

ISSAI 1265

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

İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi

Financial Audit Guidelines

Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management

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 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) 265 “İç Kontrol Zaafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

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

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde 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 1265

PRACTICE NOTE TO ISA 265 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

Requirements	P4
Identifying Those Charged with Governance in the Public Sector	P5
Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified	P6

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 265

Introduction

Scope of this ISA	1-3
Effective Date	4

Objective 5

Definitions 6

Requirements 7-11

Application and Other Explanatory Material

Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified	A1-A4
Significant Deficiencies in Internal Control	A5-A11
Communication of Deficiencies in Internal Control	A12-A30

ISSAI 1265 İçindekiler Tablosu

ISA 265 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
Gereklilikler	P4
Kamu Sektöründe Yönetimden Sorumlu Olanların Belirlenmesi	P5
İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi	P6
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 265	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	7-11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi	A1-A4
İç Kontroldeki Önemli Zafiyetler	A5-A11
İç Kontrol Zafiyetlerinin Bildirilmesi	A12-A30

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 265

Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 265 - Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management. It is read together with the ISA. ISA 265 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 265 deals with the auditor's responsibility to communicate appropriately to those charged with governance and management deficiencies in internal control that the auditor has identified in an audit of financial statements. ISA 260 does not impose additional responsibilities on the auditor regarding obtaining an understanding of internal control and designing and performing tests of controls over and above the requirements of ISA 315² and ISA 330.³ ISA 260⁴ establishes further requirements and provides guidance regarding the auditor's responsibility to communicate with those charged with governance in relation to the audit.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Requirements.
 - (b) Identifying Those Charged with Governance in the Public Sector.
 - (c) Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 265 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 265 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraph A27 of the ISA.

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", paragraphs 4 and 12.

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

⁴ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 265 İçin Uygulama Notu¹

İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 265 – İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 265, 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 265, denetçinin mali tablo denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye uygun biçimde bildirmesi sorumluluğunu ele alır. ISA 260, ISA 315² ve ISA 330³'da³ yer alan gereklilikler dışında denetçiye iç kontrolün tanınması ve kontroller üzerinde yapılan testlerin tasarımı ve uygulanmasına yönelik ek sorumluluklar getirmez. ISA 260⁴, denetçinin denetimle bağlantılı olarak yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ek gereklilikler koyar ve rehberlik sağlar.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçilerine aşağıdaki hususlarla ilgili ek bilgi sağlar:
- Gereklilikler.
 - Kamu Sektöründe Yönetimden Sorumlu Olanların Belirlenmesi.
 - İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 265, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 265, uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri içermektedir. ISA'nın A27 numaralı paragrafı, kamu kurumlarına özgü konulara odaklanmaktadır.

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", 4 ve 12. Paragraflar.

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

⁴ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

Requirements

- P4. As stated in paragraph A27 of the ISA, public sector auditors may have additional responsibilities related to communication of deficiencies in internal control. Such responsibilities may include reporting to others, such as the legislature, as well as communicating issues in addition to the requirements in paragraphs 9 and 10 of the ISA.

Identifying Those Charged with Governance in the Public Sector

- P5. When considering the requirements in paragraph 9 of the ISA, public sector auditors consider that identifying those charged with governance in the public sector might not be as straightforward as it is in the private sector. ISSAI 1260 provides guidance to public sector auditors relating to identifying those charged with governance in public sector entities.

Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified

- P6. When determining whether deficiencies in internal control have been identified, public sector auditors may need to identify any relevant legislation related to internal control and the requirements of the legislation that are relevant for the public sector entity.

Gereklilikler

- P4. ISA'nın A27 numaralı paragrafında da ifade edildiği üzere, kamu sektörü denetçilerinin iç kontrol zafiyetlerinin bildirimine ilişkin ek sorumlulukları olabilir. Bu ISA'nın 9 ve 20. paragraflarında yer alan gerekliliklere ek olarak bu sorumluluklar, örneğin, yasama organına raporlama yapmayı ve bildirimde bulunmayı içerebilir.

Kamu Sektöründe Yönetimden Sorumlu Olanların Belirlenmesi

- P5. ISA'nın 9. paragrafında yer alan gereklilikleri göz önünde bulundururken kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründe yönetimden sorumlu olanların belirlenmesinin özel sektördeki kadar kolay olmayacağını düşünür. ISSAI 1260, kamu sektörü denetçilerine kamu sektörü kurumlarında yönetimden sorumlu olanların belirlenmesine ilişkin ek bilgi sunar.

İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi

- P6. İç kontrol zafiyetlerinin tespit edilip edilmediğini belirlerken kamu sektörü denetçilerinin, iç kontrole ilişkin her türlü mevzuatı ve mevzuatta yer alan, kamu sektörü kurumları için geçerli olan gereklilikleri belirlemesi gerekebilir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

İç Kontrol Zafiyetlerinin
Yönetimden Sorumlu Olanlara ve
İdareye Bildirilmesi

International Standard on Auditing

Communicating Deficiencies in
Internal Control to Those Charged
with Governance and
Management



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 265), 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.

ISBN: 978-1-60815-005-2

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 265 COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1-3
Effective Date	4
Objective	5
Definitions	6
Requirements	7-11
Application and Other Explanatory Material	
Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified	A1-A4
Significant Deficiencies in Internal Control	A5-A11
Communication of Deficiencies in Internal Control	A12-A30

International Standard on Auditing (ISA) 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management” 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 265

İÇ KONTROL ZAFİYETLERİNİN YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE İDAREYE BİLDİRİLMESİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	7-11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi	A1-A4
İç Kontroldeki Önemli Zafiyetler	A5-A11
İç Kontrol Zafiyetlerinin Bildirilmesi	A12-A30

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", 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 communicate appropriately to those charged with governance and management deficiencies in internal control that the auditor has identified in an audit of financial statements. This ISA does not impose additional responsibilities on the auditor regarding obtaining an understanding of internal control and designing and performing tests of controls over and above the requirements of ISA 315¹ and ISA 330.² ISA 260³ establishes further requirements and provides guidance regarding the auditor's responsibility to communicate with those charged with governance in relation to the audit.
2. The auditor is required to obtain an understanding of internal control relevant to the audit when identifying and assessing the risks of material misstatement.⁴ In making those risk assessments, the auditor considers internal control in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of internal control. The auditor may identify deficiencies in internal control not only during this risk assessment process but also at any other stage of the audit. This ISA specifies which identified deficiencies the auditor is required to communicate to those charged with governance and management.
3. Nothing in this ISA precludes the auditor from communicating to those charged with governance and management other internal control matters that the auditor has identified during the audit.

Effective Date

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

Objective

5. The objective of the auditor is to communicate appropriately to those charged with governance and management deficiencies in internal control that the auditor has identified during the audit and that, in the auditor's professional judgment, are of sufficient importance to merit their respective attentions.

Definitions

6. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Deficiency in internal control - This exists when:

¹ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", paragraphs 4 and 12.

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

³ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance".

⁴ ISA 315, paragraph 12. Paragraphs A60-A65 provide guidance on controls relevant to the audit.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin mali tablo denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye uygun biçimde bildirmesi sorumluluğunu ele alır. Bu ISA, ISA 315¹ ve ISA 330'da² yer alan gerekliliklere ek olarak iç kontrolün tanınması ve kontroller üzerinde yapılan testlerin tasarımı ve uygulanmasına yönelik olarak denetçiye ek sorumluluklar getirmez. ISA 260³, denetçinin denetimle ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ek gereklilikler koyar ve rehberlik sağlar.
2. Önemli yanlış bildirim riskini tespit ederken ve değerlendirirken denetçinin, denetimle ilişkili iç kontrolü tanınması gerekir.⁴ Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, etkinliğine ilişkin görüş vermek amacıyla değil mevcut şartlar altında uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla iç kontrolleri değerlendirir. Denetçi, iç kontrol zafiyetlerini sadece bu risk değerlendirmesi sürecinde değil denetimin başka herhangi bir aşamasında da tespit edebilir. Bu ISA, denetçinin, tespit edilen zafiyetlerden hangilerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye bildirmesi gerektiğini belirler.
3. Bu ISA, denetçinin denetim sırasında tespit ettiği diğer iç kontrol hususlarını yönetimden sorumlu olanlara bildirmesinin önüne geçmez.

Yürürlük Tarihi

4. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetiminde geçerlidir.

Amaç

5. Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki yargısına göre dikkate değer önemlilikteki iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye uygun şekilde bildirmektir.

Tanımlar

6. ISA'ların amaçlarına yönelik olarak, aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) İç kontrolde zafiyet — Şu durumlarda ortaya çıkar:

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", 4 ve 12. Paragraflar.

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

³ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

⁴ ISA 315, paragraf 12 ve A60-A65 numaralı paragraflar, denetimle ilgili kontrollere ilişkin ek bilgi sunar.

- (i) A control is designed, implemented or operated in such a way that it is unable to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis; or
 - (ii) A control necessary to prevent, or detect and correct, misstatements in the financial statements on a timely basis is missing.
- (b) Significant deficiency in internal control - A deficiency or combination of deficiencies in internal control that, in the auditor's professional judgment, is of sufficient importance to merit the attention of those charged with governance. (Ref: Para. A5)

Requirements

7. The auditor shall determine whether, on the basis of the audit work performed, the auditor has identified one or more deficiencies in internal control. (Ref: Para. A1-A4)
8. If the auditor has identified one or more deficiencies in internal control, the auditor shall determine, on the basis of the audit work performed, whether, individually or in combination, they constitute significant deficiencies. (Ref: Para. A5-A11)
9. The auditor shall communicate in writing significant deficiencies in internal control identified during the audit to those charged with governance on a timely basis. (Ref: Para. A12-A18, A27)
10. The auditor shall also communicate to management at an appropriate level of responsibility on a timely basis: (Ref: Para. A19, A27)
 - (a) In writing, significant deficiencies in internal control that the auditor has communicated or intends to communicate to those charged with governance, unless it would be inappropriate to communicate directly to management in the circumstances; and (Ref: Para. A14, A20-A21)
 - (b) Other deficiencies in internal control identified during the audit that have not been communicated to management by other parties and that, in the auditor's professional judgment, are of sufficient importance to merit management's attention. (Ref: Para. A22-A26)
11. The auditor shall include in the written communication of significant deficiencies in internal control:
 - (a) A description of the deficiencies and an explanation of their potential effects; and (Ref: Para. A28)
 - (b) Sufficient information to enable those charged with governance and management to understand the context of the communication. In particular, the auditor shall explain that: (Ref: Para. A29-A30)
 - (i) The purpose of the audit was for the auditor to express an opinion on the financial statements;
 - (ii) The audit included consideration of internal control relevant to the preparation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of internal control; and

- (i) Bir kontrol, mali tablolardaki yanlış bildirimleri zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlandığı, uygulandığı veya işleme konduğunda veya
 - (ii) Mali tablolardaki yanlış bildirimleri zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gerekli olan bir kontrolün eksikliğinde.
- (b) İç kontrolde önemli zafiyet — Denetçinin mesleki yargısına göre, yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekecek ölçüde öneme sahip olan, iç kontroldeki bir zafiyet veya zafiyetlerin bileşimidir.

Gereklilikler

7. Denetçi, yürütülen denetim çalışmasını temel olarak iç kontrolde bir veya daha fazla zafiyet tespit edip etmediğini belirler (Bkz: Parag. A1-A4).
8. Bir veya daha fazla iç kontrol zafiyeti tespit etmesi halinde denetçi, yürütülen denetim çalışmasını temel olarak bu zafiyetlerin tek tek veya bir bütün olarak önemli zafiyetler olup olmadığına karar verir (Bkz: Parag. A5-A11).
9. Denetçi, önemli iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye zamanında ve yazılı olarak bildirir (Bkz: Parag. A12-A18, A27).
10. Denetçi, (Bkz: Parag. A19, A27):
 - (a) Mevcut şartlar altında doğrudan doğruya idareye bildirim yapılması uygun değilse denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği veya bildirmeye niyet ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerini yazılı olarak (Bkz: Parag. A14, A20-A21),
 - (b) Diğer taraflarca idareye bildirilmemiş ve denetçinin mesleki yargısına göre idarenin dikkatini çekecek kadar önemli olan denetim sırasında tespit edilmiş diğer iç kontrol zafiyetlerini (Bkz: Parag. A22-A26),
uygun bir sorumluluk seviyesindeki idareye zamanında bildirir.
11. Denetçi, iç kontroldeki önemli zafiyetlerin yazılı bildiriminde şu hususlara yer verir:
 - (a) Zafiyetlerin tanımı ve olası etkilerine ilişkin açıklama (Bkz: Parag. A28),
 - (b) Yönetimden sorumlu olanların iletişimin içeriğini anlamalarını sağlayacak yeterli bilgi. Denetçi, özellikle şu hususları açıklar (Bkz: Parag. A29-A30):
 - (i) Denetçi için denetimin amacı mali tablolara ilişkin bir görüş vermektir,
 - (ii) Denetim, iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil, ancak mevcut şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerinin tasarlanması için, mali tabloların hazırlanması ile ilişkili olan iç kontrol değerlendirmesini içerir,

- (iii) The matters being reported are limited to those deficiencies that the auditor has identified during the audit and that the auditor has concluded are of sufficient importance to merit being reported to those charged with governance.

Application and Other Explanatory Material

Determination of Whether Deficiencies in Internal Control Have Been Identified (Ref: Para. 7)

- A1. In determining whether the auditor has identified one or more deficiencies in internal control, the auditor may discuss the relevant facts and circumstances of the auditor's findings with the appropriate level of management. This discussion provides an opportunity for the auditor to alert management on a timely basis to the existence of deficiencies of which management may not have been previously aware. The level of management with whom it is appropriate to discuss the findings is one that is familiar with the internal control area concerned and that has the authority to take remedial action on any identified deficiencies in internal control. In some circumstances, it may not be appropriate for the auditor to discuss the auditor's findings directly with management, for example, if the findings appear to call management's integrity or competence into question (see paragraph A20).
- A2. In discussing the facts and circumstances of the auditor's findings with management, the auditor may obtain other relevant information for further consideration, such as:
- Management's understanding of the actual or suspected causes of the deficiencies.
 - Exceptions arising from the deficiencies that management may have noted, for example, misstatements that were not prevented by the relevant information technology (IT) controls.
 - A preliminary indication from management of its response to the findings.

Considerations Specific to Smaller Entities

- A3. While the concepts underlying control activities in smaller entities are likely to be similar to those in larger entities, the formality with which they operate will vary. Further, smaller entities may find that certain types of control activities are not necessary because of controls applied by management. For example, management's sole authority for granting credit to customers and approving significant purchases can provide effective control over important account balances and transactions, lessening or removing the need for more detailed control activities.
- A4. Also, smaller entities often have fewer employees which may limit the extent to which segregation of duties is practicable. However, in a small owner-managed entity, the owner-manager may be able to exercise more effective oversight than in a larger entity. This higher level of management oversight needs to be balanced against the greater potential for management override of controls.

- (iii) Raporlanan hususlar, denetçinin denetim sırasında tespit ettiği ve yönetimden sorumlu olanlara bildirilmeye değecek kadar önemli olduğu sonucuna vardığı iç kontrol zafiyetleri ile sınırlıdır.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi (Bkz: Parag. 7)

- A1. İç kontrolde bir veya birden fazla zafiyetin tespit edilip edilmediğini belirlerken denetçi, denetçi bulgularının ilgili unsurlarını ve şartlarını uygun idari kademe ile görüşebilir. Bu görüşme, denetçiye önceden haberdar olmayabileceği zafiyetlerin varlığı konusunda idareyi zamanında uyarma fırsatı sağlar. Bulguların görüşülmesinin uygun olduğu idari kademe, ilgili iç kontrol alanını tanıyan ve iç kontrolde tespit edilen her türlü zafiyete karşı düzeltici işlemler yapabilen kademedir. Bazı şartlarda, örneğin, bulgular idarenin dürüstlüğünü veya yeterliğini şüphe altına sokuyorsa denetçinin, denetçi bulgularını doğrudan idare ile görüşmesi uygun olmayabilir (bkz. paragraf A20).
- A2. Denetçi bulgularında yer alan unsurları ve şartları idare ile görüşürken üzerinde daha fazla değerlendirme yapabilecek ilgili diğer bilgileri de elde edebilir. Bu bilgilere örnek olarak şunlar verilebilir:
- İdarenin zafiyetlerin asıl veya şüphelenilen nedenlerine ilişkin düşüncesi.
 - İlgili bilişim teknolojisi (BT) kontrollerinin engellemediği yanlış bildirimler gibi idarenin önceden dikkatini çekmiş olabilecek iç kontrol zafiyetlerinden doğan istisnai durumlar.
 - İdarenin bulgulara verdiği yanıt konusunda bir ön izlenim.

Küçük Ölçekli Kurumlarla İlgili Hususlar

- A3. Küçük ölçekli kurumlarda kontrol faaliyetlerinin altında yatan kavramlar büyük ölçekli kurumlardakilerle benzer olsa da bu kavramların işleyiş biçimleri farklılık gösterecektir. Ayrıca küçük ölçekli kurumlar, idare tarafından uygulanan kontroller sebebiyle belirli türden kontrol faaliyetlerinin gerekli olmadığına karar verebilir. Örneğin, idarenin müşterilere kredi verme ve önemli satın almaları onaylama konusundaki tek yetkisi, daha detaylı kontrol faaliyetlerine yönelik ihtiyacı azaltarak veya ortadan kaldırarak önemli hesap bakiyeleri ve işlemler üzerinde etkin kontrol sağlayabilir.
- A4. Aynı zamanda küçük ölçekli kurumlar, genellikle daha az sayıda çalışana sahiptir ve bu durum, görev ayrılığı ilkesinin uygulanabilirliğini sınırlandırabilir. Ancak, işletme sahibince yönetilen küçük ölçekli bir kurumda işletme sahibi, büyük ölçekli bir kurumda olduğundan daha etkin gözetim yapabilir. Bu daha üst seviyedeki idari gözetim, gerçekleşme olasılığı daha çok olan idarenin kontrolleri geçersiz kılmasıyla dengelenmelidir.

Significant Deficiencies in Internal Control (Ref: Para. 6(b), 8)

- A5. The significance of a deficiency or a combination of deficiencies in internal control depends not only on whether a misstatement has actually occurred, but also on the likelihood that a misstatement could occur and the potential magnitude of the misstatement. Significant deficiencies may therefore exist even though the auditor has not identified misstatements during the audit.
- A6. Examples of matters that the auditor may consider in determining whether a deficiency or combination of deficiencies in internal control constitutes a significant deficiency include:
- The likelihood of the deficiencies leading to material misstatements in the financial statements in the future.
 - The susceptibility to loss or fraud of the related asset or liability.
 - The subjectivity and complexity of determining estimated amounts, such as fair value accounting estimates.
 - The financial statement amounts exposed to the deficiencies.
 - The volume of activity that has occurred or could occur in the account balance or class of transactions exposed to the deficiency or deficiencies.
 - The importance of the controls to the financial reporting process; for example:
 - General monitoring controls (such as oversight of management).
 - Controls over the prevention and detection of fraud.
 - Controls over the selection and application of significant accounting policies.
 - Controls over significant transactions with related parties.
 - Controls over significant transactions outside the entity's normal course of business.
 - Controls over the period-end financial reporting process (such as controls over non-recurring journal entries).
 - The cause and frequency of the exceptions detected as a result of the deficiencies in the controls.
 - The interaction of the deficiency with other deficiencies in internal control.
- A7. Indicators of significant deficiencies in internal control include, for example:
- Evidence of ineffective aspects of the control environment, such as:
 - Indications that significant transactions in which management is financially interested are not being appropriately scrutinized by those charged with governance.
 - Identification of management fraud, whether or not material, that was not prevented by the entity's internal control.
 - Management's failure to implement appropriate remedial action on significant deficiencies previously communicated.
 - Absence of a risk assessment process within the entity where such a process would ordinarily be expected to have been established.
 - Evidence of an ineffective entity risk assessment process, such as management's failure to identify a risk of material misstatement that the auditor would expect the entity's risk assessment process to have identified.
 - Evidence of an ineffective response to identified significant risks (for example, absence of controls over such a risk).

İç Kontroldeki Önemli Zafiyetler (Bkz: Parag. 6(b), 8)

- A5. İç kontrolde mevcut bir zafiyetin veya zafiyetler bütünüünün önemi, bir yanlış bildirim fiili olarak meydana gelip gelmemesine değil aynı zamanda bir yanlış bildirim olma olasılığına ve bu yanlış bildirim olası büyüklüğüne de bağlıdır. Dolayısıyla denetçi, denetim sırasında yanlış bildirim tespit etmemiş olsa dahi önemli zafiyetler mevcut olabilir.
- A6. Denetçinin, iç kontroldeki bir zafiyetin veya zafiyetler bütünüünün önemli olup olmadığına karar verirken göz önünde bulundurabileceği hususlara örnek olarak şunlar verilebilir:
- Zafiyetlerin gelecekte mali tablolarda önemli yanlış bildirim neden olma olasılığı.
 - İlgili varlık veya yükümlülüklerin kayıp veya hileye yatkınlığı.
 - Gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri gibi tahmini tutarların belirlenmesindeki sübjektiflik ve karmaşıklık.
 - Zafiyete maruz kalan mali tablo tutarları.
 - İç kontrol zafiyeti veya zafiyetlerine maruz kalan hesap bakiyesi veya işlem sınıfında meydana gelen veya gelebilecek faaliyet hacmi.
 - Kontrollerin mali raporlama süreci açısından önemi. Örneğin;
 - Genel izleme kontrolleri (idarenin gözetimi gibi).
 - Hilenin önlenmesi ve tespiti üzerindeki kontroller.
 - Önemli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması üzerindeki kontroller.
 - İlgili taraflarla yapılan önemli işlemler üzerindeki kontroller.
 - Kurumun olağan iş alanı dışındaki önemli işlemler üzerindeki kontroller.
 - Dönem sonu mali raporlama süreci üzerindeki kontroller (bir defaya mahsus yevmiye kayıtları üzerindeki kontroller gibi).
 - İç kontrol zafiyetleri sonucu tespit edilen istisnai durumların nedeni ve sıklığı.
 - İç kontroldeki zafiyetin diğer zafiyetlerle etkileşimi.
- A7. Önemli iç kontrol zafiyetlerine ait belirtilere örnek olarak şunlar verilebilir:
- Kontrol ortamının etkin olmayan yönlerine dair kanıtlar. Örneğin;
 - İdarenin mali olarak ilgili olduğu önemli işlemlerin, yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun biçimde gözetim altında tutulmadığına dair belirtiler.
 - Önemli olup olmadığına bakılmaksızın, idare tarafından yapılan ve kurumun iç kontrolü tarafından önlenmemiş olan hilenin tespiti.
 - Daha önce bildirilmiş önemli zafiyetlere karşı idarenin uygun düzeltici işlemleri yapmamış olması.
 - Bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulması beklenen bir yerde işletme tarafından böyle bir sürecin oluşturulmamış olması .
 - Denetçinin, kurumun risk değerlendirme sürecinin tespit etmiş olmasını beklediği bir yanlış bildirim riskini idarenin tespit etmemesi gibi kurumun risk değerlendirme sürecinin etkin olmadığına ilişkin kanıt.
 - Tespit edilmiş önemli risklere karşı atılan adımların etkin olmadığına ilişkin kanıt (böylesi bir risk üzerinde kontrollerin bulunmaması gibi).

- Misstatements detected by the auditor's procedures that were not prevented, or detected and corrected, by the entity's internal control.
 - Restatement of previously issued financial statements to reflect the correction of a material misstatement due to error or fraud.
 - Evidence of management's inability to oversee the preparation of the financial statements.
- A8. Controls may be designed to operate individually or in combination to effectively prevent, or detect and correct, misstatements.¹ For example, controls over accounts receivable may consist of both automated and manual controls designed to operate together to prevent, or detect and correct, misstatements in the account balance. A deficiency in internal control on its own may not be sufficiently important to constitute a significant deficiency. However, a combination of deficiencies affecting the same account balance or disclosure, relevant assertion, or component of internal control may increase the risks of misstatement to such an extent as to give rise to a significant deficiency.
- A9. Law or regulation in some jurisdictions may establish a requirement (particularly for audits of listed entities) for the auditor to communicate to those charged with governance or to other relevant parties (such as regulators) one or more specific types of deficiency in internal control that the auditor has identified during the audit. Where law or regulation has established specific terms and definitions for these types of deficiency and requires the auditor to use these terms and definitions for the purpose of the communication, the auditor uses such terms and definitions when communicating in accordance with the legal or regulatory requirement.
- A10. Where the jurisdiction has established specific terms for the types of deficiency in internal control to be communicated but has not defined such terms, it may be necessary for the auditor to use judgment to determine the matters to be communicated further to the legal or regulatory requirement. In doing so, the auditor may consider it appropriate to have regard to the requirements and guidance in this ISA. For example, if the purpose of the legal or regulatory requirement is to bring to the attention of those charged with governance certain internal control matters of which they should be aware, it may be appropriate to regard such matters as being generally equivalent to the significant deficiencies required by this ISA to be communicated to those charged with governance.
- A11. The requirements of this ISA remain applicable notwithstanding that law or regulation may require the auditor to use specific terms or definitions.

Communication of Deficiencies in Internal Control

Communication of Significant Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance (Ref: Para. 9)

- A12. Communicating significant deficiencies in writing to those charged with governance reflects the importance of these matters, and assists those charged with governance in fulfilling their oversight responsibilities. ISA 260 establishes relevant considerations regarding communication with those charged with governance when all of them are involved in managing the entity.²

¹ ISA 315, paragraph A66.

² ISA 260, paragraph 13.

- Kurumun iç kontrolü tarafından engellenmemiş, tespit edilmemiş veya düzeltilmemiş ve denetçinin uyguladığı prosedürlerle tespit edilen yanlış bildirimler.
 - Hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim düzeltildiğini göstermek için önceden yayımlanmış mali tabloların yeniden düzenlenmesi.
 - İdarenin mali tabloların hazırlanmasına ilişkin yaptığı gözetimde yetersiz kaldığına ilişkin kanıt.
- A8. Kontroller, yanlış bildirimleri etkin şekilde engellemek, tespit etmek veya düzeltmek için tek tek veya bir arada işlev görmeleri için tasarlanmış olabilir.¹ Örneğin, alacaklar hesabı üzerindeki kontroller, hesap bakiyesindeki yanlış bildirimleri önlemek, tespit etmek veya düzeltmek amacıyla tasarlanmış hem otomatik hem de manüel kontrollerden oluşabilir. İç kontroldeki bir zafiyet, tek başına önemli bir zafiyet teşkil edecek kadar önemli olmayabilir. Ancak aynı hesap bakiyesini veya açıklamayı, ilgili beyanı veya iç kontrol bileşenini etkileyen bir zafiyetler bütünü, önemli bir zafiyete yol açacak kadar yanlış bildirim risklerini artırabilir.
- A9. Bazı yetki alanlarındaki yasal ve idari düzenlemeler, denetçiye denetim sırasında tespit ettiği bir veya daha fazla türden iç kontrol zafiyetini yönetimden sorumlu olanlara veya (düzenleyiciler gibi) ilgili diğer taraflara bildirmesi gerekliliğini (özellikle borsada kayıtlı kuruluşların denetimi için) getirebilir. Kanun veya idari düzenlemenin bu türden zafiyetler için belirli terimler ve tanımlar belirlediği ve denetçinin iletişimde bu terim ve tanımları kullanmasını gerekli kıldığı hallerde denetçi, yasal veya düzenleyici gerekliliğe uygun olarak bildirimde bulunurken bu terim ve tanımları kullanır.
- A10. Yetki alanı, bildirimde bulunulacak zafiyet türleri için belirli terimler getirmiş ancak bu terimleri tanımlamamışsa denetçinin yasal veya düzenleyici gerekliliğin ötesinde bildirimde bulunulacak hususlara karar vermede kendi kanaatini kullanması gerekebilir. Böyle yaparak denetçi, bu ISA'da yer alan gereklilikler ve ek bilgileri göz önünde bulundurmaya düşünebilir. Örneğin, yasal veya düzenleyici gerekliliğin amacı yönetimden sorumlu olanların dikkatini haberdar olmaları gereken iç kontrole ilişkin bazı hususlara çekmekse bu hususların, bu ISA'nın yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini gerekli kıldığı önemli zafiyetlerle genel olarak eşdeğer olduğunu kabul etmek uygun olabilir.
- A11. Bu ISA'da yer alan gereklilikler, yasal veya idari düzenlemeler denetçinin belirli terim veya tanımları kullanmasını gerekli kılsa da geçerlidir.

İç Kontrol Zafiyetlerinin Bildirilmesi

Önemli İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi (Bkz: Parag. 9)

- A12. Önemli zafiyetlerin yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirmesi, bu hususların önemini yansıtır ve yönetimden sorumlu olanlara gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerinde destek olur. ISA 260, yönetimden sorumlu olanların hepsinin kurumun yönetiminde yer aldığı durumlarda iletişim kurulmasına ilişkin dikkate alınması gereken hususları belirler.²

¹ ISA 315, paragraf A66.

² ISA 260, paragraf 13.

- A13. In determining when to issue the written communication, the auditor may consider whether receipt of such communication would be an important factor in enabling those charged with governance to discharge their oversight responsibilities. In addition, for listed entities in certain jurisdictions, those charged with governance may need to receive the auditor's written communication before the date of approval of the financial statements in order to discharge specific responsibilities in relation to internal control for regulatory or other purposes. For other entities, the auditor may issue the written communication at a later date. Nevertheless, in the latter case, as the auditor's written communication of significant deficiencies forms part of the final audit file, the written communication is subject to the overriding requirement¹ for the auditor to complete the assembly of the final audit file on a timely basis. ISA 230 states that an appropriate time limit within which to complete the assembly of the final audit file is ordinarily not more than 60 days after the date of the auditor's report.²
- A14. Regardless of the timing of the written communication of significant deficiencies, the auditor may communicate these orally in the first instance to management and, when appropriate, to those charged with governance to assist them in taking timely remedial action to minimize the risks of material misstatement. Doing so, however, does not relieve the auditor of the responsibility to communicate the significant deficiencies in writing, as this ISA requires.
- A15. The level of detail at which to communicate significant deficiencies is a matter of the auditor's professional judgment in the circumstances. Factors that the auditor may consider in determining an appropriate level of detail for the communication include, for example:
- The nature of the entity. For instance, the communication required for a public interest entity may be different from that for a non-public interest entity.
 - The size and complexity of the entity. For instance, the communication required for a complex entity may be different from that for an entity operating a simple business.
 - The nature of significant deficiencies that the auditor has identified.
 - The entity's governance composition. For instance, more detail may be needed if those charged with governance include members who do not have significant experience in the entity's industry or in the affected areas.
 - Legal or regulatory requirements regarding the communication of specific types of deficiency in internal control.
- A16. Management and those charged with governance may already be aware of significant deficiencies that the auditor has identified during the audit and may have chosen not to remedy them because of cost or other considerations. The responsibility for evaluating the costs and benefits of implementing remedial action rests with management and those charged with governance. Accordingly, the requirement in paragraph 9 applies regardless of cost or other considerations that management and those charged with governance may consider relevant in determining whether to remedy such deficiencies.
- A17. The fact that the auditor communicated a significant deficiency to those charged with governance and management in a previous audit does not eliminate the need for the auditor to repeat the communication if remedial action has not yet been taken. If a previously communicated significant deficiency remains, the current year's communication may repeat the description from the previous communication, or simply reference the previous communication. The auditor may ask management or, where appropriate, those charged with governance, why the significant deficiency has not yet been remedied. A failure to act, in the absence of a rational explanation, may in itself represent a significant deficiency.

¹ ISA 230, "Audit Documentation", paragraph 14.

² ISA 230, paragraph A21.

- A13. Yazılı bildirim ne zaman yapılacağına karar verirken denetçi, bu bildirim alınmasının yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamada önemli bir faktör olup olmayacağını göz önünde bulundurabilir. Ayrıca bazı yetki alanlarında yönetimden sorumlu olanların borsada kayıtlı kuruluşlara yönelik olarak düzenleyici veya diğer amaçlarla iç kontrolle ilişkili belirli sorumluluklarını yerine getirmek için mali tabloların onay tarihinden önce denetçinin yazılı bildirimini alması gerekebilir. Diğer kurumlar için ise denetçi, yazılı bildirimini daha sonraki bir tarihte de yapabilir. Ancak, bu durumda denetçinin önemli zafiyetlere ilişkin bildirimini nihai denetim dosyasının bir parçasını oluşturduğundan yazılı bildirim, denetçinin nihai denetim dosyasını zamanında oluşturmasına ilişkin temel gerekliliğe¹ tabidir. ISA 230'da nihai denetim dosyasının tamamlanması için uygun sürenin, genellikle denetçi raporunun tarihini müteakip en geç 60 gün olduğu belirtilir.²
- A14. Önemli zafiyetlerin yazılı bildirim zamanlamasına bakmaksızın denetçi, önemli yanlış bildirim risklerini en aza indirmek amacıyla zamanında düzeltici işlemleri gerçekleştirmelerinde destek sağlamak için bu zafiyetleri ilk aşamada idareye ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak iletebilir. Ancak bunu yapması, bu ISA'nın gerekli kıldığı gibi denetçinin önemli zafiyetleri yazılı olarak bildirmesi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.
- A15. Önemli zafiyetlerin bildirim ne seviyede detaylandırılacağı, mevcut şartlara göre denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Bildirimde ne seviyede detay verileceğine karar verirken denetçinin göz önünde bulundurabileceği faktörler, şu hususları içerebilir:
- Kurumun niteliği. Örneğin kamu yararına çalışan bir kuruluş için gereken bildirim, kamu yararına çalışmayan bir kuruluş için gerekenden farklı olabilir.
 - Kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığı. Örneğin karmaşık bir kurum için gereken bildirim, basit bir iş yapan bir kurum için gerekenden farklı olabilir.
 - Denetçinin tespit etmiş olduğu önemli zafiyetlerin niteliği.
 - Kurumun yönetim yapısı. Örneğin yönetimden sorumlu olanlar, kurumun endüstrisi veya etkilenen alanlarında önemli tecrübeye sahip olmayan üyeleri içeriyorsa daha fazla detay verilmesi gerekebilir.
 - İç kontroldeki belirli tür zafiyetlerin bildirimine ilişkin yasal veya düzenleyici gereklilikler.
- A16. İdare ve yönetimden sorumlu olanlar, denetçinin denetim sırasında tespit ettiği önemli zafiyetlerden hâlihazırda haberdar olabilir ve maliyet veya diğer nedenlerle bunları düzeltmeyi seçmemiş olabilirler. Düzeltici işlemlerin uygulanmasından doğacak maliyet ve faydaların değerlendirilmesi sorumluluğu, idareye ve yönetimden sorumlu olanlara aittir. Buna bağlı olarak, bu zafiyetlerin giderilip giderilmemesi kararı alınırken idare ve yönetimden sorumlu olanların göz önünde bulundurabileceği maliyet veya diğer hususlara bakılmaksızın 9. paragrafta yer alan gereklilik geçerliliğini korur.
- A17. Denetçinin bir önceki denetimde yönetimden sorumlu olanlara ve idareye önemli bir zafiyeti bildirmiş olması, düzeltici işlem henüz yapılmamışsa denetçinin bildirimini tekrarlaması ihtiyacını ortadan kaldırmaz. Daha önce bildirilmiş önemli zafiyet halen mevcut ise içinde bulunulan yıla ait bildirimde bir önceki yıla ait bildirimde yer alan açıklama tekrarlanabilir veya sadece bir önceki bildirimde atıfta bulunulabilir. Denetçi, idareye veya uygun olduğu hallerde, yönetimden sorumlu olanlara önemli zafiyetin neden giderilmemiş olduğunu sorabilir. Mantıklı bir açıklamanın olmadığı hallerde, eyleme geçilmemiş olması başlı başına bir önemli zafiyeti teşkil edebilir.

¹ ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 14.

² ISA 230, paragraf A21.

Considerations Specific to Smaller Entities

- A18. In the case of audits of smaller entities, the auditor may communicate in a less structured manner with those charged with governance than in the case of larger entities.

Communication of Deficiencies in Internal Control to Management (Ref: Para. 10)

- A19. Ordinarily, the appropriate level of management is the one that has responsibility and authority to evaluate the deficiencies in internal control and to take the necessary remedial action. For significant deficiencies, the appropriate level is likely to be the chief executive officer or chief financial officer (or equivalent) as these matters are also required to be communicated to those charged with governance. For other deficiencies in internal control, the appropriate level may be operational management with more direct involvement in the control areas affected and with the authority to take appropriate remedial action.

Communication of Significant Deficiencies in Internal Control to Management (Ref: Para. 10(a))

- A20. Certain identified significant deficiencies in internal control may call into question the integrity or competence of management. For example, there may be evidence of fraud or intentional non-compliance with laws and regulations by management, or management may exhibit an inability to oversee the preparation of adequate financial statements that may raise doubt about management's competence. Accordingly, it may not be appropriate to communicate such deficiencies directly to management.
- A21. ISA 250 establishes requirements and provides guidance on the reporting of identified or suspected non-compliance with laws and regulations, including when those charged with governance are themselves involved in such non-compliance.¹ ISA 240 establishes requirements and provides guidance regarding communication to those charged with governance when the auditor has identified fraud or suspected fraud involving management.²

Communication of Other Deficiencies in Internal Control to Management (Ref: Para.10(b))

- A22. During the audit, the auditor may identify other deficiencies in internal control that are not significant deficiencies but that may be of sufficient importance to merit management's attention. The determination as to which other deficiencies in internal control merit management's attention is a matter of professional judgment in the circumstances, taking into account the likelihood and potential magnitude of misstatements that may arise in the financial statements as a result of those deficiencies.
- A23. The communication of other deficiencies in internal control that merit management's attention need not be in writing but may be oral. Where the auditor has discussed the facts and circumstances of the auditor's findings with management, the auditor may consider an oral communication of the other deficiencies to have been made to management at the time of these discussions. Accordingly, a formal communication need not be made subsequently.

¹ ISA 250, "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements", paragraphs 22-28.

² ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", paragraph 41.

Küçük Ölçekli Kurumlarla İlgili Hususlar

- A18. Küçük ölçekli kurumların denetiminde denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla büyük ölçekli kurumlarda olduğundan daha az yapılandırılmış bir şekilde iletişim kurabilir.

İç Kontrol Zafiyetlerinin İdareye Bildirilmesi (Bkz: Parag. 10)

- A19. Genellikle uygun idari kademe, iç kontrol zafiyetlerini değerlendirme ve düzeltici eylemde bulunma sorumluluğu ve yetkisine sahip olan kademedir. Önemli zafiyetler için uygun kademe, bunların yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmesi gerektiğinden, icra kurulu başkanı veya finans ve mali işler müdürü (veya eşiti) olabilir. İç kontroldeki diğer zafiyetler için uygun kademe, etkilenen kontrol alanlarıyla daha doğrudan ilgisi olan ve uygun düzeltici eylemi gerçekleştirme yetkisine sahip operasyonel yönetim kademesi olabilir.

Önemli İç Kontrol Zafiyetlerinin İdareye Bildirilmesi (Bkz: Parag. 10(a))

- A20. Tespit edilen bazı önemli iç kontrol zafiyetleri, idarenin dürüstlüğü veya yetkinliğine şüphe düşürebilir. Örneğin, idarenin hile yaptığına veya kasıtlı olarak yasal ve idari düzenlemelere riayet etmediğine dair kanıt mevcut olabilir veya idare, uygun mali tablo hazırlanması üzerinde gözetim yapmada acizlik gösterebilir ve bu durum, idarenin yeterliği konusunda şüphe uyandırabilir. Bu nedenle bu tür zafiyetlerin doğrudan idareye bildirilmesi uygun olmayabilir.
- A21. ISA 250, yönetimden sorumlu olanların kendilerinin de müdahil olduğu durumlar dâhil olmak üzere tespit edilen veya şüphelenilen yasal ve idari düzenlemelere riayet edilmemesi hallerine ilişkin gereklilikleri belirler ve ek bilgi sağlar.¹ ISA 240, denetçinin idarenin dâhil olduğu hileyi tespit etmesi veya bu konuda şüphe duyması halinde yönetimden sorumlu olanlarla iletişim konusunda gereklilikleri belirler ve ek rehberlik sağlar.²

Diğer İç Kontrol Zafiyetlerinin İdareye Bildirilmesi (Bkz: Parag. 10(b))

- A22. Denetim sırasında denetçi, önemli olmayan ancak idarenin dikkatine degecek kadar etkili olan diğer iç kontrol zafiyetlerini tespit edebilir. İç kontroldeki hangi diğer zafiyetlerin idarenin dikkatine değer olduğuna yönelik kararı, bu zafiyetler sonucu mali tablolarda meydana gelebilecek yanlış bildirimlerin olasılığı ve potansiyel büyüklüğünü dikkate alarak denetçinin kendisi alır.
- A23. İdarenin dikkatini çeken diğer iç kontrol zafiyetlerinin bildirimini yazılı olarak yapılması gerekmez; bu bildirim sözlü olarak da yapılabilir. Denetçi, denetim bulgularında yer alan olgu ve şartları idare ile görüşmüşse diğer zafiyetlerin sözlü bildirimini bu görüşme sırasında yapılmış olarak kabul edebilir. Buna bağlı olarak, sonrasında bir resmi bildirim yapılması gerekebilir.

¹ ISA 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması" 22–28. paragraflar.

² ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 41.

- A24. If the auditor has communicated deficiencies in internal control other than significant deficiencies to management in a prior period and management has chosen not to remedy them for cost or other reasons, the auditor need not repeat the communication in the current period. The auditor is also not required to repeat information about such deficiencies if it has been previously communicated to management by other parties, such as internal auditors or regulators. It may, however, be appropriate for the auditor to re-communicate these other deficiencies if there has been a change of management, or if new information has come to the auditor's attention that alters the prior understanding of the auditor and management regarding the deficiencies. Nevertheless, the failure of management to remedy other deficiencies in internal control that were previously communicated may become a significant deficiency requiring communication with those charged with governance. Whether this is the case depends on the auditor's judgment in the circumstances.
- A25. In some circumstances, those charged with governance may wish to be made aware of the details of other deficiencies in internal control the auditor has communicated to management, or be briefly informed of the nature of the other deficiencies. Alternatively, the auditor may consider it appropriate to inform those charged with governance of the communication of the other deficiencies to management. In either case, the auditor may report orally or in writing to those charged with governance as appropriate.
- A26. ISA 260 establishes relevant considerations regarding communication with those charged with governance when all of them are involved in managing the entity.¹

Considerations Specific to Public Sector Entities (Ref: Para. 9-10)

- A27. Public sector auditors may have additional responsibilities to communicate deficiencies in internal control that the auditor has identified during the audit, in ways, at a level of detail and to parties not envisaged in this ISA. For example, significant deficiencies may have to be communicated to the legislature or other governing body. Law, regulation or other authority may also mandate that public sector auditors report deficiencies in internal control, irrespective of the significance of the potential effects of those deficiencies. Further, legislation may require public sector auditors to report on broader internal control-related matters than the deficiencies in internal control required to be communicated by this ISA, for example, controls related to compliance with legislative authorities, regulations, or provisions of contracts or grant agreements.

Content of Written Communication of Significant Deficiencies in Internal Control (Ref: Para. 11)

- A28. In explaining the potential effects of the significant deficiencies, the auditor need not quantify those effects. The significant deficiencies may be grouped together for reporting purposes where it is appropriate to do so. The auditor may also include in the written communication suggestions for remedial action on the deficiencies, management's actual or proposed responses, and a statement as to whether or not the auditor has undertaken any steps to verify whether management's responses have been implemented.
- A29. The auditor may consider it appropriate to include the following information as additional context for the communication:
- An indication that if the auditor had performed more extensive procedures on internal control, the auditor might have identified more deficiencies to be reported, or concluded that some of the reported deficiencies need not, in fact, have been reported.
 - An indication that such communication has been provided for the purposes of those charged with governance, and that it may not be suitable for other purposes.

¹ ISA 260, paragraph 13.

- A24. Eđer denetçi, önemli zafiyetler dışındaki iç kontrol zafiyetlerini idareye daha önceki bir dönemde bildirmiş ve idare, maliyeti veya diğer nedenlerle bunları gidermemeyi tercih etmişse denetçinin, cari dönemde tekrar bildirimde bulunması gerekmez. İç denetçiler veya düzenleyiciler gibi diğer taraflarca da idareye önceden bildirim yapılmışsa denetçinin bu zafiyetlere ilişkin yeniden bilgi vermesi de gerekli değildir. Ancak yönetimde bir değişim olmuşsa veya denetçi zafiyetlerle ilgili kendisi ve idarenin önceki düşüncesini değiştiren yeni bilgiler elde etmişse diğer zafiyetlerin bildirilmesi uygun olabilir. Ancak idarenin daha önce kendisine bildirilen iç kontrol zafiyetlerini gidermemesi, yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapılmasını gerektirecek önemli bir zafiyete dönüşebilir. Bu konudaki yargı, mevcut şartlar altında denetçiye aittir.
- A25. Bazı şartlar altında yönetimden sorumlu olanlar, denetçinin idareye bildirdiği diğer iç kontrol zafiyetlerine ilişkin detaylardan haberdar olmak veya diğer zafiyetlerin niteliği konusunda kendilerine kısaca bilgi verilmesini isteyebilir. Alternatif olarak denetçi, idareye diğer iç kontrol zafiyetleri konusunda yaptığı bildirimlerden yönetimden sorumlu olanları da haberdar etmeyi uygun bulabilir. Her iki durumda da denetçi, uygun şekilde yönetimden sorumlu olanlara sözlü veya yazılı olarak raporlama yapabilir.
- A26. ISA 260, yönetimden sorumlu olanların hepsinin kurumun yönetimine dâhil olduğu durumlarda iletişim kurulması konusunda ilgili hususları belirler.¹

Kamu Kurumlarına Özgü Konular (Bkz: Parag. 9-10)

- A27. Kamu sektörü denetçilerinin, denetim sırasında tespit edilen iç kontrol zafiyetlerini bu ISA'da öngörülmeven şekilde, öngörülmeven detayda ve öngörülmeven taraflara bildirmesi konusunda ek sorumlulukları olabilir. Örneğin önemli zafiyetlerin yasama organına veya diğer yönetsel organlara bildirilmesi zorunlu olabilir. Yasal ve idari düzenlemeler veya diğer düzenlemeler, kamu sektörü denetçilerinin potansiyel etkilerinin önemine bakılmaksızın iç kontrol zafiyetlerini raporlaması zorunluluğunu getirebilir. Ayrıca, mevzuat kamu sektörü denetçisinin bu ISA'nın bildirilmesini gerekli kıldığı iç kontrol zafiyetlerinden daha kapsamlı, iç kontrolle ilgili hususlarda raporlama yapmasını gerektirebilir. Örneğin, sözleşmeler veya hibe anlaşmalarındaki hükümlerin yasal ve idari düzenlemelere veya mevzuat hükümlerine uygunluğuna ilişkin kontroller gibi.

Önemli İç Kontrol Zafiyetlerinde Yazılı Bildirimin İçeriği (Bkz: Parag. 11)

- A28. Önemli zafiyetlerin potansiyel etkilerini açıklarken denetçi, bu etkileri nicel olarak belirlemek zorunda değildir. Önemli zafiyetler, gruplandırılmasının uygun olduğu hallerde raporlama amaçlı olarak gruplandırılabilir. Denetçi, yazılı bildirimde ayrıca zafiyetlerin giderilmesine yönelik düzeltici önerilere, idarenin fiili veya önerilen müdahalelerine ve idarenin müdahaleyi gerçekleştirip gerçekleştirmediğini doğrulamak için herhangi bir adım atıp atmadığına ilişkin bir bildirimde de yer verebilir.
- A29. Denetçi, aşağıda verilen bilgileri ek bilgi olarak bildirimde eklemeyi değerlendirebilir:
- İç kontrol üzerinde daha kapsamlı prosedürler uygulaysaydı; raporlanacak daha fazla zafiyet tespit edebileceği veya raporlanan bazı zafiyetlerin aslında raporlanmasına gerek olmadığı sonucuna varabileceğinin belirtilmesi.
 - Bu tür bildirimlerin sadece yönetimden sorumlu olanlara yönelik olarak yapıldığı ve başka amaçlarla kullanılmasının uygun olmayabileceğinin belirtilmesi.

¹ ISA 260, paragraf 13.

- A30. Law or regulation may require the auditor or management to furnish a copy of the auditor's written communication on significant deficiencies to appropriate regulatory authorities. Where this is the case, the auditor's written communication may identify such regulatory authorities.

- A30. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin veya idarenin; önemli iç kontrol zafiyetlerine ilişkin denetçinin yaptığı bildirimden bir nüshasını uygun düzenleyici mercilere göndermelerini gerekli kılabilir. Böyle bir gerekliliğin olması halinde denetçinin yazılı bildiriminde bu düzenleyici merciler belirtilir.