-A11
Risk Assessment Procedures and Related Activities	A12-A27
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A28-A32
Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A33-A48
Evaluation of Audit Evidence	A49-A53
Auditor Unable to Continue the Engagement	A54-A57
Written Representations	A58-A59
Communications to Management and with Those Charged with Governance	A60-A64
Communications to Regulatory and Enforcement Authorities	A65-A67

Appendix 1: Examples of Fraud Risk Factors

Appendix 2: Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud

Appendix 3: Examples of Circumstances that Indicate the Possibility of Fraud

Gereklilikler

Mesleki Şüphencilik	12–14
Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme	15
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	16–24
Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi...	25–27
Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	28–33
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi	34–37
Denetçinin Göreve Devam Edememesi	38
Yazılı Bildirimler	39
İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	40–42
Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim	43
Belgeleme	44–47

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Hilenin Özellikleri	A1–A6
Mesleki Şüphencilik	A7–A9
Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme	A10–A11
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A12–A27
Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi	A28–A32
Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A33–A48
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi	A49–A53
Denetçinin Göreve Devam Edememesi	A54–A57
Yazılı Bildirimler	A58–A59
İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A60–A64
Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim	A65–A67

Ek 1: Hile Riski Faktörlerine Örnekler

Ek 2: Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Örnekler

Ek 3: Hile Olasılığına İşaret Eden Durumlara Örnekler

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 240

The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 240 - The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. It is read together with the ISA. ISA 240 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 240 deals with the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. Specifically, it expands on how ISA 315² and ISA 330³ are to be applied in relation to risks of material misstatement due to fraud.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Definitions.
 - (c) Professional Skepticism.
 - (d) Discussions among the Engagement Team.
 - (e) Risk Assessment Procedures and Related Activities.
 - (f) Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud.
 - (g) Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud.
 - (h) Evaluation of Audit Evidence.
 - (i) Auditor Unable to Continue the Engagement.
 - (j) Communication to Management and with Those Charged with Governance.
 - (k) Communications to Regulatory and Enforcement Authorities.

¹ All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

² ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

³ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 240 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 240 – Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları – hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 240, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 240, mali tablo denetiminde denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarını ele alır. ISA 240, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili olarak ISA 315² ve ISA 330'un³ nasıl uygulanacağını açıklar.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Tanımlar.
 - Mesleki Şüphecilik.
 - Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme.
 - Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.
 - Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi.
 - Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Yanıtlar.
 - Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi.
 - Denetçinin Göreve Devam Edememesi.
 - İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim.
 - Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim.

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

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

³ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 240 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 240 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A6, A57 and A67 of the ISA.

Overall Considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives may include audit and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether the public sector auditors found any instances of non-compliance with authorities including budgets and accountability frameworks and/or reporting on the effectiveness of internal control. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations for public sector auditors to report any non-compliance with authorities detected during the audit or to report on effectiveness of internal control. These additional responsibilities and the related fraud risks need to be considered by the public sector auditor when planning and performing the audit.
- P5. Paragraphs 2 and 3 of the ISA deal with characteristics of fraud. Three conditions are normally present when fraud occurs. These conditions are often present in various ways in the public sector. These include:
- Incentive or pressure (placed on or perceived by management or employees giving them a reason to commit fraud) - public sector employees are often under pressure to deliver high quality services with few resources and to meet budget expectations. This may be especially relevant in tough economic conditions where there is pressure to maintain user charges and tax rates, resulting in incentives to overstate revenues and understate expenditures. There may also exist incentives to spend the available budget by the end of the financial year;
 - Opportunity (characteristics or circumstances related to an entity allowing for the perpetration of fraud) - a difficult recruitment environment or a lack of sufficient qualified personnel may be more prevalent in the public sector. Such situations may often result in deficiencies in internal control creating the opportunity for fraud. The widespread use of high volume, low value cash transactions in certain public sector entities such as cash transactions at police departments or health clinics may add to those risks. Although monetary values may be small, such situations may lead to violation of public trust, expectations and accountability; and
 - Rationalization or attitude (Behavior, character or ethical values that allow individuals to justify their reasons for committing fraud)- generally lower salary levels in the public sector compared to the private sector may lead employees to believe that they can justify misuse of funds. As above, this may violate principles of public trust, expectations and accountability.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 240, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 240, uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri içermektedir. ISA'nın A6, A57 ve A67 paragrafları, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü konulara odaklanmaktadır.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan ilgili mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gereklilikleri veya yasama kararlarından doğan denetim görev ve yetkisi; daha başka amaçlar da ortaya koyabilir. Bu amaçlar, örneğin kamu sektörü denetçilerinin bütçeler ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere herhangi bir uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç denetimin etkinliği konusunda raporlama yapmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumluluklarını içerebilir. Fakat bu gibi ilave amaçlar olmasa bile kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında tespit edilen herhangi bir uygunsuzluğu veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Kamu sektörü denetçisi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken bu ek sorumlulukları ve ilgili hile risklerini dikkate almalıdır.

- P5. Bu ISA'daki 2. ve 3. paragraflar, hilenin özelliklerini ele almaktadır. Hile meydana geldiğinde normalde üç koşul mevcuttur. Bu koşullar, genelde kamu sektöründe farklı şekillerde bulunur. Bunlar:

- Teşvik veya baskı (hile yapmalarına bir neden sağlayacak şekilde idare veya çalışanlar üzerinde uygulanır veya bunlar tarafından algılanır) – Kamu sektörü çalışanları genelde az kaynakla kaliteli hizmet sunma ve bütçe beklentilerini karşılama baskısı altındadır. Bu durum, özellikle kullanıcı ücretlerini ve vergi oranlarını koruma baskısının olduğu zorlu ekonomik koşullar altında geçerli olabilir ve gelirleri yüksek ve harcamaları düşük bildirmeye teşvik edebilir. Ayrıca mevcut bütçenin mali yılın sonuna kadar harcanmasına yönelik teşvikler olabilir.
- Fırsat (hilenin yapılmasına imkân tanıyan, kuruluşu ait özellikler veya kuruluşla ilgili durumlar) –İşe alımın zor olduğu bir ortam veya nitelikli personel eksikliği, kamu sektöründe daha yaygın olabilir. Bu tür durumlar genelde iç kontrolde eksikliklere yol açar ve bu da hile için fırsat yaratır. Belli kamu kurumlarında yüksek hacimli, düşük değerli nakit işlemlerinin yaygın kullanımı (örneğin polis departmanı veya sağlık kliniklerindeki nakit işlemleri), bu riskleri artırabilir. Parasal değerleri az olsa bile bu tür durumlar, kamu güveni ve beklentilerinin ve hesap verebilirliğin ihlal edilmesine yol açabilir.
- Aklileştirme veya tutum (bireylerin hile yapma nedenlerini haklı göstermelerine imkân veren davranış, karakter veya etik değerler) – Kamu sektöründe maaş seviyesinin genelde özel sektöre göre düşük olması, çalışanların kamu kaynaklarının kötüye kullanımını haklı gösterebileceklerine inanmasına yol açabilir. Yukarıda olduğu gibi bu durum da kamu güveni ve beklentilerini ve hesap verebilirlik ilkelerini ihlal edebilir.

Definitions

- P6. As stated in the INTOSAI Lima Declaration, I General, Section 1¹ “The concept and establishment of audit is inherent in public financial administration as the management of public funds represents a trust. Audit is not an end in itself but an indispensable part of a regulatory system whose aim is to reveal deviations from accepted standards and violations of the principles of legality, efficiency, effectiveness and economy of financial management early enough to make it possible to take corrective action in individual cases, to make those accountable accept responsibility, to obtain compensation, or to take steps to prevent--or at least render more difficult--such breaches”. Public sector auditors therefore remain alert throughout the audit for occurrences of abuse. In this context, the Practice Note adds an additional definition:
- Abuse - involves behavior that is deficient or improper when compared with behavior that a prudent person would consider reasonable and necessary business practice given the facts and circumstances. Abuse also includes misuse of authority or position for personal financial interests or those of an immediate or close family member or business associate. Abuse does not necessarily involve fraud, violation of laws, regulations, or provisions of a contract or grant agreement. Abuse is a departure from the concept of propriety, which relates to the general principles of sound public sector financial management and conduct of public sector officials.

Professional Skepticism

- P7. The auditor’s responsibility to maintain an attitude of professional skepticism throughout the audit, as provided for in the ISA, is addressed by ISSAI 1200.
- P8. In the public sector, threats to maintaining an attitude of professional skepticism throughout the audit, as described in paragraphs 12 to 14 of the ISA, may exist and include:
- The nature of personal or professional relationships as a result of the political process/environment;
 - The public sector audit organization’s exclusive mandate, resulting in the lack of audit competitors; and
 - In some environments, the lack of requirements to rotate auditors regularly.

Therefore public sector auditors take appropriate action to reduce such threats. Such actions may include introducing safeguards as addressed in ISSAI 1220.

- P9. When information is obtained indicating that abuse may have occurred, public sector auditors consider whether such possible abuse could significantly affect the financial statements. Such abuse may be considered from both a qualitative and quantitative perspective. Public sector auditors do not provide reasonable assurance of the detection of abuse, but consider the need to report such instances as deemed appropriate.

Discussion among the Engagement Team

- P10. Paragraph 15 of the ISA requires a discussion among the engagement team members and a determination by the engagement partner of which matters are to be communicated to those team members not involved in the discussion. In the public sector, the discussion may also cover the additional objectives and related risks of material misstatement, as discussed in paragraph P4 above. Public sector auditors may include auditors engaged in performance audits and other audit activities of the entity in such a discussion.

¹ ISSAI 1, “The Lima Declaration”.

Tanımlar

- P6. INTOSAI Lima Deklarasyonu, Genel I, Bölüm 1’de¹ belirtildiği üzere “Kamu kaynaklarının yönetimi bir ortaklığı (tröstü) temsil ettiğinden, denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır. Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.” Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, denetim boyunca istismar olaylarına karşı tetikte olur. Bu bağlamda Uygulama Notu, ek bir tanım ilave eder:
- İstismar – İhtiyatlı bir insanın belirli durum ve şartlar altında makul ve gerekli bir iş uygulaması olarak düşünceği bir davranışla kıyaslandığında eksik veya uygunsuz olan davranıştır. İstismar aynı zamanda yetki veya makamın, kişinin kendisinin ya da yakın çevre, yakın aile bireyleri veya iş ortaklarının mali çıkarları için kötüye kullanılmasını da içerir. İstismarın hile içermesi veya yasal ve idari düzenlemeleri, bir sözleşme veya hibe anlaşması hükmünü ihlal etmesi şart değildir. İstismar, sağlıklı kamu mali yönetimi ve kamu çalışanlarının davranışlarına ilişkin genel ilkelerle ilgili yerindelik kavramına aykırılığı ifade eder.

Mesleki Şüphencilik

- P7. Bu ISA’da öngörüldüğü gibi denetçinin mesleki şüphencilikini denetim boyunca koruma sorumluluğu, ISSAI 1200’de ele alınmaktadır.
- P8. Bu ISA’nın 12 ile 14. paragrafları arasında belirtildiği üzere kamu sektöründe mesleki şüphencilik denetim boyunca korunmasına yönelik tehditler olabilir. Bunlar:
- Siyasi süreç/ortam nedeniyle kişisel veya mesleki ilişkilerin doğası,
 - Kamu sektörü denetim kurumunun denetim görev ve yetkisine sahip tek kurum olması ve bunun sonucu olarak denetimde rakiplerinin olmaması,
 - Bazı çevrelerde denetçileri düzenli olarak rotasyona tabi tutma gerekliliğinin olmaması.

Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu tür tehditleri azaltmak için uygun adımları atar . Bu adımlar arasında ISSAI 1220’de ele alınan önlemlerin hayata geçirilmesi sayılabilir.

- P9. İstismarın meydana gelmiş olabileceğini gösteren bilginin elde edildiği durumlarda kamu sektörü denetçileri, bu muhtemel istismarın mali tabloları önemli düzeyde etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirir. Böyle bir istismar, hem nitel hem de nicel açıdan değerlendirilebilir. Kamu sektörü denetçileri, istismarın tespitine ilişkin makul güvence sağlamaz ancak uygun görülen hallerde bu tür olayları raporlama ihtiyacını değerlendirir.

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme

- P10. ISA’nın 15. paragrafı, görev ekibi üyeleri arasında görüşme yapılmasını ve görev ortağının görüşmede yer almayan ekip üyelerine hangi hususların iletileceğini belirlemesini gerektirir. Yukarıda P4 paragrafında bahsedildiği üzere, kamu sektöründe bu görüşme, ek amaçları ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerini de kapsayabilir. Kamu sektörü denetçileri, kuruluşun performans denetimlerine ve diğer denetim faaliyetlerine katılan denetçileri bu görüşmeye dâhil edebilir.

¹ ISSAI 1, “Lima Deklarasyonu”.

Risk Assessment Procedures and Related Activities

- P11. When considering the requirement in paragraph 17(c) of the ISA, public sector auditors may also inquire as to management's communication with other government bodies as appropriate.
- P12. When considering the requirements to make inquiries of those charged with governance as stated in paragraph 21 of the ISA, public sector auditors may also include responsible officials of for example a ministry, board members, or members of relevant legislative committees.
- P13. According to paragraph 22 of the ISA, the auditor shall evaluate whether unusual or unexpected relationships that have been identified in performing analytical procedures, including those related to revenue accounts, may indicate risks of material misstatement due to fraud. In the public sector, in addition to revenue accounts, there may be other areas of significance for the purposes of performing analytical procedures depending on the nature of the operations of the entity. In many public sector entities, areas such as procurement and grants may be more relevant than revenue accounts for such purposes. When performing analytical procedures, public sector auditors consider the unique challenges of using the cash basis of accounting and the related possibilities for manipulation of financial information.
- P14. When evaluating fraud risk factors as noted in paragraph 24 of the ISA and considering the examples provided in Appendix 1 of the ISA, public sector auditors take note that additional risk factors may be relevant in the public sector. Examples of additional fraud risk factors in the public sector environment are set out in Appendix 1 in the Practice Note.

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud

- P15. In the public sector, revenue recognition may not always be the most relevant area for the presumption that there are risks of fraud, as required by paragraph 26 of the ISA. Revenue recognition may be highly relevant for tax authorities or other agencies that collect revenues such as state universities and colleges, hospitals or regulatory agencies, which charges fees for services rendered, or are recipients of donor funds. However, in many public sector entities, the focus is on expenditures and areas such as procurement and payment of grants. Therefore, in addition to revenue recognition, where relevant, public sector auditors may consider such other areas when making the presumption of fraud risks.

Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud

- P16. When designing and performing further audit procedures whose nature, timing and extent are responsive to the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level, as noted in paragraph 30 of the ISA and considering the examples provided in Appendix 2 of the ISA, public sector auditors take note that additional audit procedures may be relevant in the public sector. Examples of additional audit procedures relevant in a public sector environment are set out in Appendix 2 of the Practice Note.
- P17. Paragraph 32(c) of the ISA deals with significant transactions that are outside the normal operations and activities of the audited entity. Examples of such transactions in the public sector may include:
- Economic development incentives;
 - Onerous provisions in union contracts;
 - Real-estate purchases or sales;
 - Land swaps;

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- P11. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 17(c) paragrafındaki gerekliliği değerlendirirken uygun görülen hallerde idarenin diğer kamu kurumlarıyla iletişimini de sorgulamak isteyebilir.
- P12. Kamu sektörü denetçileri; ISA'nın 21. Paragrafında belirtildiği üzere yönetimden sorumlu olanları sorgulama gerekliliklerini değerlendirirken örneğin bir bakanlığın sorumlu çalışanlarını, kurul üyelerini ya da ilgili yasama komisyonlarının üyelerini buna dâhil edebilir.
- P13. ISA'nın 22. paragrafına göre denetçi, gelir hesaplarıyla ilgili prosedürler gibi analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında tespit edilen sıra dışı veya beklenmedik ilişkilerin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edip etmediğini değerlendirir. Kamu sektöründe gelir hesaplarına ilaveten kuruluşun işlemlerinin yapısına bağlı olarak analitik inceleme tekniklerinin uygulanması çerçevesinde önem arz eden başka alanlar olabilir. Bu çerçevede çoğu kamu kuruluşunda satın alma ve hibeler gibi alanlar, gelir hesaplarından daha ilgili olabilir. Kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerini uygularken nakit esasına dayalı muhasebenin kullanılmasının kendine özgü zorluklarını ve finansal bilgilerin manipülasyonuna yönelik ilgili olasılıkları değerlendirir.
- P14. Kamu sektörü denetçileri ISA'nın 24. paragrafında belirtilen hile riski faktörlerini ve Ek 1'de verilen örnekleri değerlendirirken ilave risk faktörlerinin kamu sektöründe ilgili olabileceğini dikkate alır. Kamu sektöründeki diğer hile riski faktörlerine dair örnekler, Uygulama Notu Ek 1'de sunulmaktadır.

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi

- P15. ISA'nın 26. paragrafının gerektirdiği gibi kamu sektöründe gelir tahakkuku, hile risklerinin bulunduğu varsayılması için en uygun alan olmayabilir. Gelir tahakkuku; vergi otoriteleri veya verilen hizmetler karşılığında ücret alan veya bağışçı fonlarının alıcısı pozisyonundaki devlet üniversiteleri, hastaneler veya düzenleyici kurumlar gibi gelir tahsil eden diğer kurumlar için çok ilgili olabilir. Ancak çoğu kamu sektörü kuruluşunda odak noktası, harcamalar ve satın alma ve hibe ödemeleri gibi alanlardır. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, hile risklerine ilişkin varsayımında bulunurken ilgili hallerde gelir tahakkukuna ek olarak bu gibi başka alanları da dikkate alabilir.

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

- P16. ISA'nın 30. paragrafında belirtildiği üzere kamu sektörü denetçileri; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine cevap verecek başka denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken ve ISA Ek 2'de verilen örnekleri değerlendirirken kamu sektöründe ek denetim prosedürlerinin uygun olabileceğini dikkate alır. Kamu sektöründe uygun olan ek denetim prosedürlerine dair örnekler, Uygulama Notu Ek 2'de sunulmaktadır.
- P17. ISA'nın 32(c) paragrafı, denetlenen kuruluşun normal işlemleri ve faaliyetleri dışında kalan önemli işlemleri ele alır. Kamu sektöründe bu tür işlemlere dair örnekler şunlar olabilir:
- Ekonomik kalkınma teşvikleri,
 - Sendika sözleşmelerinde bağlayıcı yükümlülük getiren hükümler,
 - Emlak alım veya satımları,
 - Arazi takasları,

- Granting of easements;
- Public/private partnerships;
- Privatization of governmental services;
- Early extinguishment of debt; and
- Government guarantees or assurances to rescue private sector entities if they have financial difficulties.

Evaluation of Audit Evidence

- P18. As required by paragraph 35 of the ISA, when a misstatement is identified, the auditor shall evaluate whether such a misstatement is indicative of fraud. If there is such an indication, the auditor shall evaluate the implications of the misstatement. Appendix 3 of the ISA contains circumstances that might indicate the possibility of fraud. Examples of additional circumstances for the public sector are set out in Appendix 3 of the Practice Note.

Auditor Unable to Continue the Engagement

- P19. Public sector auditors do not normally have the option to withdraw from an audit engagement as described in paragraph 38(c) of the ISA. Therefore, public sector auditors consider the impact on the audit opinion and any requirements for other forms of reporting, including whether it may be appropriate to report separately to the legislature and/or to issue classified or restricted reports.

Communications to Management and with Those Charged with Governance

- P20. Public sector auditors may be required or may decide to communicate matters addressed in paragraph 41 of the ISA with other parties such as the legislature, in addition to those charged with governance.

Communications to Regulatory and Enforcement Authorities

- P21. The requirements for reporting of fraud in the public sector may be subject to specific provisions of the audit mandate or related legislation or regulation, in line with paragraph 43 of the ISA regarding communication to a party outside the entity. Such parties may include regulatory and enforcement authorities. In some environments, there may be a duty to refer indications of fraud to investigative bodies and even cooperate with such bodies to determine if fraud or abuse has occurred. In other environments, public sector auditors may be obliged to report circumstances that may indicate the possibility of fraud or abuse to the competent jurisdictional body or to the appropriate part of the government or legislature, such as prosecutors, the police and (if relevant to legislation) affected third parties. Public sector auditors take care to avoid interfering with potential investigations or legal proceedings. Public sector auditors need to be familiar with applicable laws and regulations in regard to reporting, communication and documentation of indications or suspicions of fraud. Furthermore, public sector auditors consider the need to obtain legal advice in issues regarding indications of fraud.

- İrtifak haklarının verilmesi,
- Kamu / özel ortaklıkları,
- Kamu hizmetlerinin özelleştirilmesi,
- Borcun erken ödenmesi,
- Özel sektör kuruluşlarının finansal zorluk yaşamaması halinde bu kuruluşları kurtarmaya yönelik devlet garantisi veya güvenceleri.

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi

- P18. ISA'nın 35. paragrafında öngörüldüğü üzere bir yanlış bildirim tespit edildiğinde denetçi, bu yanlış bildirim hileye işaret edip etmediğini değerlendirir. Böyle bir işaretin mevcut olması halinde denetçi, yanlış bildirim sonuçlarını değerlendirir. ISA'nın Ek 3'ü, hile olasılığına işaret edebilecek durumları ortaya koymaktadır. Kamu sektörüne yönelik diğer durumlara dair örnekler, Uygulama Notu Ek 3'te sunulmaktadır.

Denetçinin Göreve Devam Edememesi

- P19. ISA'nın 38(c) paragrafında belirtildiği üzere kamu sektörü denetçileri normalde denetim görevinden çekilme seçeneğine sahip değildir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, denetim görüşü üzerindeki etkiyi ve yasama organına ayrı olarak raporlama yapmanın ve/veya gizli veya erişimi kısıtlı raporlar yayımlamanın uygun olup olmadığı dâhil olmak üzere diğer raporlama türlerine yönelik gereklilikleri değerlendirir.

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- P20. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 41. paragrafında ele alınan konuları yönetimden sorumlu olanlara ek olarak yasama organı gibi diğer taraflara iletmeye karar verebilir veya iletmek zorunda kalabilir.

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim

- P21. Kamu sektöründeki hilelerin raporlanmasına yönelik gereklilikler, ISA'nın kuruluş dışı bir tarafla iletişimle ilgili 43. paragrafı doğrultusunda denetim görev ve yetkisinin veya ilgili mevzuat veya yönetmeliğin belirli hükümlerine tabi olabilir. Bu gibi taraflar, Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumları içerebilir. Bazı ortamlarda hile belirtilerini soruşturma organlarına sevk etmek ve hatta hile veya istismarın meydana gelip gelmediğini belirlemek üzere bu gibi organlarla işbirliği yapmak gerekli olabilir. Bazı ortamlarda ise kamu sektörü denetçileri; hile veya istismar olasılığına işaret edebilecek durumları, yetkili yargı organına veya savcılık gibi hükümet veya yasama organının uygun bir bölümüne, polis ve (mevzuat açısından uygun olması halinde) etkilenmiş üçüncü taraflara bildirmek zorunda olabilir. Kamu sektörü denetçileri, muhtemel soruşturmalara veya yasal takibatlara müdahale etmekten kaçınmaya özen gösterir. Kamu sektörü denetçileri; hile belirtileri veya şüpheleriyle ilgili olarak raporlama, iletişim ve belgelendirme bakımından yürürlükteki yasal ve idari düzenlemelere aşina olmalıdır. Ayrıca kamu sektörü denetçileri, hile belirtileriyle ilgili konularda hukuki mütalaa alma ihtiyacını dikkate alır.

Appendix 1: Examples of Additional Fraud Risk Factors in the Public Sector Environment

The fraud risk factors identified in this appendix are examples of such factors that may be faced by public sector auditors. Although the risk factors cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly, public sector auditors may identify additional or different risk factors. Not all of these examples are relevant in all circumstances, and some may be of greater or lesser significance in public sector entities of different sizes or with different characteristics or circumstances. Also, the order of the examples of risk factors provided is not intended to reflect their relative importance or frequency of occurrence.

Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Fraudulent Financial Reporting

Risk factors that relate to misstatements arising from fraudulent financial reporting are classified according to the three conditions generally present when fraud exists: incentives/pressures, opportunities, and attitudes/rationalization. The following are examples of risk factors relating to misstatements arising from fraudulent financial reporting.

Incentives/Pressures

Financial instability or threats by political, economic, budget, or entity operating conditions, such as (or as indicated by):

- Weak budgetary controls;
- Privatizations;
- New programs;
- Major changes to existing programs;
- New financing sources;
- New legislation and regulations or directives;
- Political decisions such as relocation of operations;
- Programs without sufficient allocated resources and funding;
- Procurement of goods and services in certain industries such as defense;
- Outsourcing of government activities;
- Operations subject to special investigations;
- Changes in political leadership;
- Public and private partnerships.

Excessive pressure exists for management to meet the requirements or expectations of third parties or those charged with governance due to the following:

- Increased public expectations;
- Higher than normal expectations to meet budget;
- Reduction in budgets without corresponding reduction in service delivery expectations.

Ek 1: Kamu Sektöründeki Ek Hile Riski Faktörlerine Örnekler

Bu Ek'te ortaya konan hile riski faktörleri, kamu sektörü denetçilerinin karşılaşılabileceği faktörlere örnek teşkil etmektedir. Her ne kadar bu risk faktörleri, geniş bir yelpazede farklı durumları içerse de sadece örnek niteliğindedir ve bu nedenle kamu sektörü denetçileri farklı veya ilave risk faktörleri tespit edebilir. Bu örneklerden bazıları, her durumda ilgili değildir ve kimi örnekler de farklı büyüklükteki veya farklı özellik veya koşullara sahip kamu kuruluşları açısından daha büyük veya daha düşük öneme sahip olabilir. Ayrıca verilen risk faktörü örneklerinin sırası, birbirlerine göre önemlerini veya meydana geliş sıklıklarını yansıtmaz.

Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

Hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörleri, hile söz konusu olduğunda genelde mevcut olan üç koşula göre sınıflandırılır: teşvikler/baskılar, fırsatlar ve tutumlar/aklıleştirme. Aşağıda hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörleri için örnekler verilmektedir.

Teşvikler/Baskılar

Aşağıdakiler (veya aşağıdakilerin işaret ettiği) gibi mali istikrarsızlık veya siyasi koşullar, ekonomik koşullar, bütçe koşulları veya kuruluşun çalışma koşullarının ortaya çıkardığı tehditler:

- Zayıf bütçe kontrolleri,
- Özelleştirmeler,
- Yeni programlar,
- Mevcut programlardaki büyük değişiklikler,
- Yeni finansman kaynakları,
- Yeni mevzuat ve yönetmelikler veya yönergeler,
- İşlemlerin yerini değiştirme gibi siyasi kararlar,
- Yeterli kaynak tahsisi ve finansmanı olmayan programlar,
- Savunma gibi belli endüstrilerde mal ve hizmet alımı,
- Devlet faaliyetlerinin dışarıdan hizmet alımı yoluyla yürütülmesi,
- Özel soruşturmalara tabi olan operasyonlar,
- Siyasi liderlikteki değişiklikler,
- Kamu-özel ortaklıkları.

İdare, aşağıdaki nedenlerle üçüncü tarafların veya yönetimden sorumlu olanların beklenti veya isteklerini karşılamak için aşırı baskı altında kalır:

- Artan kamuoyu beklentileri,
- Bütçeyi denkleştirmek için normalin üzerinde beklentilerin olması ve
- Hizmet sunumu beklentilerinde eşdeğer bir azalma olmadan bütçenin azaltılması

Opportunities

The nature of the public sector environment provides opportunities to engage in fraudulent financial reporting that can arise from the following:

- Closed environment with strong political network and ties;
- Hierarchical and bureaucratic organization structures and the resulting culture of loyalty and obedience created by strong and well defined chains of command;
- Circuitous fund transfers among agencies making it difficult to follow the “money trail” which tends to conceal the nature of actual fund disposition;
- Officials in high ranking positions who may take the opportunity to misuse their authority;
- Potential for private sector directorship after completion of a term of office e.g. as a result of awarding tenders;
- Tolerance of errors in financial information.

The monitoring of management is not effective as a result of the following:

- Strong political motives, ties, and loyalties;
- Unstable political environment.

There is a complex or unstable organizational structure, as evidenced by the following:

- Large number of locations with government activities, for example municipalities in remote areas.

Internal control components are deficient as a result of the following:

- Difficult recruitment environment and/or lack of sufficient qualified personnel;
- Lack of sophisticated IT-software and platforms designed for public sector specific needs;
- Fragmented and non-integrated IT-infrastructure.

Attitudes/rationalizations

- Generally lower salary levels in the public sector as compared to the private sector may give employees reason to justify fraudulent financial reporting, especially if incentives such as bonus payments are involved;
- Disregard for implications of government breaches, which in the private sector might involve implications such as fines, dismissal or imprisonment.

Risk Factors Arising from Misstatements Arising from Misappropriation of Assets

Some of the risk factors related to misstatements arising from fraudulent financial reporting also may be present when misstatements arising from misappropriation of assets occur. For example, non-effective monitoring of management and weaknesses in internal control may be present when misstatements due to either fraudulent financial reporting or misappropriation of assets exist. The following are examples of risk factors related to misstatements arising from misappropriation of assets.

Fırsatlar

Kamu sektörü ortamlarının yapısı, hileli mali raporlama yapmak için fırsatlar doğurur; bu fırsatlar aşağıdaki koşullardan kaynaklanabilir:

- Güçlü politik ağları ve bağlantıları olan kapalı bir ortam,
- Hiyerarşik ve bürokratik teşkilat yapıları ve bunun sonucunda güçlü ve iyi tanımlanmış komuta zincirlerinin yarattığı sadakat ve itaat kültürü,
- “Paranın izini” sürmeyi zorlaştıran ve asıl fon dağılımını gizleme eğiliminde olan kurumlar arası dolambaçlı fon transferleri,
- Yetkilerini kötüye kullanma fırsatını elde edebilecek üst düzeylerdeki görevliler,
- Görev süresi tamamlandıktan sonra örneğin bir ihalenin verilmesi sonucu özel sektörde yöneticiliğin muhtemel olması,
- Mali bilgilerdeki hatalara tolerans gösterilmesi.

Aşağıdaki koşullar sonucu idarenin izlenmesi etkili değildir:

- Güçlü politik nedenler, bağlantılar ve bağlılıklar;
- İstikrarsız politik ortam.

Aşağıdaki durumun gösterdiği üzere karmaşık veya istikrarsız bir teşkilat yapısı vardır:

- Kamu faaliyetlerine sahip çok sayıda yerin olması: örneğin uzak bölgelerdeki belediyeler.

Aşağıdaki koşullar sonucu iç kontrol bileşenleri yetersiz kalmaktadır:

- İşe alımın zor olduğu ortam ve/veya nitelikli personel eksikliği,
- Kamu sektörüne özgü ihtiyaçlar için tasarlanmış kapsamlı BT yazılımı ve platformlarının eksikliği,
- Parçalı ve entegre olmayan BT altyapıları.

Tutumlar/Aklileştirme

- Kamu sektöründe maaş seviyesinin genelde özel sektöre göre düşük olması, özellikle ikramiye ödemeleri gibi teşvikler söz konusu olduğunda çalışanların hileli mali raporlamayı haklı görmelerine neden olabilir.
- Özel sektörde para cezası, görevden alma veya hapis cezaları gibi sonuçları olabilecek ihlallerin sonuçlarının kamuda önemsenmemesi.

Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

Hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerinin bazıları, varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimler olduğunda da var olabilir. Örneğin hileli mali raporlamadan veya varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimler söz konusu ise idare yetersiz bir şekilde izleniyor olabilir ve iç kontrolde zafiyetler bulunabilir. Aşağıda varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine örnekler verilmektedir.

Incentives/Pressures

Adverse relationships between the entity and employees with access to cash or other assets susceptible to theft may motivate those employees to misappropriate such assets. For example, adverse relationships may be created by the following:

- Rigid public sector compensation structures that are seen to be inconsistent with expectations;
- Rewarding seniority instead of performance.

Unique aspects of the public sector procurement/tender-process, such as:

- Politically sensitive contracts;
- Competition created by high volume/ high value contacts might create risks for payment of bribes and kick-backs;
- Contracts with related parties;
- Risky nature of certain government activities, e.g. weapons, natural resources etc.

Misuse of power and authority:

- Bribes when making decisions on sensitive areas such as decisions on grants or applications for work or residence permits, or for citizenship.

Opportunities

Certain characteristics or circumstances may increase the susceptibility of assets to misappropriation. For example, opportunities to misappropriate assets increase when there are the following:

- Mismatch between actual value and recorded value of heritage assets;
- Shortcomings of the cash basis of accounting, such as:
 - Non-recording of certain assets;
 - Inadequate ownership details for assets such as land and buildings;
 - Ability to manipulate the period for recording of transactions;
 - Uncontrolled or unstructured move from cash basis to accrual basis accounting.

Attitudes/Rationalizations

- Public sector officials make no distinction between personal and government transactions, e.g. misuse of government credit cards;
- The belief by certain public sector officials that their level of authority justifies a lifestyle similar to private sector executives, when their agreed terms of compensation are not sufficient for such a lifestyle;
- Tolerance of unacceptable behavior in situations where it may be difficult to dismiss or replace employees.

Teşvikler/Baskılar

Nakde veya çalınabilecek diğer varlıklara erişimi olan çalışanlar ile kuruluş arasında olumsuz ilişkiler olması, söz konusu çalışanları bu gibi varlıkları zimmetine geçirmeye teşvik edebilir. Olumsuz ilişkileri örneğin aşağıdaki koşullar yaratabilir:

- Beklentilerle tutarsız olarak görülen katı kamu sektörü tazminat yapıları,
- Performans yerine kıdemliliğin ödüllendirilmesi.

Kamu sektörü alım/ihale süreçlerinin kendine has özellikleri, örneğin:

- Siyasi olarak hassas sözleşmeler,
- Yüksek hacimli/ yüksek değerli sözleşmelerin ortaya koyduğu rekabet, rüşvet ve pay verilmesi gibi riskler doğurabilir,
- İlgili taraflarla sözleşmeler,
- Belli devlet faaliyetlerinin riskli doğası, örneğin silahlar, doğal kaynaklar vs.

Güç ve yetkinin kötüye kullanılması:

- Hibeler, çalışma veya oturma izni ya da vatandaşlık başvuruları hakkındaki kararlar gibi hassas alanlarda karar alırken verilen rüşvetler.

Fırsatlar

Belli özellikler veya durumlar, varlıkların zimmete geçirilme yatkınlığını artırabilir. Örneğin aşağıdaki koşullar söz konusu olduğunda varlıkları zimmete geçirme fırsatları artar:

- Kültür mirası varlıklarının gerçek değeri ve kaydedilen değeri arasında uyumsuzluk olması,
- Nakit esasına dayalı muhasebenin eksiklikleri, örneğin:
 - Belli varlıkların kaydedilmemesi,
 - Arazi ve binalar gibi varlıklar için mülkiyet detaylarının yetersiz olması,
 - İşlemlerin kaydedilmesine yönelik dönemin manipüle edilebilmesi,
 - Nakit esasına dayalı muhasebeden tahakkuk esasına dayalı muhasebeye kontrolsüz veya yapılandırılmamış geçiş.

Tutumlar/Aklileştirme

- Kamu çalışanları, kişisel işlemleri ve devlet işlemleri arasında ayırım yapmaz. Örneğin devlet kredi kartlarının kötüye kullanımı.
- Bazı kamu çalışanları; kararlaştırılmış tazminat koşullarının özel sektör yöneticilerine benzer bir yaşam tarzı için yeterli olmaması halinde, yetki düzeylerinin buna benzer bir yaşam tarzına sahip olmayı haklı gösterdiğine inanır.
- Çalışanların işten çıkarılması veya yerlerine başkalarının bulunmasının zor olduğu durumlarda kabul edilemez davranışlara tolerans gösterilmesi.

Appendix 2: Additional Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud in the Public Sector Environment

Specific Responses - Misstatement Resulting from Fraudulent Financial Reporting

Examples of responses applicable to the public sector in addition to the examples provided for in the ISA may include:

Audit Planning

Due to the generic nature of the risks noted in Appendix 1 in the Practice Note, addressing these risks may imply a more intense planning process. Although procedures may remain the same as in the private sector, the potentially higher risk assessment may require more detailed testing.

Consideration can be given to the following in terms of the more intensified planning process:

Conflict of Interest

- Establishing, maintaining and interrogating a database of additional information related to, for example:
 - Reported fraud;
 - Media reports;
 - Disciplinary actions taken against staff;
 - Complaints;
 - General public and stakeholder feedback.
 - Links with information obtained by regulators, public prosecutors, office for serious economic crime or other investigative agencies as considered relevant by public sector auditors;
 - Information from complaints officers, whistle-blowers, etc;
 - Outcomes of forensic investigations or performance audits (especially relating to procurement and infrastructure investment).

Procurement Process

Public procurement is normally subject to numerous laws and regulations. Such laws and regulations often include detailed procurement procedures, designed to ensure that all interested parties, in every respect, receive identical invitations and have equal opportunities to take part in a tender. These procedures are also often designed to ensure that selection procedures meet the requirements of a transparent and fair treatment of all tenders. Although procedures may remain the same as in the private sector, the higher risk assessment may require more detailed testing.

Consideration can be given to the following in terms of the more intensified planning process:

Ek 2: Kamu Sektöründe Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Ek Örnekler

Belirli Adımlar - Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirim

ISA'da sunulan örneklere ek olarak kamu sektöründe geçerli adımlara örnek olarak şunlar verilebilir:

Denetim Planlaması

Uygulama Notu Ek 1'de bahsedilen risklerin genel yapısı yüzünden bu risklerin ele alınması, daha yoğun bir planlama sürecine işaret edebilir. Prosedürler özel sektördeki prosedürlerle aynı olabilmesine karşın potansiyel olarak daha yüksek olan riskin değerlendirilmesi için daha detaylı testler yapılması gerekebilir.

Daha yoğun planlama süreci açısından aşağıdaki hususlara dikkat edilebilir:

Çıkar Çatışması

- Örneğin aşağıdakilerle ilgili ilave bir bilgi veri tabanı oluşturulması, muhafaza edilmesi ve sorgulanması:
 - Raporlanmış hile,
 - Medya raporları,
 - Çalışanlar hakkında yürütülen disiplin işlemleri,
 - Şikâyetler,
 - Genel kamuoyu ve paydaş geri bildirimleri,
 - Kamu sektörü denetçileri tarafından ilgili görüldüğü hallerde düzenleyiciler, savcılar, ağır ekonomik suçlar birimi veya diğer soruşturmacı kurumlar tarafından elde edilen bilgilerle bağlantılar,
 - Şikâyet görevlileri, muhbirler, vs.den alınan bilgiler,
 - Adli soruşturmalar veya performans denetimlerinin sonuçları (özellikle satın alma ve altyapı yatırımlarıyla ilgili olanlar).

Satın Alma Süreci

Kamu satın alımları, normalde çeşitli yasal ve idari düzenlemelere tabidir. Bu yasal ve idari düzenlemeler genelde ilgili tüm tarafların bir ihalede yer almak için her bakımdan aynı davetleri almasını ve eşit fırsatlara sahip olmasını sağlamak için tasarlanmış detaylı satın alma prosedürlerini içerir. Bu prosedürler genelde seçim prosedürlerinin tüm ihalelerin şeffaf ve adil gerçekleştirilmesine ilişkin gereklilikleri karşılamasını sağlamak için de tasarlanır. Bu prosedürler, özel sektördeki prosedürlerle aynı olabilmesine karşın daha yüksek olan riskin değerlendirilmesi için daha detaylı testlerin yapılması gerekebilir.

Daha yoğun planlama süreci açısından aşağıdaki hususlara dikkat edilebilir:

Procurement System

- Enquire from management whether a procurement system has been developed, implemented and deals with both the acquisition of goods and services and the disposal and letting of state assets;
- Inspect the procurement system documentation for any requirements that may lead to the system not being fair, equitable, transparent, competitive and cost-effective;
- Compare the procurement system documentation to the applicable legislation and requirements;
- Inspect the procurement system documentation in order to determine whether it deals with standards or benchmark requirements for such a system.

Conflict of Interest

- Through discussions with management and inspection of the procurement system documentation and minutes of tender committee meetings, inspect whether procurement officials and other role players:
 - recognized and disclosed any conflict of interest that may arise;
 - treated all suppliers and potential suppliers equitably;
 - did not use their position for private gain or to improperly benefit another person;
 - did not compromise the credibility or integrity of the procurement system through the acceptance of gifts or hospitality or any other act;
 - were scrupulous in their use of public property;
 - assisted accounting officers/authorities in combating corruption and fraud in the procurement system.
- Enquire and inspect whether the institution implemented controls to report conflict of interest and that these controls have been communicated to staff;
- Inspect any supporting documentation to ascertain if the system of compliance with ethical standards was in place during the period under review.

Improper Conduct/Failure to Comply

- Enquire from management whether any allegations of improper conduct or failure to comply with the procurement system were made during the period under review;
- For any breach of, or failure to comply with the procurement system identified during any other part of the audit process, check that this has been reported and dealt with appropriately. Also confirm that appropriate authorities have been alerted;
- Enquire from management whether any instances occurred during the period under review of bidders committing fraudulent acts in competing for a contract. If such instances did occur, enquire from management whether proposals from such bidders were rejected;
- If the audited entity is using a mechanism for whistle-blowers, inspect how the cases are reported and dealt with in the organization. Discuss and inspect the results of any whistle-blowing with internal audit and inspect the remedial actions taken in cases of non-compliance;

Satın Alma Sistemi

- İdareye bir satın alma sistemi geliştirilip geliştirilmediğini, uygulanıp uygulanmadığını ve hem mal ve hizmet alımlarını hem de devlet varlıklarının satış ve kiralanmasını ele alıp almadığını sorun.
- Sistemin adil, hakkaniyetli, şeffaf, rekabetçi ve maliyet etkin olmasını engelleyebilecek herhangi bir gereklilik olup olmadığını anlamak için satın alma sistemi belgelerini inceleyin.
- Satın alma sistemi belgelerini, ilgili mevzuat ve gerekliliklerle kıyaslayın.
- Böyle bir sisteme yönelik standartları veya kıyaslamaya esas gereklilikleri ele alıp almadığını belirlemek için bu satın alma sistemi belgelerini inceleyin.

Çıkar Çatışması

- İdareyle görüşmeler yaparak ve satın alma sistemi belgeleri ile ihale komitesi toplantılarının tutanaklarını inceleyerek satın alma görevlileri ve ilgili diğer kişilerin sunuları yapıp yapmadığını araştırın:
 - ortaya çıkabilecek herhangi bir çıkar çatışmasının fark edilmesi ve açıklanması,
 - tüm tedarikçilere ve muhtemel tedarikçilere hakkaniyetli davranılması,
 - pozisyonunu özel kazanç elde etmek veya başka birine haksız kazanç sağlamak için kullanmaması,
 - hediye veya ikram kabul ederek veya benzeri bir hareketle satın alma sisteminin güvenilirliğini veya bütünlüğünü tehlikeye atmaması,
 - kamu mallarının kullanımı konusunda titiz olması,
 - satın alma sisteminde hile ve yolsuzlukla mücadele edilmesi konusunda muhasebe çalışanlarına/ yetkililerine yardımcı olması.
- Kuruluşun çıkar çatışmasını raporlamak için kontroller uygulayıp uygulamadığını ve bu kontrollerin çalışanlara bildirip bildirilmediğini soruşturun ve inceleyin.
- İnceleme kapsamındaki dönem zarfında etik standartlara uygunluk sisteminin var olup olmadığını tespit için destekleyici belgeleri inceleyin.

Uygunsuz Davranış/ Uymama

- İdareye inceleme kapsamındaki dönem zarfında uygunsuz davranışlara veya satın alma sistemine uymama durumlarına ilişkin suç duyurusunda bulunup bulunulmadığını sorun.
- Denetim sürecinin başka bir kısmında tespit edilen satın alma sistemi ihlalleri veya satın alma sistemine uymama durumları için bunların rapor edilip edilmediğini ve uygun şekilde ele alınıp alınmadığını kontrol edin. Ayrıca uygun makamların devreye sokulduğunu teyit edin.
- İdareye inceleme kapsamındaki dönem zarfında bir sözleşme için rekabet ederken teklif sahiplerinin hile yaptığına dair durumlar ortaya çıkıp çıkmadığını sorun. Bu gibi durumlar ortaya çıkmışsa idareye bu teklif sahiplerinin tekliflerinin reddedilip reddedilmediğini sorun.
- Denetlenen kuruluş, muhbirlere yönelik bir mekanizma kullanıyorsa vakaların kurum içinde nasıl raporlandığını ve nasıl ele alındığını inceleyin. Muhbirliğin sonuçlarını iç denetimle görüşün ve inceleyin ve uygunsuzluk durumlarında alınan düzeltici işlemleri inceleyin.

- Enquire from management whether complaints regarding procurement processes / information were received from the relevant stakeholders during the period under review. If such complaints were received, determine what action was taken.

Substantive Testing

- Inspect records and documentation to test for:
 - Unusual vendor names and addresses;
 - Copies of documents (invoices, purchase orders, etc) received instead of originals;
 - Orders for materials already on hand in sufficient quantities;
 - Orders for material that is scheduled for disposal due to obsolescence;
 - Orders for materials not consistent with the mandate and operations of the entity;
 - Purchases falling just below the threshold for next-level approval (in quantity or amount);
 - Split purchases using purchase orders, etc to circumvent existing policies;
 - Payments to vendors outside the normal procurement system;
 - Signatures of management / supervisors on documents normally signed by subordinates (thereby overriding normal control routines);
 - Suppliers receiving significant amounts of business from the public sector entity;
 - Prices in excess of market or expected market prices, especially when large quantities are bought;
 - Contract award patterns that may indicate that bids are rotated;
 - Low quality combined with high prices / high product failure rates;
 - Sole source procurement in any significant numbers;
 - Excessive use of exceptional / shortened / emergency processes for procurement.

Budget Adjustments

- Ensure that the budget process complies with legal requirements;
- Ensure proper budget approval;
- Review the process of monthly reporting - budget and actual:
 - Investigate exceptions (over- and under spending), reasons for such exceptions, as well as actions taken;
 - Confirm approval for exceptions, where necessary.
- Review any significant budget adjustments, excessive movement of funds between programs made at, near, or after year end and the reasons;
- Review performance reports for significant non-delivery on set objectives as per strategic plan / significant over- and under spending at end of period;
- Review all budget adjustments made at, near, or after year end for proper and timely approval by the legislature, if required.

- İdareye inceleme kapsamındaki dönem zarfında ilgili paydaşlardan satın alma süreçleriyle ilgili şikâyetler/ bilgiler alınıp alınmadığını sorun. Bu tür şikâyetler alındıysa hangi işlemlerin yapıldığını tespit edin.

Maddi Doğrulama Testi

- Şunları test etmek için kayıtları ve belgeleri inceleyin:
 - Alışılmamış satıcı ad ve adresleri,
 - Belgelerin (faturalar, sipariş formları vs.) asılları yerine nüshalarının alınmış olması,
 - Hâlihazırda elde yeterli miktarda mevcut olan malzemelere yönelik siparişler,
 - Eskidiği için atılması planlanan malzemelere yönelik siparişler,
 - Kuruluşun faaliyet, görev ve yetkisiyle tutarlı olmayan malzemelere yönelik siparişler,
 - Bir sonraki onay seviyesine yönelik eşiğin hemen altında kalan alımlar (sayı veya miktar bakımından),
 - Mevcut politikalardan kaçınmak için sipariş formları vb.yi kullanan bölünmüş alımlar,
 - Normal satın alma sisteminin dışında kalan satıcılara yapılan ödemeler,
 - Normalde astların imzaladığı dokümanlara idare/ amirlerin imza atması (ve böylelikle normal kontrol usullerinin geçersiz kılınması),
 - Kamu kuruluşundan önemli miktarda iş alan tedarikçiler,
 - Özellikle büyük miktarlarda alım yapıldığında rayiç fiyatın veya tahmini piyasa fiyatının çok üzerinde olan fiyatlar,
 - İhalelerin dönüşümlü olarak verildiğine işaret edebilecek ihale sonuçlarındaki seyir,
 - Yüksek fiyatlar / yüksek ürün başarısızlığı oranları ve beraberinde kalitenin düşük olması,
 - Tek kaynaktan çok büyük miktarlarda yapılan alımlar,
 - Satın almaya yönelik istisnai/ kısıtlanmış/ acil süreçlerin aşırı kullanımı.

Bütçe Düzenlemeleri

- Bütçe sürecinin yasal gerekliliklere uygun olmasını sağlayın.
- Uygun bütçe onayı sağlayın.
- Aylık raporlama sürecini inceleyin – bütçe ve gerçekleşen:
 - İstisnaları (fazla harcama ve az harcama), bu istisnaların nedenlerini, alınan önlemleri inceleyin,
 - Gerekli hallerde istisnalara yönelik onayı teyit edin.
- Önemli bütçe düzenlemelerini, yılsonunda, yılsonuna doğru veya sonrasında yapılan programlar arası aşırı fon hareketlerini ve bunların nedenlerini inceleyin.
- Belirlenmiş amaçların stratejik plana göre gerçekleştirilmeme durumu bakımından faaliyet raporlarını inceleyin.
- Gerekirse yılsonunda, yılsonuna doğru veya sonrasında yapılan tüm bütçe düzenlemelerini yasama organınca uygun ve zamanında onaylanması bakımından inceleyin.

Personnel Costs

- Review travel and expense reports for indications of:
 - Personal expenses having been included;
 - Claims for accommodation, meals or hospitality that are not in accordance with regulations;
 - Authorization by someone other than the usual supervisor;
 - Unusual or unreasonable dates, times or other details related to expenses claimed.
- Review timesheets for indications of:
 - Authorization by someone other than the usual supervisor;
 - Missing, unusual or altered timesheets, especially if recurring for the same employees;
 - Excessive or unusual amounts of overtime;
 - Use of unusual or inappropriate time codes or employee classification codes.
- Perform substantive testing of payroll accounts for indications of:
 - Excessive or unauthorized amounts of overtime;
 - Unusual variations in regard to budget vs. actual figures, or seasonal fluctuations;
 - Payments made to unusual bank account numbers or accounts in unusual locations (for example more than one payment in a period to the same bank account may indicate fictitious employees);
 - Comparison of year-end reported earnings for employee / groups of employees to standard compensations levels for the appropriate employee category.
- Review hiring procedures and controls and test that:
 - Advertised open positions have been appropriately authorized;
 - Positions have been advertised in accordance with regulations (transparency, open and fair competition etc);
 - Appropriate routines have been followed in the hiring process (interview, references, possible background check, appropriate salary levels etc);
 - If any indications of close personal relationships, prejudice etc are present that these have been appropriately addressed;
 - Any complaints received in regard to the hiring process have been appropriately handled.

Personel Maliyetleri

- Aşağıdaki hususlara işaret eden durumların tespitine yönelik olarak seyahat ve harcama raporlarını inceleyin:
 - Kişisel harcamaların dâhil edilmiş olması,
 - Düzenlemelere uygun olmayan konaklama, yemek veya ikramlar için talepler,
 - Her zamanki amirler dışında biri tarafından verilen izinler/yetkiler,
 - Talep edilen harcamalarla ilgili olarak alışılmadık veya mantıksız tarihler, süreler veya diğer detaylar.
- Aşağıdaki hususlara işaret eden durumların tespitine yönelik olarak zaman çizelgelerini inceleyin:
 - Her zamanki amirler dışında biri tarafından verilen izinler/yetkiler,
 - Özellikle aynı çalışanlar için tekrar eden kayıp, alışılmadık veya değiştirilmiş zaman çizelgeleri,
 - Aşırı veya alışılmadık fazla mesai süreleri,
 - Alışılmadık veya uygunsuz zaman kodları veya çalışan sınıflandırma kodlarının kullanılması.
- Aşağıdaki hususlara işaret eden durumların tespitine yönelik olarak maaş hesapları üzerinde maddi doğrulama testi yapın:
 - Aşırı veya alışılmadık fazla mesai tutarları,
 - Bütçe rakamlarına kıyasla gerçekleşen rakamlar bakımından alışılmadık varyasyonlar veya mevsimsel dalgalanmalar,
 - Alışılmadık banka hesap numaralarına veya alışılmadık yerlerdeki hesaplara yapılan ödemeler (örneğin aynı banka hesabına bir dönemde birden fazla ödeme olması, hayali çalışanlar olduğuna işaret edebilir),
 - Çalışanın / çalışan gruplarının yılsonu raporlanmış kazançlarının, uygun çalışan kategorisine yönelik standart ücret seviyeleri ile kıyaslanması.
- İşe alım prosedürlerini ve kontrollerini inceleyin ve şunları test edin:
 - İlan edilmiş boş pozisyonların uygun biçimde onaylanmış olması,
 - Pozisyonların düzenlemelere (şeffaflık, açık ve adil rekabet vs.) uygun olarak ilan edilmiş olması,
 - İşe alım sürecinde uygun usullerin takip edilmiş olması (mülakat, referanslar, muhtemel özgeçmiş kontrolleri, uygun maaş düzeyleri vs.),
 - Yakın kişisel ilişkiler, önyargı vs. bulunduğu ilişkin göstergeler olması halinde bunların uygun biçimde ele alınmış olması,
 - İşe alım süreciyle ilgili olarak gelen şikâyetler varsa bunların uygun biçimde ele alınmış olması.

Appendix 3: Additional Examples of Circumstances in the Public Sector Environment that May Indicate the Possibility of Fraud

The following are examples of circumstances that may indicate the possibility that the financial statements may contain a material misstatement resulting from fraud.

Discrepancies in the accounting records:

- Significant transfer of transactions between funds and/or programs.

Abnormal Budget Processes:

- Significant budget adjustments;
- Requests for additional funding;
- Non-approval of budget adjustments;
- Large amounts of over- or under spending;
- Performance information indicates significant non-delivery.

Procurement Processes:

- Legal proceedings;
- Lack of procurement legislation;
- Recent changes to procurement legislation;
- Complex or unclear legislation;
- Significant monetary amounts are involved (such as in the defense area);
- Inspection by regulatory authorities;
- Complaints received from potential suppliers about unfair practices related to awarding of tenders;
- Ex-government officials functioning as executives of companies to which tenders have been awarded.

Grants and Donor Funding:

- Non-compliance with grant requirements;
- Unclear grant requirements;
- Grants not reaching the originally intended recipient;
- Complaints from intended recipients or interest groups.

Assets:

- Unauthorized use of assets;
- Equipment that is subject to personal or non-program use, such as cellular phones, digital cameras, computers, vehicles, tools etc;
- Physical assets susceptible to personal use or redirection, such as unused or out-of-the way buildings, vacant land, obsolete equipment, abandoned assets etc;
- Loss of materials used in confidential government processes such as identification documents and passports.

Ek 3: Kamu Sektöründe Hile Olasılığına İşaret Edebilecek Durumlara Ek Örnekler

Aşağıda mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerme olasılığına işaret edebilecek durumlara dair örnekler verilmektedir.

Muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar:

- Fonlar ve/veya programlar arası önemli işlem transferleri.

Anormal Bütçe Süreçleri:

- Önemli bütçe düzenlemeleri,
- Ek finansman talepleri,
- Bütçe düzenlemelerinin onaylanmaması,
- Çok miktarda fazla veya eksik harcama yapılması,
- Performans bilgilerinin büyük başarısızlıklar göstermesi.

Satın Alma Süreçleri:

- Yasal takibatlar,
- Satın alma mevzuatının olmaması,
- Satın alma mevzuatında yapılan yakın tarihli değişiklikler,
- Karmaşık veya belirsiz mevzuat,
- Önemli parasal tutarların söz konusu olması (örneğin savunma alanında olduğu gibi),
- Düzenleyici kuruluşlarca yapılan incelemeler,
- İhalelerin verilmesiyle ilgili olarak haksız uygulamalar olduğuna ilişkin olası tedarikçilerden gelen şikâyetler,
- Eski memurların, ihalelerin verildiği şirketlerde yönetici olarak çalışması.

Hibeler ve Bağışçı Kuruluşlardan Alınan Finansman:

- Hibe şartlarına uygunsuzluk,
- Net olmayan hibe şartları,
- Başlangıçta hedeflenen alıcılara ulaşmayan hibeler,
- Hedeflenen alıcılar veya çıkar gruplarından gelen şikâyetler.

Varlıklar:

- Varlıkların izinsiz kullanımı,
- Cep telefonları, dijital kameralar, bilgisayarlar, araçlar, aletler vb. kişisel veya program dışı kullanıma tabi ekipmanlar,
- Kullanılmayan veya sapa binalar, boş araziler, eski ekipmanlar, terk edilmiş varlıklar vb. kişisel kullanıma veya yeniden yönlendirmeye yatkın maddi varlıklar,
- Gizli devlet işlerinde kullanılan kimlik belgeleri ve pasaportlar gibi materyallerin kaybolması.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

**Mali Tablo Denetiminde
Denetçinin Hileyle İlgili
Sorumlulukları**

International Standard on Auditing

**The Auditor's Responsibilities
Relating to Fraud in an Audit of
Financial Statements**



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 240), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

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

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

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240
THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD
IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
Characteristics of Fraud	2-3
Responsibility for the Prevention and Detection of Fraud	4-8
Effective Date	9
Objectives	10
Definitions	11
Requirements	
Professional Skepticism	12-14
Discussion among the Engagement Team	15
Risk Assessment Procedures and Related Activities	16-24
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	25-27
Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	28-33
Evaluation of Audit Evidence	34-37
Auditor Unable to Continue the Engagement	38
Written Representations	39
Communications to Management and with Those Charged with Governance	40-42
Communications to Regulatory and Enforcement Authorities	43
Documentation	44-47
Application and Other Explanatory Material	
Characteristics of Fraud	A1-A6
Professional Skepticism	A7-A9
Discussion among the Engagement Team	A10-A11
Risk Assessment Procedures and Related Activities	A12-A27
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A28-A32

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 240

MALİ TABLO DENETİMİNDE DENETÇİNİN HİLEYLE İLGİLİ SORUMLULUKLARI

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Hilenin Özellikleri	2-3
Hilenin Önlenmesi ve Tespitine Yönelik Sorumluluk	4-8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11
Gereklilikler	
Mesleki Şüphencilik	12-14
Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme	15
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	16-24
Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi	25-27
Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	28-33
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi	34-37
Denetçinin Göreve Devam Edememesi	38
Yazılı Bildirimler	39
İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	40-42
Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim	43
Belgeleme	44-47
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Hilenin Özellikleri	A1-A6
Mesleki Şüphencilik	A7-A9
Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme	A10-A11
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A12-A27
Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi .	A28-A32

Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	A33-A48
Evaluation of Audit Evidence	A49-A53
Auditor Unable to Continue the Engagement	A54-A57
Written Representations	A58-A59
Communications to Management and with Those Charged with Governance	A60-A64
Communications to Regulatory and Enforcement Authorities	A65-A67
Appendix 1: Examples of Fraud Risk Factors	
Appendix 2: Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud	
Appendix 3: Examples of Circumstances that Indicate the Possibility of Fraud	

International Standard on Auditing (ISA) 240, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” should be read in conjunction with ISA 200 “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.”

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A33-A48
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi	A49-A53
Denetçinin Göreve Devam Edememesi	A54-A57
Yazılı Bildirimler	A58-A59
İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A60-A64
Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim	A65-A67
Ek 1: Hile Riski Faktörlerine Örnekler	
Ek 2: Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Örnekler	
Ek 3: Hile Olasılığına İşaret Eden Durumlara Örnekler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. Specifically, it expands on how ISA 315¹ and ISA 330² are to be applied in relation to risks of material misstatement due to fraud.

Characteristics of Fraud

2. Misstatements in the financial statements can arise from either fraud or error. The distinguishing factor between fraud and error is whether the underlying action that results in the misstatement of the financial statements is intentional or unintentional.
3. Although fraud is a broad legal concept, for the purposes of the ISAs, the auditor is concerned with fraud that causes a material misstatement in the financial statements. Two types of intentional misstatements are relevant to the auditor - misstatements resulting from fraudulent financial reporting and misstatements resulting from misappropriation of assets. Although the auditor may suspect or, in rare cases, identify the occurrence of fraud, the auditor does not make legal determinations of whether fraud has actually occurred. (Ref: Para. A1-A6)

Responsibility for the Prevention and Detection of Fraud

4. The primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with both those charged with governance of the entity and management. It is important that management, with the oversight of those charged with governance, place a strong emphasis on fraud prevention, which may reduce opportunities for fraud to take place, and fraud deterrence, which could persuade individuals not to commit fraud because of the likelihood of detection and punishment. This involves a commitment to creating a culture of honesty and ethical behavior which can be reinforced by an active oversight by those charged with governance. Oversight by those charged with governance includes considering the potential for override of controls or other inappropriate influence over the financial reporting process, such as efforts by management to manage earnings in order to influence the perceptions of analysts as to the entity's performance and profitability.

Responsibilities of the Auditor

5. An auditor conducting an audit in accordance with ISAs is responsible for obtaining reasonable assurance that the financial statements taken as a whole are free from material misstatement, whether caused by fraud or error. Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs.³

¹ ISA 315, 'Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment'.

² ISA 330, 'The Auditor's Responses to Assessed Risks'.

³ ISA 200, 'Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing', paragraph A51.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablo denetiminde denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Bu ISA, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili olarak ISA 315¹ ve ISA 330'un² nasıl uygulanacağını ele almaktadır.

Hilenin Özellikleri

2. Mali tablolardaki yanlış bildirimler ya hileden ya da hatadan kaynaklanabilir. Hile ile hata arasındaki ayırt edici unsur, mali tabloların yanlış bildirilmesine yol açan eylemin kasıtlı mı yoksa kasıtsız mı olduğudur.
3. Hile geniş kapsamlı bir yasal kavram olmasına karşın denetçi, ISA'lar kapsamında, mali tablolarda önemli yanlış bildirim neden olan hileyle ilgilenir. Denetçi, kasıtlı yanlış bildirimlerin iki türüyle ilgilenir - hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimler ve varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan yanlış bildirimler. Denetçi, hile olduğundan şüphelense veya nadir durumlarda hile olduğunu tespit etse de hilenin gerçekte meydana gelip gelmediği konusunda yasal tespitlerde bulunmaz. (Bkz. Parag. A1-A6)

Hilenin Önlenmesi ve Tespitine Yönelik Sorumluluk

4. Hilenin önlenmesi ve tespitine yönelik asıl sorumluluk, hem kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlara hem de idareye aittir. İdarenin, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hileyi önlemeye ve hileden caydırmaya yönelik güçlü bir tutum sergilemesi önemlidir. Hileyi önlemeye yönelik güçlü tutum, hilenin meydana gelmesine sebep olacak fırsatları azaltabilecek niteliktedir. Hileden caydırmaya yönelik güçlü tutum ise kişileri, hilenin tespit edilmesi ve yaptırımlara maruz kalınması ihtimallerinden dolayı hileye başvurmamaları konusunda ikna edebilir niteliktedir. Bunun kapsamında yönetimden sorumlu olanların aktif gözetimiyle daha da güçlendirilebilecek olan bir dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturulmasına kendini adanmak da yer alır. Yönetimden sorumlu olanların yaptığı gözetim; analistlerin kuruluşun performansı ve karlılığı konusundaki algılarını etkilemek amacıyla mali raporlama süreci üzerindeki kontrolleri geçersiz kılma veya idarenin gelire ilişkin kayıtlarda tahrifat yapma çabaları gibi başka uygunsuz etkilerde bulunma potansiyelini dikkate almayı kapsar.

Denetçinin Sorumlulukları

5. Denetimi ISA'lara göre yürüten bir denetçi, mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde etmekten sorumludur. Denetim ISA'lara uygun şekilde planlanmış ve yapılmış olsa bile denetimin yapısal sınırları yüzünden, mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk vardır.³

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

³ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf A51.

6. As described in ISA 200,¹ the potential effects of inherent limitations are particularly significant in the case of misstatement resulting from fraud. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than the risk of not detecting one resulting from error. This is because fraud may involve sophisticated and carefully organized schemes designed to conceal it, such as forgery, deliberate failure to record transactions, or intentional misrepresentations being made to the auditor. Such attempts at concealment may be even more difficult to detect when accompanied by collusion. Collusion may cause the auditor to believe that audit evidence is persuasive when it is, in fact, false. The auditor's ability to detect a fraud depends on factors such as the skillfulness of the perpetrator, the frequency and extent of manipulation, the degree of collusion involved, the relative size of individual amounts manipulated, and the seniority of those individuals involved. While the auditor may be able to identify potential opportunities for fraud to be perpetrated, it is difficult for the auditor to determine whether misstatements in judgment areas such as accounting estimates are caused by fraud or error.
7. Furthermore, the risk of the auditor not detecting a material misstatement resulting from management fraud is greater than for employee fraud, because management is frequently in a position to directly or indirectly manipulate accounting records, present fraudulent financial information or override control procedures designed to prevent similar frauds by other employees.
8. When obtaining reasonable assurance, the auditor is responsible for maintaining professional skepticism throughout the audit, considering the potential for management override of controls and recognizing the fact that audit procedures that are effective for detecting error may not be effective in detecting fraud. The requirements in this ISA are designed to assist the auditor in identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud and in designing procedures to detect such misstatement.

Effective Date

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

Objectives

10. The objectives of the auditor are:
 - (a) To identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements due to fraud;
 - (b) To obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement due to fraud, through designing and implementing appropriate responses; and
 - (c) To respond appropriately to fraud or suspected fraud identified during the audit.

Definitions

11. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

¹ ISA 200, paragraph A51.

6. ISA 200'de¹ anlatıldığı üzere yapısal sınırların olası etkileri, özellikle hileden kaynaklanan yanlış bildirimler söz konusu olduğunda önem arz eder. Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim tespit edilememe riski, hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim tespit edilememe riskinden yüksektir. Bunun nedeni; hilenin sahtecilik, işlemlerin kasten kaydedilmemesi veya denetçiye yapılan kasıtlı yanlış bildirimler gibi bu hileyi gizlemek için tasarlanmış karmaşık ve dikkatle organize edilmiş planlar içerebilmesidir. Bu tür gizleme çabalarının tespit edilmesi, hele bir de muvazaa varsa daha da zor bir hale gelebilir. Muvazaa, denetçinin aslında sahte olan denetim kanıtının ikna edici olduğunu düşünmesine neden olabilir. Denetçinin bir hileyi tespit etme becerisi; failin becerikliliği, manipülasyonun sıklığı ve boyutu, ilgili muvazaanın derecesi, manipüle edilen münferit tutarların nispi büyüklüğü ve ilgili bireylerin kıdemliliği gibi faktörlere dayanır. Denetçi, hile yapılmasına yönelik muhtemel fırsatları belirleyebilir; bununla birlikte denetçinin, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayanan alanlardaki yanlış bildirimlerin hileden mi yoksa hatadan mı kaynaklandığını belirlemesi güçtür.
7. Ayrıca denetçinin, idarenin yaptığı hileden kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim tespit edememe riski, çalışanın yaptığı hileye kıyasla daha fazladır çünkü idare, genelde muhasebe kayıtlarını doğrudan veya dolaylı olarak manipüle edecek, hileli mali bilgileri sunacak veya diğer çalışanların benzer hileler yapmasını önlemek üzere tasarlanmış kontrol prosedürlerini geçersiz kılacak bir pozisyonadadır.
8. Denetçi; makul güvence elde ederken denetim süresince mesleki şüpheciliğini muhafaza etmekten, idarenin kontrolleri geçersiz kılma potansiyelini değerlendirmekten ve hatayı tespit etme konusunda etkili olan denetim prosedürlerinin hileyi tespit etme konusunda etkili olmayabileceğini bilmekten sorumludur. Bu ISA'daki gereklilikler, denetçinin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini saptaması ve değerlendirmesine ve bu tür yanlış bildirimleri tespit edecek prosedürler geliştirmesine yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

10. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Mali tablolarda hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
 - (b) Uygun yanıtlar tasarlayarak ve uygulayarak hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
 - (c) Denetim sırasında saptanmış olan hileye veya hile şüphesine karşı uygun şekilde yanıt vermek.

Tanımlar

11. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:

¹ ISA 200, paragraf A51.

- (a) Fraud - An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage.
- (b) Fraud risk factors - Events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud.

Requirements

Professional Skepticism

- 12. In accordance with ISA 200, the auditor shall maintain professional skepticism throughout the audit, recognizing the possibility that a material misstatement due to fraud could exist, notwithstanding the auditor's past experience of the honesty and integrity of the entity's management and those charged with governance. (Ref: Para. A7- A8)
- 13. Unless the auditor has reason to believe the contrary, the auditor may accept records and documents as genuine. If conditions identified during the audit cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, the auditor shall investigate further. (Ref: Para. A9)
- 14. Where responses to inquiries of management or those charged with governance are inconsistent, the auditor shall investigate the inconsistencies.

Discussion among the Engagement Team

- 15. ISA 315 requires a discussion among the engagement team members and a determination by the engagement partner of which matters are to be communicated to those team members not involved in the discussion.¹ This discussion shall place particular emphasis on how and where the entity's financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud, including how fraud might occur. The discussion shall occur setting aside beliefs that the engagement team members may have that management and those charged with governance are honest and have integrity. (Ref: Para. A10-A11)

Risk Assessment Procedures and Related Activities

- 16. When performing risk assessment procedures and related activities to obtain an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control, required by ISA 315,² the auditor shall perform the procedures in paragraphs 17-24 to obtain information for use in identifying the risks of material misstatement due to fraud.

Management and Others within the Entity

- 17. The auditor shall make inquiries of management regarding:
 - (a) Management's assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated due to fraud, including the nature, extent and frequency of such assessments; (Ref: Para. A12-A13)

¹ ISA 315, paragraph 10.

² ISA 315, paragraphs 5-24.

- (a) Hile – İdare, yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya daha fazla birey tarafından, haksız ve yasa dışı bir menfaat elde etmek amacıyla yapılan, aldatma gibi kasti bir eylemdir.
- (b) Hile riski faktörleri – Hile yapmak veya hile için fırsat yaratmak için teşvik veya baskı olduğunu gösteren olaylar veya koşullardır.

Gereklilikler

Mesleki Şüphencilik

- 12. ISA 200 uyarınca denetçi, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim var olma olasılığının farkında olarak ve idarenin ve yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü ve doğruluğu konusunda denetçinin kuruluştaki geçmiş deneyimine bağlı olmaksızın, denetim süresince mesleki şüphencilikini muhafaza eder. (Bkz. Parag. A7- A8)
- 13. Aksine inanması için neden olmaması halinde denetçi, kayıtların ve dokümanların gerçek olduğunu kabul edebilir. Denetim sırasında tespit edilen koşulların, denetçinin bir dokümanın gerçek olmayabileceğine ya da dokümandaki koşulların değiştirildiğine fakat bunun denetçiye açıklanmadığına inanmasına neden olması halinde denetçi, daha fazla sorgulama yapar. (Bkz. Parag. A9)
- 14. İdareye veya yönetimden sorumlu olanlara sorulan soruların yanıtlarının tutarsız olması halinde denetçi, bu tutarsızlıkları sorgular.

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme

- 15. ISA 315, görev ekibi üyeleri arasında görüşme yapılmasını ve görev ortağının görüşmede yer almayan ekip üyelerine hangi konuların iletileceğine karar vermesini gerektirir.¹ Bu görüşmede kuruluşun mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim nasıl ve nerede yatkın olabileceği ve hilenin nasıl meydana gelmiş olabileceği konularına özel vurgu yapılır. Bu görüşme; görev ekibi üyelerinin idare ve yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduğuna ilişkin inanışlarının bir tarafa bırakılmasıyla yapılır. (Bkz. Parag. A10-A11)

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- 16. Denetçi, ISA 315² uyarınca, kuruluşun iç kontrolü dâhil olmak üzere kuruluşu ve çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini belirlemede kullanmak üzere bilgi elde etmek için 17 ile 24 arası paragraflardaki prosedürleri yerine getirir.

İdare ve Kuruluş Bünyesindeki Diğer Kişiler

- 17. Denetçi, idareyle ilgili aşağıdaki hususları sorgular:
 - (a) Mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermesi riskine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirme ve bu tür değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı; (Bkz. Parag. A12-A13)

¹ ISA 315, paragraf 10.

² ISA 315, paragraf 5-24.

- (b) Management’s process for identifying and responding to the risks of fraud in the entity, including any specific risks of fraud that management has identified or that have been brought to its attention, or classes of transactions, account balances, or disclosures for which a risk of fraud is likely to exist; (Ref: Para. A14)
 - (c) Management’s communication, if any, to those charged with governance regarding its processes for identifying and responding to the risks of fraud in the entity; and
 - (d) Management’s communication, if any, to employees regarding its views on business practices and ethical behavior.
18. The auditor shall make inquiries of management, and others within the entity as appropriate, to determine whether they have knowledge of any actual, suspected or alleged fraud affecting the entity. (Ref: Para. A15-A17)
19. For those entities that have an internal audit function, the auditor shall make inquiries of internal audit to determine whether it has knowledge of any actual, suspected or alleged fraud affecting the entity, and to obtain its views about the risks of fraud. (Ref: Para. A18)

Those Charged with Governance

20. Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity,¹ the auditor shall obtain an understanding of how those charged with governance exercise oversight of management’s processes for identifying and responding to the risks of fraud in the entity and the internal control that management has established to mitigate these risks. (Ref: Para. A19-A21)
21. Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity, the auditor shall make inquiries of those charged with governance to determine whether they have knowledge of any actual, suspected or alleged fraud affecting the entity. These inquiries are made in part to corroborate the responses to the inquiries of management.

Unusual or Unexpected Relationships Identified

22. The auditor shall evaluate whether unusual or unexpected relationships that have been identified in performing analytical procedures, including those related to revenue accounts, may indicate risks of material misstatement due to fraud.

Other Information

23. The auditor shall consider whether other information obtained by the auditor indicates risks of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A22)

Evaluation of Fraud Risk Factors

24. The auditor shall evaluate whether the information obtained from the other risk assessment procedures and related activities performed indicates that one or more fraud risk factors are present. While fraud risk factors may not necessarily indicate the existence of fraud, they have often been present in circumstances where frauds have occurred and therefore may indicate risks of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A23-A27)

¹ ISA 260, “Communication with Those Charged with Governance”, paragraph 13.

- (b) İdare tarafından belirlenen ya da idarenin dikkatine sunulmuş belirli hile riskleri veya hile riski olması muhtemel çeşitli işlemler, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dâhil olmak üzere idarenin, kuruluş bünyesindeki hile risklerini belirleme ve yanıtlama süreci; (Bkz. Parag. A14)
 - (c) İdarenin, kuruluştaki hile risklerini belirleme ve yanıtlama süreçlerine ilişkin olarak varsa yönetimden sorumlu olanlarla iletişimi;
 - (d) İdarenin, iş uygulamaları ve etik davranışlar hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak varsa çalışanlarla iletişimi.
18. Denetçi; kuruluşu etkileyen herhangi bir mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen hileye ilişkin bilgi sahibi olup olmadıklarını belirlemek için idare ve uygun hallerde kuruluştaki diğer kişilerden bilgi alır. (Bkz. Parag. A15-A17)
19. İç denetim fonksiyonu olan kuruluşlar söz konusu olduğunda denetçi, kuruluşu etkileyen herhangi bir mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen hileye ilişkin bilgi sahibi olup olmadığını belirlemek ve hile riskleri hakkında görüşünü elde etmek için iç denetimden bilgi alır. (Bkz. Parag. A18)

Yönetimden Sorumlu Olanlar

20. Yönetimden sorumlu olanların tamamı kuruluşun idaresinde yer almadığı sürece¹ denetçi; yönetimden sorumlu olanların, idarenin kuruluştaki hile risklerinin belirlenmesi ve yanıtlanmasına yönelik süreçleri üzerinde nasıl gözetim yaptığına ve idarenin bu riskleri azaltmak için oluşturduğu iç kontrole ilişkin bilgi edinir. (Bkz. Parag. A19-A21)
21. Yönetimden sorumlu olanların tamamı kuruluşun idaresinde yer almadığı sürece denetçi; kuruluşu etkileyen herhangi bir mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen hileye dair bilgi sahibi olup olmadıklarını belirlemek için yönetimden sorumlu olanlardan bilgi alır. Bu araştırmalar, kısmen idarenin sorulara verdiği yanıtları doğrulamak için yapılır.

Tespit Edilen Olağan Dışı veya Beklenmedik İlişkiler

22. Denetçi; analitik inceleme tekniklerini uygularken tespit edilen gelir hesaplarıyla ilgili ilişkiler dâhil olmak üzere olağan dışı veya beklenmedik ilişkilerin, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edip etmediğini değerlendirir.

Diğer Bilgiler

23. Denetçi, elde ettiği diğer bilgilerin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edip etmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A22)

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

24. Denetçi; gerçekleştirilen diğer risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerden elde edilen bilgilerin, bir veya daha fazla hile riski faktörü olduğuna işaret edip etmediğini değerlendirir. Hile riski faktörleri, hilenin mevcut olduğuna kesin şekilde işaret etmemekle birlikte genelde hilelerin meydana geldiği ortamlarda mevcuttur ve bu nedenle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edebilir. (Bkz. Parag. A23-A27)

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 13.

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud

25. In accordance with ISA 315, the auditor shall identify and assess the risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level, and at the assertion level for classes of transactions, account balances and disclosures.¹
26. When identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud, the auditor shall, based on a presumption that there are risks of fraud in revenue recognition, evaluate which types of revenue, revenue transactions or assertions give rise to such risks. Paragraph 47 specifies the documentation required where the auditor concludes that the presumption is not applicable in the circumstances of the engagement and, accordingly, has not identified revenue recognition as a risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A28-A30)
27. The auditor shall treat those assessed risks of material misstatement due to fraud as significant risks and accordingly, to the extent not already done so, the auditor shall obtain an understanding of the entity's related controls, including control activities, relevant to such risks. (Ref: Para. A31-A32)

Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud

Overall Responses

28. In accordance with ISA 330, the auditor shall determine overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level.² (Ref: Para. A33)
29. In determining overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level, the auditor shall:
 - (a) Assign and supervise personnel taking account of the knowledge, skill and ability of the individuals to be given significant engagement responsibilities and the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud for the engagement; (Ref: Para. A34-A35)
 - (b) Evaluate whether the selection and application of accounting policies by the entity, particularly those related to subjective measurements and complex transactions, may be indicative of fraudulent financial reporting resulting from management's effort to manage earnings; and
 - (c) Incorporate an element of unpredictability in the selection of the nature, timing and extent of audit procedures. (Ref: Para. A36)

Audit Procedures Responsive to Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level

30. In accordance with ISA 330, the auditor shall design and perform further audit procedures whose nature, timing and extent are responsive to the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level.³ (Ref: Para. A37-A40)

¹ ISA 315, paragraph 25.

² ISA 330, paragraph 5.

³ ISA 330, paragraph 6.

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

25. ISA 315 uyarınca denetçi; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için hileden kaynaklanan mali tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerini tespit eder ve değerlendirir.¹
26. Denetçi; hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken gelir tahakkuku sürecinde hile riskleri olduğu varsayımına dayalı olarak bu tür risklere hangi gelir türleri, gelir işlemleri veya beyanların yol açtığını değerlendirir. Paragraf 47; denetçinin, varsayımın ilgili görev koşullarında geçerli olmadığı sonucuna vardığı ve buna bağlı olarak gelir tahakkuku sürecini hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski olarak tespit etmediği durumlarda gerekli olan belgeleri belirtmektedir. (Bkz. Parag. A28-A30)
27. Denetçi, hileden kaynaklanan ve etkisini değerlendirdiği önemli yanlış bildirim risklerini önemli riskler olarak ele alır. Bu nedenle denetçi, hâlihazırda incelememiş olduğu bu tür risklerle ilgili olarak kontrol faaliyetleri dâhil olmak üzere kuruluşun ilgili kontrolleri hakkında bilgi edinir. (Bkz. Parag. A31-A32)

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

Genel Adımlar

28. ISA 330 uyarınca denetçi; mali tablo düzeyinde hileden kaynaklanan ve etkisini değerlendirdiği önemli yanlış bildirim risklerine yönelik atılacak genel adımları belirler.² (Bkz. Parag. A33)
29. Denetçi; mali tablo düzeyinde hileden kaynaklanan ve etkisini değerlendirdiği önemli yanlış bildirim risklerine yönelik atılacak genel adımları belirlerken
 - (a) önemli görev sorumlulukları verilecek bireylerin bilgi birikimini, beceri ve yeteneklerini ve göreve yönelik olarak hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin kendi değerlendirmesini dikkate alarak personel atar ve yönetir, (Bkz. Parag. A34-A35)
 - (b) kuruluş tarafından seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının, özellikle de subjektif ölçümler ve karmaşık işlemlerle ilgili muhasebe politikalarının, idarenin gelire ilişkin kayıtlarda tahrifat yapma çabasından kaynaklanan hileli mali raporlamaya işaret edip etmediğini değerlendirir ve
 - (c) denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine öngörülemelik unsurunu dâhil eder. (Bkz. Parag. A36)

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Beyan Düzeyindeki Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Yürütülecek Denetim Prosedürleri

30. ISA 330 uyarınca denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı açısından hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine cevap verecek ek denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.³ (Bkz. Parag. A37- A40)

¹ ISA 315, paragraf 25.

² ISA 330, paragraf 5.

³ ISA 330, paragraf 6.

Audit Procedures Responsive to Risks Related to Management Override of Controls

31. Management is in a unique position to perpetrate fraud because of management's ability to manipulate accounting records and prepare fraudulent financial statements by overriding controls that otherwise appear to be operating effectively. Although the level of risk of management override of controls will vary from entity to entity, the risk is nevertheless present in all entities. Due to the unpredictable way in which such override could occur, it is a risk of material misstatement due to fraud and thus a significant risk.
32. Irrespective of the auditor's assessment of the risks of management override of controls, the auditor shall design and perform audit procedures to:
 - (a) Test the appropriateness of journal entries recorded in the general ledger and other adjustments made in the preparation of the financial statements. In designing and performing audit procedures for such tests, the auditor shall:
 - (i) Make inquiries of individuals involved in the financial reporting process about inappropriate or unusual activity relating to the processing of journal entries and other adjustments;
 - (ii) Select journal entries and other adjustments made at the end of a reporting period; and
 - (iii) Consider the need to test journal entries and other adjustments throughout the period. (Ref: Para. A41-A44)
 - (b) Review accounting estimates for biases and evaluate whether the circumstances producing the bias, if any, represent a risk of material misstatement due to fraud. In performing this review, the auditor shall:
 - (i) Evaluate whether the judgments and decisions made by management in making the accounting estimates included in the financial statements, even if they are individually reasonable, indicate a possible bias on the part of the entity's management that may represent a risk of material misstatement due to fraud. If so, the auditor shall reevaluate the accounting estimates taken as a whole; and
 - (ii) Perform a retrospective review of management judgments and assumptions related to significant accounting estimates reflected in the financial statements of the prior year. (Ref: Para. A45-A47)
 - (c) For significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual given the auditor's understanding of the entity and its environment and other information obtained during the audit, the auditor shall evaluate whether the business rationale (or the lack thereof) of the transactions suggests that they may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets. (Ref: Para. A48)
33. The auditor shall determine whether, in order to respond to the identified risks of management override of controls, the auditor needs to perform other audit procedures in addition to those specifically referred to above (that is, where there are specific additional risks of management override that are not covered as part of the procedures performed to address the requirements in paragraph 32).

İdarenin Kontrolleri Geçersiz Kılmasıyla İlgili Risklere Karşı Yürütülecek Denetim Prosedürleri

31. İdare, normalde etkin şekilde çalışır görünen kontrolleri geçersiz kılarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilmesi ve hileli mali tablolar hazırlayabilmesi nedeniyle hile yapmak için benzersiz bir pozisyondadır. İdarenin kontrolleri geçersiz kılmasıyla ilgili risk düzeyi, kurumdan kuruma değişmesine karşın yine de her kuruluşta mevcuttur. Bu tür bir geçersiz kılmanın ne şekilde meydana gelebileceği önceden kestirilemeyeceği için bu risk, hileden kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim riskidir ve bu nedenle de kayda değer bir risktir.
32. Denetçi, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasıyla ilgili risklere yönelik denetçi değerlendirmesine bakmaksızın aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere denetim prosedürleri tasarlar ve uygular:
- (a) Defteri kebre kaydedilen yevmiye kayıtlarının ve mali tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etmek. Denetçi, bu tür testlere yönelik denetim prosedürlerini tasarlar ve yerine getirirken şunları yapar:
- (i) yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerin yapılışıyla ilgili uygun olmayan veya olağan dışı aktiviteler hakkında mali raporlama sürecinde yer alan bireylerden bilgi almak,
- (ii) raporlama dönemi sonunda yapılan yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeleri seçmek ve
- (iii) dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeleri test etme gerekliliğini değerlendirmek. (Bkz. Parag. A41-A44)
- (b) Muhasebe tahminlerini yanlışlık açısından gözden geçirmek ve varsa yanlışlığı yaratan koşulların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski teşkil edip etmediğini değerlendirmek. Denetçi, bu gözden geçirmeyi gerçekleştirirken şunları yapar:
- (i) idarenin mali tablolarda yer alan muhasebe tahminlerini yaparken aldığı karar ve vardığı hükümlerin, münferit olarak makul olsalar bile hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski teşkil edebilecek olası bir idare önyargısına işaret edip etmediğini değerlendirmek. (Durum böyleyse denetçi, muhasebe tahminlerini bir bütün olarak yeniden değerlendirir) ve
- (ii) Bir önceki yıla ait mali tablolarda yansıtılan önemli muhasebe tahminleriyle ilgili idarenin yargı ve varsayımlarına yönelik geriye dönük bir gözden geçirme yapmak. (Bkz. Parag. A45- A47)
- (c) Kuruluşa ait faaliyetlerin normal seyrinin dışında kalan veya denetçinin kuruluşu ve çevresini tanıması ve denetim sırasında elde edilen diğer bilgiler göz önüne alındığında sıra dışı görünen önemli işlemler söz konusu olduğunda denetçi; işlemlerin ticari mantığının (veya bu ticari mantığın olmamasının), bu işlemlerin hileli mali raporlama yapmak ya da varlıkları zimmetine geçirmeyi gizlemek için yapıldığı anlamına gelip gelmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A48)
33. Denetçi, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasıyla ilgili belirlenmiş risklere yanıt vermek amacıyla yukarıda özel olarak belirtilen prosedürlere ek olarak (yani 32. Paragraftaki gereklilikleri ele almak için yapılan prosedürlerin bir parçası olarak kapsama alınmayan, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasıyla ilgili belirli ek riskler olduğunda) başka denetim prosedürleri gerçekleştirmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.

Evaluation of Audit Evidence (Ref: Para. A49)

34. The auditor shall evaluate whether analytical procedures that are performed near the end of the audit, when forming an overall conclusion as to whether the financial statements are consistent with the auditor's understanding of the entity, indicate a previously unrecognized risk of material misstatement due to fraud. (Ref: Para. A50)
35. If the auditor identifies a misstatement, the auditor shall evaluate whether such a misstatement is indicative of fraud. If there is such an indication, the auditor shall evaluate the implications of the misstatement in relation to other aspects of the audit, particularly the reliability of management representations, recognizing that an instance of fraud is unlikely to be an isolated occurrence. (Ref: Para. A51)
36. If the auditor identifies a misstatement, whether material or not, and the auditor has reason to believe that it is or may be the result of fraud and that management (in particular, senior management) is involved, the auditor shall reevaluate the assessment of the risks of material misstatement due to fraud and its resulting impact on the nature, timing and extent of audit procedures to respond to the assessed risks. The auditor shall also consider whether circumstances or conditions indicate possible collusion involving employees, management or third parties when reconsidering the reliability of evidence previously obtained. (Ref: Para. A52)
37. If the auditor confirms that, or is unable to conclude whether, the financial statements are materially misstated as a result of fraud the auditor shall evaluate the implications for the audit. (Ref: Para. A53)

Auditor Unable to Continue the Engagement

38. If, as a result of a misstatement resulting from fraud or suspected fraud, the auditor encounters exceptional circumstances that bring into question the auditor's ability to continue performing the audit, the auditor shall:
 - (a) Determine the professional and legal responsibilities applicable in the circumstances, including whether there is a requirement for the auditor to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities;
 - (b) Consider whether it is appropriate to withdraw from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation; and
 - (c) If the auditor withdraws:
 - (i) Discuss with the appropriate level of management and those charged with governance the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal; and
 - (ii) Determine whether there is a professional or legal requirement to report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities, the auditor's withdrawal from the engagement and the reasons for the withdrawal. (Ref: Para. A54-A57)

Written Representations

39. The auditor shall obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance that:
 - (a) They acknowledge their responsibility for the design, implementation and maintenance of internal control to prevent and detect fraud;

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. A49)

34. Denetçi, mali tabloların denetçinin kuruluş hakkındaki genel bilgisiyle tutarlı olup olmadığı konusunda genel bir sonuca varırken denetimin sonuna doğru gerçekleştirilen analitik inceleme tekniklerinin önceden fark edilmemiş olan bir hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine işaret edip etmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A50)
35. Yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, bu yanlış bildirim hileye işaret edip etmediğini değerlendirir. Bu tür bir işaretin olması halinde denetçi; bir hile vakasının münferit bir olay olmasının pek mümkün olmadığını farkında olarak bu yanlış bildirim, denetimin diğer yönleri açısından, özellikle de idarenin bildirimlerinin güvenilirliği açısından sonuçlarını değerlendirir. (Bkz. Parag. A51)
36. Önemli veya önemsiz bir yanlış bildirim tespit etmesi ve bu yanlış bildirim hileden kaynaklandığına veya kaynaklanmış olabileceğine ve idarenin (özellikle de üst düzeyin) işe karıştığına inanmak için nedeni olması halinde denetçi, etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt vermek üzere hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesini ve bu değerlendirmenin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkisini tekrar değerlendirir. Ayrıca denetçi; önceden elde edilen kanıtların güvenilirliğini tekrar değerlendirirken durum veya koşulların çalışanlar, idare veya üçüncü tarafları içeren muhtemel bir muvazaaya işaret edip etmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A52)
37. Hile nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiğini teyit etmesi ya da mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda sonuca varamaması halinde denetçi, bunun denetime yönelik sonuçlarını değerlendirir. (Bkz. Parag. A53)

Denetçinin Göreve Devam Edememesi

38. Hileden veya hile şüphesinden kaynaklanan yanlış bildirim sonucunda denetçinin denetimi yürütmeye devam etme becerisini kuşkuya düşüren istisnai durumlarla karşılaşması halinde denetçi şunları yapar:
 - (a) Denetçinin denetim görevini veren kişi veya kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici makamlara rapor vermesi için bir gereklilik olup olmadığı dâhil olmak üzere söz konusu durumda geçerli mesleki ve hukuki sorumlulukları belirlemek,
 - (b) Yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler çerçevesinde görevden çekilmek mümkün olduğu takdirde bu çekilmenin uygun olup olmadığını değerlendirmek ve
 - (c) Denetçinin geri çekilmesi halinde:
 - (i) uygun idari kademeye veya yönetimden sorumlu olanlarla denetçinin görevden çekilmesini ve çekilme nedenlerini görüşmek ve
 - (ii) denetim görevini veren kişi veya kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici makamlara, denetçinin görevden çekildiğini ve çekilme nedenlerini bildirmesi için mesleki veya hukuki bir gereklilik olup olmadığını belirlemek. (Bkz. Parag. A54-A57)

Yazılı Bildirimler

39. Denetçi; idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan
 - (a) hileyi önlemek ve tespit etmek üzere iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesine yönelik sorumluluklarının farkında olduklarını,

- (b) They have disclosed to the auditor the results of management's assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud;
- (c) They have disclosed to the auditor their knowledge of fraud or suspected fraud affecting the entity involving:
 - (i) Management;
 - (ii) Employees who have significant roles in internal control; or
 - (iii) Others where the fraud could have a material effect on the financial statements; and
- (d) They have disclosed to the auditor their knowledge of any allegations of fraud, or suspected fraud, affecting the entity's financial statements communicated by employees, former employees, analysts, regulators or others. (Ref: Para. A58-A59)

Communications to Management and with Those Charged with Governance

- 40. If the auditor has identified a fraud or has obtained information that indicates that a fraud may exist, the auditor shall communicate these matters on a timely basis to the appropriate level of management in order to inform those with primary responsibility for the prevention and detection of fraud of matters relevant to their responsibilities. (Ref: Para. A60)
- 41. Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity, if the auditor has identified or suspects fraud involving:
 - (a) management;
 - (b) employees who have significant roles in internal control; or
 - (c) others where the fraud results in a material misstatement in the financial statements,the auditor shall communicate these matters to those charged with governance on a timely basis. If the auditor suspects fraud involving management, the auditor shall communicate these suspicions to those charged with governance and discuss with them the nature, timing and extent of audit procedures necessary to complete the audit. (Ref: Para. A61-A63)
- 42. The auditor shall communicate with those charged with governance any other matters related to fraud that are, in the auditor's judgment, relevant to their responsibilities. (Ref: Para. A64)

Communications to Regulatory and Enforcement Authorities

- 43. If the auditor has identified or suspects a fraud, the auditor shall determine whether there is a responsibility to report the occurrence or suspicion to a party outside the entity. Although the auditor's professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude such reporting, the auditor's legal responsibilities may override the duty of confidentiality in some circumstances. (Ref: Para. A65-A67)

Documentation

- 44. The auditor shall include the following in the audit documentation¹ of the auditor's understanding of the entity and its environment and the assessment of the risks of material misstatement required by ISA 315:²

¹ ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

² ISA 315, paragraph 32.

- (b) hile sonucu mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi riskine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmenin sonuçlarını denetçiye açıkladıklarını,
- (c) kuruluşu etkileyen ve
 - (i) idare,
 - (ii) iç kontrolde önemli rol sahibi olan çalışanlar veya
 - (iii) hilenin mali tablolar üzerinde önemli etkisinin olabileceği durumlarda başkalarını içeren hileye veya hile şüphesine ilişkin bildiklerini denetçiye açıkladıklarını ve
- (d) kuruluşun mali tablolarını etkileyen ve çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler veya başkalarının anlattığı hile veya hile şüphesi iddialarına ilişkin bildiklerini denetçiye açıkladıklarını (Bkz. Parag. A58-A59).

belirten yazılı bildirimler alır.

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- 40. Bir hile tespit etmesi ya da hile olabileceğini gösteren bir bilgi elde etmesi halinde denetçi, hilenin önlenmesi ve tespitine yönelik temel sorumluluğa sahip olanları sorumluluklarıyla ilgili konular hakkında bilgilendirmek amacıyla uygun idari kademeye bu konuları zamanında iletir. (Bkz. Parag. A60)
- 41. Yönetimden sorumlu olanların tümünün kuruluşun idaresinde yer almaması ve denetçinin
 - (a) idare,
 - (b) iç kontrolde önemli rol sahibi olan çalışanlar veya
 - (c) hilenin mali tablolarda önemli bir yanlış bildirimle sonuçlandığı durumlarda başkalarını, içeren bir hile tespit etmesi veya bundan şüphelenmesi halinde denetçi, bu konuları yönetimden sorumlu olanlara zamanında iletir. İdareyi içine alan bir hileden şüphelenmesi halinde denetçi, bu şüphelerini yönetimden sorumlu olanlara iletir ve denetimi tamamlamak için gerekli olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını onlarla görüşür. (Bkz. Parag. A61-A63)
- 42. Denetçi, denetçinin kanaatine göre yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili olan hileyle ilgili diğer konuları yönetimden sorumlu olanlara iletir. (Bkz. Parag. A64)

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim

- 43. Bir hile tespit etmesi veya bundan şüphelenmesi halinde denetçi, bu olayı veya şüpheyi kurum dışı bir tarafa bildirme sorumluluğu olup olmadığını belirler. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına yönelik mesleki vazifesi, bunu raporlamasına engel olabilmesine karşın denetçinin yasal sorumlulukları, bazı durumlarda gizlilik vazifesini geçersiz kılabilir. (Bkz. Parag. A65-A67)

Belgeleme

- 44. Denetçi, kuruluşu ve çevresini tanmasına ve ISA 315'in gerektirdiği önemli yanlış bildirim risklerine yönelik değerlendirmesine ilişkin denetim belgelerinde¹ şunlara yer verir:²

¹ ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

² ISA 330, paragraf 28.

- (a) The significant decisions reached during the discussion among the engagement team regarding the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud; and
 - (b) The identified and assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level and at the assertion level.
45. The auditor shall include the following in the audit documentation of the auditor's responses to the assessed risks of material misstatement required by ISA 330:¹
- (a) The overall responses to the assessed risks of material misstatement due to fraud at the financial statement level and the nature, timing and extent of audit procedures, and the linkage of those procedures with the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level; and
 - (b) The results of the audit procedures, including those designed to address the risk of management override of controls.
46. The auditor shall include in the audit documentation communications about fraud made to management, those charged with governance, regulators and others.
47. If the auditor has concluded that the presumption that there is a risk of material misstatement due to fraud related to revenue recognition is not applicable in the circumstances of the engagement, the auditor shall include in the audit documentation the reasons for that conclusion.

Application and Other Explanatory Material

Characteristics of Fraud (Ref: Para. 3)

- A1. Fraud, whether fraudulent financial reporting or misappropriation of assets, involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so and some rationalization of the act. For example:
- Incentive or pressure to commit fraudulent financial reporting may exist when management is under pressure, from sources outside or inside the entity, to achieve an expected (and perhaps unrealistic) earnings target or financial outcome - particularly since the consequences to management for failing to meet financial goals can be significant. Similarly, individuals may have an incentive to misappropriate assets, for example, because the individuals are living beyond their means.
 - A perceived opportunity to commit fraud may exist when an individual believes internal control can be overridden, for example, because the individual is in a position of trust or has knowledge of specific deficiencies in internal control.
 - Individuals may be able to rationalize committing a fraudulent act. Some individuals possess an attitude, character or set of ethical values that allow them knowingly and intentionally to commit a dishonest act. However, even otherwise honest individuals can commit fraud in an environment that imposes sufficient pressure on them.

¹ ISA 330, paragraph 28.

- (a) Kuruluşun mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine katkıları konusunda görev ekibi bünyesinde yapılan görüşme sırasında varılan önemli kararlar ve
- (b) Mali tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde, hileden kaynaklanan, tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri.
45. Denetçi, ISA 330'un gerektirdiği gibi etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşılık atacağı adımlara ilişkin denetim belgelerinde şunlara yer verir:¹
- (a) Hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş, mali tablo düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine yönelik genel yanıtlar ve denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ve bu prosedürlerin hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleriyle bağlantısı ve
- (b) İdarenin kontrolleri geçersiz kılması riskini ele almak için tasarlanmış denetim prosedürleri dâhil olmak üzere denetim prosedürlerinin sonuçları.
46. Denetçi, denetim belgelerinde idareyle, yönetimden sorumlu olanlarla, düzenleyicilerle ve başkalarıyla hile konusunda yapılan iletişime yer verir.
47. Gelir tahakkuku süreciyle ilgili olarak hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski olduğu varsayımının söz konusu görev koşullarında geçerli olmadığı sonucuna varması halinde denetçi, denetim belgelerinde bu sonuca varmasının nedenlerine yer verir.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Hilenin Özellikleri (Bkz. Parag. 3)

- A1. İster hileli mali raporlama ister varlıkları zimmetine geçirme şeklinde olsun hile; hile için teşvik veya baskı, hile yapma fırsatı olduğu algısı ve bu hileye ilişkin bir takım aklileştirmeleri içerir. Örneğin:
- Hileli mali raporlama yapmaya yönelik teşvik veya baskı; idare, beklenen (ve belki de gerçekçi olmayan) bir kazanç hedefine veya mali sonuca ulaşmak üzere dış kaynaklardan veya kurum içinden gelen bir baskı altında olduğu zaman -özellikle mali hedeflere ulaşmaktaki başarısızlığın sonuçları idare açısından önemli olabileceği için- ortaya çıkabilir. Benzer şekilde bireyler, örneğin kazandıklarından fazla harcadıkları için zimmete geçirme konusunda teşvik edici bir nedene sahip olabilir.
 - Hile yapmak için fırsat olduğu algısı; birey iç kontrolün geçersiz kılınabileceğine inandığında, örneğin birey güvenilir bir pozisyonda bulunduğu veya iç kontroldeki belli zafiyetler hakkında bilgi sahibi olduğu için ortaya çıkabilir.
 - Bireyler hile içeren bir harekette bulunmayı aklileştirebilir. Bazı bireyler; bilerek ve kasten hileli bir harekette bulunmalarına imkân veren bir tutum, karakter veya bir dizi etik değere sahiptir. Bununla birlikte normalde dürüst olan bireyler bile üzerlerinde yeterince baskı oluşturan bir ortamda hile yapabilir.

¹ ISA 330, paragraf 28.

- A2. Fraudulent financial reporting involves intentional misstatements including omissions of amounts or disclosures in financial statements to deceive financial statement users. It can be caused by the efforts of management to manage earnings in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability. Such earnings management may start out with small actions or inappropriate adjustment of assumptions and changes in judgments by management. Pressures and incentives may lead these actions to increase to the extent that they result in fraudulent financial reporting. Such a situation could occur when, due to pressures to meet market expectations or a desire to maximize compensation based on performance, management intentionally takes positions that lead to fraudulent financial reporting by materially misstating the financial statements. In some entities, management may be motivated to reduce earnings by a material amount to minimize tax or to inflate earnings to secure bank financing.
- A3. Fraudulent financial reporting may be accomplished by the following:
- Manipulation, falsification (including forgery), or alteration of accounting records or supporting documentation from which the financial statements are prepared.
 - Misrepresentation in, or intentional omission from, the financial statements of events, transactions or other significant information.
 - Intentional misapplication of accounting principles relating to amounts, classification, manner of presentation, or disclosure.
- A4. Fraudulent financial reporting often involves management override of controls that otherwise may appear to be operating effectively. Fraud can be committed by management overriding controls using such techniques as:
- Recording fictitious journal entries, particularly close to the end of an accounting period, to manipulate operating results or achieve other objectives.
 - Inappropriately adjusting assumptions and changing judgments used to estimate account balances.
 - Omitting, advancing or delaying recognition in the financial statements of events and transactions that have occurred during the reporting period.
 - Concealing, or not disclosing, facts that could affect the amounts recorded in the financial statements.
 - Engaging in complex transactions that are structured to misrepresent the financial position or financial performance of the entity.
 - Altering records and terms related to significant and unusual transactions.
- A5. Misappropriation of assets involves the theft of an entity's assets and is often perpetrated by employees in relatively small and immaterial amounts. However, it can also involve management who are usually more able to disguise or conceal misappropriations in ways that are difficult to detect. Misappropriation of assets can be accomplished in a variety of ways including:
- Embezzling receipts (for example, misappropriating collections on accounts receivable or diverting receipts in respect of written-off accounts to personal bank accounts).
 - Stealing physical assets or intellectual property (for example, stealing inventory for personal use or for sale, stealing scrap for resale, colluding with a competitor by disclosing technological data in return for payment).

- A2. Hileli mali raporlama, mali tabloların kullanıcılarını aldatmak amacıyla mali tablolardan tutarların veya açıklamaların çıkartılması gibi kasıtlı yanlış bildirimleri içerir. Buna idarenin, mali tabloların kullanıcılarını aldatmak amacıyla bu kullanıcıların kuruluşun performansı ve kârlılığına yönelik algılarını etkileyerek gelire ilişkin kayıtlarda tahrifat yapma çabaları yol açabilir. Bu tür tahrifatlar, idare tarafından gerçekleştirilen küçük eylemlerle ya da tahminlerin uygunsuz şekilde düzeltilmesi ve idarenin yargılarındaki değişikliklerle başlayabilir. Baskılar ve teşvikler, bu eylemlerin hile içeren mali raporlamaya neden olan bir boyuta ulaşmasına yol açabilir. Bu tür bir durum; piyasa beklentilerini karşılama baskısı veya performans dayalı ücreti en üst düzeye çıkarma isteği yüzünden idare, mali tablolarda önemli yanlış bildirim yapmak vasıtasıyla hile içeren mali raporlamaya neden olan hareketleri kasıtlı olarak yaptığında meydana gelebilir. Bazı kuruluşlarda idare, vergiyi en aza indirmek için kazancını önemli miktarda azaltmaya veya banka finansmanını garantilemek için kazancını şişirmeye istekli olabilir.
- A3. Hileli mali raporlama, şu şekilde yapılabilir:
- Mali tabloların hazırlanması için kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin manipülasyonu, tahrifatı (evrak üzerinde sahtecilik dâhil) veya değiştirilmesi.
 - Olaylar, işlemler veya diğer önemli bilgilerin mali tablolarda yanlış bildirilmesi veya tablolardan bilerek çıkartılması.
 - Tutarlar, sınıflandırma, sunum şekli veya açıklamalarla ilgili muhasebe ilkelerinin bilerek yanlış uygulanması.
- A4. Hileli mali raporlama, genelde idarenin normalde etkin şekilde çalıştığı düşünülen kontrolleri geçersiz kılmasını içerir. Hile, idarenin aşağıdaki teknikleri kullanarak kontrolleri geçersiz kılmasıyla gerçekleştirilebilir:
- Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek veya başka amaçlara ulaşmak amacıyla özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru hayali yevmiye kayıtlarının kaydedilmesi.
 - Varsayımların uygun olmayan şekilde düzeltilmesi ve hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan yargıların değiştirilmesi.
 - Raporlama döneminde meydana gelen olaylar ve işlemlerin gerçekleştirilmesinin mali tablolarda ihmal edilmesi, öne alınması veya geciktirilmesi.
 - Mali tablolarda kaydedilen tutarları etkileyebilecek gerçeklerin saklanması veya açıklanmaması.
 - Kuruluşun mali durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak üzere yapılandırılmış karmaşık işlemler yapılması.
 - Önemli ve olağan dışı işlemlerle ilgili kayıtların ve koşulların değiştirilmesi.
- A5. Varlıkları zimmete geçirme, bir kuruluşun varlıklarının çalınmasını içerir ve genelde çalışanlar tarafından nispeten ufak veya önemsiz tutarlarda yapılır. Bununla birlikte zimmete geçirme, genelde tespiti zor olacak şekilde kılıfına uydurabilen veya gizleyebilen idareyi de içerebilir. Varlıkları zimmete geçirme, birçok farklı şekilde gerçekleştirilebilir:
- Tahsil edilen parayı zimmete geçirmek (örneğin alacak tahsilâtlarının zimmete geçirilmesi veya iptal edilen banka hesaplarına yapılacak ödemeleri kişisel hesaplara yönlendirmek).
 - Maddi varlıkları veya fikri mülkiyeti çalmak (örneğin kişisel kullanım için veya satmak için stoktaki varlıkları çalmak, ikinci el olarak satmak üzere hurdaya ayrılmış varlıkları çalmak, para karşılığı teknolojik verileri açıklamak suretiyle bir rakiple gizlice anlaşmak).

- Causing an entity to pay for goods and services not received (for example, payments to fictitious vendors, kickbacks paid by vendors to the entity's purchasing agents in return for inflating prices, payments to fictitious employees).
- Using an entity's assets for personal use (for example, using the entity's assets as collateral for a personal loan or a loan to a related party).

Misappropriation of assets is often accompanied by false or misleading records or documents in order to conceal the fact that the assets are missing or have been pledged without proper authorization.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A6. The public sector auditor's responsibilities relating to fraud may be a result of law, regulation or other authority applicable to public sector entities or separately covered by the auditor's mandate. Consequently, the public sector auditor's responsibilities may not be limited to consideration of risks of material misstatement of the financial statements, but may also include a broader responsibility to consider risks of fraud.

Professional Skepticism (Ref: Para. 12-14)

- A7. Maintaining professional skepticism requires an ongoing questioning of whether the information and audit evidence obtained suggests that a material misstatement due to fraud may exist. It includes considering the reliability of the information to be used as audit evidence and the controls over its preparation and maintenance where relevant. Due to the characteristics of fraud, the auditor's professional skepticism is particularly important when considering the risks of material misstatement due to fraud.
- A8. Although the auditor cannot be expected to disregard past experience of the honesty and integrity of the entity's management and those charged with governance, the auditor's professional skepticism is particularly important in considering the risks of material misstatement due to fraud because there may have been changes in circumstances.
- A9. An audit performed in accordance with ISAs rarely involves the authentication of documents, nor is the auditor trained as or expected to be an expert in such authentication.¹ However, when the auditor identifies conditions that cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, possible procedures to investigate further may include:
- Confirming directly with the third party.
 - Using the work of an expert to assess the document's authenticity.

Discussion among the Engagement Team (Ref: Para. 15)

- A10. Discussing the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud with the engagement team:

¹ ISA 200, paragraph A47.

- Teslim alınmamış mallar ve hizmetler için kuruluşun ödeme yapmasına neden olmak (örneğin hayali satıcılara yapılan ödemeler, fiyatların şişirilmesi karşılığında kuruluşun satın alma görevlilerine satıcılar tarafından verilen komisyonlar, hayali çalışanlara yapılan ödemeler).
- Kuruluşun varlıklarını kişisel kullanım için kullanmak (örneğin kuruluşun varlıklarını ferdi kredi veya ilgili bir tarafa borç için maddi teminat olarak kullanmak).

Varlıkların kayıp olduğunu veya uygun onay olmadan verildiklerini gizlemek amacıyla, varlıkları zimmete geçirmeye genelde sahte veya yanıltıcı kayıtlar veya dokümanlar eşlik eder.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A6. Kamu sektörü denetçisinin hileyle ilgili sorumlulukları; kamu kurumları için geçerli olan kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelerden kaynaklanabilir ya da denetçinin görev ve yetkisi kapsamında ayrı şekilde belirtilmiş olabilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, mali tablolarda önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesiyle sınırlı kalmayarak hile risklerinin değerlendirilmesine yönelik geniş bir sorumluluk çerçevesini de içerebilir.

Mesleki Şüphencilik (Bkz. Parag. 12-14)

- A7. Mesleki şüphencilik sürdürülmesi; elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hileden kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim mevcut olabileceğine işaret edip etmediğini sürekli olarak sorgulamayı gerektirir. Bu, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve ilgili hallerde bu bilgilerin hazırlanması ve muhafaza edilmesine yönelik kontrollerin değerlendirilmesini içerir. Hilenin özellikleri nedeniyle denetçinin mesleki şüphencilik, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleri değerlendirilirken önem arz eder.
- A8. Denetçiden, kuruluştaki idarenin ve yönetimden sorumlu olanların doğruluğu ve dürüstlüğü konusundaki geçmiş deneyimini göz ardı etmesi beklenmez. Ancak denetçinin mesleki şüphencilik, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleri değerlendirilirken önem arz eder çünkü koşullarda değişiklikler olmuş olabilir.
- A9. ISA'lara uygun olarak yürütülen bir denetim, genelde dokümanların doğruluğunun ispat edilmesini içermez veya denetçinin bu tür doğrulamalar konusunda eğitimli veya uzman olması beklenmez.¹ Bununla birlikte denetçinin, bir dokümanın orijinal olmayabileceğine ya da bir dokümandaki şartların değiştirildiğine fakat bunun kendisine açıklanmadığına inanmasına yol açan koşullar tespit ettiği durumlarda uygulanacak muhtemel prosedürler arasında şunlar sayılabilir:
- Üçüncü tarafla doğrudan teyit etmek.
 - Dokümanın orijinallikini değerlendirmek için bir uzmanın çalışmasından faydalanmak.

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme (Bkz. Parag. 15)

- A10. Kuruluşun mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yatkınlığının görev ekibiyle görüşülmesi;

¹ ISA 200, paragraf A47.

- Provides an opportunity for more experienced engagement team members to share their insights about how and where the financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud.
- Enables the auditor to consider an appropriate response to such susceptibility and to determine which members of the engagement team will conduct certain audit procedures.
- Permits the auditor to determine how the results of audit procedures will be shared among the engagement team and how to deal with any allegations of fraud that may come to the auditor's attention.

A11. The discussion may include such matters as:

- An exchange of ideas among engagement team members about how and where they believe the entity's financial statements may be susceptible to material misstatement due to fraud, how management could perpetrate and conceal fraudulent financial reporting, and how assets of the entity could be misappropriated.
- A consideration of circumstances that might be indicative of earnings management and the practices that might be followed by management to manage earnings that could lead to fraudulent financial reporting.
- A consideration of the known external and internal factors affecting the entity that may create an incentive or pressure for management or others to commit fraud, provide the opportunity for fraud to be perpetrated, and indicate a culture or environment that enables management or others to rationalize committing fraud.
- A consideration of management's involvement in overseeing employees with access to cash or other assets susceptible to misappropriation.
- A consideration of any unusual or unexplained changes in behavior or lifestyle of management or employees which have come to the attention of the engagement team.
- An emphasis on the importance of maintaining a proper state of mind throughout the audit regarding the potential for material misstatement due to fraud.
- A consideration of the types of circumstances that, if encountered, might indicate the possibility of fraud.
- A consideration of how an element of unpredictability will be incorporated into the nature, timing and extent of the audit procedures to be performed.
- A consideration of the audit procedures that might be selected to respond to the susceptibility of the entity's financial statement to material misstatement due to fraud and whether certain types of audit procedures are more effective than others.
- A consideration of any allegations of fraud that have come to the auditor's attention.
- A consideration of the risk of management override of controls.

Risk Assessment Procedures and Related Activities

Inquiries of Management

Management's Assessment of the Risk of Material Misstatement Due to Fraud (Ref: Para. 17(a))

- A12. Management accepts responsibility for the entity's internal control and for the preparation of the entity's financial statements. Accordingly, it is appropriate for the auditor to make inquiries of management regarding management's own assessment of the risk of fraud and the controls in place to prevent and detect it.

- Daha deneyimli görev ekibi üyelerinin, mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim nasıl ve nerede yatkın olabileceği konusundaki düşüncelerini paylaşması için fırsat sağlar.
- Denetçinin bu tür yatkınlıklara karşı uygulayabileceği uygun bir işlem düşünmesine ve belli denetim prosedürlerini görev ekibinin hangi üyelerinin gerçekleştireceğini belirlemesine imkân verir.
- Denetçinin denetim prosedürlerinin sonuçlarının görev ekibi bünyesinde nasıl paylaşılacağına ve denetçinin dikkatine sunulabilecek hile iddialarının nasıl ele alınacağına karar vermesine imkân tanır.

A11. Görüşme aşağıdaki konuları içerebilir:

- Kuruluşun mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim nasıl ve nerede yatkın olabileceği, idarenin hileli mali raporlamayı nasıl yapmış ve gizlemiş olabileceği ve kuruluşa ait varlıkların nasıl zimmete geçirilmiş olabileceği konularında görev ekibi üyeleri arasında fikir alışverişi.
- Gelir kayıtlarında tahrifat yapıldığına işaret edebilecek durumların ve idarenin gelir kayıtlarında tahrifat yapmak için gerçekleştirebileceği ve hile içeren mali raporlamaya yol açmış olabilecek uygulamaların değerlendirilmesi.
- Kuruluşu etkileyen, idarenin veya diğerlerinin hile yapması için teşvik veya baskı yaratabilen, hile için fırsat sağlayabilen, idarenin veya diğerlerinin hileyi aklileştirmesine olanak sağlayan bir kültür veya ortama işaret edebilen malum iç ve dış faktörlerin değerlendirilmesi.
- İdarenin, zimmete geçirilmeye yatkın nakit ve diğer varlıklara erişimi olan çalışanlarının gözetimine katılımının değerlendirilmesi.
- Görev ekibinin dikkatini çeken, idarenin veya çalışanların davranış veya yaşam tarzlarındaki alışılmadık veya açıklanamayan değişikliklerin değerlendirilmesi.
- Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim potansiyeliyle ilgili olarak denetim boyunca uygun bir ruh halinin muhafaza edilmesinin önemine vurgu yapılması.
- Tespit edilmesi halinde hile olasılığına işaret edebilecek durumların türlerine ilişkin bir değerlendirme.
- Öngörülemezlik unsurunun uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına nasıl dâhil edileceği konusunda bir değerlendirme.
- Kuruluşun mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yatkınlığına karşılık seçilebilecek denetim prosedürlerine ve belli bazı denetim prosedürlerinin diğer denetim prosedürlerinden daha etkili olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme.
- Denetçinin dikkatini çekmiş olabilecek hile iddialarına ilişkin bir değerlendirme.
- İdarenin kontrolleri geçersiz kılma riskine ilişkin bir değerlendirme.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İdareden Bilgi Alınması

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Riskine İlişkin İdarenin Yaptığı Değerlendirme (Bkz. Parag. 17(a))

- A12. İdare, kuruluşun iç kontrolüne ve kuruluşun mali tablolarının hazırlanmasına yönelik sorumluluğu kabul eder. Buna bağlı olarak denetçinin, hile riskine ve hilenin önlenmesi ve tespitini amaçlayan kontrollere ilişkin idarenin yaptığı değerlendirme hakkında idareyi sorgulaması uygundur.

The nature, extent and frequency of management's assessment of such risk and controls may vary from entity to entity. In some entities, management may make detailed assessments on an annual basis or as part of continuous monitoring. In other entities, management's assessment may be less structured and less frequent. The nature, extent and frequency of management's assessment are relevant to the auditor's understanding of the entity's control environment. For example, the fact that management has not made an assessment of the risk of fraud may in some circumstances be indicative of the lack of importance that management places on internal control.

Considerations specific to smaller entities

- A13. In some entities, particularly smaller entities, the focus of management's assessment may be on the risks of employee fraud or misappropriation of assets.

Management's Process for Identifying and Responding to the Risks of Fraud (Ref: Para. 17(b))

- A14. In the case of entities with multiple locations management's processes may include different levels of monitoring of operating locations, or business segments. Management may also have identified particular operating locations or business segments for which a risk of fraud may be more likely to exist.

Inquiry of Management and Others within the Entity (Ref: Para. 18)

- A15. The auditor's inquiries of management may provide useful information concerning the risks of material misstatements in the financial statements resulting from employee fraud. However, such inquiries are unlikely to provide useful information regarding the risks of material misstatement in the financial statements resulting from management fraud. Making inquiries of others within the entity may provide individuals with an opportunity to convey information to the auditor that may not otherwise be communicated.
- A16. Examples of others within the entity to whom the auditor may direct inquiries about the existence or suspicion of fraud include:
- Operating personnel not directly involved in the financial reporting process.
 - Employees with different levels of authority.
 - Employees involved in initiating, processing or recording complex or unusual transactions and those who supervise or monitor such employees.
 - In-house legal counsel.
 - Chief ethics officer or equivalent person.
 - The person or persons charged with dealing with allegations of fraud.
- A17. Management is often in the best position to perpetrate fraud. Accordingly, when evaluating management's responses to inquiries with an attitude of professional skepticism, the auditor may judge it necessary to corroborate responses to inquiries with other information.

Inquiry of Internal Audit (Ref: Para. 19)

- A18. ISA 315 and ISA 610 establish requirements and provide guidance in audits of those entities that have an internal audit function.¹ In carrying out the requirements of those ISAs in the context of fraud, the auditor may inquire about specific internal audit activities including, for example:

¹ ISA 315, paragraph 23, and ISA 610, "Using the Work of Internal Auditors".

Bu tür risk ve kontrollere ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmenin niteliği, kapsamı ve sıklığı; kuruluştan kuruluşa farklılık gösterebilir. Bazı kuruluşlarda idare, yıllık olarak veya sürekli izlemenin bir parçası olarak detaylı değerlendirmeler yapabilir. Bazı kuruluşlarda ise idarenin yaptığı değerlendirme daha düzensiz veya seyrek olabilir. İdarenin yaptığı değerlendirmenin niteliği, kapsamı ve sıklığı, denetçinin kontrol ortamını tanımasında dikkate alınır. Örneğin idarenin hile riskiyle ilgili bir değerlendirme yapmamış olması bazı durumlarda idarenin iç kontrole önem vermediğine işaret edebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A13. Bazı kuruluşlarda, özellikle küçük ölçekli kuruluşlarda, idarenin yaptığı değerlendirmenin odak noktası, çalışanların hile yapma veya varlıkları zimmete geçirme riskleri olabilir.

İdarenin Hile Risklerini Tespit Etme ve Bunlara Karşılık Verme Süreci (Bkz. Parag. 17(b))

- A14. Birden fazla yerde faaliyet gösteren kuruluşlar söz konusu olduğunda idarenin süreçleri, iş yerlerine ya da faaliyet alanlarına yönelik farklı izleme düzeylerini kapsayabilir. Ayrıca idare, hile riskinin var olmasının daha muhtemel olduğu belli iş yerleri veya faaliyet alanları tespit etmiş olabilir.

İdare ve Kuruluştaki Diğer Kişilerden Bilgi Alınması (Bkz. Parag. 18)

- A15. Denetçinin idareye yönelttiği sorular, çalışanların mali tablolarda yaptığı hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili faydalı bilgiler sağlayabilir. Bununla birlikte bu tür sorgulamaların, mali tablolarda idarenin hilelerinden kaynaklanan önemli yanlış bildirimler olması riskleriyle ilgili faydalı bilgi sağlaması pek olası değildir. Kuruluştaki diğer kişilerden bilgi alınması, bireylere normalde iletmeyebilecek bilgileri denetçiye aktarmaları için fırsat verebilir.
- A16. Denetçinin, hilenin varlığı veya hile şüphesi hakkında kuruluş bünyesinde bilgi alabileceği diğer kişiler arasında şunlar sayılabilir:
- Mali raporlama sürecinde doğrudan yer almayan işletme personeli.
 - Farklı yetki düzeylerine sahip çalışanlar.
 - Karmaşık veya olağan dışı işlemlerin başlatılması, sürdürülmesi ve kaydedilmesinde yer alan çalışanlar ve bu tür çalışanları denetleyen veya izleyenler.
 - Kurum içi hukuk danışmanı.
 - Etikten sorumlu yönetici veya dengi kişi.
 - Hile iddialarını ele almakla sorumlu kişi veya kişiler.
- A17. İdare genelde hile yapmak için en iyi pozisyonda bulunur. Buna bağlı olarak idarenin sorulara verdiği yanıtları mesleki şüphecilik tutumuyla değerlendirirken denetçi, soruların yanıtlarını başka bilgilerle doğrulamanın gerekli olduğuna hükmedebilir.

İç Denetimden Bilgi Alınması (Bkz. Parag. 19)

- A18. ISA 315 ve ISA 610, iç denetim fonksiyonuna sahip kuruluşların denetimlerine yönelik gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.¹ Bu ISA'ların hile bağlamındaki gerekliliklerini yerine getirirken denetçi, örneğin

¹ ISA 315, paragraf 23 ve ISA 610, "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması".

- The procedures performed, if any, by the internal auditors during the year to detect fraud.
- Whether management has satisfactorily responded to any findings resulting from those procedures.

Obtaining an Understanding of Oversight Exercised by Those Charged with Governance (Ref: Para. 20)

- A19. Those charged with governance of an entity oversee the entity's systems for monitoring risk, financial control and compliance with the law. In many countries, corporate governance practices are well developed and those charged with governance play an active role in oversight of the entity's assessment of the risks of fraud and of the relevant internal control. Since the responsibilities of those charged with governance and management may vary by entity and by country, it is important that the auditor understands their respective responsibilities to enable the auditor to obtain an understanding of the oversight exercised by the appropriate individuals.¹
- A20. An understanding of the oversight exercised by those charged with governance may provide insights regarding the susceptibility of the entity to management fraud, the adequacy of internal control over risks of fraud, and the competency and integrity of management. The auditor may obtain this understanding in a number of ways, such as by attending meetings where such discussions take place, reading the minutes from such meetings or making inquiries of those charged with governance.

Considerations Specific to Smaller Entities

- A21. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity. This may be the case in a small entity where a single owner manages the entity and no one else has a governance role. In these cases, there is ordinarily no action on the part of the auditor because there is no oversight separate from management.

Consideration of Other Information (Ref: Para. 23)

- A22. In addition to information obtained from applying analytical procedures, other information obtained about the entity and its environment may be helpful in identifying the risks of material misstatement due to fraud. The discussion among team members may provide information that is helpful in identifying such risks. In addition, information obtained from the auditor's client acceptance and retention processes, and experience gained on other engagements performed for the entity, for example engagements to review interim financial information, may be relevant in the identification of the risks of material misstatement due to fraud.

Evaluation of Fraud Risk Factors (Ref: Para. 24)

- A23. The fact that fraud is usually concealed can make it very difficult to detect. Nevertheless, the auditor may identify events or conditions that indicate an incentive or pressure to commit fraud or provide an opportunity to commit fraud (fraud risk factors). For example:
- The need to meet expectations of third parties to obtain additional equity financing may create pressure to commit fraud;

¹ ISA 260, paragraphs A1-A8, discuss with whom the auditor communicates when the entity's governance structure is not well defined.

- hileyi tespit etmek için (varsa) yıl içinde iç denetim tarafından gerçekleştirilen prosedürler,
- idarenin bu prosedürler sonucu elde edilen bulgulara tatmin edici olarak yanıt verip vermediği

dâhil olmak üzere belirli iç denetim faaliyetleri hakkında bilgi alabilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlar Tarafından Yapılan Gözetimin Tanınması (Bkz. Parag. 20)

- A19. Bir kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlar; bu kuruluşta risklerin, mali kontrolün ve kanunlara uygunluğun izlenmesine yönelik sistemlerin gözetimini gerçekleştirir. Çoğu ülkede kurumsal yönetim uygulamaları iyi oturmuştur ve yönetimden sorumlu olanlar, hile risklerine ve ilgili iç kontrole ilişkin kuruluşun yaptığı değerlendirmenin gözetiminde aktif rol oynar. Yönetimden sorumlu olanların ve idarenin sorumlulukları kuruluşa ve ülkeye göre farklılık gösterebileceği için denetçinin, uygun bireyler tarafından gerçekleştirilen gözetimi tanıyabilmesi için bunların her birine ait sorumlulukları anlaması önem arz eder.¹
- A20. Yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilen gözetimin tanınması; kuruluşun idarece yapılacak hileye yatkınlığı, iç kontrolün hile riskleri bakımından yeterliliği ve idarenin yetkinliği ve dürüstlüğü konularına ışık tutabilir. Denetçi; bu tür görüşmelerin yapıldığı toplantılara katılmak, bu tür toplantıların tutanaklarını okumak ya da yönetimden sorumlu olanlardan bilgi almak gibi çeşitli yollarla bu tanımayı sağlayabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A21. Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanların hepsi, kuruluşun idaresine dâhil olur. Tek bir malikin kuruluşu yönettiği ve başka hiç kimsenin yönetim rolünün olmadığı küçük ölçekli bir kuruluşta bu durum söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda genelde denetçinin yapacağı bir eylem yoktur çünkü idareden bağımsız bir gözetim bulunmamaktadır.

Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 23)

- A22. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasından elde edilen bilgilere ek olarak kuruluş ve çevresi hakkında elde edilen diğer bilgiler, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesine faydalı olabilir. Ekip üyeleri arasında yapılan görüşmeler, bu tür risklerin belirlenmesinde faydası olan bilgiler sağlayabilir. Buna ilaveten denetçinin müşteri kabul sürecinde ve devamında elde edilen bilgiler ve kuruluş için yapılan örneğin ara dönem mali bilgileri gözden geçirme amaçlı görevler gibi diğer görevlerde elde edilen deneyim, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesinde ilgili olabilir.

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 24)

- A23. Hilenin genelde gizli tutulması, tespit edilmesini çok zor kılabilir. Ama yine de denetçi, hile yapılması için teşvik veya baskı olduğuna işaret eden veya hile için fırsat sağlayan olay veya koşulları (hile riski faktörleri) tespit edebilir. Örneğin:
- Daha fazla öz sermaye finansmanı sağlamak için üçüncü tarafların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile yapma baskısı yaratabilir.

¹ ISA 260'da A1-A8 arası paragraflar, kuruluşun yönetim yapısı iyi tanımlanmış değilse denetçinin kiminle iletişim kuracağını ele alır.

- The granting of significant bonuses if unrealistic profit targets are met may create an incentive to commit fraud; and
 - A control environment that is not effective may create an opportunity to commit fraud.
- A24. Fraud risk factors cannot easily be ranked in order of importance. The significance of fraud risk factors varies widely. Some of these factors will be present in entities where the specific conditions do not present risks of material misstatement. Accordingly, the determination of whether a fraud risk factor is present and whether it is to be considered in assessing the risks of material misstatement of the financial statements due to fraud requires the exercise of professional judgment.
- A25. Examples of fraud risk factors related to fraudulent financial reporting and misappropriation of assets are presented in Appendix 1. These illustrative risk factors are classified based on the three conditions that are generally present when fraud exists:
- An incentive or pressure to commit fraud;
 - A perceived opportunity to commit fraud; and
 - An ability to rationalize the fraudulent action.

Risk factors reflective of an attitude that permits rationalization of the fraudulent action may not be susceptible to observation by the auditor. Nevertheless, the auditor may become aware of the existence of such information. Although the fraud risk factors described in Appendix 1 cover a broad range of situations that may be faced by auditors, they are only examples and other risk factors may exist.

- A26. The size, complexity, and ownership characteristics of the entity have a significant influence on the consideration of relevant fraud risk factors. For example, in the case of a large entity, there may be factors that generally constrain improper conduct by management, such as:
- Effective oversight by those charged with governance.
 - An effective internal audit function.
 - The existence and enforcement of a written code of conduct.

Furthermore, fraud risk factors considered at a business segment operating level may provide different insights when compared with those obtained when considered at an entity-wide level.

Considerations Specific to Smaller Entities

- A27. In the case of a small entity, some or all of these considerations may be inapplicable or less relevant. For example, a smaller entity may not have a written code of conduct but, instead, may have developed a culture that emphasizes the importance of integrity and ethical behavior through oral communication and by management example. Domination of management by a single individual in a small entity does not generally, in and of itself, indicate a failure by management to display and communicate an appropriate attitude regarding internal control and the financial reporting process. In some entities, the need for management authorization can compensate for otherwise deficient controls and reduce the risk of employee fraud. However, domination of management by a single individual can be a potential deficiency in internal control since there is an opportunity for management override of controls.

- Gerçekçi olmayan kâr hedeflerine ulaşılması halinde önemli primlerin verilecek olması, hile yapmak için teşvik yaratabilir ve
 - Etkin olmayan bir kontrol ortamı, hile yapmak için bir fırsat doğurabilir.
- A24. Hile riski faktörleri, kolaylıkla önem sırasına sokulamaz. Hile riski faktörlerinin önemi, büyük farklılıklar gösterir. Bu faktörlerin bazıları, belirli koşulların önemli yanlış bildirim riski ortaya koymadığı kuruluşlarda mevcut olacaktır. Buna bağlı olarak bir hile riski faktörünün mevcut olup olmadığının ve bu faktörün mali tablolarda hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir. Gerektiğinde belirlenmesi, mesleki yargının kullanılmasını gerektirir.
- A25. Hileli mali raporlama ve varlıkları zimmete geçirmeye ilişkin hile riski faktörleri için örnekler, Ek 1'de sunulmaktadır. Bu açıklayıcı risk faktörleri, hile mevcut olduğunda genelde var olan üç koşula dayalı olarak sınıflandırılmaktadır:
- Hile yapmak için teşvik veya baskı,
 - Hile yapmak için fırsat olduğu algısı ve
 - Hile içeren eylemi aklileştirme becerisi.

Hile içeren eylemin aklileştirilmesine imkân tanıyan bir tutumu yansıtan risk faktörleri, denetçinin yaptığı gözleme elverişli olmayabilir. Ama yine de denetçi, bu tür bilgilerin mevcudiyetinin farkına varabilir. Ek 1'de sözü edilen hile riski faktörleri, denetçilerin karşılaşılabileceği farklı birçok durumu kapsamına karşın bunlar sadece örnek niteliğindedir ve başka risk faktörleri de mevcut olabilir.

- A26. Bir kuruluşun büyüklük, karmaşıklık ve mülkiyet özellikleri; ilgili hile riski faktörlerinin değerlendirilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Örneğin büyük ölçekli bir kuruluş söz konusu olduğunda genelde idarenin yaptığı usulsüz davranışı sınırlandıran
- Yönetimden sorumlu olanların gerçekleştirdiği etkin gözetim,
 - Etkin bir iç denetim fonksiyonu,
 - Yazılı iş ahlâkı kurallarının olması ve uygulanması

gibi faktörler olabilir. Ayrıca bir faaliyet alanının çalışma düzeyinde dikkate alınan hile riski faktörleri, kuruluşun geneli düzeyinde ele alındığında elde edilenlerle kıyaslandığında farklı bakış açıları sağlayabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A27. Küçük ölçekli bir kuruluş söz konusu olduğu zaman bu konuların bazıları veya tümü, konuyla ilgisiz veya daha az ilgili olabilir. Örneğin küçük ölçekli bir kuruluş, yazılı iş ahlâkı kurallarına sahip olmayabilir fakat bunun yerine sözlü iletişim vasıtasıyla ve idarenin sergilediği örnekler ile dürüstlüğü ve etik davranışların önemini vurgulayan bir kültür geliştirmiş olabilir. Küçük ölçekli bir kuruluşun idaresinin tek bir bireyin hâkimiyeti altında olması, genelde bizatihi idarenin iç kontrol ve mali raporlama süreciyle ilgili olarak uygun bir tavır sergilemek ve nakletmek konusunda başarısız olduğunu göstermez. Bazı kuruluşlarda idarenin onayına ihtiyaç olması, normalde eksik olan kontrolleri telafi edebilir ve çalışanların hile yapma riskini azaltabilir. Bununla birlikte idarenin tek bir bireyin hâkimiyeti altında olması, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasına yönelik bir fırsat bulunduğu için iç kontrolde potansiyel bir eksiklik yaratabilir.

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Due to Fraud

Risks of Fraud in Revenue Recognition (Ref: Para. 26)

- A28. Material misstatement due to fraudulent financial reporting relating to revenue recognition often results from an overstatement of revenues through, for example, premature revenue recognition or recording fictitious revenues. It may result also from an understatement of revenues through, for example, improperly shifting revenues to a later period.
- A29. The risks of fraud in revenue recognition may be greater in some entities than others. For example, there may be pressures or incentives on management to commit fraudulent financial reporting through inappropriate revenue recognition in the case of listed entities when, for example, performance is measured in terms of year-over-year revenue growth or profit. Similarly, for example, there may be greater risks of fraud in revenue recognition in the case of entities that generate a substantial portion of revenues through cash sales.
- A30. The presumption that there are risks of fraud in revenue recognition may be rebutted. For example, the auditor may conclude that there is no risk of material misstatement due to fraud relating to revenue recognition in the case where there is a single type of simple revenue transaction, for example, leasehold revenue from a single unit rental property.

Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Due to Fraud and Understanding the Entity's Related Controls (Ref: Para. 27)

- A31. Management may make judgments on the nature and extent of the controls it chooses to implement, and the nature and extent of the risks it chooses to assume.¹ In determining which controls to implement to prevent and detect fraud, management considers the risks that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud. As part of this consideration, management may conclude that it is not cost effective to implement and maintain a particular control in relation to the reduction in the risks of material misstatement due to fraud to be achieved.
- A32. It is therefore important for the auditor to obtain an understanding of the controls that management has designed, implemented and maintained to prevent and detect fraud. In doing so, the auditor may learn, for example, that management has consciously chosen to accept the risks associated with a lack of segregation of duties. Information from obtaining this understanding may also be useful in identifying fraud risk factors that may affect the auditor's assessment of the risks that the financial statements may contain material misstatement due to fraud.

Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud

Overall Responses (Ref: Para. 28)

- A33. Determining overall responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud generally includes the consideration of how the overall conduct of the audit can reflect increased professional skepticism, for example, through:
- Increased sensitivity in the selection of the nature and extent of documentation to be examined in support of material transactions.

¹ ISA 315, paragraph A48.

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

Gelir Tahakkuku Sürecindeki Hile Riskleri (Bkz. Parag. 26)

- A28. Gelir tahakkuku süreciyle ilgili hileli mali raporlamadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim, genelde örneğin gelirin erken tahakkuk ettirilmesi veya hayali gelirlerin kaydedilmesi vasıtasıyla gelirlerin fazla bildirilmesinden kaynaklanır. Bu tür yanlış bildirim, örneğin gelirlerin uygunsuz şekilde sonraki bir döneme kaydırılması vasıtasıyla gelirlerin az bildirilmesinden de kaynaklanabilir.
- A29. Gelir tahakkuku sürecindeki hile riskleri, bazı kuruluşlarda diğerlerinden daha fazla olabilir. Örneğin performansın, yıldan yıla gelir artışı veya kâr bakımından ölçülmekte olduğu borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda idarenin üzerinde uygunsuz gelir tahakkuku vasıtasıyla hileli mali raporlama yapması için baskılar ve teşvikler olabilir. Benzer şekilde, örneğin gelirlerinin önemli bir kısmını nakit satışlar vasıtasıyla elde eden kuruluşlar söz konusu olduğunda, gelir tahakkuku sürecinde daha büyük hile riskleri olabilir.
- A30. Gelir tahakkuku sürecinde hile riskleri olduğu varsayımı çürütülebilir. Örneğin denetçi, tek bir tür basit gelir işlemi olan bir durumda, mesela tek bir parça kiralanabilir varlıktan gelen kira geliri söz konusu olduğunda gelirin tahakkukuyla ilgili hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski olmadığı sonucuna varabilir.

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi ve Kuruluşun İlgili Kontrollerinin Anlaşılması (Bkz. Parag. 27)

- A31. İdare, uygulamayı seçtiği kontrollerin niteliği ve kapsamı ile göze almayı seçtiği risklerin niteliği ve kapsamı hakkında yargıda bulunabilir.¹ İdare, hilenin önlenmesi ve tespiti için hangi kontrollerin uygulanacağına karar verirken mali tabloların hile sonucu önemli yanlış bildirim içermesi risklerini değerlendirir. İdare, bu değerlendirmenin bir parçası olarak hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini azaltacak belirli bir kontrolü uygulamanın ve sürdürmenin maliyet etkin olmadığı sonucuna varabilir.
- A32. Bu nedenle denetçinin, idarenin hileyi önlemek ve tespit etmek üzere tasarladığı, uyguladığı ve sürdürdüğü kontrolleri tanınması önemlidir. Bunu yaparken denetçi, örneğin idarenin bilinçli olarak görev ayrılığı olmamasıyla ilişkili riskleri kabul etmeyi seçtiğini öğrenebilir. Bu bilgi, mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerebileceğine ilişkin risklerin denetçi tarafından değerlendirilmesini etkileyebilecek hile riski faktörlerinin belirlenmesinde faydalı olabilir.

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

Genel Adımlar (Bkz. Parag. 28)

- A33. Hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı atılacak adımların belirlenmesi; genelde denetimin yürütülmesi sürecinin tamamının mesleki şüpheciliği nasıl yansıtılabileceğinin değerlendirilmesini içerir. Artan mesleki şüpheciliğin yansıtılmasına aşağıdaki örnekler verilebilir;
- Önemli işlemleri desteklemek için incelenecek olan belgelerin niteliği ve kapsamının seçilmesinde gösterilen hassasiyetin artması,

¹ ISA 315, paragraf A48.

- Increased recognition of the need to corroborate management explanations or representations concerning material matters.

It also involves more general considerations apart from the specific procedures otherwise planned; these considerations include the matters listed in paragraph 29, which are discussed below.

Assignment and Supervision of Personnel (Ref: Para. 29(a))

- A34. The auditor may respond to identified risks of material misstatement due to fraud by, for example, assigning additional individuals with specialized skill and knowledge, such as forensic and IT experts, or by assigning more experienced individuals to the engagement.
- A35. The extent of supervision reflects the auditor's assessment of risks of material misstatement due to fraud and the competencies of the engagement team members performing the work.

Unpredictability in the Selection of Audit Procedures (Ref: Para. 29(c))

- A36. Incorporating an element of unpredictability in the selection of the nature, timing and extent of audit procedures to be performed is important as individuals within the entity who are familiar with the audit procedures normally performed on engagements may be more able to conceal fraudulent financial reporting. This can be achieved by, for example:
- Performing substantive procedures on selected account balances and assertions not otherwise tested due to their materiality or risk.
 - Adjusting the timing of audit procedures from that otherwise expected.
 - Using different sampling methods.
 - Performing audit procedures at different locations or at locations on an unannounced basis.

Audit Procedures Responsive to Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud at the Assertion Level (Ref: Para. 30)

- A37. The auditor's responses to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level may include changing the nature, timing and extent of audit procedures in the following ways:
- The nature of audit procedures to be performed may need to be changed to obtain audit evidence that is more reliable and relevant or to obtain additional corroborative information. This may affect both the type of audit procedures to be performed and their combination. For example:
 - Physical observation or inspection of certain assets may become more important or the auditor may choose to use computer-assisted audit techniques to gather more evidence about data contained in significant accounts or electronic transaction files.
 - The auditor may design procedures to obtain additional corroborative information. For example, if the auditor identifies that management is under pressure to meet earnings expectations, there may be a related risk that management is inflating sales by entering into sales agreements that include terms that preclude revenue recognition or by invoicing sales before delivery.

- Önemli konularla ilgili idarenin açıklama veya bildirimlerini doğrulama ihtiyacına yönelik farkındalığın artması

Aynı zamanda bu değerlendirme, normalde planlanan belirli prosedürlerden ayrı olarak daha genel konuları da içerir; bu konular aşağıda ele alınan ve 29. paragrafta sıralanmış olan hususları kapsar.

Personelin Görevlendirilmesi ve Yönetimi (Bkz. Parag. 29(a))

- A34. Denetçi; hileden kaynaklanan belirlenmiş önemli yanlış bildirim risklerine, örneğin uzmanlık becerisi ve bilgi birikimine sahip, adli tıp ve BT uzmanları gibi ilave bireyleri ya da görev için daha tecrübeli bireyleri görevlendirerek yanıt verebilir.
- A35. Gözetimin boyutu, denetçinin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesini ve çalışmayı gerçekleştiren görev ekibi üyelerinin yetkinliklerini yansıtır.

Denetim Prosedürlerinin Seçimindeki Öngörülemelik (Bkz. Parag. 29(c))

- A36. Gerçekleştirilecek olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının seçimine öngörülemelik unsurunun dâhil edilmesi önem arz eder, çünkü görevlerde uygulanan normal denetim prosedürlerine aşına olan kuruluş bünyesindeki bireyler, hileli mali raporlamayı gizleme konusunda daha becerikli olabilir. Bu, örneğin aşağıdaki yollarla gerçekleştirilebilir:
- Önemlilikleri veya riskleri yüzünden normalde denetlenmeyen hesap bakiyeleri ve beyanların seçilerek bunlar üzerinde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması.
 - Denetim prosedürlerinin zamanlamasının normalde beklenenden farklı düzenlenmesi.
 - Farklı örneklem yöntemlerinin kullanılması.
 - Denetim prosedürlerinin farklı iş yerlerinde veya önceden adı duyurulmayan iş yerlerinde yapılması.

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Beyan Düzeyindeki Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 30)

- A37. Hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine denetçinin vereceği yanıtlar; denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının aşağıdaki yollarla değiştirilmesini içerebilir:
- Daha güvenilir ve ilgili denetim kanıtı elde etmek veya doğrulayıcı ek bilgi edinmek için gerçekleştirilecek olan denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi gerekebilir. Bu durum, hem gerçekleştirilecek denetim prosedürlerinin türünü hem de bileşimini etkileyebilir. Örneğin:
 - Belli varlıkların fiziki olarak gözlenmesi veya incelenmesi daha önemli hale gelebilir ya da denetçi önemli hesaplarda veya elektronik işlem dosyalarında yer alan veriler hakkında daha fazla kanıt toplamak için bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanmayı seçebilir.
 - Denetçi, doğrulayıcı ek bilgi edinmek için prosedürler tasarlayabilir. Örneğin denetçinin idarenin kazanç beklentilerini karşılama baskısı altında olduğunu tespit ettiği hallerde, gelirin tahakkukunu engelleyen şartlar içeren satış anlaşmaları yapmak ya da satışları teslimattan önce faturalandırmak suretiyle idarenin satışları şişirmesi şeklinde bağlantılı bir risk var olabilir. Bu koşullar altında denetçi, örneğin hem kayıtlı tutarları teyit etmek hem de satış anlaşmalarının tarih, iade hakkı ve teslimat şartları gibi detaylarını teyit etmek için dış teyitler tasarlayabilir.

In these circumstances, the auditor may, for example, design external confirmations not only to confirm outstanding amounts, but also to confirm the details of the sales agreements, including date, any rights of return and delivery terms. In addition, the auditor might find it effective to supplement such external confirmations with inquiries of non-financial personnel in the entity regarding any changes in sales agreements and delivery terms.

- The timing of substantive procedures may need to be modified. The auditor may conclude that performing substantive testing at or near the period end better addresses an assessed risk of material misstatement due to fraud. The auditor may conclude that, given the assessed risks of intentional misstatement or manipulation, audit procedures to extend audit conclusions from an interim date to the period end would not be effective. In contrast, because an intentional misstatement - for example, a misstatement involving improper revenue recognition - may have been initiated in an interim period, the auditor may elect to apply substantive procedures to transactions occurring earlier in or throughout the reporting period.
 - The extent of the procedures applied reflects the assessment of the risks of material misstatement due to fraud. For example, increasing sample sizes or performing analytical procedures at a more detailed level may be appropriate. Also, computer-assisted audit techniques may enable more extensive testing of electronic transactions and account files. Such techniques can be used to select sample transactions from key electronic files, to sort transactions with specific characteristics, or to test an entire population instead of a sample.
- A38. If the auditor identifies a risk of material misstatement due to fraud that affects inventory quantities, examining the entity's inventory records may help to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count. Such a review may lead to a decision to observe inventory counts at certain locations on an unannounced basis or to conduct inventory counts at all locations on the same date.
- A39. The auditor may identify a risk of material misstatement due to fraud affecting a number of accounts and assertions. These may include asset valuation, estimates relating to specific transactions (such as acquisitions, restructurings, or disposals of a segment of the business), and other significant accrued liabilities (such as pension and other post-employment benefit obligations, or environmental remediation liabilities). The risk may also relate to significant changes in assumptions relating to recurring estimates. Information gathered through obtaining an understanding of the entity and its environment may assist the auditor in evaluating the reasonableness of such management estimates and underlying judgments and assumptions. A retrospective review of similar management judgments and assumptions applied in prior periods may also provide insight about the reasonableness of judgments and assumptions supporting management estimates.
- A40. Examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud, including those that illustrate the incorporation of an element of unpredictability, are presented in Appendix 2. The appendix includes examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement resulting from both fraudulent financial reporting, including fraudulent financial reporting resulting from revenue recognition, and misappropriation of assets.

Audit Procedures Responsive to Risks Related to Management Override of Controls

Journal Entries and Other Adjustments (Ref: Para. 32(a))

- A41. Material misstatement of financial statements due to fraud often involve the manipulation of the financial reporting process by recording inappropriate or unauthorized journal entries.

Buna ilaveten denetçi, bu tür dış teyitleri satış anlaşmaları ve teslimat şartları hakkında kuruluştaki finans dışı personelden bilgi alarak desteklemeyi etkili bulabilir.

- Maddi doğrulama prosedürlerinin zamanlamasının değiştirilmesi gerekebilir. Denetçi, dönem sonunda veya dönem sonuna doğru maddi doğrulama testlerinin yapılmasının hileden kaynaklanan etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini daha iyi ele aldığı sonucuna varabilir. Etkisi değerlendirilmiş kasıtlı yanlış bildirim veya manipülasyon riskleri nedeniyle denetçi, denetim sonuçlarının ara bir dönemden dönem sonuna kadar genişletilmesini sağlayacak denetim prosedürlerinin etkin olmayacağı sonucuna varabilir. Buna karşılık, kasıtlı bir yanlış bildirim, –örneğin, uygunsuz gelir tahakkukunu içeren bir yanlış bildirim– ara bir dönemde başlatılmış olabileceği için denetçi, maddi doğruluk prosedürlerini raporlama dönemi başlangıcında veya raporlama dönemi süresince meydana gelen işlemlere uygulamayı seçebilir.
 - Uygulanan prosedürlerin kapsamı, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeyi yansıtır. Örneğin örneklem büyüklüğünün artırılması ya da analitik inceleme tekniklerinin daha detaylı bir düzeyde yapılması uygun olabilir. Ayrıca bilgisayar destekli denetim teknikleri, elektronik işlemler ve hesap dosyalarının daha kapsamlı bir şekilde denetlenmesine olanak tanıyabilir. Bu tür teknikler; kilit elektronik dosyalardan örnek işlemler seçmek, belirli özellikleri olan işlemleri ayırmak veya bir örneklem yerine tüm popülasyonu denetlemek için kullanılabilir.
- A38. Denetçinin stok miktarlarını etkileyen bir hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski tespit etmesi halinde kuruluşun stok kayıtlarının incelenmesi, fiziki stok sayımı sırasında veya sonrasında özel dikkat gerektiren iş yerleri veya kalemlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Bu tür bir gözden geçirme, belli iş yerlerindeki stok sayımlarının önceden duyurulmadan gözlemlenmesi veya stok sayımlarının bütün iş yerlerinde aynı tarihte yapılması şeklinde bir karar alınmasına yol açabilir.
- A39. Denetçi, birkaç hesabı ve beyanı etkileyen bir hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski tespit edebilir. Bunlar arasında varlık değerlemesi, belirli işlemlerle ilgili tahminler (alımlar, yeniden yapılandırılmalar veya işletmenin bir alanının satışları gibi) ve diğer önemli borç tahakkukları (emeklilik veya diğer istihdam sonrası teminat yükümlülükleri veya çevre ıslahı yükümlülükleri) olabilir. Risk, aynı zamanda cari tahminlerle ilgili varsayımlardaki önemli değişikliklerle ilgili olabilir. Kuruluşun ve çevresinin tanınmasıyla elde edilen bilgiler, bu tür idari tahminlerin ve bunların altında yatan yargı ve varsayımların akla yakınlığını değerlendirmede denetçiye yardımcı olabilir. Önceki dönemlerde uygulanan benzer idari yargı ve varsayımların geriye dönük olarak gözden geçirilmesi de idari tahminleri destekleyen yargı ve varsayımların akla yakınlığı konusunda fikir verebilir.
- A40. Hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele alan muhtemel denetim prosedürleri, öngörülemelik unsurunun dâhil edilmesini gösteren örneklerle birlikte Ek 2’de sunulmaktadır. Bu ekte hem gelirin tahakkukundan kaynaklananlar dâhil olmak üzere hileli mali raporlamadan hem de varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine dair denetçi değerlendirmesine karşı verilen yanıtların örnekleri yer almaktadır.

İdarenin Kontrolleri Geçersiz Kılmasıyla İlgili Risklere Yanıt Niteliğindeki Denetim Prosedürleri

Yevmiye Kayıtları ve Diğer Düzenlemeler (Bkz. Parag. 32(a))

- A41. Mali tabloların hile sebebiyle önemli yanlış bildirim içermesi, genelde uygunsuz veya onaysız yevmiye kayıtlarının kaydedilmesi suretiyle mali raporlama sürecinin manipüle edilmesini içerir.

This may occur throughout the year or at period end, or by management making adjustments to amounts reported in the financial statements that are not reflected in journal entries, such as through consolidating adjustments and reclassifications.

- A42. Further, the auditor's consideration of the risks of material misstatement associated with inappropriate override of controls over journal entries is important since automated processes and controls may reduce the risk of inadvertent error but do not overcome the risk that individuals may inappropriately override such automated processes, for example, by changing the amounts being automatically passed to the general ledger or to the financial reporting system. Furthermore, where IT is used to transfer information automatically, there may be little or no visible evidence of such intervention in the information systems.
- A43. When identifying and selecting journal entries and other adjustments for testing and determining the appropriate method of examining the underlying support for the items selected, the following matters are of relevance:
- *The assessment of the risks of material misstatement due to fraud* - the presence of fraud risk factors and other information obtained during the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud may assist the auditor to identify specific classes of journal entries and other adjustments for testing.
 - *Controls that have been implemented over journal entries and other adjustments* - effective controls over the preparation and posting of journal entries and other adjustments may reduce the extent of substantive testing necessary, provided that the auditor has tested the operating effectiveness of the controls.
 - *The entity's financial reporting process and the nature of evidence that can be obtained* - for many entities routine processing of transactions involves a combination of manual and automated steps and procedures. Similarly, the processing of journal entries and other adjustments may involve both manual and automated procedures and controls. Where information technology is used in the financial reporting process, journal entries and other adjustments may exist only in electronic form.
 - *The characteristics of fraudulent journal entries or other adjustments* - inappropriate journal entries or other adjustments often have unique identifying characteristics. Such characteristics may include entries (a) made to unrelated, unusual, or seldom-used accounts, (b) made by individuals who typically do not make journal entries, (c) recorded at the end of the period or as post-closing entries that have little or no explanation or description, (d) made either before or during the preparation of the financial statements that do not have account numbers, or (e) containing round numbers or consistent ending numbers.
 - *The nature and complexity of the accounts* - inappropriate journal entries or adjustments may be applied to accounts that (a) contain transactions that are complex or unusual in nature, (b) contain significant estimates and period-end adjustments, (c) have been prone to misstatements in the past, (d) have not been reconciled on a timely basis or contain unreconciled differences, (e) contain inter-company transactions, or (f) are otherwise associated with an identified risk of material misstatement due to fraud. In audits of entities that have several locations or components, consideration is given to the need to select journal entries from multiple locations.
 - *Journal entries or other adjustments processed outside the normal course of business* - non standard journal entries may not be subject to the same level of internal control as those journal entries used on a recurring basis to record transactions such as monthly sales, purchases and cash disbursements.

Bu durum; yıl içinde veya dönem sonunda ya da idarenin, örneğin düzeltme ve yeniden sınıflandırmaları birleştirilerek mali tablolarındaki tutarlarda, yevmiye kayıtlarına yansımaya düzeltmeler yapılmasıyla meydana gelebilir.

- A42. Ayrıca yevmiye kayıtları üzerindeki kontrollerin uygunsuz şekilde geçersiz kılınmasıyla ilişkili önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi önem arz eder çünkü otomatik süreçler ve kontroller, sehven hata yapılması riskini azaltabilir ancak bireylerin bu tür otomatik süreçleri, örneğin defteri kebire veya mali raporlama sistemine otomatik olarak geçirilen tutarları değiştirmek suretiyle uygunsuz şekilde geçersiz kılmaları riskini ortadan kaldırmaz. Dahası bilgileri otomatik olarak transfer etmek için BT'nin kullanıldığı durumlarda bilişim sistemlerinde bu tür müdahalelere ilişkin görünür hiçbir kanıt olmayabilir veya çok az kanıt olabilir.
- A43. Seçilen kalemlere yönelik destekleyici unsurları incelemek için uygun yöntemi test etmek ve belirlemek üzere yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri tespit ederken ve seçerken aşağıdaki konular yararlı olur:
- *Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirme* – Hile riski faktörlerinin mevcudiyeti ve hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi sırasında elde edilen diğer bilgiler, denetçinin test etmek için belli türdeki yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri belirlemesine yardımcı olabilir.
 - *Yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler üzerinde uygulanmış olan kontroller* – Yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerin hazırlanması ve işlenmesi üzerinde etkin kontroller olması, denetçinin bu kontrollerin çalışma etkinliğini test etmiş olması koşuluyla gerekli maddi doğrulama testlerinin kapsamını daraltabilir.
 - *Kuruluşun mali raporlama süreci ve elde edilebilen kanıtların niteliği* – Çoğu kuruluşta işlemlerin rutin olarak kaydı, manüel ve otomatik adımların ve prosedürlerin bir bileşimini içerir. Benzer şekilde yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerin işlenmesi de hem manüel hem de otomatik prosedür ve kontroller içerebilir. Mali raporlama sürecinde bilişim teknolojisinin kullanıldığı durumlarda yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler sadece elektronik ortamda mevcut olabilir.
 - *Hileli yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelerin özellikleri* – Uygunsuz şekilde yapılan yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmelerin genelde kendilerine özgü tanımlayıcı özellikleri vardır. Bu tür özellikler arasında; (a) ilişkisiz, alışılmadık veya nadiren kullanılan hesaplara yapılan kayıtlar, (b) normalde yevmiye kaydı yapmayan bireylerin yaptığı kayıtlar, (c) dönem sonunda ya da açıklaması veya tanımı çok az olan ya da hiç olmayan ve kapanış sonrası yapılan kayıtlar, (d) hesap numaraları olmayan mali tabloların hazırlanması sırasında veya öncesinde yapılan kayıtlar ve (e) yuvarlak rakamlar ya da tutarlı bitiş rakamlarını içeren kayıtlar yer alabilir.
 - *Hesapların niteliği ve karmaşıklığı* – Uygun olmayan yevmiye kayıtları veya düzeltmeler; (a) niteliği gereği karmaşık veya alışılmadık işlemler içeren, (b) önemli tahminler ve dönem sonu düzeltmeleri içeren, (c) geçmişte yanlış bildirim meyilli olan, (d) zamanında mutabakatı sağlanmamış olan veya denkleştirilmemiş farklar içeren, (e) şirketler arası işlemler içeren ve (f) ayrıca tespit edilmiş bir hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskiyle ilişkisi olan hesaplara uygulanabilir. Farklı iş yerleri veya bileşenleri olan kuruluşların denetimlerinde birçok iş yerine ait yevmiye kayıtları seçilmesi ihtiyacına dikkat edilir.
 - *Faaliyetlerin normal seyri dışında yapılan yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmeler* – Standart olmayan yevmiye kayıtları; aylık satışlar, alımlar ve nakit ödemeler gibi işlemleri kaydetmek için sürekli olarak kullanılan yevmiye kayıtları ile aynı düzeyde iç kontrole tabi olmayabilir.

- A44. The auditor uses professional judgment in determining the nature, timing and extent of testing of journal entries and other adjustments. However, because fraudulent journal entries and other adjustments are often made at the end of a reporting period, paragraph 32(a)(ii) requires the auditor to select the journal entries and other adjustments made at that time. Further, because material misstatements in financial statements due to fraud can occur throughout the period and may involve extensive efforts to conceal how the fraud is accomplished, paragraph 32(a)(iii) requires the auditor to consider whether there is also a need to test journal entries and other adjustments throughout the period.

Accounting Estimates (Ref: Para. 32(b))

- A45. The preparation of the financial statements requires management to make a number of judgments or assumptions that affect significant accounting estimates and to monitor the reasonableness of such estimates on an ongoing basis. Fraudulent financial reporting is often accomplished through intentional misstatement of accounting estimates. This may be achieved by, for example, understating or overstating all provisions or reserves in the same fashion so as to be designed either to smooth earnings over two or more accounting periods, or to achieve a designated earnings level in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability.
- A46. The purpose of performing a retrospective review of management judgments and assumptions related to significant accounting estimates reflected in the financial statements of the prior year is to determine whether there is an indication of a possible bias on the part of management. It is not intended to call into question the auditor's professional judgments made in the prior year that were based on information available at the time.
- A47. A retrospective review is also required by ISA 540.¹ That review is conducted as a risk assessment procedure to obtain information regarding the effectiveness of management's prior period estimation process, audit evidence about the outcome, or where applicable, the subsequent re-estimation of prior period accounting estimates that is pertinent to making current period accounting estimates, and audit evidence of matters, such as estimation uncertainty, that may be required to be disclosed in the financial statements. As a practical matter, the auditor's review of management judgments and assumptions for biases that could represent a risk of material misstatement due to fraud in accordance with this ISA may be carried out in conjunction with the review required by ISA 540.

Business Rationale for Significant Transactions (Ref: Para. 32(c))

- A48. Indicators that may suggest that significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual, may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets include:
- The form of such transactions appears overly complex (for example, the transaction involves multiple entities within a consolidated group or multiple unrelated third parties).
 - Management has not discussed the nature of and accounting for such transactions with those charged with governance of the entity, and there is inadequate documentation.
 - Management is placing more emphasis on the need for a particular accounting treatment than on the underlying economics of the transaction.

¹ ISA 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", paragraph 9.

A44. Denetçi; yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmelere ilişkin denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için mesleki yargısını kullanır. Fakat hileli yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler genelde raporlama döneminin sonunda yapıldığı için paragraf 32(a)(ii), denetçinin bu zaman zarfında yapılan yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeleri seçmesini gerektirir. Ayrıca mali tablolardaki hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirimler, dönem boyunca meydana gelebileceği ve hilenin nasıl yapıldığını gizlemek için yoğun çaba gösterilmiş olabileceği için paragraf 32(a)(iii); denetçinin aynı zamanda dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri denetlemesine ihtiyaç olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir.

Muhasebe Tahminleri (Bkz. Parag. 32(b))

A45. Mali tabloların hazırlanması, idarenin önemli muhasebe tahminlerini etkileyen çeşitli hükümlerde veya varsayımlarda bulunmasını ve bu tür tahminlerin akla yakınlığını sürekli olarak izlemesini gerektirir. Hileli mali raporlama, genelde muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış bildirilmesiyle yapılır. Bu, örneğin mali tabloların kullanıcılarının kuruluşun performansı ve karlılığı hakkındaki algılarını etkileyerek bu kullanıcıları aldatmak amacıyla ya iki veya daha fazla muhasebe dönemi boyunca kazançları düzeltmek ya da belirlenmiş bir kazanç düzeyini yakalamak üzere tasarlanacak şekilde tüm karşılıkları veya yedekleri az veya çok bildirmek vasıtasıyla yapılabilir.

A46. İdarenin önceki yılın mali tablolarında yansıtılan önemli muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri ve varsayımlarına ilişkin geriye dönük bir gözden geçirme yapılmasının amacı, idare tarafında olası bir yanlışlık olduğuna ilişkin bir gösterge olup olmadığını belirlemektir. Bu gözden geçirmenin amacı, denetçinin önceki yıl o tarihte var olan bilgilere dayanarak vardığı mesleki yargıları sorgulamak değildir.

A47. Geriye dönük inceleme, ISA 540 tarafından da gerekli kılınmaktadır.¹ Bu gözden geçirme; idarenin önceki dönem tahmin sürecinin etkinliği, sonuç hakkındaki denetim kanıtı veya uygun hallerde güncel dönem muhasebe tahminlerinin yapılmasıyla ilgisi olan önceki dönem muhasebe tahminlerinin sonradan yeniden tahmin edilmesi ve tahmin belirsizliği gibi mali tablolarda açıklanması gerekebilecek konulara ilişkin denetim kanıtıyla ilgili bilgi elde etmek için bir risk değerlendirme prosedürü olarak yapılmaktadır. Pratik olarak; bu ISA uyarınca hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski oluşturabilecek yanlışlıklara yönelik idari hükümler ve varsayımlara ilişkin denetçinin gözden geçirmesi, ISA 540'ın gerektirdiği gözden geçirmeyle bir arada yapılabilir.

Önemli İşlemlere Yönelik Ticari Mantık (Bkz. Parag. 32(c))

A48. Kuruluşa ait faaliyetlerin normal seyri dışında kalan veya olağan dışı görülen önemli işlemlerin hileli mali raporlama yapmak veya varlıkları zimmete geçirmeyi gizlemek için yapılmış olabileceğini akla getirebilecek göstergeler arasında şunlar sayılabilir:

- Bu tür işlemlerin şekli, aşırı derecede karmaşık görünür (örneğin işlem, konsolide bir grup bünyesinde pek çok birimi veya bir çok ilgisiz üçüncü tarafı içerir).
- İdare, bu tür işlemlerin niteliğini ve muhasebesini kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlarla görüşmemiştir ve belgelendirme yetersizdir.
- İdare, işlemin altında yatan ekonomik gerekçe yerine daha çok belli bir muhasebe yöntemine ihtiyaç olduğuna vurgu yapmaktadır.

¹ ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi", paragraf 9.

- Transactions that involve non-consolidated related parties, including special purpose entities, have not been properly reviewed or approved by those charged with governance of the entity.
- The transactions involve previously unidentified related parties or parties that do not have the substance or the financial strength to support the transaction without assistance from the entity under audit.

Evaluation of Audit Evidence (Ref: Para. 34-37)

A49. ISA 330 requires the auditor, based on the audit procedures performed and the audit evidence obtained, to evaluate whether the assessments of the risks of material misstatement at the assertion level remain appropriate.¹ This evaluation is primarily a qualitative matter based on the auditor's judgment. Such an evaluation may provide further insight about the risks of material misstatement due to fraud and whether there is a need to perform additional or different audit procedures. Appendix 3 contains examples of circumstances that may indicate the possibility of fraud.

Analytical Procedures Performed Near the End of the Audit in Forming an Overall Conclusion (Ref: Para. 34)

A50. Determining which particular trends and relationships may indicate a risk of material misstatement due to fraud requires professional judgment. Unusual relationships involving year-end revenue and income are particularly relevant. These might include, for example: uncharacteristically large amounts of income being reported in the last few weeks of the reporting period or unusual transactions; or income that is inconsistent with trends in cash flow from operations.

Consideration of Identified Misstatements (Ref: Para. 35-37)

A51. Since fraud involves incentive or pressure to commit fraud, a perceived opportunity to do so or some rationalization of the act, an instance of fraud is unlikely to be an isolated occurrence. Accordingly, misstatements, such as numerous misstatements at a specific location even though the cumulative effect is not material, may be indicative of a risk of material misstatement due to fraud.

A52. The implications of identified fraud depend on the circumstances. For example, an otherwise insignificant fraud may be significant if it involves senior management. In such circumstances, the reliability of evidence previously obtained may be called into question, since there may be doubts about the completeness and truthfulness of representations made and about the genuineness of accounting records and documentation. There may also be a possibility of collusion involving employees, management or third parties.

A53. ISA 450² and ISA 700³ establish requirements and provide guidance on the evaluation and disposition of misstatements and the effect on the auditor's opinion in the auditor's report.

Auditor Unable to Continue the Engagement (Ref: Para. 38)

A54. Examples of exceptional circumstances that may arise and that may bring into question the auditor's ability to continue performing the audit include:

¹ ISA 330, paragraph 25.

² ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit".

³ ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

- Özel amaçlı kuruluşlar dahil olmak üzere konsolide olmayan ilgili tarafları içeren işlemler, kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlar tarafından uygun şekilde gözden geçirilmemiş ya da onaylanmamıştır.
- İşlemler, önceden belirlenmemiş ilgili tarafları veya denetim kapsamındaki kuruluşun yardımı olmadan işlemi destekleyecek sağlamlığa veya mali güce sahip olmayan tarafları içermektedir.

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 34-37)

A49. ISA 330, gerçekleştirilen denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak denetçinin beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmelerin uygun olmaya devam edip etmediğini değerlendirmesini gerektirir.¹ Bu değerlendirme, esas olarak denetçinin yargısına dayalı olan nitel bir konudur. Bu tür bir değerlendirme, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleri ve ilave veya farklı denetim prosedürleri gerçekleştirmeye ihtiyaç olup olmadığı hakkında daha fazla fikir verebilir. Ek 3, hile olasılığına işaret edebilecek durumlara dair örnekler içermektedir.

Genel bir Sonuca Varmak için Denetimin Sonuna Doğru Uygulanan Analitik İnceleme Teknikleri (Bkz. Parag. 34)

A50. Hangi özel eğilim ve ilişkilerin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine işaret edebileceğinin belirlenmesi, mesleki yargı gerektirir. Yılsonu gelir ve kazancını içeren alışılmadık ilişkiler, özellikle ilgilidir. Bunlar arasında örneğin şunlar yer alabilir: raporlama döneminin son birkaç haftasında raporlanan alışılmadık biçimde büyük miktarda gelir veya olağan dışı işlemler veya faaliyetlerden elde edilen nakit akışındaki eğilimlerle tutarlı olmayan gelir.

Belirlenmiş Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 35-37)

- A51. Hile; bunun için teşvik veya baskı, hile fırsatı algısı veya hile eyleminin aklileştirilmesini içerdiği için, bir hile olayının münferit bir durum olması pek olası değildir. Buna bağlı olarak örneğin belli bir iş yerinde çok sayıda yapılan ancak kümülatif etkisi önemli olmayan yanlış bildirimler, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine işaret edebilir.
- A52. Belirlenmiş hilenin sonuçları, var olan koşullara dayanır. Örneğin normalde önemsiz olan bir hile, üst yönetimi içermesi halinde önemli hale gelebilir. Bu tür durumlarda önceden elde edilen kanıtın güvenilirliği sorgulanabilir çünkü yapılan bildirimlerin tamlığı ve doğruluğu ve muhasebe kayıtlarının ve belgelerin gerçekliği hakkında şüpheler olabilir. Ayrıca çalışanları, idareyi veya üçüncü kişileri içeren bir muvazaa olasılığı olabilir.
- A53. ISA 450² ve ISA 700,³ yanlış bildirimlerin değerlendirilmesi ve ele alınması ve denetçi raporundaki denetçi görüşü üzerindeki etkisi hakkındaki gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

Denetçinin Göreve Devam Edememesi (Bkz. Parag. 38)

A54. Ortaya çıkabilecek ve denetçinin denetimi yapmaya devam etme yeterliliğini kuşkuya düşürebilecek istisnai durumlara örnekler arasında şunlar olabilir:

¹ ISA 330, paragraf 25.

² ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

³ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

- The entity does not take the appropriate action regarding fraud that the auditor considers necessary in the circumstances, even where the fraud is not material to the financial statements;
- The auditor's consideration of the risks of material misstatement due to fraud and the results of audit tests indicate a significant risk of material and pervasive fraud; or
- The auditor has significant concern about the competence or integrity of management or those charged with governance.

A55. Because of the variety of the circumstances that may arise, it is not possible to describe definitively when withdrawal from an engagement is appropriate. Factors that affect the auditor's conclusion include the implications of the involvement of a member of management or of those charged with governance (which may affect the reliability of management representations) and the effects on the auditor of a continuing association with the entity.

A56. The auditor has professional and legal responsibilities in such circumstances and these responsibilities may vary by country. In some countries, for example, the auditor may be entitled to, or required to, make a statement or report to the person or persons who made the audit appointment or, in some cases, to regulatory authorities. Given the exceptional nature of the circumstances and the need to consider the legal requirements, the auditor may consider it appropriate to seek legal advice when deciding whether to withdraw from an engagement and in determining an appropriate course of action, including the possibility of reporting to shareholders, regulators or others.¹

Considerations Specific to Public Sector Entities

A57. In many cases in the public sector, the option of withdrawing from the engagement may not be available to the auditor due to the nature of the mandate or public interest considerations.

Written Representations (Ref: Para. 39)

A58. ISA 580² establishes requirements and provides guidance on obtaining appropriate representations from management and, where appropriate, those charged with governance in the audit. In addition to acknowledging that they have fulfilled their responsibility for the preparation of the financial statements, it is important that, irrespective of the size of the entity, management and, where appropriate, those charged with governance acknowledge their responsibility for internal control designed, implemented and maintained to prevent and detect fraud.

A59. Because of the nature of fraud and the difficulties encountered by auditors in detecting material misstatements in the financial statements resulting from fraud, it is important that the auditor obtain a written representation from management and, where appropriate, those charged with governance confirming that they have disclosed to the auditor:

- (a) The results of management's assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud; and
- (b) Their knowledge of actual, suspected or alleged fraud affecting the entity.

¹ The IFAC Code of Ethics for Professional Accountants provides guidance on communications with an auditor replacing the existing auditor.

² ISA 580, "Written Representations".

- Kuruluş, hilenin mali tablolar için önemli olmadığı durumlarda bile; denetçinin söz konusu koşullarda gerekli gördüğü hileyle ilgili uygun adımları atmamaktadır;
 - Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi ve denetim testlerinin sonuçları, önemli ve yaygın bir hile olduğuna ilişkin önemli bir riske işaret etmektedir veya
 - Denetçinin, idare ve yönetimden sorumlu olanların yeterliliği veya dürüstlüğü hakkında ciddi endişeleri vardır.
- A55. Ortaya çıkabilecek koşulların çeşitliliği yüzünden görevden çekilmenin ne zaman uygun olduğunu tam olarak tanımlamak mümkün değildir. Denetçinin vardığı sonucu etkileyen faktörler arasında; idare mensuplarından veya yönetimden sorumlu olanlardan birinin dâhil olmasının sonuçları (ki bu da idarenin bildirimlerinin güvenilirliğini etkileyebilir) ve kuruluşla kurulan sürekli ilişkinin denetçi üzerindeki etkileri de yer alır.
- A56. Bu tür koşullar altında denetçinin mesleki ve yasal sorumlulukları vardır ve bu sorumluluklar ülkeden ülkeye değişebilir. Örneğin bazı ülkelerde denetçi, denetim görevini veren kişi veya kişilere ya da bazı durumlarda düzenleyici kurumlara beyanatta bulunma veya rapor verme hakkına veya zorunluluğuna sahip olabilir. Denetçi; bu durumların istisnai niteliğini ve yasal gereksinimleri dikkate alma ihtiyacı sebebiyle, bir görevden çekilme konusunda karar alırken ve hissedarlar, düzenleyiciler veya diğerlerine raporlama olasılığı dâhil olmak üzere uygun davranış biçimine karar verirken hukuki mütalaa almanın uygun olacağını düşünebilir.¹

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A57. Kamu sektöründeki pek çok durumda, yetki çerçevesinin niteliği veya kamu yararına ilişkin hususlar sebebiyle denetçi için görevden çekilme seçeneği mevcut olmayabilir.

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 39)

- A58. ISA 580,² denetim kapsamındaki idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan uygun bildirimler elde edilmesi hakkındaki gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasına yönelik sorumluluklarını yerine getirmiş olduklarını kabul etmelerinin dışında kuruluşun büyüklüğüne bakılmaksızın, hileyi önlemek ve tespit etmek üzere iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve muhafaza edilmesine yönelik sorumluluklarını kabul etmeleri önem arz eder.
- A59. Denetçinin; hilenin doğası ve mali tablolardaki hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirimlerin tespit edilmesinde denetçilerin karşılaştığı zorluklar yüzünden idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan
- (a) mali tabloların hile sonucu önemli yanlış bildirim içermiş olma riskine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmenin sonuçlarını ve
 - (b) kuruluşu etkileyen mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen bir hileye ilişkin bildiklerini denetçiye açıklamış olduklarını teyit eden yazılı bir bildirim alması önem arz eder.

¹ IFAC Profesyonel Muhasebecilere Yönelik Etik Kurallar, mevcut denetçinin yerini alan bir denetçi ile yapılacak iletişimler hakkında rehberlik sağlar.

² ISA 580, "Yazılı Bildirimler".

Communications to Management and with Those Charged with Governance

Communication to Management (Ref: Para. 40)

- A60. When the auditor has obtained evidence that fraud exists or may exist, it is important that the matter be brought to the attention of the appropriate level of management as soon as practicable. This is so even if the matter might be considered inconsequential (for example, a minor defalcation by an employee at a low level in the entity's organization). The determination of which level of management is the appropriate one is a matter of professional judgment and is affected by such factors as the likelihood of collusion and the nature and magnitude of the suspected fraud. Ordinarily, the appropriate level of management is at least one level above the persons who appear to be involved with the suspected fraud.

Communication with Those Charged with Governance (Ref: Para. 41)

- A61. The auditor's communication with those charged with governance may be made orally or in writing. ISA 260 identifies factors the auditor considers in determining whether to communicate orally or in writing.¹ Due to the nature and sensitivity of fraud involving senior management, or fraud that results in a material misstatement in the financial statements, the auditor reports such matters on a timely basis and may consider it necessary to also report such matters in writing.
- A62. In some cases, the auditor may consider it appropriate to communicate with those charged with governance when the auditor becomes aware of fraud involving employees other than management that does not result in a material misstatement. Similarly, those charged with governance may wish to be informed of such circumstances. The communication process is assisted if the auditor and those charged with governance agree at an early stage in the audit about the nature and extent of the auditor's communications in this regard.
- A63. In the exceptional circumstances where the auditor has doubts about the integrity or honesty of management or those charged with governance, the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to assist in determining the appropriate course of action.

Other Matters Related to Fraud (Ref: Para. 42)

- A64. Other matters related to fraud to be discussed with those charged with governance of the entity may include, for example:
- Concerns about the nature, extent and frequency of management's assessments of the controls in place to prevent and detect fraud and of the risk that the financial statements may be misstated.
 - A failure by management to appropriately address identified significant deficiencies in internal control, or to appropriately respond to an identified fraud.
 - The auditor's evaluation of the entity's control environment, including questions regarding the competence and integrity of management.
 - Actions by management that may be indicative of fraudulent financial reporting, such as management's selection and application of accounting policies that may be indicative of management's effort to manage earnings in order to deceive financial statement users by influencing their perceptions as to the entity's performance and profitability.

¹ ISA 260, paragraph A38.

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

İdareyle İletişim (Bkz. Parag. 40)

A60. Denetçinin hile olduğuna veya olabileceğine ilişkin kanıt elde etmesi durumunda bu konunun mümkün olan en kısa zamanda uygun idari kademenin dikkatine sunulması önem arz eder. Konunun önemsiz olduğunun düşünülmesi halinde bile (örneğin kuruluş teşkilatında alt düzeyde olan bir çalışanın yaptığı ufak bir zimmete geçirme) durum böyledir. Hangi idari kademenin uygun olduğunun belirlenmesi, mesleki yargı meselesidir ve muvazaa olasılığı ve hile şüphesinin niteliği ve büyüklüğü gibi faktörlerden etkilenir. Genelde uygun idari kademe, hile şüphesine dâhil olduğu düşünülen kişilerin en az bir kademe üstüdür.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 41)

A61. Denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimi, yazılı olarak veya sözlü olarak gerçekleştirilebilir. ISA 260, denetçinin yazılı mı yoksa sözlü mü iletişim kuracağına karar verirken dikkate aldığı faktörleri ortaya koyar.¹ Yönetimi içeren hilenin veya mali tablolarda önemli yanlış bildirimle sonuçlanan hilenin niteliği ve hassasiyeti sebebiyle denetçi bu tür konuları zamanında bildirir ve aynı zamanda bu konuların yazılı olarak raporlanmasını gerekli görebilir.

A62. Bazı durumlarda denetçi, önemli yanlış bildirimle sonuçlanmayan ve idare dışındaki çalışanları içeren hilenin farkına vardığında yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçmeyi uygun bulabilir. Benzer şekilde yönetimden sorumlu olanlar, bu tür durumlar konusunda haberdar edilmeyi isteyebilir. Denetçi ve yönetimden sorumlu olanlar, denetçinin bu konudaki iletişiminin niteliği ve kapsamına denetimin başlarında karar verirse iletişim süreci desteklenmiş olur.

A63. Denetçi, idarenin veya yönetimden sorumlu olanların doğruluğu ve dürüstlüğü konusunda şüphe duyduğu istisnai durumlarda, uygun davranış biçimine karar vermesine yardımcı olmak için hukuki mütalaa almayı uygun bulabilir.

Hileyle İlgili Diğer Konular (Bkz. Parag. 42)

A64. Kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlarla görüşülecek olan hileyle ilgili diğer konular arasında örneğin şunlar olabilir:

- Hileyi önlemek ve tespit etmek için oluşturulmuş kontrollere ve mali tabloların yanlış bildirilmesi riskine ilişkin idarenin yaptığı değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı hakkındaki endişeler.
- İdarenin, iç kontrolde belirlenmiş önemli zafiyetleri uygun şekilde ele alma veya belirlenmiş bir hileye uygun yanıt verme konusundaki başarısızlığı.
- İdarenin yetkinliği ve dürüstlüğüyle ilgili şüpheler dâhil olmak üzere kuruluşun kontrol ortamına ilişkin denetçinin değerlendirmesi.
- İdarenin hileli mali raporlamaya işaret edebilecek eylemleri: örneğin idarenin, mali tabloların kullanıcılarını aldatmak amacıyla bu kullanıcıların kuruluşun performansı ve karlılığına yönelik algılarını etkileyerek gelir kayıtlarında tahrifat yapma çabalarına işaret edebilecek muhasebe politikaları seçmesi ve uygulaması.

¹ ISA 260, paragraf A38.

- Concerns about the adequacy and completeness of the authorization of transactions that appear to be outside the normal course of business.

Communications to Regulatory and Enforcement Authorities (Ref: Para. 43)

- A65. The auditor's professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude reporting fraud to a party outside the client entity. However, the auditor's legal responsibilities vary by country and, in certain circumstances, the duty of confidentiality may be overridden by statute, the law or courts of law. In some countries, the auditor of a financial institution has a statutory duty to report the occurrence of fraud to supervisory authorities. Also, in some countries the auditor has a duty to report misstatements to authorities in those cases where management and those charged with governance fail to take corrective action.
- A66. The auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to determine the appropriate course of action in the circumstances, the purpose of which is to ascertain the steps necessary in considering the public interest aspects of identified fraud.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A67. In the public sector, requirements for reporting fraud, whether or not discovered through the audit process, may be subject to specific provisions of the audit mandate or related law, regulation or other authority.

- Faaliyetlerin normal seyrinin dışında görünen işlemlere yönelik onayların yeterliliği ve tamlığı hakkındaki endişeler.

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim (Bkz.Parag. 43)

- A65. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına yönelik mesleki görevi, hileyi müşteri kuruluş dışındaki bir tarafa raporlamasına engel olabilir. Bununla birlikte denetçinin yasal sorumlulukları, ülkeden ülkeye değişir ve belli durumlarda gizlilik yükümlülüğü; kanunlar, tüzükler veya mahkemeler tarafından geçersiz kılınabilir. Bazı ülkelerde bir finans kurumunu denetleyen denetçinin, hile olayını mevzuatı uygulayıcı kurumlara rapor etmek şeklinde yasal bir yükümlülüğü vardır. Ayrıca bazı ülkelerde denetçinin, idarenin ve yönetimden sorumlu olanların düzeltici adımları atmamaları durumunda yanlış bildirimleri yetkililere rapor etmek şeklinde bir yükümlülüğü vardır.
- A66. Denetçi, belli koşullar altında uygun davranış biçimine karar vermek için hukuki mütalaa almayı uygun bulabilir; bunun amacı belirlenmiş hilenin kamu yararı yönlerinin değerlendirilmesinde gerekli adımları saptamaktır.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A67. Kamu sektöründe ister denetim süreci içinde ister dışında belirlenmiş olsun hilenin raporlanmasına yönelik gereklilikler; denetim görev ve yetkisinin belirli hükümlerine veya ilgili kanun, yönetmelik veya başka yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir.

Appendix 1

(Ref: Para. A25)

Examples of Fraud Risk Factors

The fraud risk factors identified in this Appendix are examples of such factors that may be faced by auditors in a broad range of situations. Separately presented are examples relating to the two types of fraud relevant to the auditor's consideration - that is, fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. For each of these types of fraud, the risk factors are further classified based on the three conditions generally present when material misstatements due to fraud occur: (a) incentives/pressures, (b) opportunities, and (c) attitudes/rationalizations. Although the risk factors cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly, the auditor may identify additional or different risk factors. Not all of these examples are relevant in all circumstances, and some may be of greater or lesser significance in entities of different size or with different ownership characteristics or circumstances. Also, the order of the examples of risk factors provided is not intended to reflect their relative importance or frequency of occurrence.

Risk Factors Relating to Misstatements Arising from Fraudulent Financial Reporting

The following are examples of risk factors relating to misstatements arising from fraudulent financial reporting.

Incentives/Pressures

Financial stability or profitability is threatened by economic, industry, or entity operating conditions, such as (or as indicated by):

- High degree of competition or market saturation, accompanied by declining margins.
- High vulnerability to rapid changes, such as changes in technology, product obsolescence, or interest rates.
- Significant declines in customer demand and increasing business failures in either the industry or overall economy.
- Operating losses making the threat of bankruptcy, foreclosure, or hostile takeover imminent.
- Recurring negative cash flows from operations or an inability to generate cash flows from operations while reporting earnings and earnings growth.
- Rapid growth or unusual profitability especially compared to that of other companies in the same industry.
- New accounting, statutory, or regulatory requirements.

Excessive pressure exists for management to meet the requirements or expectations of third parties due to the following:

- Profitability or trend level expectations of investment analysts, institutional investors, significant creditors, or other external parties (particularly expectations that are unduly aggressive or unrealistic), including expectations created by management in, for example, overly optimistic press releases or annual report messages.
- Need to obtain additional debt or equity financing to stay competitive - including financing of major research and development or capital expenditures.

Ek 1

(Bkz. Parag. A25)

Hile Riski Faktörleri İçin Örnekler

Bu Ek'te ortaya konan hile riski faktörleri, denetçilerin çok çeşitli şartlar altında karşılaşılabileceği faktörlere örnek teşkil etmektedir. Denetçinin değerlendirmesine ilişkin iki tür hile örneği – hileli mali raporlama ve varlıkları zimmete geçirme – ayrı ayrı verilmiştir. Bu hile türlerinin her birine yönelik risk faktörleri, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirimler söz konusu olduğunda genelde mevcut olan üç durum dikkate alınarak kendi aralarında da sınıflanmıştır: (a) teşvikler/baskılar, (b) fırsatlar ve (c) tutumlar/aklıleştirme. Bu risk faktörleri, geniş bir yelpazedeki farklı durumları kapsamasına karşın bunlar sadece örnek niteliğindedir ve bu nedenle denetçi, farklı veya ilave risk faktörleri tespit edebilir. Bu örneklerden bazıları, her durumda ilgili değildir ve kimi örnekler de farklı büyüklükteki veya farklı özellik veya koşullara sahip kurumlar açısından daha büyük veya daha düşük öneme sahip olabilir. Ayrıca verilen risk faktörleri örneklerinin sırası, birbirlerine göre önemlerini veya meydana geliş sıklıklarını yansıtmaz.

Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

Hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine dair örnekler aşağıda sunulmaktadır:

Teşvikler/Baskılar

Mali istikrar veya karlılık; ekonomik ve sektörel koşulların ya da kurumun çalışma koşullarının tehdidi altındadır. Örnek vermek gerekirse:

- Yüksek derecede rekabet veya piyasa doygunluğu ile birlikte kâr marjlarının düşmesi.
- Teknolojik değişimler, ürünlerin güncelliğini yitirmesi veya faiz oranlarındaki değişiklikler gibi hızlı değişimlere karşı yüksek hassasiyet.
- Müşteri talebindeki belirgin düşüşler ve endüstri ya da genel ekonomi bünyesinde artan ticari başarısızlıklar.
- İflas, icra veya şirketin devralınmasını kaçınılmaz kılan faaliyet zararı.
- Kazançlar ve kazanç artışları raporlanmasına karşın işlemlerden sürekli negatif nakit akışı olması veya işlemlerden nakit akışı sağlanamaması.
- Özellikle aynı endüstrideki diğer şirketlere nazaran hızlı büyüme veya olağandışı kârlılık.
- Yeni yasal, düzenleyici veya muhasebeyle ilgili gereklilikler.

Aşağıdakiler sebebiyle idare üzerinde, üçüncü tarafların beklentilerini veya taleplerini karşılamak konusunda oldukça büyük baskı bulunur:

- Fazlasıyla iyimser içeriğe sahip basın duyuruları veya yıllık raporlar gibi idare eliyle yaratılan beklentiler de dâhil olmak üzere yatırım analistlerinin, kurumsal yatırımcıların, büyük kreditorlerin veya diğer dış tarafların kârlılık veya eğilim düzeyine ilişkin beklentileri (özellikle de gereksiz ölçüde agresif veya gerçek dışı beklentileri).
- Rekabetçi olmaya devam edebilmek için – büyük araştırma ve geliştirme veya sermaye harcamalarının finansmanı dâhil olmak üzere – ek borç veya öz kaynak finansmanı elde etme ihtiyacı.

- Marginal ability to meet exchange listing requirements or debt repayment or other debt covenant requirements.
- Perceived or real adverse effects of reporting poor financial results on significant pending transactions, such as business combinations or contract awards.

Information available indicates that the personal financial situation of management or those charged with governance is threatened by the entity's financial performance arising from the following:

- Significant financial interests in the entity.
- Significant portions of their compensation (for example, bonuses, stock options, and earn-out arrangements) being contingent upon achieving aggressive targets for stock price, operating results, financial position, or cash flow.¹
- Personal guarantees of debts of the entity.

There is excessive pressure on management or operating personnel to meet financial targets established by those charged with governance, including sales or profitability incentive goals.

Opportunities

The nature of the industry or the entity's operations provides opportunities to engage in fraudulent financial reporting that can arise from the following:

- Significant related-party transactions not in the ordinary course of business or with related entities not audited or audited by another firm.
- A strong financial presence or ability to dominate a certain industry sector that allows the entity to dictate terms or conditions to suppliers or customers that may result in inappropriate or non-arm's-length transactions.
- Assets, liabilities, revenues, or expenses based on significant estimates that involve subjective judgments or uncertainties that are difficult to corroborate.
- Significant, unusual, or highly complex transactions, especially those close to period end that pose difficult "substance over form" questions.
- Significant operations located or conducted across international borders in jurisdictions where differing business environments and cultures exist.
- Use of business intermediaries for which there appears to be no clear business justification.
- Significant bank accounts or subsidiary or branch operations in tax-haven jurisdictions for which there appears to be no clear business justification.

The monitoring of management is not effective as a result of the following:

- Domination of management by a single person or small group (in a non owner-managed business) without compensating controls.
- Oversight by those charged with governance over the financial reporting process and internal control is not effective.

There is a complex or unstable organizational structure, as evidenced by the following:

- Difficulty in determining the organization or individuals that have controlling interest in the entity.

¹ Management incentive plans may be contingent upon achieving targets relating only to certain accounts or selected activities of the entity, even though the related accounts or activities may not be material to the entity as a whole.

- Borsada işlem yapma gerekliliklerini karşılayabilme veya borç geri ödemesi ya da diğer borç anlaşması gerekliliklerini yerine getirme kapasitesinin düşük olması.
- Zayıf mali sonuçlar raporlanmasının, şirket birleşmeleri veya ihaleler gibi, çözüm bekleyen önemli işlemlere ilişkin beklenen veya gerçek olumsuz etkileri.

Mevcut bilgiler; idarenin veya yönetimden sorumlu olanların şahsi mali durumlarının, aşağıda belirtilen hususlardan dolayı kurumun mali performansı tarafından tehdit edildiğini ortaya koymaktadır:

- Kurum bünyesindeki önemli mali çıkarlar.
- Ücretlerinin (primler, hisse senedi opsiyonları ve şarta bağlı ödeme düzenlemeleri gibi) önemli bir bölümünün; hisse senedi fiyatı, faaliyet sonuçları, mali durum veya nakit akışına yönelik iddialı hedeflerin gerçekleştirilmesine bağlı olması.¹
- Kurum borçlarına yönelik şahsi teminatlar.

İdare veya çalışanlar, yönetimden sorumlu olanlar tarafından belirlenen satış veya kârlılığı teşvik hedefleri gibi mali hedefleri tutturmak için aşırı baskı altındadır.

Fırsatlar

Endüstrinin ya da kurum faaliyetlerinin niteliği, hileli mali raporlama yapmak için fırsatlar doğurur; bu fırsatlar aşağıdaki koşullardan kaynaklanır:

- Faaliyetlerin normal seyri içerisinde bulunmayan veya denetlenmeyen ya da başka denetim firması tarafından denetlenen kurumlarla yapılan önemli ilgili taraf işlemleri.
- Kuruma, tedarikçileri ya da müşterilerine, uygunsuz işlemlere ya da piyasa koşullarına uygun olmayan işlemlere yol açabilecek şekilde kendi istediği şartları ve koşulları dikte etme olanağını sağlayan güçlü bir mali yapı veya belirli bir faaliyet sektörünü idare etme yetisi.
- Şahsi kanaatleri veya doğrulanması zor belirsizlikleri içeren önemli tahminlere dayalı varlıklar, yükümlülükler, gelirler veya giderler.
- Önemli, olağan dışı veya oldukça karmaşık, özellikle de “özün önceliği” ile ilgili zor sorular sorduran, dönem sonuna yakın işlemler.
- Farklı faaliyet ortamlarının ve kültürlerin bulunduğu yetki alanlarında, uluslararası sınırlar ötesinde yer alan veya yürütülen önemli işlemler.
- Faaliyet gerekçesi net olmayan iş araçlarının kullanılması.
- Açıkça belirlenmiş bir faaliyet gerekçesi bulunmayan, vergi cenneti niteliğindeki yetki alanlarındaki önemli banka hesapları veya iştirak veya şube işlemleri.

Aşağıdaki koşullar nedeniyle idare tarafından yapılan izleme etkili değildir:

- Telafi edici kontroller olmaksızın tek bir kişinin ya da (sahibi tarafından yönetilmeyen işletmelerde) küçük bir topluluğun idarede baskın olması.
- Yönetimden sorumlu olanların mali raporlama sürecine yönelik gözetimlerinin ve iç kontrol sisteminin etkin olmaması.

Aşağıdaki durumların gösterdiği üzere karmaşık veya istikrarsız bir teşkilat yapısı vardır:

- Kurumda çoğunluk hissesini elinde bulunduran kuruluş veya kişileri belirlemedeki zorluk.

¹ İdare teşvik planları, (her ne kadar ilgili hesaplar veya faaliyetler, bir bütün olarak kurum için büyük önem arz etmeyebilse de) kurumun sadece belirli hesaplarına veya seçilen faaliyetlerine ilişkin hedeflerin gerçekleştirilmesine bağlı olabilir.

- Overly complex organizational structure involving unusual legal entities or managerial lines of authority.
- High turnover of senior management, legal counsel, or those charged with governance.

Internal control components are deficient as a result of the following:

- Inadequate monitoring of controls, including automated controls and controls over interim financial reporting (where external reporting is required).
- High turnover rates or employment of accounting, internal audit, or information technology staff that are not effective.
- Accounting and information systems that are not effective, including situations involving significant deficiencies in internal control.

Attitudes/Rationalizations

- Communication, implementation, support, or enforcement of the entity's values or ethical standards by management, or the communication of inappropriate values or ethical standards, that are not effective.
- Nonfinancial management's excessive participation in or preoccupation with the selection of accounting policies or the determination of significant estimates.
- Known history of violations of securities laws or other laws and regulations, or claims against the entity, its senior management, or those charged with governance alleging fraud or violations of laws and regulations.
- Excessive interest by management in maintaining or increasing the entity's stock price or earnings trend.
- The practice by management of committing to analysts, creditors, and other third parties to achieve aggressive or unrealistic forecasts.
- Management failing to remedy known significant deficiencies in internal control on a timely basis.
- An interest by management in employing inappropriate means to minimize reported earnings for tax-motivated reasons.
- Low morale among senior management.
- The owner-manager makes no distinction between personal and business transactions.
- Dispute between shareholders in a closely held entity.
- Recurring attempts by management to justify marginal or inappropriate accounting on the basis of materiality.
- The relationship between management and the current or predecessor auditor is strained, as exhibited by the following:
 - Frequent disputes with the current or predecessor auditor on accounting, auditing, or reporting matters.
 - Unreasonable demands on the auditor, such as unrealistic time constraints regarding the completion of the audit or the issuance of the auditor's report.
 - Restrictions on the auditor that inappropriately limit access to people or information or the ability to communicate effectively with those charged with governance.

- Sık rastlanmayan tüzel kişileri veya yönetsel yetki kademelerini içeren, fazlasıyla karmaşık teşkilat yapısı.
- Üst düzey yönetimde, hukuk danışmanlarında ve yönetimden sorumlu olan personelde sürekli değişiklik olması.

Aşağıdakiler nedeniyle iç kontrol bileşenleri yetersiz kalmaktadır:

- Otomatik kontroller ve (dış raporlamanın gerekli olduğu) ara dönem mali raporlamaları üzerindeki kontroller dâhil olmak üzere kontrollerin izlenmesinin yetersiz olması.
- Personel değişikliği oranlarının yüksek olması veya yetkin olmayan muhasebe, iç denetim veya bilişim teknolojisi personelinin istihdam edilmesi.
- İç kontrollerde önemli eksiklikler içeren durumlar dâhil olmak üzere etkin olmayan muhasebe ve bilişim sistemleri.

Tutumlar/Aklileştirme

- Kurum değerlerinin veya etik standartlarının idare tarafından etkin olmayan bir şekilde iletilmesi, uygulanması, desteklenmesi veya icrası ya da uygun olmayan değerlerin veya etik standartların olması.
- Finansal konularda görevi olmayan yönetim kademelerinin, muhasebe politikalarının seçiminde veya önemli tahminlerin belirlenmesinde gereğinden fazla yer alması ya da bunlarla aşırı ilgilenmesi.
- Sermaye piyasası mevzuatına veya diğer yasal ve idari düzenlemelere yönelik bilinen ihlaller veya kurum, kurumun üst düzey yönetimi ya da yönetimden sorumlu olanlara karşı hile veya yasal ve idari düzenlemelerin ihlali iddialarıyla açılan davalar.
- İdarenin kuruluşa ait hisse bedelini veya kazanç eğilimini korumaya aşırı özen göstermesi.
- İdarenin iddialı veya gerçekçi olmayan tahminleri gerçekleştirmek için analistlere, alacaklılara ve diğer üçüncü taraflara taahhütte bulunması.
- İç kontrol bünyesindeki bilinen önemli zafiyetlerin idarece zamanında giderilememesi.
- Vergilendirilme endişeleriyle idarenin, raporlanan kazançları az göstermeye yönelik uygunsuz yöntemler kullanmaya ilgi göstermesi.
- Üst düzey yönetimde moralin düşük olması.
- İşletme sahibi yöneticinin, kişisel işleri ile ticari işlemleri arasında bir ayırım yapmaması.
- Özel bir grup hissedarın aidiyetinde bulunan bir kuruluşa hissedarlar arasında çekişme olması.
- İdarenin önemliliği temel alarak alışılmadık veya uygunsuz muhasebeleştirme gerektirendirmek için girişimlerini tekrarlaması.
- İdare ile mevcut denetçi veya onun selefi arasındaki ilişki, aşağıdaki hususların işaret ettiği üzere gergindir:
 - Muhasebe, denetim veya raporlama konularında mevcut denetçi veya selefi ile sıklıkla yaşanan sürtüşmeler.
 - Denetimin tamamlanması veya denetçi raporunun yayımlanması için denetçiden istenen, gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları gibi mantık dışı talepler.
 - Denetçinin kişilere veya bilgiye erişimini veya yönetimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim içerisinde olmasını uygunsuz şekilde kısıtlayan unsurlar.

- Domineering management behavior in dealing with the auditor, especially involving attempts to influence the scope of the auditor's work or the selection or continuance of personnel assigned to or consulted on the audit engagement.

Risk Factors Arising from Misstatements Arising from Misappropriation of Assets

Risk factors that relate to misstatements arising from misappropriation of assets are also classified according to the three conditions generally present when fraud exists: incentives/pressures, opportunities, and attitudes/rationalization. Some of the risk factors related to misstatements arising from fraudulent financial reporting also may be present when misstatements arising from misappropriation of assets occur. For example, ineffective monitoring of management and other deficiencies in internal control may be present when misstatements due to either fraudulent financial reporting or misappropriation of assets exist. The following are examples of risk factors related to misstatements arising from misappropriation of assets.

Incentives/Pressures

Personal financial obligations may create pressure on management or employees with access to cash or other assets susceptible to theft to misappropriate those assets.

Adverse relationships between the entity and employees with access to cash or other assets susceptible to theft may motivate those employees to misappropriate those assets. For example, adverse relationships may be created by the following:

- Known or anticipated future employee layoffs.
- Recent or anticipated changes to employee compensation or benefit plans.
- Promotions, compensation, or other rewards inconsistent with expectations.

Opportunities

Certain characteristics or circumstances may increase the susceptibility of assets to misappropriation. For example, opportunities to misappropriate assets increase when there are the following:

- Large amounts of cash on hand or processed.
- Inventory items that are small in size, of high value, or in high demand.
- Easily convertible assets, such as bearer bonds, diamonds, or computer chips.
- Fixed assets which are small in size, marketable, or lacking observable identification of ownership.

Inadequate internal control over assets may increase the susceptibility of misappropriation of those assets. For example, misappropriation of assets may occur because there is the following:

- Inadequate segregation of duties or independent checks.
- Inadequate oversight of senior management expenditures, such as travel and other reimbursements.
- Inadequate management oversight of employees responsible for assets, for example, inadequate supervision or monitoring of remote locations.
- Inadequate job applicant screening of employees with access to assets.
- Inadequate record keeping with respect to assets.
- Inadequate system of authorization and approval of transactions (for example, in purchasing).

- Denetçiye yönelik, özellikle de denetçinin iş kapsamını veya denetim görevinde görevlendirilen veya danışılan personelin seçimini veya devamlılığını etkilemeye yönelik girişimleri içeren, idarenin sergilediği otoriter davranış.

Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

Varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörleri de hilenin söz konusu olduğu durumlarda genelde mevcut bulunan üç koşula göre sınıflandırılır: teşvikler/baskılar, fırsatlar ve tutumlar/aklıleştirme. Hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerinin bazıları, varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimler söz konusu olduğunda da var olabilir. Örneğin; hileli mali raporlamadan veya varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimler söz konusu ise idare yetersiz bir izleme yapıyor olabilir ve iç kontrolde başka zafiyetler bulunabilir. Aşağıda varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan yanlış bildirimlerle ilgili risk faktörlerine örnekler verilmektedir.

Teşvikler/Baskılar

Kişisel mali yükümlülükler, idare üzerinde veya çalınmaya elverişli nakit ya da diğer varlıklara erişimi olan çalışanlarda söz konusu varlıkları zimmete geçirmek için bir baskı oluşturabilir.

Nakde veya çalınabilecek diğer varlıklara erişimi olan çalışanlar ile kuruluş ile arasında olumsuz ilişkiler olması, söz konusu çalışanları bu gibi varlıkları zimmete geçirmeye teşvik edebilir. Olumsuz ilişkileri, örneğin aşağıdaki koşullar yaratabilir.

- Bilinen veya gelecekte gerçekleşmesi beklenen işten çıkarmalar.
- Çalışanların ücretlerinde ya da haklarında yakın geçmişte yapılan veya ileride yapılması beklenen değişiklikler.
- Beklentileri karşılamayan terfiler, ücret veya diğer ödüller.

Fırsatlar

Belli özellikler veya durumlar, varlıkların zimmete geçirilme olasılığını artırabilir. Örneğin aşağıdaki koşullar söz konusu olduğunda varlıkları zimmete geçirme fırsatları artar:

- Elde bulunan ya da işleme tabi tutulan yüksek miktarlarda nakit.
- Yükte hafif olup pahada ağır veya revaçta olan stok malzemeleri.
- Hamiline tahvil, elmas veya bilgisayar çipleri gibi kolaylıkla dönüştürülebilen varlıklar.
- Yükte hafif, pazarlanabilir nitelikte veya sahibinin kimliğine işaret eden gözle görülür bir tanımlaması bulunmayan duran varlıklar.

Varlıklar üzerindeki yetersiz iç kontrol, bu varlıkları zimmete geçirilmeye daha yatkın kılar. Örneğin varlıkları zimmete geçirme, aşağıdaki hususların mevcudiyeti sonucunda ortaya çıkabilir:

- Görev dağılımının yetersizliği veya bağımsız kontroller.
- Üst düzey idarenin, seyahat giderleri ve diğer ödemeler gibi harcamalarının izlenmesindeki yetersizlik.
- Varlıklardan sorumlu çalışanlar üzerinde idarenin yeterli bir gözetim oluşturamaması, örneğin uzak iş yerlerinin denetimi ve izlenmesinin yetersiz olması.
- Varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yeterince izlenmemesi.
- Varlıklara ilişkin yetersiz kayıt tutulması.
- İşlemlerin (örneğin satın almaların) izin ve onaylanma süreçlerinde yetersiz kalan sistem.

- Inadequate physical safeguards over cash, investments, inventory, or fixed assets.
- Lack of complete and timely reconciliations of assets.
- Lack of timely and appropriate documentation of transactions, for example, credits for merchandise returns.
- Lack of mandatory vacations for employees performing key control functions.
- Inadequate management understanding of information technology, which enables information technology employees to perpetrate a misappropriation.
- Inadequate access controls over automated records, including controls over and review of computer systems event logs.

Attitudes/Rationalizations

- Disregard for the need for monitoring or reducing risks related to misappropriations of assets.
- Disregard for internal control over misappropriation of assets by overriding existing controls or by failing to take appropriate remedial action on known deficiencies in internal control.
- Behavior indicating displeasure or dissatisfaction with the entity or its treatment of the employee.
- Changes in behavior or lifestyle that may indicate assets have been misappropriated.
- Tolerance of petty theft.

- Nakit, yatırımlar, stok ve duran varlıklar üzerindeki fiziki önlemlerin yetersiz olması.
- Varlıkların mutabakatının tam ve zamanında olmaması.
- İşlemlerin zamanında ve uygun belgelenmemesi. Örneğin iade edilen ticari mallar için alınan krediler.
- Ana kontrol fonksiyonlarını gerçekleştiren çalışanların zorunlu izinlerinin olmaması.
- İdarenin, bilişim teknolojileri alanındaki bilgisinin yetersiz olması ve bu durumun, bilişim teknolojisi elemanlarına zimmete geçirme yolunu açabilmesi.
- Bilgisayar sistemleri bünyesindeki olay günlükleri üzerindeki kontroller ve bunların incelenmesi dâhil olmak üzere otomatik kayıtlar üzerindeki erişim kontrollerinin yetersiz olması.

Tutumlar/Aklileştirmeler

- Varlıkların zimmete geçirilmesine ilişkin risklerin izlenmesi ve azaltılması gereğinin göz ardı edilmesi.
- Varlıkları zimmete geçirme üzerindeki iç kontrollerin, mevcut kontrolleri geçersiz kılma ya da iç kontroldeki bilinen zafiyetleri düzeltmek için gerekli işlemleri yapmama yoluyla göz ardı edilmesi.
- Kurumla ya da kurumun çalışanlara davranışıyla ilgili memnuniyetsizlik veya tatminsizlik belirten davranış.
- Varlıkların zimmete geçirilmiş olabileceğine işaret eden davranış veya hayat tarzı değişiklikleri.
- Küçük çaplı hırsızlıkların hoş görülmesi.

Appendix 2

(Ref: Para. A40)

Examples of Possible Audit Procedures to Address the Assessed Risks of Material Misstatement Due to Fraud

The following are examples of possible audit procedures to address the assessed risks of material misstatement due to fraud resulting from both fraudulent financial reporting and misappropriation of assets. Although these procedures cover a broad range of situations, they are only examples and, accordingly they may not be the most appropriate nor necessary in each circumstance. Also the order of the procedures provided is not intended to reflect their relative importance.

Consideration at the Assertion Level

Specific responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraud will vary depending upon the types or combinations of fraud risk factors or conditions identified, and the classes of transactions, account balances, disclosures and assertions they may affect.

The following are specific examples of responses:

- Visiting locations or performing certain tests on a surprise or unannounced basis. For example, observing inventory at locations where auditor attendance has not been previously announced or counting cash at a particular date on a surprise basis.
- Requesting that inventories be counted at the end of the reporting period or on a date closer to period end to minimize the risk of manipulation of balances in the period between the date of completion of the count and the end of the reporting period.
- Altering the audit approach in the current year. For example, contacting major customers and suppliers orally in addition to sending written confirmation, sending confirmation requests to a specific party within an organization, or seeking more or different information.
- Performing a detailed review of the entity's quarter-end or year-end adjusting entries and investigating any that appear unusual as to nature or amount.
- For significant and unusual transactions, particularly those occurring at or near year-end, investigating the possibility of related parties and the sources of financial resources supporting the transactions.
- Performing substantive analytical procedures using disaggregated data. For example, comparing sales and cost of sales by location, line of business or month to expectations developed by the auditor.
- Conducting interviews of personnel involved in areas where a risk of material misstatement due to fraud has been identified, to obtain their insights about the risk and whether, or how, controls address the risk.

Ek 2

(Bkz. Parag. A40)

Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Örnekler

Hileli mali raporlamadan ve malların zimmete geçirilmesinden doğan hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele almak üzere uygulanabilecek denetim prosedürlerine örnekler, aşağıda verilmiştir. Bu prosedürler, geniş bir yelpazedeki farklı durumları kapsamına karşın bunlar sadece örnek niteliğindedir ve bu nedenle her bir durumda uygulanacak en uygun ya da en gerekli prosedür olmayabilirler. Ayrıca, sunulan prosedürlerin sırası, birbirlerine göre önemlerini yansıtmaz.

Beyan Düzeyindeki Hususlar

Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin yapacağı değerlendirme sonucu atacağı adımlar; hile risk faktörlerinin veya tespit edilen şartların tür ve bileşimlerine ve etkiledikleri işlem sınıflarına, hesap bakiyelerine, açıklamalara ve beyanlara göre değişiklik gösterecektir.

Bu adımlara ilişkin belirli örnekler aşağıda verilmektedir:

- Ani bir şekilde veya önceden haber vermeksizin işyeri ziyareti gerçekleştirmek veya bazı testler yapmak. Örneğin denetçinin hazır bulunacağından önceden haber verilmediği işyerlerinde stok işlemlerini gözlemlemek veya belirli bir tarihte aniden işyerine giderek kasa sayımı yapmak.
- Sayımın tamamlandığı tarih ile raporlama döneminin sonu arasında kalan dönemde bakiyelerin değiştirilme riskini asgariye indirmek için stok sayımının, raporlama döneminin sonunda veya dönem sonuna yakın bir tarihte yapılmasını talep etmek.
- İçinde bulunulan yılda, denetim yaklaşımını değiştirmek. Örneğin, önemli müşterilere ve tedarikçilere yazılı teyit göndermenin yanı sıra bu kişilerle sözlü iletişime geçmek, bir kurum bünyesindeki belirli bir tarafa teyit talepleri göndermek ya da daha fazla veya farklı bilgi istemek.
- Kurumun 3 aylık dönem sonu veya yıl sonundaki düzeltme kayıtlarının detaylı bir incelemesini yürütmek ve nitelik ya da nicelik açısından olağandışı görünen hususları sorgulamak.
- Özellikle yıl sonunda veya yıl sonuna yakın bir tarihte gerçekleşen önemli ve olağandışı işlemler için, ilgili tarafların bu işlemlerdeki olası rolünü ve işlem finansmanında kullanılan mali fonların kaynaklarını sorgulamak.
- Ayrıştırılmış veriler kullanarak maddi doğrulamaya ilişkin analitik inceleme teknikleri yürütmek. Örneğin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilerle yer, iş kolu veya aylara göre satışları ve satış maliyetlerini karşılaştırmak.
- Hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskinin tespit edildiği alanlarda görev yapan personelle, risk hakkındaki düşüncelerini ve riski gidermeye yönelik kontrollerin olup olmadığı ya da riskin nasıl giderilebileceğine yönelik düşüncelerini almak üzere görüşme yapmak.

- When other independent auditors are auditing the financial statements of one or more subsidiaries, divisions or branches, discussing with them the extent of work necessary to be performed to address the assessed risk of material misstatement due to fraud resulting from transactions and activities among these components.
- If the work of an expert becomes particularly significant with respect to a financial statement item for which the assessed risk of misstatement due to fraud is high, performing additional procedures relating to some or all of the expert's assumptions, methods or findings to determine that the findings are not unreasonable, or engaging another expert for that purpose.
- Performing audit procedures to analyze selected opening balance sheet accounts of previously audited financial statements to assess how certain issues involving accounting estimates and judgments, for example, an allowance for sales returns, were resolved with the benefit of hindsight.
- Performing procedures on account or other reconciliations prepared by the entity, including considering reconciliations performed at interim periods.
- Performing computer-assisted techniques, such as data mining to test for anomalies in a population.
- Testing the integrity of computer-produced records and transactions.
- Seeking additional audit evidence from sources outside of the entity being audited.

Specific Responses—Misstatement Resulting from Fraudulent Financial Reporting

Examples of responses to the auditor's assessment of the risks of material misstatement due to fraudulent financial reporting are as follows:

Revenue Recognition

- Performing substantive analytical procedures relating to revenue using disaggregated data, for example, comparing revenue reported by month and by product line or business segment during the current reporting period with comparable prior periods. Computer-assisted audit techniques may be useful in identifying unusual or unexpected revenue relationships or transactions.
- Confirming with customers certain relevant contract terms and the absence of side agreements, because the appropriate accounting often is influenced by such terms or agreements and basis for rebates or the period to which they relate are often poorly documented. For example, acceptance criteria, delivery and payment terms, the absence of future or continuing vendor obligations, the right to return the product, guaranteed resale amounts, and cancellation or refund provisions often are relevant in such circumstances.
- Inquiring of the entity's sales and marketing personnel or in-house legal counsel regarding sales or shipments near the end of the period and their knowledge of any unusual terms or conditions associated with these transactions.
- Being physically present at one or more locations at period end to observe goods being shipped or being readied for shipment (or returns awaiting processing) and performing other appropriate sales and inventory cutoff procedures.
- For those situations for which revenue transactions are electronically initiated, processed, and recorded, testing controls to determine whether they provide assurance that recorded revenue transactions occurred and are properly recorded.

- Diğer bağımsız denetçiler bir veya daha fazla iştirak, birim veya şubeye ait mali tabloları denetliyorsa bu bileşenler arasındaki işlemlerden ve faaliyetlerden doğan, hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini gidermek için gerçekleştirilmesi gereken işin kapsamını, bu denetçilerle görüşmek.
- Hileden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim riskinin yüksek olduğu mali tablo kalemine ilişkin olarak bir uzmanın çalışmasının özellikle önemli hale gelmesi halinde, yapılan tespitlerin mantık dışı olmadığını ortaya koymak için uzmanın bazı ya da tüm varsayımları, yöntemleri ve bulguları ile ilgili ek prosedürleri yerine getirmek veya bu amaçla başka bir uzmanı görevlendirmek.
- Satışlardan iadeler için ayrılan karşılıklar gibi muhasebe tahminlerini ve kararlarını içeren bazı konuların, önceki deneyimler ışığında elde edilen bilgiler kullanılarak nasıl çözümlendiğini değerlendirmek üzere, önceden denetlenmiş mali tablolara ait seçilmiş açılış bilançosu hesaplarını irdelemek için denetim prosedürleri gerçekleştirmek.
- Kurum tarafından hazırlanan, ara dönemde yapılan mutabakatların değerlendirilmesi dâhil olmak üzere diğer mutabakatlara ve hesaba ilişkin prosedürleri uygulamak.
- Bir popülasyondaki anormallikleri denetlemek için veri madenciliği gibi bilgisayar destekli teknikleri uygulamak.
- Bilgisayarla üretilen kayıt ve işlemlerin bütünlüğünü test etmek.
- Denetlenen kurumun dışındaki kaynaklardan ek denetim kanıtı aramak.

Belirli Adımlar— Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirim

Hileli mali raporlamadan kaynaklanan ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi sonucu atacağı adımlara örnekler aşağıda verilmiştir:

Gelir Tahakkuku

- Ayırıştırılmış verileri kullanarak maddi doğrulamaya yönelik analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, örneğin mevcut raporlama döneminde aylara, üretim grubu veya iş dalına göre raporlanan gelirin, önceki dönemlerle karşılaştırılması. Bilgisayar destekli denetim teknikleri, sıra dışı veya beklenmedik gelir ilişkilerini veya işlemleri tespit etmede faydalı olabilir.
- Müşterilerle, bazı sözleşme şartlarını ve yan anlaşmalar yapıp yapılmadığını teyit etmek: Çünkü uygun muhasebeleştirme genelde bu şart ve anlaşmalardan etkilenir veya yapılan indirimlerin temeli ya da ilgili oldukları dönem genellikle yetersiz bir şekilde belgelendirilir. Örneğin bu tür durumlarda genelde kabul kriterleri, teslimat ve ödeme şartları, gelecek için öngörülen veya hâlihazırda devam eden satıcı yükümlülüklerinin olmayışı, ürünü iade hakkı, garanti altına alınan perakende satış tutarları ve iptal veya iade şartları söz konusudur.
- Kurumun satış veya pazarlama personelini ya da kurum hukuk danışmanını, dönem sonuna doğru yapılan satışlar ve sevkiyatlar hususunda ve bu personelin söz konusu işlemlerle ilgili herhangi bir sıra dışı şart ve koşuldan haberdar olup olmadığı konusunda sorgulamak.
- Sevk edilen veya sevkiyat için hazırlanan malları (yahut işleme konmayı bekleyen iade malları) gözlemek üzere dönem sonunda bir veya daha fazla işyerinde fiili olarak hazır bulunmak ve diğer uygun satış işlemlerini ve stoklara ilişkin dönem sonu prosedürlerini yerine getirmek.
- Gelir işlemlerinin elektronik olarak başlatıldığı, işlendiği ve test edildiği durumlar söz konusu olduğunda bu işlemlerin, gerçekleştirildiği ve uygun şekilde kayıt altına alındığına dair güvence sağlayıp sağlamadıklarını tespit amacıyla kontrolleri test etmek.

Inventory Quantities

- Examining the entity's inventory records to identify locations or items that require specific attention during or after the physical inventory count.
- Observing inventory counts at certain locations on an unannounced basis or conducting inventory counts at all locations on the same date.
- Conducting inventory counts at or near the end of the reporting period to minimize the risk of inappropriate manipulation during the period between the count and the end of the reporting period.
- Performing additional procedures during the observation of the count, for example, more rigorously examining the contents of boxed items, the manner in which the goods are stacked (for example, hollow squares) or labeled, and the quality (that is, purity, grade, or concentration) of liquid substances such as perfumes or specialty chemicals. Using the work of an expert may be helpful in this regard.
- Comparing the quantities for the current period with prior periods by class or category of inventory, location or other criteria, or comparison of quantities counted with perpetual records.
- Using computer-assisted audit techniques to further test the compilation of the physical inventory counts - for example, sorting by tag number to test tag controls or by item serial number to test the possibility of item omission or duplication.

Management Estimates

- Using an expert to develop an independent estimate for comparison to management's estimate.
- Extending inquiries to individuals outside of management and the accounting department to corroborate management's ability and intent to carry out plans that are relevant to developing the estimate.

Specific Responses—Misstatements Due to Misappropriation of Assets

Differing circumstances would necessarily dictate different responses. Ordinarily, the audit response to an assessed risk of material misstatement due to fraud relating to misappropriation of assets will be directed toward certain account balances and classes of transactions. Although some of the audit responses noted in the two categories above may apply in such circumstances, the scope of the work is to be linked to the specific information about the misappropriation risk that has been identified.

Examples of responses to the auditor's assessment of the risk of material misstatements due to misappropriation of assets are as follows:

- Counting cash or securities at or near year-end.
- Confirming directly with customers the account activity (including credit memo and sales return activity as well as dates payments were made) for the period under audit.
- Analyzing recoveries of written-off accounts.
- Analyzing inventory shortages by location or product type.
- Comparing key inventory ratios to industry norm.
- Reviewing supporting documentation for reductions to the perpetual inventory records.

Stok Miktarları

- Fiili stok sayımı sırasında ya da sonrasında özel dikkat isteyen işyerlerini veya kalemleri tespit etmek için kurumun stok kayıtlarının incelenmesi.
- Önceden haber vermeden bazı işyerlerindeki sayımlarda gözlemlenmek veya tüm işyerlerinde aynı tarihte stok sayımı yapmak.
- Sayım ile raporlama döneminin sonu arasında kalan dönemde işlemlerde uygunsuz şekilde değişiklik yapılması riskini asgariye indirmek için stok sayımını, raporlama döneminin sonunda veya dönem sonuna yakın bir tarihte yapmak.
- Sayım gözlenirken paketlenmiş ürünlerin içeriğini, malların nasıl istiflendiğini (örneğin kare düzeninde) veya etiketlendiğini ve parfüm veya özel kimyasallar gibi sıvı maddelerin kalitesini (safılık, derece veya konsantrasyonunu) daha dikkatli bir biçimde inceleme gibi ek prosedürleri yerine getirmek. Bu hususta bir uzmanın çalışmasından yararlanmak faydalı olabilir.
- Mevcut dönemdeki miktarlarla önceki dönem miktarlarını; stok sınıfı veya kategorisi, konum veya diğer kriterlere göre karşılaştırmak ya da miktarları aralıksız tutulan kayıtlarla karşılaştırmak.
- Fiili stok sayımlarının derlemesi üzerinde ilave testler yapmak üzere bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmak – örneğin etiket kontrollerini test etmek için etiket numaralarına göre sınıflandırma yapmak ya da unutulmuş veya tekrarlanan ürün olasılığını test etmek üzere ürün seri numarasına göre ayırmak.

İdarenin Tahminleri

- İdarenin tahminiyle karşılaştırmak için bağımsız bir tahmin geliştirilmesine yönelik olarak bir uzman görevlendirmek.
- İdarenin, tahmin geliştirmeye yönelik planlar yapma yetisini ve niyetini doğrulamak için idare ve muhasebe birimi dışındaki şahıslara sorular yönelmek.

Belirli Adımlar— Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirim

Farklı şartlar, kaçınılmaz olarak farklı yanıtları gerektirecektir. Normalde; hileden kaynaklanan ve varlıkları zimmete geçirmeyle ilgili etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskine karşı denetim yanıtı, belirli hesap bakiyelerine ve işlem sınıflarına yönelik olacaktır. Yukarıda belirtilen iki kategori için öngörülen bazı denetim yanıtları, bu tür durumlarda söz konusu olsa da işin kapsamının, tespit edilen zimmete geçirme riski hakkında belirli bilgilere dayanması gerekecektir.

Varlıkları zimmete geçirmeden kaynaklanan ve etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı denetçi tarafından atılacak adımlara örnekler aşağıda verilmektedir:

- Nakit veya kıymetlerin sayımının yıl sonunda veya yıl sonuna yakın bir tarihte yapılması.
- Denetlenen dönem için (alacak faturası ve satıştan iade işlemleri ile ödemelerin yapıldığı tarihler dahil olmak üzere) hesap faaliyetini, doğrudan müşterilerle teyit etmek.
- Kapatılan hesaplardan yapılan tahsilatları incelemek.
- İşyeri veya ürün türüne göre stok eksikliklerini incelemek.
- Kilit stok oranlarını endüstri oranları ile karşılaştırmak.
- Sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok kayıtlarındaki düşümlere ilişkin destekleyici belgeleri incelemek.

- Performing a computerized match of the vendor list with a list of employees to identify matches of addresses or phone numbers.
- Performing a computerized search of payroll records to identify duplicate addresses, employee identification or taxing authority numbers or bank accounts
- Reviewing personnel files for those that contain little or no evidence of activity, for example, lack of performance evaluations.
- Analyzing sales discounts and returns for unusual patterns or trends.
- Confirming specific terms of contracts with third parties.
- Obtaining evidence that contracts are being carried out in accordance with their terms.
- Reviewing the propriety of large and unusual expenses.
- Reviewing the authorization and carrying value of senior management and related party loans.
- Reviewing the level and propriety of expense reports submitted by senior management.

- Adres veya telefon numarası eşleşmelerini tespit etmek üzere satıcı listesi ile çalışanlar listesi arasında bilgisayar destekli bir karşılaştırma yapmak.
- Çift girilmiş adresleri, personel sicil veya vergi numaralarını ya da banka hesaplarını tespit için bordro kayıtlarını bilgisayar ortamında taramak.
- Yetersiz faaliyet kanıtı gösteren ya da hiçbir faaliyet kanıtı göstermeyen, örneğin performans değerlendirmeleri bulunmayan personelle ilgili olarak özlük dosyalarını incelemek.
- Satış iskonto ve iadelerini sıra dışı model veya eğilimler açısından analiz etmek.
- Belirli sözleşme şartlarını üçüncü taraflarla teyit etmek.
- Sözleşmelerin, şartlarına uygun olarak uygulandığına ilişkin kanıt elde etmek.
- Büyük ve sıra dışı harcamaların uygunluğunu incelemek.
- Üst düzey yönetim ve ilgili taraf kredilerinin onaylarını ve defter değerlerini incelemek.
- Üst düzey yönetimce sunulan gider raporlarının düzeyini ve uygunluğunu incelemek.

Appendix 3

(Ref: Para. A49)

Examples of Circumstances that Indicate the Possibility of Fraud

The following are examples of circumstances that may indicate the possibility that the financial statements may contain a material misstatement resulting from fraud.

Discrepancies in the accounting records, including:

- Transactions that are not recorded in a complete or timely manner or are improperly recorded as to amount, accounting period, classification, or entity policy.
- Unsupported or unauthorized balances or transactions.
- Last-minute adjustments that significantly affect financial results.
- Evidence of employees' access to systems and records inconsistent with that necessary to perform their authorized duties.
- Tips or complaints to the auditor about alleged fraud.

Conflicting or missing evidence, including:

- Missing documents.
- Documents that appear to have been altered.
- Unavailability of other than photocopied or electronically transmitted documents when documents in original form are expected to exist.
- Significant unexplained items on reconciliations.
- Unusual balance sheet changes, or changes in trends or important financial statement ratios or relationships - for example, receivables growing faster than revenues.
- Inconsistent, vague, or implausible responses from management or employees arising from inquiries or analytical procedures.
- Unusual discrepancies between the entity's records and confirmation replies.
- Large numbers of credit entries and other adjustments made to accounts receivable records.
- Unexplained or inadequately explained differences between the accounts receivable sub-ledger and the control account, or between the customer statements and the accounts receivable sub-ledger.
- Missing or non-existent cancelled checks in circumstances where cancelled checks are ordinarily returned to the entity with the bank statement.

Ek 3

(Bkz. Parag. A49)

Hile Olasılığına İşaret Eden Durumlara Örnekler

Mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerebileceği olasılığına işaret eden durumlara örnekler aşağıda verilmiştir:

Aşağıdakiler dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarındaki uyumsuzluklar:

- Eksiksiz ya da zamanında kaydedilmeyen veya miktar, hesap dönemi, sınıflandırma veya kurum politikası açısından uygunsuz bir şekilde kayıt altına alınan işlemler.
- Dayanağı olmayan veya onaylanmamış bakiyeler ya da işlemler.
- Mali sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri.
- Çalışanların; yetkilendirildikleri görevleri yerine getirmeleri için gereken sistem ve kayıtlarla uyum olmayan sistem ve kayıtlara eriştiklerine yönelik kanıt.
- İddia edilen hileyle ilgili olarak denetçiye sağlanan ipuçları veya şikâyetler.

Aşağıdakiler gibi çelişkili veya eksik kanıtlar:

- Eksik belgeler.
- Üzerinde değişiklik yapıldığı belli olan belgeler.
- Belgelerin orijinal halinin bulunması gerekirken, sadece fotokopilerinin veya elektronik ortamda iletilenlerinin var olması.
- Hesap mutabakatlarındaki önemli, açıklaması yapılmamış kalemler.
- Sıra dışı bilanço değişiklikleri veya göstergelerde ya da önemli mali tablo oranlarında yahut bunlar arasındaki bağlantılarda görülen değişiklikler – örneğin gelirlerden daha hızlı büyüyen alacaklar.
- Sorgular veya analitik inceleme teknikleri sonucunda idareden veya çalışanlardan tutarsız, belirsiz veya mantıksız yanıtlar gelmesi.
- Kurum kayıtları ile teyit edilen yanıtlar arasında sıra dışı tutarsızlıklar olması.
- Yüksek sayıda alacak kaydı ve alacak hesaplarına yapılan diğer düzeltmeler olması.
- Alacak yardımcı defteri ile kontrol hesabı arasında veya müşteri bildirimleri ile alacak alt defteri arasında açıklanmayan veya yetersiz açıklanan uyumsuzluklar olması.
- İptal edilen çeklerin normalde hesap özeti ile birlikte kuruma iade edildiği durumlarda, iptal edilen çeklerin noksanlığı veya mevcut olmaması.