

ISSAI 1250

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 Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Financial Audit Guidelines

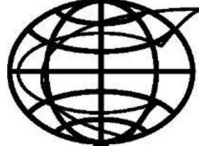
Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

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) 250 “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması”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 muğlaklıktan 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 1250

PRACTICE NOTE TO ISA 250 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-P7
The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations	P8
Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance	P9-P10

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 250

Introduction

Scope of this ISA	1
Effect of Laws and Regulations	2
Responsibility for Compliance with Laws and Regulations	3-8
Effective Date	9

Objectives 10

Definition 11

Requirements

The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations	12-17
Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected	18-21
Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance	22-28
Documentation	29

Application and Other Explanatory material

Responsibility for Compliance with Laws and Regulations	A1-A6
The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations	A7-A12
Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected	A13-A18
Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance	A19-A20
Documentation	A21

ISSAI 1250 İçindekiler Tablosu

ISA 250 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–P7
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	P8
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	P9–P10
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 250	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yasal ve İdari Düzenlemelerin Etkisi	2
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	3–8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11
Gereklilikler	
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	12–17
Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri	18–21
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	22–28
Belgelendirme	29
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	A1–A6
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	A7–A12
Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri	A13–A18
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	A19–A20
Belgelendirme	A21

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 250

Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 250 - Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements. It is read together with the ISA. ISA 250 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 250 deals with the auditor's responsibility to consider laws and regulations in an audit of financial statements. The ISA does not apply to other assurance engagements in which the auditor is specifically engaged to test and report separately on compliance with specific laws or regulations.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations.
 - (c) Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 250 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 250 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A6 and A20 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) as noted in paragraph A6 of the ISA.

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

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 250 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 250 – Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 250, 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 250, denetçinin mali tablo denetiminde yasal ve idari düzenlemeleri dikkate almasına yönelik sorumluluklarını ele alır. Bu ISA, denetçinin belirli yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu denetlemek ve ayrı biçimde raporlamak için özel olarak görevlendirildiği diğer güvence görevleri için geçerli değildir.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek bilgi sağlar:
- (a) Genel Hususlar.
 - (b) Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması.
 - (c) Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 250, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 250'nin A6 ve A20 paragrafları, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

Genel Hususlar

- P4. Bu ISA'nın A6 paragrafında belirtildiği üzere kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır.

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

The audit mandate, or obligations for public sector entities, 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 relating to reporting whether public sector auditors found non-compliance with authorities including budget and accountability. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities. Therefore, public sector auditors keep such expectations in mind, and are alert to instances of non-compliance.

- P5. In the public sector, consideration of compliance with laws and regulations often has a broader scope than that set out in the ISA. This broader scope may, for example, include additional responsibilities for expressing a separate opinion as to the entity's compliance with laws and regulations. These additional responsibilities, and related audit and reporting objectives, are dealt with in the INTOSAI Compliance Audit Guidelines (ISSAI 4000¹ and 4200²). Public sector auditors with such additional responsibilities consider ISSAIs 4000 and 4200.
- P6. As noted in paragraph 2 of the ISA, the effect of laws and regulations on the financial statements varies considerably. In the public sector there may, for instance, be specific laws and regulations on how to distribute grants and subsidies from an agency that will have a direct impact on the financial statements. The financial reporting framework may often also include information such as a budget report, appropriation report, or performance report. When the financial reporting framework includes such information, public sector auditors may need to consider specific laws and regulations that may have a direct or indirect effect on such information.
- P7. When public sector auditors have a broader mandate as noted in paragraph A6 of the ISA and paragraph P4 above, public sector auditors take care to ensure that where matters come to their attention in respect of such additional responsibilities, these findings are considered under the framework of the ISA to assess their potential impact on the financial statements and the auditor's report thereon.

The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations

- P8. When considering the requirements in paragraph 15 of the ISA, public sector auditors may also take into account findings related to non-compliance with laws and regulations from other types of audit activities undertaken by the public sector audit organization such as performance audits.

Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance

- P9. In addition to the requirement to report to those charged with governance as stated in paragraph 22 of the ISA, some public sector auditors communicate all identified instances of non-compliance with laws and regulations, even those that are clearly inconsequential. Some public sector audit organizations can, according to the audit mandate, order the entity to correct any instances of non-compliance with laws and regulations. In such cases, especially where there is an element of subjectivity in interpreting laws and regulations, public sector auditors consider whether exercising this authority may impair their independence and, if so, take appropriate action to avoid such impairment.

¹ ISSAI 4000, "General Introduction to Guidelines on Compliance Audit".

² ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu tür amaçlar arasında kamu sektörü denetçilerinin bütçe ve hesap verebilirlik gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlamasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Fakat bu tarz ilave amaçlar olmasa bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu beklentileri göz önünde bulundurur ve uygunsuzluk durumlarına karşı tetikte olur.

- P5. Kamu sektöründe yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun dikkate alınması, genelde bu ISA'da gösterilenden daha geniş bir kapsama sahiptir. Bu geniş kapsam, örneğin kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu hakkında ayrı bir görüş bildirmeye yönelik ek sorumluluklar içerebilir. Bu ek sorumluluklar ve ilgili denetim ve raporlama hedefleri, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberleri'nde (ISSAI 4000¹ ve 4200²) ele alınır. Bu tür ek sorumluluklara sahip olan kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4000 ve 4200'ü dikkate alır.
- P6. Bu ISA'nın 2. paragrafında belirtildiği üzere, yasal ve idari düzenlemelerin mali tablolar üzerindeki etkisi büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Kamu sektöründe örneğin bir kurumun, mali tablolar üzerinde doğrudan etkisi olacak hibe ve sübvansiyonları nasıl dağıtacağına ilişkin belirli yasal ve idari düzenlemeler olabilir. Mali raporlama çerçevesi; genelde bütçe raporu, ödenek tahsis raporu veya performans raporu gibi bilgileri içerebilir. Mali raporlama çerçevesinin bu tür bilgiler içerdiği durumlarda kamu sektörü denetçilerinin, bu gibi bilgiler üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olabilecek belirli yasal ve idari düzenlemeleri dikkate alması gerekebilir.
- P7. Kamu sektörü denetçilerinin ISA'nın A6 paragrafında ve yukarıda P4 paragrafında belirtildiği şekilde daha geniş bir yetki çerçevesine sahip olduğu durumlarda söz konusu kamu sektörü denetçileri; bu tür ek sorumluluklara ilişkin konuları fark etmeleri halinde, bulguların mali tablolar ve dolayısıyla denetçi raporu üzerindeki olası etkilerini değerlendirmek amacıyla söz konusu bulguların ISA çerçevesinde dikkate alınmasını sağlamaya çalışır.

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

- P8. Kamu sektörü denetçileri ISA'nın 15. paragrafındaki gereklilikleri mütalaa ederken kamu sektörü denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen performans denetimi gibi başka tür denetimlerden elde edilen yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzlukla ilgili tespitleri de dikkate alabilir.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması

- P9. Bazı kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 22. paragrafında belirtildiği üzere yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapma gerekliliğine ek olarak tespit edilmiş olan yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının tümünü -bu durumlar açık şekilde önemsiz olsa bile- iletir. Bazı kamu sektörü denetim kuruluşları, denetim görev ve yetkisine uygun olarak kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını düzeltmesini isteyebilir. Kamu sektörü denetçileri, bu tür durumlarda özellikle de yasal ve idari düzenlemelerin yorumlanması konusunda bir öznellik unsurunun var olduğu durumlarda bu yetkinin kullanılmasının kuruluşların bağımsızlığına zarar verip vermeyeceğini dikkate alır ve bir zarar verme durumu söz konusuysa bu tür zararları engellemek için gereğini yapar.

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

- P10. When considering the requirement of paragraph 28 of the ISA public sector auditors may also determine whether such responsibilities include reporting separately to the legislature and/or other relevant authorities such as prosecutors, the police and (if relevant to legislation) affected third parties.

- P10. Kamu sektörü denetçileri; ISA'nın 28. paragrafında yer alan gerekliliği dikkate alırken bu tür sorumlulukların, yasama organına ve/veya savcılık, emniyet ve (mevzuat açısından ilgiliyse) etkilenen üçüncü taraflar gibi ilgili diğer makamlara ayrı olarak raporlama yapmayı içerip içermediğini de belirleyebilir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablo Denetiminde Yasal ve
İdari Düzenlemelerin Dikkate
Alınması

International Standard on Auditing

Consideration of Laws and
Regulations in an Audit of
Financial Statements



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 250), 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 belirlenmesi 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 doküman, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini 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.

ISBN: 978-1-60815-003-8

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 250

CONSIDERATION OF LAWS AND REGULATIONS 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
Effect of Laws and Regulations	2
Responsibility for Compliance with Laws and Regulations	3-8
Effective Date	9
Objectives	10
Definition	11
Requirements	
The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations	12-17
Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected	18-21
Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance	22-28
Documentation	29
Application and Other Explanatory Material	
Responsibility for Compliance with Laws and Regulations	A1-A6
The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations	A7-A12
Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected	A13-A18
Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance	A19-A20
Documentation	A21

International Standard on Auditing (ISA) 250, "Consideration of Laws and Regulations 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."
--

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 250

MALİ TABLO DENETİMİNDE YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASI

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yasal ve İdari Düzenlemelerin Etkisi	2
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	3-8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11
Gereklilikler	
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	12-17
Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde	
Uygulanacak Denetim Prosedürleri	18-21
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	22-28
Belgelendirme	29
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	A1-A6
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	A7-A12
Uygunsuzluk Tespiti veya Şüphesi Halinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri	A13-A18
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	A19-A20
Belgelendirme	A21

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması", 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 responsibility to consider laws and regulations in an audit of financial statements. This ISA does not apply to other assurance engagements in which the auditor is specifically engaged to test and report separately on compliance with specific laws or regulations.

Effect of Laws and Regulations

2. The effect on financial statements of laws and regulations varies considerably. Those laws and regulations to which an entity is subject constitute the legal and regulatory framework. The provisions of some laws or regulations have a direct effect on the financial statements in that they determine the reported amounts and disclosures in an entity's financial statements. Other laws or regulations are to be complied with by management or set the provisions under which the entity is allowed to conduct its business but do not have a direct effect on an entity's financial statements. Some entities operate in heavily regulated industries (such as banks and chemical companies). Others are subject only to the many laws and regulations that relate generally to the operating aspects of the business (such as those related to occupational safety and health, and equal employment opportunity). Non-compliance with laws and regulations may result in fines, litigation or other consequences for the entity that may have a material effect on the financial statements.

Responsibility for Compliance with Laws and Regulations (Ref: Para. A1-A6)

3. It is the responsibility of management, with the oversight of those charged with governance, to ensure that the entity's operations are conducted in accordance with the provisions of laws and regulations, including compliance with the provisions of laws and regulations that determine the reported amounts and disclosures in an entity's financial statements.

Responsibility of the Auditor

4. The requirements in this ISA are designed to assist the auditor in identifying material misstatement of the financial statements due to non-compliance with laws and regulations. However, the auditor is not responsible for preventing non-compliance and cannot be expected to detect non-compliance with all laws and regulations.
5. The auditor 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.¹ In conducting an audit of financial statements, the auditor takes into account the applicable legal and regulatory framework. Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements in the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs.² In the context of laws and regulations, the potential effects of inherent limitations on the auditor's ability to detect material misstatements are greater for such reasons as the following:

¹ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", paragraph 5.

² ISA 200, paragraph A51.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin mali tablo denetiminde yasal ve idari düzenlemeleri dikkate almasına yönelik sorumluluklarını ele alır. Bu ISA, denetçinin belirli yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu test etmek ve ayrı biçimde raporlamak için özel olarak görevlendirildiği diğer güvence görevleri için geçerli değildir.

Yasal ve İdari Düzenlemelerin Etkisi

2. Yasal ve idari düzenlemelerin mali tablolar üzerindeki etkisi, büyük ölçüde farklılık gösterir. Bir kuruluşun tabi olduğu yasal ve idari düzenlemeler, yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı yasal veya idari düzenleme hükümleri, mali tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahiptir çünkü kuruluşun mali tablolarında raporlanan tutarları ve açıklamaları bu hükümler belirler. Diğer yasal ve idari düzenlemeler ise idarenin uyması gereken kuralları veya kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirme sırasında uymak zorunda olduğu kuralları düzenler; ancak bunların kuruluşun mali tabloları üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur. Bazı kuruluşlar (bankalar veya kimyasallarla ilgili şirketler), yoğun bir düzenlemeye tabi iş kollarında çalışır. Bazı kuruluşlar ise yalnızca genel biçimde kuruluşun faaliyetleriyle (iş güvenliği ve sağlığı, eşit istihdam fırsatı gibi) ilgili pek çok yasal ve idari düzenlemeye tabidir. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk; para cezası, dava gibi yaptırımların yanı sıra kuruluş açısından mali tablolar üzerinde önemli etkiye yol açabilecek başka sonuçlar doğurabilir.

Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk (Bkz. Parag. A1-A6)

3. Kuruluşun faaliyetlerinin, kuruluşun mali tablolarında raporlanan tutarları ve açıklamaları belirleyen yasal ve idari düzenleme hükümleri de dâhil olmak üzere yasal ve idari düzenleme hükümlerine uygun olarak yürütülmesini sağlamak, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında idarenin sorumluluğundadır.

Denetçinin Sorumluluğu

4. Bu ISA'daki gereklilikler, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk nedeniyle mali tablolarda ortaya çıkan önemli yanlış bildirimlerin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır. Ancak denetçi, uygunsuzluğu önlemekten sorumlu değildir ve denetçiden, tüm yasal ve idari düzenlemelere karşı uygunsuzluğu tespit etmesi beklenemez.
5. Denetçi, bir bütün olarak ele alındığında mali tabloların, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde etmekten sorumludur.¹ Denetçi, mali tablo denetimini gerçekleştirirken mevcut yasal ve düzenleyici çerçeveyi göz önüne alır. Denetimin ISA'lar² göre uygun şekilde planlanması ve yürütülmesi halinde bile mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin, denetimin yapısal sınırlamaları sebebiyle tespit edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk mevcuttur. Yasal ve idari düzenlemeler bağlamında yapısal kısıtlamaların, denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme yeterliliği üzerindeki olası etkileri; aşağıdaki sebeplerden dolayı daha da fazla hale gelmektedir:

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 5.

² ISA 200, paragraf A51.

- There are many laws and regulations, relating principally to the operating aspects of an entity, that typically do not affect the financial statements and are not captured by the entity's information systems relevant to financial reporting.
- Non-compliance may involve conduct designed to conceal it, such as collusion, forgery, deliberate failure to record transactions, management override of controls or intentional misrepresentations being made to the auditor.
- Whether an act constitutes non-compliance is ultimately a matter for legal determination by a court of law.

Ordinarily, the further removed non-compliance is from the events and transactions reflected in the financial statements, the less likely the auditor is to become aware of it or to recognize the non-compliance.

6. This ISA distinguishes the auditor's responsibilities in relation to compliance with two different categories of laws and regulations as follows:
 - (a) The provisions of those laws and regulations generally recognized to have a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements such as tax and pension laws and regulations (see paragraph 13); and
 - (b) Other laws and regulations that do not have a direct effect on the determination of the amounts and disclosures in the financial statements, but compliance with which may be fundamental to the operating aspects of the business, to an entity's ability to continue its business, or to avoid material penalties (for example, compliance with the terms of an operating license, compliance with regulatory solvency requirements, or compliance with environmental regulations); non-compliance with such laws and regulations may therefore have a material effect on the financial statements (see paragraph 14).
7. In this ISA, differing requirements are specified for each of the above categories of laws and regulations. For the category referred to in paragraph 6(a), the auditor's responsibility is to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations. For the category referred to in paragraph 6(b), the auditor's responsibility is limited to undertaking specified audit procedures to help identify non-compliance with those laws and regulations that may have a material effect on the financial statements.
8. The auditor is required by this ISA to remain alert to the possibility that other audit procedures applied for the purpose of forming an opinion on financial statements may bring instances of identified or suspected non-compliance to the auditor's attention. Maintaining professional skepticism throughout the audit, as required by ISA 200,¹ is important in this context, given the extent of laws and regulations that affect the entity.

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:

¹ ISA 200, paragraph 15.

- Bir kuruluşun asıl olarak işlevsel yönleriyle ilgili olan, normalde mali tabloları etkilemeyen ve kuruluşun mali raporlamaya ilişkin bilişim sistemlerinin kapsamadığı pek çok yasal ve idari düzenleme mevcuttur.
- Uygunsuzluk; muvazaa, sahtecilik, işlemlerin kasten kayıt altına alınmaması, idarenin kontrolleri geçersiz kılması veya denetçiye kasıtlı yanlış bildirimde bulunması gibi uygunsuzluğu gizleyecek fiiller içerebilir.
- Bir eylemin uygunsuzluk teşkil edip etmediği, en nihayetinde bir hukuk mahkemesinin yasal kararına tabidir.

Genellikle uygunsuzluk, mali tablolara yansıyan olaylar ve işlemlerden ne kadar uzak tutulursa denetçinin uygunsuzluğun farkına varma veya uygunsuzluğu tanıma olasılığı da o kadar azalır.

6. Bu ISA; denetçinin, iki farklı kategoride yer alan yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin sorumluluklarını belirler:
 - (a) Vergi ve emekliliğe ilişkin yasal ve idari düzenlemeler gibi mali tablolardaki önemli tutarların ve açıklamaların belirlenmesi üzerinde doğrudan etkisinin olduğu genellikle kabul edilen yasal ve idari düzenleme hükümleri (Bkz. Parag. 13); ve
 - (b) Mali tablolardaki tutarların ve açıklamaların belirlenmesi üzerinde değil de işin fonksiyonel yönleri, bir kuruluşun işini sürdürebilme yeterliliği veya önemli cezalardan kaçınabilmesi için önem arz edebilen hususlara uygunluk (örneğin işletme ruhsatı açısından uygunluk, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici gereklilikler veya çevresel düzenlemelere uygunluk) üzerinde doğrudan etki sahibi olan diğer yasal ve idari düzenlemeler. Bu tür yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk, mali tablolar üzerinde önemli etkiye yol açabilir (Bkz. Parag. 14).
7. Bu ISA'da yukarıdaki yasal ve idari düzenleme kategorilerinin her birine yönelik farklı gereklilikler açıklanmaktadır. Paragraf 6(a)'da bahsedilen kategori için denetçinin sorumluluğu, bu yasal ve idari düzenleme hükümlerine uygunluk konusunda yeterli uygun denetim kanıtını elde etmektir. Paragraf 6(b)'de bahsedilen kategori için ise denetçi sorumluluğu, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilen yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını tespit etmeye yardımcı olacak belirli denetim prosedürlerini yerine getirmekle sınırlıdır.
8. Mali tablolar üzerinde görüş oluşturmak üzere uygulanan diğer denetim prosedürleri, tespit edilen ya da şüphelenilen uygunsuzluk hallerini denetçinin dikkatine sunabilir. Bu ISA, söz konusu ihtimale karşı denetçinin tetikte olmasını öngörür. Kuruluşu etkileyen yasal ve idari düzenlemelerin kapsamı göz önüne alındığında ISA 200'un¹ gerektirdiği üzere mesleki şüpheciliğin denetim süreci boyunca korunması, bu bağlamda önem arz eder.

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:

¹ ISA 200, paragraf 15.

- (a) To obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations generally recognized to have a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements;
- (b) To perform specified audit procedures to help identify instances of non-compliance with other laws and regulations that may have a material effect on the financial statements; and
- (c) To respond appropriately to non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations identified during the audit.

Definition

11. For the purposes of this ISA, the following term has the meaning attributed below:

Non-compliance - Acts of omission or commission by the entity, either intentional or unintentional, which are contrary to the prevailing laws or regulations. Such acts include transactions entered into by, or in the name of, the entity, or on its behalf, by those charged with governance, management or employees. Non-compliance does not include personal misconduct (unrelated to the business activities of the entity) by those charged with governance, management or employees of the entity.

Requirements

The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations

12. As part of obtaining an understanding of the entity and its environment in accordance with ISA 315,¹ the auditor shall obtain a general understanding of:
- (a) The legal and regulatory framework applicable to the entity and the industry or sector in which the entity operates; and
 - (b) How the entity is complying with that framework. (Ref: Para. A7)
13. The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations generally recognized to have a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements. (Ref: Para. A8)
14. The auditor shall perform the following audit procedures to help identify instances of non-compliance with other laws and regulations that may have a material effect on the financial statements: (Ref: Para. A9-A10)
- (a) Inquiring of management and, where appropriate, those charged with governance, as to whether the entity is in compliance with such laws and regulations; and
 - (b) Inspecting correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities.
15. During the audit, the auditor shall remain alert to the possibility that other audit procedures applied may bring instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations to the auditor's attention. (Ref: Para. A11)

¹ ISA 315, 'Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment', paragraph 11.

- (a) Mali tablolardaki önemli tutarların ve açıklamaların belirlenmesi üzerinde doğrudan etkisi bulunduğu genellikle kabul edilen yasal ve idari düzenleme hükümlerine uygunlukla ilgili yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek,
- (b) Mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilen diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını tespit etmeye yardımcı olacak belirlenmiş denetim prosedürlerini yerine getirmek ve
- (c) Denetim sırasında tespit edilen, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk veya şüphelenilen uygunsuzluk durumlarına uygun şekilde cevap vermek.

Tanım

11. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terime verilen anlam şudur:

Uygunsuzluk – Kuruluş tarafından kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan ve yürürlükteki yasal veya idari düzenlemelere aykırı olan eylem veya ihmallerdir. Bu tür ihmal ve eylemler; kuruluşun yönetiminden sorumlu olanların, idarenin veya çalışanların kuruluş adına veya kuruluş yerine yapmış olduğu ya da kuruluşun bizzat taraf olduğu işlemleri içerir. Uygunsuzluk; kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlar, idare veya çalışanlar tarafından yapılan ve kuruluşun faaliyetleriyle ilgisi olmayan kişisel hataları kapsamaz.

Gereklilikler

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

12. ISA 315¹ uyarınca, kuruluşun ve çevresinin tanınmasına yönelik olarak denetçi, aşağıdaki konularda genel bilgi edinir:
- (a) Kuruluşun ve faaliyet gösterdiği endüstri veya sektörün tabii olduğu yasal ve düzenleyici çerçeve ve
 - (b) Kuruluşun bu çerçeveye ne şekilde uygunluk gösterdiği. (Bkz. Parag. A7)
13. Denetçi, mali tablolardaki önemli tutarların ve açıklamaların üzerinde doğrudan etkiye sahip olduğu genellikle kabul edilen yasal ve idari düzenleme hükümlerine uygunlukla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtını elde eder. (Bkz. Parag. A8)
14. Denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilen diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını tespit etmeye yardımcı olmak üzere aşağıdaki denetim prosedürlerini yerine getirir: (Bkz. Parag. A9-A10)
- (a) Kuruluşun bu yasal ve idari düzenlemelere uygun işleyip işlemediği hususunda idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan bilgi alınması ve
 - (b) Eğer varsa, ilgili lisans veren veya düzenleyici kurumlarla yapılan yazışmaların incelenmesi.
15. Denetim sırasında uygulanan diğer denetim prosedürleri, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık halleri konusunda denetçinin dikkatini çekebilir. Denetçi bu tür durumlara karşı dikkatli olur (Bkz. Parag. A11)

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 11.

16. The auditor shall request management and, where appropriate, those charged with governance to provide written representations that all known instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations whose effects should be considered when preparing financial statements have been disclosed to the auditor. (Ref: Para. A12)
17. In the absence of identified or suspected non-compliance, the auditor is not required to perform audit procedures regarding the entity's compliance with laws and regulations, other than those set out in paragraphs 12-16.

Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected

18. If the auditor becomes aware of information concerning an instance of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations, the auditor shall obtain: (Ref: Para. A13)
 - (a) An understanding of the nature of the act and the circumstances in which it has occurred; and
 - (b) Further information to evaluate the possible effect on the financial statements. (Ref: Para. A14)
19. If the auditor suspects there may be non-compliance, the auditor shall discuss the matter with management and, where appropriate, those charged with governance. If management or, as appropriate, those charged with governance do not provide sufficient information that supports that the entity is in compliance with laws and regulations and, in the auditor's judgment, the effect of the suspected non-compliance may be material to the financial statements, the auditor shall consider the need to obtain legal advice. (Ref: Para. A15-A16)
20. If sufficient information about suspected non-compliance cannot be obtained, the auditor shall evaluate the effect of the lack of sufficient appropriate audit evidence on the auditor's opinion.
21. The auditor shall evaluate the implications of non-compliance in relation to other aspects of the audit, including the auditor's risk assessment and the reliability of written representations, and take appropriate action. (Ref: Para. A17-A18)

Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance

Reporting Non-Compliance to Those Charged with Governance

22. Unless all of those charged with governance are involved in management of the entity, and therefore are aware of matters involving identified or suspected non-compliance already communicated by the auditor,¹ the auditor shall communicate with those charged with governance matters involving non-compliance with laws and regulations that come to the auditor's attention during the course of the audit, other than when the matters are clearly inconsequential.
23. If, in the auditor's judgment, the non-compliance referred to in paragraph 22 is believed to be intentional and material, the auditor shall communicate the matter to those charged with governance as soon as practicable.
24. If the auditor suspects that management or those charged with governance are involved in non-compliance, the auditor shall communicate the matter to the next higher level of authority at the entity, if it exists, such as an audit committee or supervisory board.

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

16. Denetçi; mali tablolar hazırlanırken etkileri dikkate alınması gereken, bilinen veya şüphelenilen tüm yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının, denetçiye açıklanmış olduğu hususunda idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirim ister. (Bkz. Parag. A12)
17. Tespit edilen veya şüphelenilen bir uygunsuzluğun bulunmaması halinde denetçinin, 12 ile 16. paragraflar arasında bahsedilenler hariç, kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğuna ilişkin denetim prosedürlerini yerine getirmesi beklenmez.

Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri

18. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk veya şüphelenilen uygunsuzluk durumuyla ilgili bir bilgiden haberdar olması halinde denetçi: (Bkz. Parag. A13)
 - (a) Söz konusu eylemin niteliği ve ortaya çıktığı şartları kavrar ve
 - (b) Mali tablolar üzerindeki olası etkiyi değerlendirmek üzere daha fazla bilgi elde eder.(Bkz. Parag. A14)
19. Uygunsuzluk olabileceğinden şüphelenmesi halinde denetçi, konuyu idareyle ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla görüşür. İdare veya uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygun faaliyet gösterdiğini destekleyecek yeterli bilgi sunmaması ve denetçinin şüphelenilen uygunsuzluğun mali tablolar için önemli olabileceği kanaatine varması halinde denetçi, hukuki mütalaa alma ihtiyacını dikkate alır. (Bkz. Parag. A15-A16)
20. Şüphelenilen uygunsuzluk hakkında yeterli bilgi elde edilemediği durumlarda denetçi, yeterli uygun denetim kanıtının mevcut olmayışının, denetçinin görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.
21. Denetçi, kendisinin yapacağı bir risk değerlendirmesini ve yazılı bildirimlerin güvenilirliği dâhil denetimin diğer hususlarına ilişkin uygunsuzluğun etkilerini değerlendirir ve gerekli işlemleri yapar. (Bkz. Parag. A17-A18)

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması

Yönetimden Sorumlu Olanlara Uygunsuzluğun Raporlanması

22. Yönetimden sorumlu olanların hepsinin birden kuruluşun idaresinde yer almaması ve bu nedenle denetçi tarafından hâlihazırda iletilmiş,¹ tespit edilen veya şüphelenilen uygunsuzluk durumlarından haberdar olmaması halinde denetçi; denetim sırasında dikkatini çeken, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını, önemsiz olduklarının açık olduğu durumlar haricinde, yönetimden sorumlu olanlara iletir.
23. 22. paragrafta bahsedilen uygunsuzluğun kasıtlı ve önemli olduğu kanaatine varması halinde denetçi, bu konuyu mümkün olan en kısa sürede yönetimden sorumlu olanlara iletir.
24. İdarenin veya yönetimden sorumlu olanların uygunsuzluk içeren eylemde bulunduğundan şüphelenmesi halinde denetçi, bu konuyu eğer varsa denetim komitesi veya denetleme kurulu veya yönetim kurulu gibi kuruluştaki bir üst yetkili makama bildirir.

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

Where no higher authority exists, or if the auditor believes that the communication may not be acted upon or is unsure as to the person to whom to report, the auditor shall consider the need to obtain legal advice.

Reporting Non-Compliance in the Auditor's Report on the Financial Statements

25. If the auditor concludes that the non-compliance has a material effect on the financial statements, and has not been adequately reflected in the financial statements, the auditor shall, in accordance with ISA 705, express a qualified opinion or an adverse opinion on the financial statements.¹
26. If the auditor is precluded by management or those charged with governance from obtaining sufficient appropriate audit evidence to evaluate whether non-compliance that may be material to the financial statements has, or is likely to have, occurred, the auditor shall express a qualified opinion or disclaim an opinion on the financial statements on the basis of a limitation on the scope of the audit in accordance with ISA 705.
27. If the auditor is unable to determine whether non-compliance has occurred because of limitations imposed by the circumstances rather than by management or those charged with governance, the auditor shall evaluate the effect on the auditor's opinion in accordance with ISA 705.

Reporting Non-Compliance to Regulatory and Enforcement Authorities

28. If the auditor has identified or suspects non-compliance with laws and regulations, the auditor shall determine whether the auditor has a responsibility to report the identified or suspected non-compliance to parties outside the entity. (Ref: Para. A19-A20)

Documentation

29. The auditor shall include in the audit documentation identified or suspected non-compliance with laws and regulations and the results of discussion with management and, where applicable, those charged with governance and other parties outside the entity.² (Ref: Para. A21)

Application and Other Explanatory Material

Responsibility for Compliance with Laws and Regulations (Ref: Para. 3-8)

- A1. It is the responsibility of management, with the oversight of those charged with governance, to ensure that the entity's operations are conducted in accordance with laws and regulations. Laws and regulations may affect an entity's financial statements in different ways: for example, most directly, they may affect specific disclosures required of the entity in the financial statements or they may prescribe the applicable financial reporting framework.

¹ ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", paragraphs 7-8.

² ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

Daha yüksek yetkili bir makam bulunmaması durumunda veya denetçinin bu iletişimin dikkate alınmayacağına inanması ya da kime raporlayacağı konusunda emin olmaması halinde denetçi, hukuki mütalaa alma ihtiyacını dikkate alır.

Mali Tablolarla İlgili Denetçi Raporunda Uygunsuzluğun Raporlanması

25. Uygunsuzluğun mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olduğu ve mali tablolarda gerektiği gibi yansıtılmadığı sonucuna varması halinde denetçi, ISA 705 uyarınca mali tablolar hakkında şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir.¹
26. İdare veya yönetimden sorumlu olanların, denetçinin mali tablolar için önemli olabilecek bir uygunsuzluk bulunduğunu veya bulunma ihtimali olduğunu değerlendirmek üzere yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesini engellemesi halinde denetçi, ISA 705 uyarınca denetim kapsamı üzerindeki sınırlamaya dayanarak mali tablolar hakkında şartlı görüş bildirir veya bu tablolara ilgili görüş bildirmekten kaçınır.
27. Uygunsuzluğun, idare veya yönetimden sorumlu olanlardan ziyade koşulların dayatmasıyla ortaya çıkıp çıkmadığını tespit edememesi halinde denetçi, ISA 705 uyarınca bu durumun denetim görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.

Uygunsuzluğun Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlara Raporlanması

28. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu tespit etmesi veya uygunsuzluktan şüphelenmesi halinde denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen bu uygunsuzluğu kuruluş dışı taraflara raporlama konusunda sorumluluğu olup olmadığına karar verir. (Bkz. Parag. A19-A20)

Belgelendirme

29. Denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarını ve idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla ve kuruluş dışı taraflarla yaptığı görüşmelerin sonuçlarını,² denetim belgelerine dâhil eder. (Bkz. Parag. A21)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk (Bkz. Parag. 3–8)

- A1. Kuruluşun faaliyetlerinin, yasal ve idari düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında idarenin sorumluluğundadır. Yasal ve idari düzenlemeler, kuruluşun mali tablolarını pek çok şekilde etkiler: Örneğin yasal ve idari düzenlemeler kuruluşun mali tablolarda yer vermesi gereken belirli açıklamaları doğrudan etkileyebilir veya geçerli mali raporlama çerçevesini belirleyebilir.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 7–8.

² ISA 230, “Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 8–11 ve paragraf A6.

They may also establish certain legal rights and obligations of the entity, some of which will be recognized in the entity's financial statements. In addition, laws and regulations may impose penalties in cases of non-compliance.

A2. The following are examples of the types of policies and procedures an entity may implement to assist in the prevention and detection of non-compliance with laws and regulations:

- Monitoring legal requirements and ensuring that operating procedures are designed to meet these requirements.
- Instituting and operating appropriate systems of internal control.
- Developing, publicizing and following a code of conduct.
- Ensuring employees are properly trained and understand the code of conduct.
- Monitoring compliance with the code of conduct and acting appropriately to discipline employees who fail to comply with it.
- Engaging legal advisors to assist in monitoring legal requirements.
- Maintaining a register of significant laws and regulations with which the entity has to comply within its particular industry and a record of complaints.

In larger entities, these policies and procedures may be supplemented by assigning appropriate responsibilities to the following:

- An internal audit function.
- An audit committee.
- A compliance function.

Responsibility of the Auditor

- A3. Non-compliance by the entity with laws and regulations may result in a material misstatement of the financial statements. Detection of non-compliance, regardless of materiality, may affect other aspects of the audit including, for example, the auditor's consideration of the integrity of management or employees.
- A4. Whether an act constitutes non-compliance with laws and regulations is a matter for legal determination, which is ordinarily beyond the auditor's professional competence to determine. Nevertheless, the auditor's training, experience and understanding of the entity and its industry or sector may provide a basis to recognize that some acts, coming to the auditor's attention, may constitute non-compliance with laws and regulations.
- A5. In accordance with specific statutory requirements, the auditor may be specifically required to report, as part of the audit of the financial statements, on whether the entity complies with certain provisions of laws or regulations. In these circumstances, ISA 700¹ or ISA 800² deal with how these audit responsibilities are addressed in the auditor's report. Furthermore, where there are specific statutory reporting requirements, it may be necessary for the audit plan to include appropriate tests for compliance with these provisions of the laws and regulations.

¹ ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", paragraph 38.

² ISA 800 "Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks", paragraph 11.

Aynı zamanda yasal ve idari düzenlemelerin bir kısmı, kuruluşun mali tablolarında muhasebeleştirilecek olan belirli yasal hak ve yükümlülükler oluşturabilir ve ayrıca uygunsuzluk durumlarında cezai yaptırımlar getirebilir.

A2. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğun önlenmesinde ve tespitinde yardımcı olmak üzere kuruluşların uygulayabileceği politika ve prosedür türlerine örnekler, aşağıda sunulmaktadır:

- Yasal gerekliliklerin izlenmesi ve faaliyet prosedürlerinin bu gerekliliklere yanıt vermek üzere tasarlanmasının sağlanması.
- Uygun iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işletilmesi.
- İş ahlâkının geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve uygulandığının takip edilmesi.
- Çalışanların, iş ahlâkı konusunda gereğince eğitilmeleri ve bu kuralları anlamalarının sağlanması.
- İş ahlâkına uygunluğun izlenmesi ve bunlara uymayan çalışanların disiplin altına alınması için uygun biçimde müdahale edilmesi.
- Yasal gerekliliklerin izlenmesinde yardımcı olacak hukuk danışmanlarının görevlendirilmesi.
- Kuruluşun, faaliyet gösterdiği endüstride uymak zorunda olduğu önemli yasal ve idari düzenlemelerin ve şikâyetlerin bir kaydının tutulması.

Daha büyük kuruluşlarda bu politika ve prosedürler aşağıdaki hususlara yönelik uygun sorumlulukların tanımlanması yoluyla desteklenebilir;

- İç denetim fonksiyonu,
- Denetim komitesi,
- Uygunluk fonksiyonu.

Denetçinin Sorumluluğu

- A3. Kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu, mali tabloların önemli yanlış bildirimine yol açabilir. Önemliliği ne olursa olsun uygunsuzluğun tespit edilmesi, idarenin veya çalışanların dürüstlüğü hakkındaki denetçi görüşü dâhil olmak üzere denetimin diğer yönlerini etkileyebilir.
- A4. Bir eylemin, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk teşkil edip etmemesi, normalde denetçinin mesleki karar yetisini aşan, hukuki kararın bir konusudur. Bununla birlikte denetçinin eğitimi, deneyimi ve kuruluş ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör konusundaki bilgisi; dikkatini çeken bazı eylemlerin, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk teşkil ettiğini fark etmesini sağlayabilir.
- A5. Belirli yasal gereklilikler uyarınca denetçiden, mali tablo denetiminin bir parçası olarak kuruluşun bazı yasal ve idari düzenlemelerde yer alan hükümlere uyup uymadığını raporlaması özellikle istenebilir. Böyle durumlarda ISA 700¹ veya ISA 800,² bu denetim sorumluluklarının denetçi raporunda nasıl ele alınacağını açıklar. Ayrıca belirli yasal raporlama gerekliliklerinin bulunduğu durumlarda, denetim planının, yasal ve idari düzenlemelerde yer alan bu hükümlere uygunluk için gerekli testleri içermesi gerekebilir.

¹ ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, paragraf 38.

² ISA 800 “Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi”, paragraf 11.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A6. In the public sector, there may be additional audit responsibilities with respect to the consideration of laws and regulations which may relate to the audit of financial statements or may extend to other aspects of the entity's operations.

The Auditor's Consideration of Compliance with Laws and Regulations

Obtaining an Understanding of the Legal and Regulatory Framework (Ref: Para. 12)

- A7. To obtain a general understanding of the legal and regulatory framework, and how the entity complies with that framework, the auditor may, for example:
- Use the auditor's existing understanding of the entity's industry, regulatory and other external factors;
 - Update the understanding of those laws and regulations that directly determine the reported amounts and disclosures in the financial statements;
 - Inquire of management as to other laws or regulations that may be expected to have a fundamental effect on the operations of the entity;
 - Inquire of management concerning the entity's policies and procedures regarding compliance with laws and regulations; and
 - Inquire of management regarding the policies or procedures adopted for identifying, evaluating and accounting for litigation claims.

Laws and Regulations Generally Recognized to Have a Direct Effect on the Determination of Material Amounts and Disclosures in the Financial Statements (Ref: Para. 13)

- A8. Certain laws and regulations are well-established, known to the entity and within the entity's industry or sector, and relevant to the entity's financial statements (as described in paragraph 6(a)). They could include those that relate to, for example:
- The form and content of financial statements;
 - Industry-specific financial reporting issues;
 - Accounting for transactions under government contracts; or
 - The accrual or recognition of expenses for income tax or pension costs.

Some provisions in those laws and regulations may be directly relevant to specific assertions in the financial statements (for example, the completeness of income tax provisions), while others may be directly relevant to the financial statements as a whole (for example, the required statements constituting a complete set of financial statements). The aim of the requirement in paragraph 13 is for the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the determination of amounts and disclosures in the financial statements in compliance with the relevant provisions of those laws and regulations.

Non-compliance with other provisions of such laws and regulations and other laws and regulations may result in fines, litigation or other consequences for the entity, the costs of which may need to be provided for in the financial statements, but are not considered to have a direct effect on the financial statements as described in paragraph 6(a).

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A6. Kamu sektöründe, mali tablo denetimini veya kurum işlemlerinin diğer yönlerini ilgilendirebilecek yasal ve idari düzenlemelerin dikkate alınmasına ilişkin ek denetim sorumlulukları olabilir.

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

Yasal ve Düzenleyici Çerçevenin Tanınması (Bkz. Parag.12)

- A7. Yasal ve düzenleyici çerçeve ve kuruluşun bu çerçeveye ne şekilde uyduğu hakkında genel bilgi edinmek için denetçi, örneğin:
- Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri, düzenleyici ve diğer dış faktörlerle ilgili mevcut bilgisini kullanabilir;
 - Mali tablolarda raporlanan tutarları ve açıklamaları doğrudan belirleyen yasal ve idari düzenlemeler konusundaki bilgisini güncelleyebilir;
 - Kuruluşun işlemleri üzerinde önemli etkisi olabilecek diğer yasal ve idari düzenlemeler konusunda idareden bilgi alabilir;
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili kuruluş politikaları ve prosedürleri konusunda idareden bilgi alabilir ve
 - Dava yoluyla yapılan taleplerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi için kabul edilen politika ve prosedürler hakkında idareden bilgi alabilir.

Mali Tablolarda Önemli Tutar ve Açıklamaların Belirlenmesi Üzerinde Doğrudan Etkisi Olduğu Genelde Kabul Edilen Yasal ve İdari Düzenlemeler (Bkz. Parag. 13)

- A8. Bazı yasal ve idari düzenlemelerin uygulaması oldukça yerleşmiştir. Bunlar kuruluş tarafından ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör bünyesinde iyi bilinir ve (paragraf 6(a)'da açıklandığı üzere) kuruluşun mali tablolarını ilgilendirir. Bunlar, örneğin aşağıdakilerle ilgili yasal ve idari düzenlemeleri içerebilir:
- Mali tabloların şekli ve içeriği,
 - Endüstriye özgü mali raporlama konuları,
 - Kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan sözleşmeler kapsamındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesi veya
 - Sosyal güvenlik giderlerinin ve gelir üzerinden alınan vergilerin tahakkuku veya muhasebeleştirilmesi.

Bu yasal ve idari düzenlemelerde yer alan bazı hükümler, mali tablolardaki belirli beyanlarla doğrudan ilgili olabilirken (örneğin gelir üzerinden alınan vergi karşılıklarının tamlığı), gibi bazıları da bir bütün olarak mali tablolarla doğrudan ilgili olabilir (örneğin bütün bir mali tablo setini oluşturan gerekli tablolar gibi). 13. paragraftaki gerekliliğin amacı; denetçinin, mali tablolardaki tutar ve açıklamaların yasal ve idari düzenlemelerin ilgili hükümlerine uygun olarak belirlenmesine ilişkin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlamaktır.

Bu yasal ve idari düzenlemeler ile diğer yasal ve idari düzenlemelerde yer alan hükümlere uygunsuzluk; kuruluş açısından maliyetlerinin mali tablolarda yansıtılması gerekebilecek ancak 6(a) paragrafında açıklandığı üzere mali tablolar üzerinde doğrudan etki yaratması beklenmeyen para cezası, dava veya başka sonuçlar doğurabilir.

Procedures to Identify Instances of Non-Compliance—Other Laws and Regulations (Ref: Para. 14)

- A9. Certain other laws and regulations may need particular attention by the auditor because they have a fundamental effect on the operations of the entity (as described in paragraph 6(b)). Non-compliance with laws and regulations that have a fundamental effect on the operations of the entity may cause the entity to cease operations, or call into question the entity's continuance as a going concern. For example, non-compliance with the requirements of the entity's license or other entitlement to perform its operations could have such an impact (for example, for a bank, non-compliance with capital or investment requirements). There are also many laws and regulations relating principally to the operating aspects of the entity that typically do not affect the financial statements and are not captured by the entity's information systems relevant to financial reporting.
- A10. As the financial reporting consequences of other laws and regulations can vary depending on the entity's operations, the audit procedures required by paragraph 14 are directed to bringing to the auditor's attention instances of non-compliance with laws and regulations that may have a material effect on the financial statements.

Non-Compliance Brought to the Auditor's Attention by Other Audit Procedures (Ref: Para. 15)

- A11. Audit procedures applied to form an opinion on the financial statements may bring instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations to the auditor's attention. For example, such audit procedures may include:
- Reading minutes;
 - Inquiring of the entity's management and in-house legal counsel or external legal counsel concerning litigation, claims and assessments; and
 - Performing substantive tests of details of classes of transactions, account balances or disclosures.

Written Representations (Ref: Para. 16)

- A12. Because the effect on financial statements of laws and regulations can vary considerably, written representations provide necessary audit evidence about management's knowledge of identified or suspected non-compliance with laws and regulations, whose effects may have a material effect on the financial statements. However, written representations do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own and, accordingly, do not affect the nature and extent of other audit evidence that is to be obtained by the auditor.¹

Audit Procedures When Non-Compliance Is Identified or Suspected

Indications of Non-Compliance with Laws and Regulations (Ref: Para. 18)

- A13. If the auditor becomes aware of the existence of, or information about, the following matters, it may be an indication of non-compliance with laws and regulations:
- Investigations by regulatory organizations and government departments or payment of fines or penalties.

¹ ISA 580, "Written Representations", paragraph 4.

Uygunuzluk Durumlarının Tespitine Yönelik Prosedürler — Diğer Yasal ve İdari Düzenlemeler (Bkz. Parag. 14)

- A9. Diğer yasal ve idari düzenlemelerden bazıları, (paragraf 6(b)'de açıklandığı üzere) kuruluş faaliyetleri üzerinde önemli etki yarattığı için denetçinin bunlara özel dikkat göstermesi gerekebilir. Kuruluşun faaliyetleri üzerinde önemli bir etki yaratan yasal ve idari düzenlemelere uygunuzluk, kuruluşun faaliyetlerini durdurmasına veya kuruluşun başarılı bir işletme olmaya devam etmesinden şüphe duyulmasına yol açabilir. Örneğin kuruluşun lisansına veya kuruluşun faaliyetlerini yapabilmesi için tabi olduğu diğer belgelerle ilgili gerekliliklere uygunuzluk (bir banka için örneğin sermaye veya yatırım gerekliliklerine uygunuzluk), bu tür bir etki yaratabilir. Esas olarak kuruluşun işlemlere ilişkin yönlerini ilgilendiren ve normalde mali tabloları etkilemeyen, ayrıca kuruluşun, mali raporlamaya yönelik bilişim sistemlerinde bulunmayan pek çok yasal ve idari düzenleme vardır.
- A10. Diğer yasal ve idari düzenlemelerin mali raporlama üzerindeki etkileri, kuruluş faaliyetlerine bağlı olarak farklılık gösterebileceği için 14. paragrafta öngörülen denetim prosedürleri; mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek yasal ve idari düzenlemelere uygunuzluk hallerini denetçinin dikkatine sunmayı amaçlar.

Diğer Denetim Prosedürlerince Denetçinin Dikkatine Sunulan Uygunuzluk (Bkz. Parag. 15)

- A11. Mali tablolara ilişkin denetim görüşü oluşturmak üzere uygulanan denetim prosedürleri, yasal ve idari düzenlemelere uygunuzluk durumlarını veya uygunuzluk şüphelerini denetçinin dikkatine sunabilir. Örneğin bu denetim prosedürleri;
- tutanakları okumayı,
 - dava, alacak talepleri ve değerlendirmeler hakkında kuruluşun idaresinden ve kuruluşun hukuk müşaviri veya dışarıdan hizmet aldığı hukuk danışmanından bilgi almayı ve
 - işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların detayları hakkında maddi doğrulama testleri yapmayı içerebilir.

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 16)

- A12. Yasal ve idari düzenlemelerin mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde değişebileceği için yazılı bildirimler; idarenin, mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek, tespit edilen veya şüphelenilen yasal ve idari düzenlemelere uygunuzluk hakkındaki bilgisine ilişkin gerekli denetim kanıtını sağlar. Ancak yazılı bildirimler, tek başlarına yeterli uygun denetim kanıtını sağlamaz ve dolayısıyla denetçi tarafından elde edilecek diğer denetim kanıtlarının niteliğini ve kapsamını etkilemez.¹

Uygunuzluk Tespiti veya Şüphesi Halinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri

Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunuzluğun Göstergeleri (Bkz. Parag. 18)

- A13. Denetçinin aşağıdaki hususların varlığını veya bu hususlarla ilgili bilgileri öğrenmesi halinde bu durum, yasal ve idari düzenlemelere uygunuzluğun bir göstergesi olabilir:
- Düzenleyici kuruluşlar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca gerçekleştirilen soruşturmalar veya para cezalarının ödenmesi veya cezai yaptırımlar.

¹ ISA 580, "Yazılı Bildirimler", paragraf 4.

- Payments for unspecified services or loans to consultants, related parties, employees or government employees.
- Sales commissions or agent's fees that appear excessive in relation to those ordinarily paid by the entity or in its industry or to the services actually received.
- Purchasing at prices significantly above or below market price.
- Unusual payments in cash, purchases in the form of cashiers' cheques payable to bearer or transfers to numbered bank accounts.
- Unusual transactions with companies registered in tax havens.
- Payments for goods or services made other than to the country from which the goods or services originated.
- Payments without proper exchange control documentation.
- Existence of an information system which fails, whether by design or by accident, to provide an adequate audit trail or sufficient evidence.
- Unauthorized transactions or improperly recorded transactions.
- Adverse media comment.

Matters Relevant to the Auditor's Evaluation (Ref: Para. 18(b))

- A14. Matters relevant to the auditor's evaluation of the possible effect on the financial statements include:
- The potential financial consequences of non-compliance with laws and regulations on the financial statements including, for example, the imposition of fines, penalties, damages, threat of expropriation of assets, enforced discontinuation of operations, and litigation.
 - Whether the potential financial consequences require disclosure.
 - Whether the potential financial consequences are so serious as to call into question the fair presentation of the financial statements, or otherwise make the financial statements misleading.

Audit Procedures (Ref: Para. 19)

- A15. The auditor may discuss the findings with those charged with governance where they may be able to provide additional audit evidence. For example, the auditor may confirm that those charged with governance have the same understanding of the facts and circumstances relevant to transactions or events that have led to the possibility of non-compliance with laws and regulations.
- A16. If management or, as appropriate, those charged with governance do not provide sufficient information to the auditor that the entity is in fact in compliance with laws and regulations, the auditor may consider it appropriate to consult with the entity's in-house legal counsel or external legal counsel about the application of the laws and regulations to the circumstances, including the possibility of fraud, and the possible effects on the financial statements. If it is not considered appropriate to consult with the entity's legal counsel or if the auditor is not satisfied with the legal counsel's opinion, the auditor may consider it appropriate to consult the auditor's own legal counsel as to whether a contravention of a law or regulation is involved, the possible legal consequences, including the possibility of fraud, and what further action, if any, the auditor would take.

- Danışmanlara, ilgili taraflara, çalışanlara veya kamu kurum ve kuruluşlarının çalışanlarına, açıkça belirtilmemiş işler için yapılan ödemeler veya bunlara verilen krediler.
- Bilfiil alınan hizmetlere veya kuruluş tarafından ya da kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstride normalde ödenen tutarlara kıyasla aşırı görünen satış komisyonları veya aracı komisyonları.
- Piyasa fiyatlarının belirgin derecede üstünde veya altında satın alımlar.
- Nakit yapılan olağan dışı ödemeler, hamiline ödenecek banka çekleri şeklinde alımlar veya isimsiz banka hesaplarına yapılan transferler.
- Vergi cennetlerine kayıtlı şirketlerle yapılan olağan dışı işlemler.
- Alınan mal ve hizmetlerin geldiği ülkelerin dışındaki ülkelere yapılan, mal ve hizmet karşılığı ödemeler.
- Uygun kambiyo denetim belgesi olmaksızın yapılan ödemeler.
- Tasarım veya hata nedeniyle uygun denetim izi ya da yeterli kanıt sağlayamayan bir bilişim sisteminin varlığı.
- İzinsiz işlemler veya uygunsuz bir şekilde kayıt altına alınmış işlemler.
- Olumsuz medya yorumu.

Denetçinin Değerlendirmesine İlişkin Konular (Bkz. Parag. 18(b))

- A14. Denetçinin, mali tablolar üzerindeki olası etkiyi değerlendirmesine ilişkin konular, aşağıdakileri içerir:
- Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğun mali tablolar üzerindeki muhtemel mali sonuçları. Örneğin, para cezaları ve diğer cezai yaptırımların uygulanması, tazminatlar, varlıkların kamulaştırılma tehdidi, faaliyetlerin zorunlu olarak durdurulması ve dava.
 - Olası mali sonuçların, açıklama gerektirip gerektirmediği,
 - Olası mali sonuçların mali tabloların gerçeğe uygun sunumu konusunda şüphe yaratacak ya da mali tabloları yanıltıcı kılacak kadar ciddi olup olmadığı.

Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 19)

- A15. Yönetimden sorumlu olanların ek denetim kanıtı sağlayabilecekleri durumlarda denetçi, bulgularını söz konusu kişilerle görüşebilir. Örneğin denetçi, yönetimden sorumlu olanların yasal ve idari düzenlemelere olası uygunsuzluğa yol açabilecek durumlar ve koşulları aynı şekilde anlayıp anlamadıklarını teyit edebilir.
- A16. İdare veya uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların kuruluşun aslında yasal ve idari düzenlemelere uygun olduğu konusunda yeterli bilgiyi denetçiye sunmamaları halinde denetçi; hile olasılığı ve mali tablolar üzerindeki olası etkiler dâhil olmak üzere yasal ve idari düzenlemelerin söz konusu şartlara uygulanması konusunu, kuruluşun hukuk müşaviri veya dışarıdan hizmet aldığı hukuki danışmanı ile görüşmeyi uygun bulabilir. Kuruluşun hukuk müşaviri ile görüşülmesinin uygun bulunmaması veya hukuk müşavirinin görüşlerinden tatmin olmaması halinde denetçi; yasal veya idari düzenleme ihlalinin söz konusu olup olmadığını, bu durumun hile ihtimali gibi olası yasal sonuçlarını ve varsa denetçinin yapabileceği diğer işlemleri kendi hukuk danışmanı ile görüşmeyi uygun bulabilir.

Evaluating the Implications of Non-Compliance (Ref: Para. 21)

- A17. As required by paragraph 21, the auditor evaluates the implications of non-compliance in relation to other aspects of the audit, including the auditor's risk assessment and the reliability of written representations. The implications of particular instances of non-compliance identified by the auditor will depend on the relationship of the perpetration and concealment, if any, of the act to specific control activities and the level of management or employees involved, especially implications arising from the involvement of the highest authority within the entity.
- A18. In exceptional cases, the auditor may consider whether withdrawal from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation, is necessary when management or those charged with governance do not take the remedial action that the auditor considers appropriate in the circumstances, even when the non-compliance is not material to the financial statements. When deciding whether withdrawal from the engagement is necessary, the auditor may consider seeking legal advice. If withdrawal from the engagement is not possible, the auditor may consider alternative actions, including describing the non-compliance in an Other Matter(s) paragraph in the auditor's report.¹

Reporting of Identified or Suspected Non-Compliance

Reporting Non-Compliance to Regulatory and Enforcement Authorities (Ref: Para. 28)

- A19. The auditor's professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude reporting identified or suspected non-compliance with laws and regulations to a party outside the entity. However, the auditor's legal responsibilities vary by jurisdiction and, in certain circumstances, the duty of confidentiality may be overridden by statute, the law or courts of law. In some jurisdictions, the auditor of a financial institution has a statutory duty to report the occurrence, or suspected occurrence, of non-compliance with laws and regulations to supervisory authorities. Also, in some jurisdictions, the auditor has a duty to report misstatements to authorities in those cases where management and, where applicable, those charged with governance fail to take corrective action. The auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to determine the appropriate course of action.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A20. A public sector auditor may be obliged to report on instances of non-compliance to the legislature or other governing body or to report them in the auditor's report.

Documentation (Ref: Para. 29)

- A21. The auditor's documentation of findings regarding identified or suspected non-compliance with laws and regulations may include, for example:
- Copies of records or documents.
 - Minutes of discussions held with management, those charged with governance or parties outside the entity.

¹ ISA 706, "Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report", paragraph 8.

Uygunluğun Etkilerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 21)

- A17. 21. paragrafın gerektirdiği üzere denetçi, kendi risk değerlendirmesi ve yazılı bildirimlerin güvenilirliği dâhil olmak üzere denetimin diğer yönleriyle ilgili uygunluğun sonuçlarını değerlendirir. Denetçi tarafından tespit edilen özel uygunluk durumlarının sonuçları; varsa eyleme girişme ve eylemi gizleme halinin özel kontrol faaliyetleriyle olan ilişkisine, dâhil olan idare ve çalışanların kıdemlerine, özellikle de kuruluş bünyesindeki en üst makamın müdahil olmasından doğan sonuçlara bağlıdır.
- A18. İstisnai hallerde, uygunluk mali tablolar için önemli olmasa dahi denetçinin söz konusu şartlarda uygun olduğuna inandığı idare veya yönetimden sorumlu olanların düzeltici eylemde bulunmaması halinde denetçi; ilgili yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde görevden çekilmenin mümkün olduğu durumlarda görevden çekilmenin gerekli olup olmadığı hususunu değerlendirebilir. Denetçi, görevden çekilmenin gerekliliğine karar verirken hukuki mütalaa almayı düşünebilir. Görevden çekilmenin mümkün olmadığı hallerde denetçi, uygunluğu denetim raporundaki Diğer Husus(lar)a İlişkin Paragrafta açıklamak gibi alternatif işlemler yapmayı düşünebilir.¹

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunlukların Raporlanması

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlara Uygunluğun Raporlanması (Bkz. Parag.28)

- A19. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına yönelik mesleki görevi, tespit edilen veya şüphelenilen yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumlarının kuruluş dışındaki taraflara raporlanmasına engel olabilir. Bununla birlikte denetçinin yasal sorumlulukları, yetki alanına göre farklılık gösterir ve belli durumlarda gizlilik yükümlülüğü yasalar veya mahkeme tarafından geçersiz kılınabilir. Bazı yetki alanlarında bir finans kurumunun denetçisinin, yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun gerçekleşmesini veya şüphelenilen durumları, düzenleyici otoritelere rapor etmek şeklinde yasal bir yükümlülüğü vardır. Ayrıca bazı yetki alanlarında denetçinin; idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların düzeltici adımları atmamaları durumunda yanlış bildirimleri yetkililere rapor etmek şeklinde bir yükümlülüğü vardır. Denetçi, yapılacak uygun işleme karar vermek üzere yasal tavsiye almayı uygun bulabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A20. Bir kamu sektörü denetçisinin, uygunluk durumlarını yasama organına veya başka bir yönetim kuruluna raporlaması ya da bu uygunluklardan denetçi raporunda bahsetmesi gerekebilir.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 29)

- A21. Denetçinin, tespit edilen veya şüphelenilen, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumlarıyla ilgili bulguları belgelendirmesi aşağıdakileri içerebilir:
- Kayıtların veya belgelerin nüshaları.
 - İdare, yönetimden sorumlu olanlar veya kuruluş dışı taraflarla yapılan görüşmelerin tutanakları.

¹ ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, paragraf 8.