

# ISSAI 1450

## INTOSAI



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

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

*Mali Denetim Rehberi*

---

### *Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi*

*Financial Audit Guidelines*

---

### *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*

**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) 450 “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”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](mailto:issai@sayistay.gov.tr) adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

# Table of Contents ISSAI 1450

<b>PRACTICE NOTE TO ISA 450</b>	Paragraph
<b>Background</b>	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note.....	P1
<b>Applicability of the ISA in Public Sector Auditing</b> .....	P2
<b>Additional Guidance on Public Sector Issues</b> .....	P3
Overall Considerations .....	P4
Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements .....	P5–P7
Written Representation .....	P8
Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role .....	P9–P10
<b>INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 450</b>	
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2
<b>Objective</b> .....	3
<b>Definitions</b> .....	4
<b>Requirements</b>	
Accumulation of Identified Misstatements .....	5
Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses .....	6–7
Communication and Correction of Misstatements .....	8–9
Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements .....	10–13
Written Representation .....	14
Documentation .....	15
<b>Application and Other Explanatory material</b>	
Definition of Misstatement .....	A1
Accumulation of Identified Misstatements .....	A2–A3
Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses .....	A4–A6
Communication and Correction of Misstatements .....	A7–A10
Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements .....	A11–A23
Written Representation .....	A24
Documentation .....	A25

# ISSAI 1450 İçindekiler Tablosu

ISA 450 UYGULAMA NOTU	Paragraf
<b>Arka Plan Bilgisi</b>	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği .....	P1
<b>Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği .....</b>	<b>P2</b>
<b>Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik .....</b>	<b>P3</b>
Genel Hususlar .....	P4
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi .....	P5–P7
Yazılı Bildirim .....	P8
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar .....	P9–P10
<b>ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 450</b>	
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç .....</b>	<b>3</b>
<b>Tanımlar .....</b>	<b>4</b>
<b>Gereklilikler</b>	
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Toplanması .....	5
Denetim Devam Ederken Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi .....	6–7
Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltilmesi .....	8–9
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi .....	10–13
Yazılı Bildirim .....	14
Dokümantasyon .....	15
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
Yanlış Bildirimin Tanımı .....	A1
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Toplanması .....	A2–A3
Denetim Devam Ederken Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi .....	A4–A6
Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltilmesi .....	A7–A10
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi .....	A11–A23
Yazılı Bildirim .....	A24
Dokümantasyon .....	A25

*Practice Note<sup>1</sup> to International Standard on Auditing (ISA) 450*

---

## **Evaluation of Misstatements Identified during the Audit**

### **Background**

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 450 - Evaluation of Misstatements Identified during the Audit. It is read together with the ISA. ISA 450 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 450 deals with the auditor's responsibility to evaluate the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements. ISA 700<sup>2</sup> deals with the auditor's responsibility, in forming an opinion on the financial statements, to conclude whether reasonable assurance has been obtained about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement. The auditor's conclusion required by ISA 700 takes into account the auditor's evaluation of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements, in accordance with ISA 450. ISA 320<sup>3</sup> deals with the auditor's responsibility to apply the concept of materiality appropriately in planning and performing an audit of financial statements.

### **Content of the Practice Note**

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
  - (b) Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements.
  - (c) Written Representations.
  - (d) Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role.

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

- P2. ISA 450 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

### **Additional Guidance on Public Sector Issues**

- P3. ISA 450 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A19 and A20 of the ISA.

---

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

<sup>2</sup> ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", paragraphs 10-11.

<sup>3</sup> ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit".

## *Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 450 Uygulama Notu<sup>1</sup>*

# Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

## Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu , “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi” başlıklı ISA 450’ye ilişkin ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 450, 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 450; denetçinin, tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisini ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu ele alır. ISA 700 ; denetçinin, mali tablolar hakkında görüş oluştururken bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edilip edilmediği hakkında sonuca varma sorumluluğunu ele alır. Denetçinin ISA 700<sup>2</sup> uyarınca varacağı sonuç, (varsa) mali tablolardaki düzeltilmemiş yanlış bildirimlere dair ISA 450’ye uygun denetçi değerlendirmesini dikkate alır. ISA 320<sup>3</sup>, denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu ele alır.

## Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
  - Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi.
  - Yazılı Bildirimler.
  - Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar.

## Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 450, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

## Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 450’nin A19 ve A20 paragrafları, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

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

<sup>2</sup> ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, paragraf 10-11.

<sup>3</sup> ISA 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”.

## Overall Considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The objectives may include additional auditing and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether the auditor found any instances of non-compliance with authorities including budgets and accountability frameworks and/or reporting on the effectiveness of internal control. In addition to evaluating misstatements, public sector auditors may also evaluate instances of non-compliance with authorities and report on the effectiveness of internal control. When public sector auditors have such additional reporting responsibilities, each reporting responsibility is evaluated separately.

## Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements

- P5. In applying paragraph 11 of the ISA public sector auditors with additional reporting responsibilities related to non-compliance with authorities and control deficiencies separately evaluate each of these objectives. However, misstatements, instances of non-compliance with authorities and control deficiencies can be interrelated, potentially increasing the risk to each objective.
- P6. Paragraphs 12 to 13 of the ISA deal with communication of uncorrected misstatements with those charged with governance. Where appropriate to the public sector auditors' mandate this communication may include instances of non-compliance with authorities and control deficiencies. Public sector auditors may also need to communicate misstatements, instances of non-compliance with authorities and control deficiencies to additional parties such as government officials.
- P7. When communicating with those charged with governance or with additional parties as described in paragraph P6 above, public sector auditors may be expected to communicate all misstatements, even those that have been corrected by the entity. When communicating with those charged with governance, public sector auditors use ways of reporting relevant to their environment. Public sector auditors may also be called upon to testify before the legislature on the results of the financial statement audit.

## Written Representation

- P8. Paragraph 14 of the ISA requires the auditor to obtain written representation that management considers the effects of uncorrected misstatements on the financial statements to be immaterial. Where public sector auditors have additional responsibilities for compliance with authorities and effectiveness of internal control these representations may be made in a single document.

## Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role

- P9. In some public sector audit environments, such as in a Court of Accounts environment, the auditors' report is often used to determine personal legal implications of those responsible for financial acts, including significant matters, instances of non-compliance with authorities, and control deficiencies. Therefore, public sector auditors in such environments, when evaluating the misstatements, instances of non-compliance with authorities and control deficiencies identified during the audit, also identify those responsible for the financial acts and for compliance with legal requirements.



## Genel Hususlar

- P4. 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. Bu amaçlar arasında örneğin denetçinin bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini tespit edip etmediğinin raporlanması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili ek denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Yanlış bildirimlerin değerlendirilmesine ek olarak kamu sektörü denetçileri, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini değerlendirebilir ve iç kontrolün etkinliğini raporlayabilir. Kamu sektörü denetçilerinin bu gibi ek raporlama sorumluluklarının olduğu hallerde her raporlama sorumluluğu ayrı değerlendirilir.

## Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi

- P5. İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri ve kontrol zafiyetleriyle ilgili ek raporlama sorumluluğuna sahip kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 11. paragrafını uygularken bu amaçların her birini ayrı değerlendirir. Bununla birlikte yanlış bildirimler, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri ve kontrol zafiyetleri; birbiriyle alakalı olabilir ve bu da amaçların her birine yönelik riski artırabilir.
- P6. ISA'daki 12 ve 13. paragraflar, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesini ele alır. Kamu sektörü denetçilerinin denetim görev ve yetkisine uygun olduğu hallerde bu iletişim, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini ve kontrol zafiyetlerini içerebilir. Kamu sektörü denetçilerinin yanlış bildirimleri, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini ve kontrol zafiyetlerini hükümet görevlileri gibi ek taraflara bildirmesi de gerekebilir.
- P7. Yukarıda P6 paragrafında belirtildiği üzere, yönetimden sorumlu olanlarla veya ek taraflarla iletişim kurarken kamu sektörü denetçilerinin tüm yanlış bildirimleri, kuruluş tarafından düzeltilmiş olanları dahi bildirmesi beklenebilir. Yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken kamu sektörü denetçileri, faaliyet gösterdikleri ortamla ilgili raporlama yollarını kullanır. Kamu sektörü denetçileri, mali tablo denetiminin sonuçları hakkında yasama organı karşısında ifade vermeye de çağrılabilir.

## Yazılı Bildirim

- P8. ISA'nın 14. paragrafı uyarınca denetçi, idarenin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerini önemsiz bulduğuna dair yazılı bildirim elde etmelidir. Kamu sektörü denetçilerinin ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ve iç kontrolün etkinliğine yönelik ek sorumluluklarının olduğu hallerde bu bildirimler, tek bir belgede yapılabilir.

## Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar

- P9. Hesap Mahkemesi gibi bazı kamu sektörü denetim ortamlarında denetçilerin raporu; genelde önemli konular, kontrol zafiyetleri ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri gibi mali eylemlerden sorumlu olanların karşılaşacağı kişisel yasal sonuçları belirlemek için kullanılır. Bu nedenle bu tür ortamlardaki kamu sektörü denetçileri; denetim sırasında tespit edilen yanlış bildirimleri, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini ve kontrol zafiyetlerini değerlendirirken mali eylemlerden ve yasal gerekliliklere uygunluktan sorumlu olanları da tespit eder.

- P10. Paragraph 8 of the ISA requires the auditor to communicate on a timely basis all misstatements accumulated during the audit with the appropriate level of management. Where public sector auditors have mandates which include the legal authority to order the entity to correct any misstatements as well as instances of non-compliance with authorities, they consider whether exercising this authority may impair their independence and, if so, take appropriate action to avoid such impairment.

- P10. ISA'nın 8. paragrafı, denetçinin denetim sırasında toplanan tüm yanlış bildirimleri uygun idari düzeylere zamanında bildirmesini gerektirir. Kamu sektörü denetçilerinin kuruluşa yanlış bildirimleri ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerini düzeltmesini emretme yetkisini içeren denetim görev ve yetkilerine sahip olduğu hallerde söz konusu denetçiler, bu yetkinin kullanılmasının bağımsızlıklarına zarar verip vermeyeceğini değerlendirir ve verecekse bu zararı önlemek için uygun adımları atar.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

*Uluslararası Denetim Standardı*

---

Denetim Sırasında Tespit Edilen  
Yanlış Bildirimlerin  
Değerlendirilmesi

*International Standard on Auditing*

---

Evaluation of Misstatements  
Identified during the Audit



**Uluslararası Muhasebeciler  
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 450), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

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

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

ISBN: 978-1-934779-010-6

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

# INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 450

## EVALUATION OF MISSTATEMENTS IDENTIFIED DURING THE AUDIT

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

### CONTENTS

---

	Paragraph
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2
<b>Objective</b> .....	3
<b>Definitions</b> .....	4
<b>Requirements</b>	
Accumulation of Identified Misstatements .....	5
Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses .....	6–7
Communication and Correction of Misstatements .....	8–9
Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements .....	10–13
Written Representation .....	14
Documentation .....	15
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Definition of Misstatement .....	A1
Accumulation of Identified Misstatements .....	A2–A3
Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses .....	A4–A6
Communication and Correction of Misstatements .....	A7–A10
Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements .....	A11–A23
Written Representation .....	A24
Documentation .....	A25

---

International Standard on Auditing (ISA) 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” should be read in the context of ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.
---



# ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 450

## DENETİM SIRASINDA TESPİT EDİLEN YANLIŞ BİLDİRİMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

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

### İÇİNDEKİLER

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç</b> .....	3
<b>Tanımlar</b> .....	4
<b>Gereklilikler</b>	
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Bir Araya Getirilmesi .....	5
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Denetim Devam Ederken Değerlendirilmesi .....	6–7
Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltilmesi .....	8–9
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi .....	10–13
Yazılı Bildirim .....	14
Belgelendirme .....	15
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
Yanlış Bildirimin Tanımı .....	A1
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Bir Araya Getirilmesi .....	A2–A3
Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Denetim Devam Ederken Değerlendirilmesi .....	A4–A6
Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltilmesi .....	A7–A10
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi .....	A11–A23
Yazılı Bildirim .....	A24
Belgelendirme .....	A25

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 450 “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

## Introduction

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to evaluate the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements. ISA 700 deals with the auditor's responsibility, in forming an opinion on the financial statements, to conclude whether reasonable assurance has been obtained about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement. The auditor's conclusion required by ISA 700 takes into account the auditor's evaluation of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements, in accordance with this ISA.<sup>1</sup> ISA 320<sup>2</sup> deals with the auditor's responsibility to apply the concept of materiality appropriately in planning and performing an audit of financial statements.

### Effective Date

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

## Objective

3. The objective of the auditor is to evaluate:
  - (a) The effect of identified misstatements on the audit; and
  - (b) The effect of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements.

## Definitions

4. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
  - (a) Misstatement - A difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud. (Ref: Para. A1)

When the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor's judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.
  - (b) Uncorrected misstatements - Misstatements that the auditor has accumulated during the audit and that have not been corrected.

---

<sup>1</sup> ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", paragraphs 10-11.

<sup>2</sup> ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit".

## Giriş

### Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin, tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisini ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu ele alır. ISA 700; denetçinin, mali tablolar hakkında görüş oluştururken bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edilip edilmediği hakkında sonuca varma sorumluluğunu ele alır. Denetçinin ISA 700 uyarınca varacağı sonuç, (varsa) mali tablolardaki düzeltilmemiş yanlış bildirimlere dair ISA 450'ye uygun denetçi değerlendirmesini dikkate alır.<sup>1</sup> ISA 320<sup>2</sup>, denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu ele alır.

### Yürürlük Tarihi

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

## Amaç

3. Denetçinin amacı şunları değerlendirmektir:
  - (a) Tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisi,
  - (b) Varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisi.

## Tanımlar

4. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
  - (a) Yanlış bildirim - Raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki farktır. Yanlış bildirimler, hatadan veya hileden kaynaklanabilir. (Bkz. Parag. A1)

Mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda denetçinin görüş açıkladığı durumlarda yanlış bildirimler; denetçinin kanaatine göre, mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulması veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılan düzeltmeleri de kapsar.
  - (b) Düzeltilmemiş yanlış bildirimler - Denetim sırasında denetçinin topladığı ve düzeltilmemiş olan yanlış bildirimlerdir.

<sup>1</sup> ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 10-11.

<sup>2</sup> ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

## Requirements

### Accumulation of Identified Misstatements

5. The auditor shall accumulate misstatements identified during the audit, other than those that are clearly trivial. (Ref: Para. A2-A3)

### Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses

6. The auditor shall determine whether the overall audit strategy and audit plan need to be revised if:
  - (a) The nature of identified misstatements and the circumstances of their occurrence indicate that other misstatements may exist that, when aggregated with misstatements accumulated during the audit, could be material; or (Ref: Para. A4)
  - (b) The aggregate of misstatements accumulated during the audit approaches materiality determined in accordance with ISA 320. (Ref: Para. A5)
7. If, at the auditor's request, management has examined a class of transactions, account balance or disclosure and corrected misstatements that were detected, the auditor shall perform additional audit procedures to determine whether misstatements remain. (Ref: Para. A6)

### Communication and Correction of Misstatements

8. The auditor shall communicate on a timely basis all misstatements accumulated during the audit with the appropriate level of management, unless prohibited by law or regulation<sup>1</sup>. The auditor shall request management to correct those misstatements. (Ref: Para. A7-A9)
9. If management refuses to correct some or all of the misstatements communicated by the auditor, the auditor shall obtain an understanding of management's reasons for not making the corrections and shall take that understanding into account when evaluating whether the financial statements as a whole are free from material misstatement. (Ref: Para. A10)

### Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements

10. Prior to evaluating the effect of uncorrected misstatements, the auditor shall reassess materiality determined in accordance with ISA 320 to confirm whether it remains appropriate in the context of the entity's actual financial results. (Ref: Para. A11-A12)
11. The auditor shall determine whether uncorrected misstatements are material, individually or in aggregate. In making this determination, the auditor shall consider:
  - (a) The size and nature of the misstatements, both in relation to particular classes of transactions, account balances or disclosures and the financial statements as a whole, and the particular circumstances of their occurrence; and (Ref: Para. A13-A17, A19-A20)
  - (b) The effect of uncorrected misstatements related to prior periods on the relevant classes of transactions, account balances or disclosures, and the financial statements as a whole. (Ref: Para. A18)

---

<sup>1</sup> ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance", paragraph 7.

## Gereklilikler

### Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Bir Araya Getirilmesi

5. Denetçi, denetim sırasında tespit edilen yanlış bildirimleri, açıkça önemsiz olanlar hariç olmak üzere bir araya getirir (Bkz. Parag. A2-A3).

### Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Denetim Devam Ederken Değerlendirilmesi

6. Denetçi; genel denetim stratejisi ve denetim planının,
  - (a) Tespit edilmiş yanlış bildirimlerin niteliğinin ve bunların ortaya çıktığı koşulların, denetim sırasında toplanan yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek başka yanlış bildirimlerin mevcut olabileceğini göstermesi halinde veya (Bkz. Parag. A4)
  - (b) Denetim sırasında toplanan tüm yanlış bildirimlerin, ISA 320 uyarınca belirlenen önemlilik düzeyine yaklaşması halinde (Bkz. Parag. A5)revize edilmesi gerekip gerekmediğini belirler.
7. İdarenin denetçinin isteği üzerine bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilmiş yanlış bildirimleri düzeltilmesi halinde denetçi; geriye yanlış bildirim kalıp kalmadığını belirlemek amacıyla ek denetim prosedürleri uygular (Bkz. Parag. A6).

### Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltilmesi

8. Denetçi, yasal veya idari düzenlemeler tarafından yasaklanmadığı takdirde denetim sırasında toplanan tüm yanlış bildirimleri idarenin uygun bir kademesine zamanında bildirir.<sup>1</sup> Denetçi, idareden bu yanlış bildirimleri düzeltilmesini talep eder (Bkz. Parag. A7-A9).
9. İdarenin denetçi tarafından iletilen yanlış bildirimlerin bazılarını veya tümünü düzeltmeyi reddetmesi halinde denetçi, idarenin ilgili düzeltmeleri yapmama gerekçelerini öğrenir ve bunu bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediğini değerlendirirken dikkate alır (Bkz. Parag. A10).

### Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi

10. Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin etkisini değerlendirmeden önce denetçi; ISA 320 uyarınca belirlenen önemlilik düzeyini, kuruluşun gerçek mali sonuçları bağlamında uygun olup olmadığını teyit etmek için yeniden değerlendirir (Bkz. Parag. A11-A12).
11. Denetçi, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle birlikte önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken şunları değerlendirir:
  - (a) Hem işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ve bir bütün olarak mali tablolar hem de bunların ortaya çıktığı özel şartlarla ilişkili olarak yanlış bildirimlerin büyüklüğü ve niteliği (Bkz. Parag. A13-A17, A19-A20),
  - (b) Geçmiş dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin, ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ve bir bütün olarak mali tablolar üzerindeki etkisi (Bkz. Parag. A18).

<sup>1</sup> ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 7.

### *Communication with Those Charged with Governance*

12. The auditor shall communicate with those charged with governance uncorrected misstatements and the effect that they, individually or in aggregate, may have on the opinion in the auditor's report, unless prohibited by law or regulation<sup>1</sup>. The auditor's communication shall identify material uncorrected misstatements individually. The auditor shall request that uncorrected misstatements be corrected. (Ref: Para. A21-A23)
13. The auditor shall also communicate with those charged with governance the effect of uncorrected misstatements related to prior periods on the relevant classes of transactions, account balances or disclosures, and the financial statements as a whole.

### **Written Representation**

14. The auditor shall request a written representation from management and, where appropriate, those charged with governance whether they believe the effects of uncorrected misstatements are immaterial, individually and in aggregate, to the financial statements as a whole. A summary of such items shall be included in or attached to the written representation. (Ref: Para. A24)

### **Documentation**

15. The auditor shall include in the audit documentation<sup>2</sup>: (Ref: Para. A25)
  - (a) The amount below which misstatements would be regarded as clearly trivial (paragraph 5);
  - (b) All misstatements accumulated during the audit and whether they have been corrected (paragraphs 5, 8 and 12); and
  - (c) The auditor's conclusion as to whether uncorrected misstatements are material, individually or in aggregate, and the basis for that conclusion (paragraph 11).

\*\*\*

## **Application and Other Explanatory Material**

### **Definition of Misstatement (Ref: Para. 4(a))**

- A1. Misstatements may result from:
  - (a) An inaccuracy in gathering or processing data from which the financial statements are prepared;
  - (b) An omission of an amount or disclosure;
  - (c) An incorrect accounting estimate arising from overlooking, or clear misinterpretation of, facts; and

---

<sup>1</sup> See footnote of paragraph 8.

<sup>2</sup> ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

### *Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim*

12. Yasal veya idari düzenlemeler tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi; düzeltilmemiş yanlış bildirimleri ve bunların tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle birlikte denetçi raporunda belirtilen görüş üzerindeki olası etkisini yönetimden sorumlu olanlara iletir.<sup>1</sup> Denetçinin bu iletisi, düzeltilmemiş önemli yanlış bildirimleri ayrı ayrı tanımlar. Denetçi, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin düzeltilmesini talep eder (Bkz. Parag. A21-A23).
13. Denetçi; geçmiş dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ve bir bütün olarak mali tablolar üzerindeki etkisini de yönetimden sorumlu olanlara iletir.

### **Yazılı Bildirim**

14. Denetçi, idareden ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlardan düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle birlikte bir bütün olarak mali tablolar üzerindeki etkilerini önemsiz bulup bulmadıklarına dair yazılı bildirim talep eder. Bu hususların özeti, yazılı bildirim içine dâhil edilir veya ekine konur (Bkz. Parag. A24).

### **Belgelendirme**

15. Denetçi, çalışma kâğıtlarında aşağıdakilere yer verir<sup>2</sup>: (Bkz. Parag. A25)
  - (a) Yanlış bildirimlerin tutar olarak altında kaldığında açıkça önemsiz olarak değerlendirileceği sınır (paragraf 5),
  - (b) Denetim sırasında toplanan tüm yanlış bildirimler ve bunların düzeltilip düzeltilmediği (paragraf 5, 8 ve 12),
  - (c) Denetçinin, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle birlikte önemli olup olmadığına dair vardığı sonuç ve bu sonucun dayanağı (paragraf 11).

\*\*\*

## **Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller**

### **Yanlış Bildirimin Tanımı (Bkz. Parag. 4(a))**

- A1. Yanlış bildirimler, şunlardan kaynaklanabilir:
  - (a) Mali tabloları hazırlamakta kullanılan verilerin toplanması veya işlenmesinde hata yapılması,
  - (b) Bir tutar veya açıklamanın eksik bırakılması,
  - (c) Durumun gözden kaçırılması veya açıkça yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlış muhasebe tahmini,

<sup>1</sup> Bkz. 8 numaralı paragrafın dipnotu

<sup>2</sup> ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

- (d) Judgments of management concerning accounting estimates that the auditor considers unreasonable or the selection and application of accounting policies that the auditor considers inappropriate.

Examples of misstatements arising from fraud are provided in ISA 240.<sup>1</sup>

#### **Accumulation of Identified Misstatements (Ref: Para. 5)**

- A2. The auditor may designate an amount below which misstatements would be clearly trivial and would not need to be accumulated because the auditor expects that the accumulation of such amounts clearly would not have a material effect on the financial statements. "Clearly trivial" is not another expression for "not material." Matters that are clearly trivial will be of a wholly different (smaller) order of magnitude than materiality determined in accordance with ISA 320, and will be matters that are clearly inconsequential, whether taken individually or in aggregate and whether judged by any criteria of size, nature or circumstances. When there is any uncertainty about whether one or more items are clearly trivial, the matter is considered not to be clearly trivial.
- A3. To assist the auditor in evaluating the effect of misstatements accumulated during the audit and in communicating misstatements to management and those charged with governance, it may be useful to distinguish between factual misstatements, judgmental misstatements and projected misstatements.
- Factual misstatements are misstatements about which there is no doubt.
  - Judgmental misstatements are differences arising from the judgments of management concerning accounting estimates that the auditor considers unreasonable, or the selection or application of accounting policies that the auditor considers inappropriate.
  - Projected misstatements are the auditor's best estimate of misstatements in populations, involving the projection of misstatements identified in audit samples to the entire populations from which the samples were drawn. Guidance on the determination of projected misstatements and evaluation of the results is set out in ISA 530.<sup>2</sup>

#### **Consideration of Identified Misstatements as the Audit Progresses (Ref: Para. 6-7)**

- A4. A misstatement may not be an isolated occurrence. Evidence that other misstatements may exist include, for example, where the auditor identifies that a misstatement arose from a breakdown in internal control or from inappropriate assumptions or valuation methods that have been widely applied by the entity.
- A5. If the aggregate of misstatements accumulated during the audit approaches materiality determined in accordance with ISA 320, there may be a greater than acceptably low level of risk that possible undetected misstatements, when taken with the aggregate of misstatements accumulated during the audit, could exceed materiality. Undetected misstatements could exist because of the presence of sampling risk and non-sampling risk.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", paragraphs A1-A6.

<sup>2</sup> ISA 530, "Audit Sampling", paragraphs 14-15.

<sup>3</sup> ISA 530, paragraph 5(c)-(d).



- (d) İdarenin, denetçi tarafından makul bulunmayan muhasebe tahminlerine veya yine denetçi tarafından uygun bulunmayan muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasına ilişkin kararlar alması.

Hileden kaynaklanan yanlış bildirim örnekleri, ISA 240'ta sunulmaktadır.<sup>1</sup>

### **Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Bir Araya Getirilmesi (Bkz. Parag. 5)**

- A2. Denetçi, yanlış bildirimlerin açıkça önemsiz olacağı tutarın sınırını belirleyebilir ve bu sınırın altında kalan tutarların mali tablolar üzerinde açıkça önemli bir etkisinin olmasını öngörmediği için bu yanlış bildirimlerin bir araya getirilmesine gerek olmadığını düşünebilir. “Açıkça önemsiz” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Açıkça önemsiz olan hususlar, ISA 320 uyarınca belirlenen önemlilik düzeyinden tümüyle farklı (daha küçük) bir önem sırasına sahiptir. Bu hususlar; tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle birlikte ele alındığında veya büyüklük, nitelik veya koşul kriterlerine göre değerlendirildiğinde açıkça konuyla ilgisiz hususlardır. Bir veya birkaç hususun açıkça önemsiz olup olmadığına dair belirsizlik olması halinde bu husus(lar), açıkça önemsiz olarak değerlendirilmez.
- A3. Denetim sırasında toplanan yanlış bildirimlerin etkisini değerlendirmesi ve bu yanlış bildirimleri idare ve yönetimden sorumlu olanlara iletmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak amacıyla gerçeğe dayalı yanlış bildirimler, kanaate dayalı yanlış bildirimler ve öngörülen yanlış bildirimler arasında ayırım yapılması yararlı olabilir.
- Gerçeğe dayalı yanlış bildirimler, hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlış bildirimlerdir.
  - Kanaate dayalı yanlış bildirimler, denetçinin makul bulmadığı muhasebe tahminlerine veya uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi ya da uygulanmasına ilişkin idarenin aldığı kararlardan kaynaklanan farklardır.
  - Öngörülen yanlış bildirimler, denetçinin belli popülasyonlardaki yanlış bildirimler hakkındaki en iyi tahminidir. Bunlar, denetim örnekleminde tespit edilen yanlış bildirimlerin örneklemin alındığı popülasyonun tümüne yansıtılmasını içerir. Öngörülen yanlış bildirimlerin belirlenmesine ve sonuçların değerlendirmesine yönelik rehberlik ISA 530'da yer almaktadır.<sup>2</sup>

### **Denetim Devam Ederken Tespit Edilmiş Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 6-7)**

- A4. Bir yanlış bildirim, münferit bir olay olmayabilir. Başka yanlış bildirimlerin mevcut olabileceğine yönelik kanıtlar arasında örneğin denetçinin, yanlış bildirim iç kontroldeki bir bozukluktan veya uygun olmayan varsayımlardan veya kuruluş tarafından geniş çapta uygulanan değerlendirme yöntemlerinden kaynaklandığını tespit etmesi sayılabilir.
- A5. Denetim sırasında bir araya getirilen yanlış bildirimlerin bütünü ISA 320 uyarınca belirlenen önemlilik düzeyine yaklaşması halinde, tespit edilmemiş muhtemel yanlış bildirimlerin, denetim sırasında toplanan yanlış bildirimlerin bütünüyle birlikte ele alındığında önemlilik düzeyini aşabilme riski; kabul edilebilir alt seviyeden daha yüksek olabilir. Örnekleme riski ve örneklemeden kaynaklanmayan riskler nedeniyle tespit edilmemiş yanlış bildirimler olabilir.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”, paragraf A1-A6.

<sup>2</sup> ISA 530, “Denetim Örnekleme”, paragraf 14-15.

<sup>3</sup> ISA 530, paragraf 5(c)-(d).

- A6. The auditor may request management to examine a class of transactions, account balance or disclosure in order for management to understand the cause of a misstatement identified by the auditor, perform procedures to determine the amount of the actual misstatement in the class of transactions, account balance or disclosure, and to make appropriate adjustments to the financial statements. Such a request may be made, for example, based on the auditor's projection of misstatements identified in an audit sample to the entire population from which it was drawn.

#### **Communication and Correction of Misstatements (Ref: Para. 8-9)**

- A7. Timely communication of misstatements to the appropriate level of management is important as it enables management to evaluate whether the items are misstatements, inform the auditor if it disagrees, and take action as necessary. Ordinarily, the appropriate level of management is the one that has responsibility and authority to evaluate the misstatements and to take the necessary action.
- A8. Law or regulation may restrict the auditor's communication of certain misstatements to management, or others, within the entity. For example, laws or regulations may specifically prohibit a communication, or other action, that might prejudice an investigation by an appropriate authority into an actual, or suspected, illegal act. In some circumstances, potential conflicts between the auditor's obligations of confidentiality and obligations to communicate may be complex. In such cases, the auditor may consider seeking legal advice.
- A9. The correction by management of all misstatements, including those communicated by the auditor, enables management to maintain accurate accounting books and records and reduces the risks of material misstatement of future financial statements because of the cumulative effect of immaterial uncorrected misstatements related to prior periods.
- A10. ISA 700 requires the auditor to evaluate whether the financial statements are prepared and presented, in all material respects, in accordance with the requirements of the applicable financial reporting framework. This evaluation includes consideration of the qualitative aspects of the entity's accounting practices, including indicators of possible bias in management's judgments<sup>1</sup>, which may be affected by the auditor's understanding of management's reasons for not making the corrections.

#### **Evaluating the Effect of Uncorrected Misstatements (Ref: Para. 10-11)**

- A11. The auditor's determination of materiality in accordance with ISA 320 is often based on estimates of the entity's financial results, because the actual financial results may not yet be known. Therefore, prior to the auditor's evaluation of the effect of uncorrected misstatements, it may be necessary to revise materiality determined in accordance with ISA 320 based on the actual financial results.

---

<sup>1</sup> ISA 700, paragraph 12.

- A6. Denetçi; tespit ettiği bir yanlış bildirim sebebinin idare tarafından öğrenilmesi için işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamayı incelemesini; bu işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamadaki gerçeğe dayalı yanlış bildirim miktarını belirleyecek prosedürleri uygulamasını ve mali tablolarda uygun düzenlemeler yapmasını idareden talep edebilir. Bu talep, örneğin denetçinin denetim örnekleminde tespit ettiği yanlış bildirimleri, örneklemin alındığı popülasyonun tümüne yansıtması temel alınarak yapılabilir.

#### **Yanlış Bildirimlerin İletilmesi ve Düzeltmesi (Bkz. Parag. 8-9)**

- A7. Yanlış bildirimlerin uygun idari kademeye zamanında iletilmesi önemlidir. Çünkü idarenin belirtilen hususların yanlış bildirim olup olmadığını değerlendirmesine, aynı görüşte olmadığına dair denetçiyi bilgilendirmesine ve gerekli adımları atmasına imkân verir. Genelde uygun idari kademe, yanlış bildirimleri değerlendirme ve gerekli adımları atma sorumluluk ve yetkisine sahip olan kademedir.
- A8. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin bazı yanlış bildirimleri idareye veya kuruluş bünyesindeki diğer kişilere iletmesine sınır getirebilir. Örneğin yasal veya idari düzenlemeler, ilgili bir makamın gerçek veya şüphelenilen yasadışı bir faaliyet hakkındaki soruşturmasına hâle getirebilecek bir iletişimi veya başka bir eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin gizlilik yükümlülükleri ile iletişim yükümlülükleri arasındaki çatışmalar, karmaşık olabilir. Böyle durumlarda denetçi, hukuki tavsiye almayı düşünebilir.
- A9. İdarenin denetçi tarafından iletilenler dâhil tüm yanlış bildirimleri düzeltmesi, doğru muhasebe defter ve kayıtları tutmasını sağlar ve gelecekteki mali tablolarda geçmiş dönemlere ilişkin önemsiz düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin toplu etkisinden doğabilecek önemli yanlış bildirim risklerini azaltır.
- A10. ISA 700; denetçinin, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun biçimde hazırlanarak sunulup sunulmadığını değerlendirmesini gerektirir. Bu değerlendirme; idarenin kararlarındaki muhtemel önyargı göstergeleri dâhil olmak üzere kuruluşun muhasebe uygulamalarının niteliksel özelliklerinin değerlendirilmesini içerir<sup>1</sup> ve denetçinin idarenin düzeltmeleri yapmama gerekçelerini öğrenmesinden etkilenebilir.

#### **Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 10-11)**

- A11. Denetçinin ISA 320 uyarınca önemlilik düzeyini belirlemesi, genelde kuruluşun mali sonuçlarına ilişkin tahminleri temel alır çünkü gerçek mali sonuçlar henüz bilinmeyebilir. Bu nedenle denetçinin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin etkisini değerlendirmesinden önce, ISA 320 uyarınca belirlenen önemlilik düzeyinin gerçek mali sonuçlar esas alınarak revize edilmesi gerekebilir.

---

<sup>1</sup> ISA 700, paragraf 12.

- A12. ISA 320 explains that, as the audit progresses, materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures) is revised in the event of the auditor becoming aware of information during the audit that would have caused the auditor to have determined a different amount (or amounts) initially.<sup>1</sup> Thus, any significant revision is likely to have been made before the auditor evaluates the effect of uncorrected misstatements. However, if the auditor's reassessment of materiality determined in accordance with ISA 320 (see paragraph 10 of this ISA) gives rise to a lower amount (or amounts), then performance materiality and the appropriateness of the nature, timing and extent of the further audit procedures are reconsidered so as to obtain sufficient appropriate audit evidence on which to base the audit opinion.
- A13. Each individual misstatement is considered to evaluate its effect on the relevant classes of transactions, account balances or disclosures, including whether the materiality level for that particular class of transactions, account balance or disclosure, if any, has been exceeded.
- A14. If an individual misstatement is judged to be material, it is unlikely that it can be offset by other misstatements. For example, if revenue has been materially overstated, the financial statements as a whole will be materially misstated, even if the effect of the misstatement on earnings is completely offset by an equivalent overstatement of expenses. It may be appropriate to offset misstatements within the same account balance or class of transactions; however, the risk that further undetected misstatements may exist is considered before concluding that offsetting even immaterial misstatements is appropriate.<sup>2</sup>
- A15. Determining whether a classification misstatement is material involves the evaluation of qualitative considerations, such as the effect of the classification misstatement on debt or other contractual covenants, the effect on individual line items or sub-totals, or the effect on key ratios. There may be circumstances where the auditor concludes that a classification misstatement is not material in the context of the financial statements as a whole, even though it may exceed the materiality level or levels applied in evaluating other misstatements. For example, a misclassification between balance sheet line items may not be considered material in the context of the financial statements as a whole when the amount of the misclassification is small in relation to the size of the related balance sheet line items and the misclassification does not affect the income statement or any key ratios.
- A16. The circumstances related to some misstatements may cause the auditor to evaluate them as material, individually or when considered together with other misstatements accumulated during the audit, even if they are lower than materiality for the financial statements as a whole. Circumstances that may affect the evaluation include the extent to which the misstatement:
- Affects compliance with regulatory requirements;
  - Affects compliance with debt covenants or other contractual requirements;
  - Relates to the incorrect selection or application of an accounting policy that has an immaterial effect on the current period's financial statements but is likely to have a material effect on future periods' financial statements;
  - Masks a change in earnings or other trends, especially in the context of general economic and industry conditions;
  - Affects ratios used to evaluate the entity's financial position, results of operations or cash flows;

---

<sup>1</sup> ISA 320, paragraph 12.

<sup>2</sup> The identification of a number of immaterial misstatements within the same account balance or class of transactions may require the auditor to reassess the risk of material misstatement for that account balance or class of transactions.

- A12. ISA 320; denetçinin denetimin başında farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine neden olabilecek bir bilgiyi denetim devam ederken fark etmesi halinde bir bütün olarak mali tablolara yönelik önemlilik düzeyinin (varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) revize edilmesini ifade eder.<sup>1</sup> Böylelikle denetçi düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin etkisini değerlendirmeden önce her türlü önemli revizyon yapılmış olabilecektir. Ancak denetçinin ISA 320 (bkz. bu ISA'nın 10. paragrafı) uyarınca belirlenen önemlilik düzeyini yeniden değerlendirmesi sonucunda daha düşük bir tutarın (veya tutarların) ortaya çıkması halinde denetim görüşünü dayandıracak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere uygulama önemliliği ve ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının uygunluğu yeniden değerlendirilir.
- A13. Her münferit yanlış bildirim; ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar üzerindeki etkisinin ve varsa belli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya yönelik önemlilik düzeyinin aşılp aşılmadığının değerlendirilmesi amacıyla dikkate alınır.
- A14. Münferit bir yanlış bildirim önemli olduğuna karar verilmesi halinde bunun başka yanlış bildirimlerle mahsup edilmesi mümkün değildir. Örneğin gelirin önemli ölçüde fazla beyan edilmesi halinde yanlış bildirim kazançlar üzerindeki etkisi, giderlerin de eşit şekilde fazla beyan edilmesiyle tamamen dengelense bile mali tablolar bir bütün olarak önemli ölçüde yanlış bildirilmiş olacaktır. Yanlış bildirimleri, aynı hesap bakiyesi veya işlem sınıfı içinde mahsup etmek uygun olabilir. Ancak önemsiz yanlış bildirimlerin bile mahsup edilmesinin uygun olduğu sonucuna varmadan önce tespit edilmemiş başka yanlış bildirimler olabileceği riski dikkate alınır.<sup>2</sup>
- A15. Sınıflandırmada yapılan yanlış bildirim önemli olup olmadığının belirlenmesi; sınıflandırmada yapılan yanlış bildirim borç veya diğer sözleşmeli anlaşmalar üzerindeki etkisi, münferit ilgili kalemler veya alt toplamlar üzerindeki etkisi veya kilit oranlar üzerindeki etkisi gibi niteliksel hususların değerlendirilmesini içerir. Denetçinin, sınıflandırmada yapılan yanlış bildirim, diğer yanlış bildirimleri değerlendirirken uygulanan önemlilik düzeyi veya düzeylerini aşmasına rağmen bir bütün olarak mali tablolar bağlamında önemli olmadığı sonucuna vardığı durumlar olabilir. Örneğin ilgili bilanço kalemleri arasında yanlış sınıflandırma yapılması; yanlış sınıflandırma miktarının bu kalemlerin büyüklüğüne nazaran ufak olması ve yanlış sınıflandırmanın gelir tablosunu veya kilit bir oranı etkilememesi halinde, bir bütün olarak mali tablolar bağlamında önemli olarak değerlendirilmeyebilir.
- A16. Bazı yanlış bildirimlere ilişkin durumlar; bir bütün olarak mali tablolara yönelik önemlilik düzeyinin altında olsa bile denetçinin bunları, tek başına veya denetim sırasında toplanan diğer yanlış bildirimlerle birlikte dikkate alındığında önemli olarak değerlendirmesine sebep olabilir. Değerlendirmeyi etkileyebilecek durumlar arasında aşağıdaki hususlar yer alır.

Yanlış bildirim;

- Düzenleyici gerekliliklere uygunluğu ne derece etkilediği;
- Borç anlaşmaları veya diğer sözleşme gerekliliklerine uygunluğu ne derece etkilediği;
- Cari döneme ait mali tablolar üzerinde önemsiz fakat gelecekteki mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabilecek, yanlış bir muhasebe politikasının seçilmesi veya uygulanmasıyla ne derece ilgili olduğu;
- Kazançlar veya diğer kalemlerde oluşan bir değişikliği, özellikle genel ekonomik şartlar ve sanayi şartları bağlamında ne derece gizlediği;
- Kuruluşun mali durumunu, faaliyet sonuçlarını veya nakit akışlarını değerlendirmek için kullanılan oranları ne derece etkilediği;

<sup>1</sup> ISA 320, paragraf 12.

<sup>2</sup> Aynı hesap bakiyesi veya işlem sınıfı içindeki önemsiz yanlış bildirimlerin sayısının belirlenmesi, denetçinin söz konusu hesap bakiyesi veya işlem sınıfı için önemli yanlış bildirim riskini yeniden değerlendirmesini gerektirebilir.

- Affects segment information presented in the financial statements (for example, the significance of the matter to a segment or other portion of the entity's business that has been identified as playing a significant role in the entity's operations or profitability);
- Has the effect of increasing management compensation, for example, by ensuring that the requirements for the award of bonuses or other incentives are satisfied;
- Is significant having regard to the auditor's understanding of known previous communications to users, for example, in relation to forecast earnings;
- Relates to items involving particular parties (for example, whether external parties to the transaction are related to members of the entity's management);
- Is an omission of information not specifically required by the applicable financial reporting framework but which, in the judgment of the auditor, is important to the users' understanding of the financial position, financial performance or cash flows of the entity; or
- Affects other information that will be communicated in documents containing the audited financial statements (for example, information to be included in a "Management Discussion and Analysis" or an "Operating and Financial Review") that may reasonably be expected to influence the economic decisions of the users of the financial statements. ISA 720<sup>1</sup> deals with the auditor's consideration of other information, on which the auditor has no obligation to report, in documents containing audited financial statements.

These circumstances are only examples; not all are likely to be present in all audits nor is the list necessarily complete. The existence of any circumstances such as these does not necessarily lead to a conclusion that the misstatement is material.

- A17. ISA 240<sup>2</sup> explains how the implications of a misstatement that is, or may be, the result of fraud ought to be considered in relation to other aspects of the audit, even if the size of the misstatement is not material in relation to the financial statements.
- A18. The cumulative effect of immaterial uncorrected misstatements related to prior periods may have a material effect on the current period's financial statements. There are different acceptable approaches to the auditor's evaluation of such uncorrected misstatements on the current period's financial statements. Using the same evaluation approach provides consistency from period to period.

#### *Considerations Specific to Public Sector Entities*

- A19. In the case of an audit of a public sector entity, the evaluation whether a misstatement is material may also be affected by the auditor's responsibilities established by law, regulation or other authority to report specific matters, including, for example, fraud.
- A20. Furthermore, issues such as public interest, accountability, probity and ensuring effective legislative oversight, in particular, may affect the assessment whether an item is material by virtue of its nature. This is particularly so for items that relate to compliance with law, regulation or other authority.

---

<sup>1</sup> ISA 720, "The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements".

<sup>2</sup> ISA 240, paragraph 35.

- Mali tablolarda sunulan faaliyet alanı bilgisini ne derece etkilediği (örneğin konunun, kuruluşun faaliyetlerinde veya karlılığında önemli rol oynadığı tespit edilmiş bir faaliyet alanı veya diğer bir çalışma koluna ilişkin önemi);
- Örneğin ikramiye veya diğer teşviklerin verilmesine yönelik yükümlülüklerin karşılanmasını sağlayarak idareye sağlanan menfaatlerin artırılmasını ne ölçüde etkilediği;
- Denetçinin örneğin tahmini kazançlar hakkında geçmişte kullanıcılara yapıldığı bilinen bildirimleri anlaması açısından ne derece önemli olduğu;
- Belli tarafları kapsayan kalemlerle ne derece ilgili olduğu (örneğin işlemin kuruluş dışı taraflarının kuruluş idaresinin üyeleriyle ilgili olup olmadığı);
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin özellikle gerektirmediği ancak denetçinin kanaatine göre kullanıcıların, kuruluşun mali durum, mali performans veya nakit akışlarını anlaması için önem arz eden bir bilgiyi ne derece noksan bıraktığı;
- Denetlenmiş mali tabloları içeren belgelerde yer alacak ve mali tablo kullanıcılarının mali kararlarını etkilemesi beklenen bilgilere (örneğin “İdari Değerlendirme ve Analiz” veya “Operasyonel ve Mali Gözden Geçirme” çalışmasında yer alacak bilgilere) ne derece tesir ettiği. ISA 720<sup>1</sup>, denetçinin raporlamakla yükümlü olmadığı ve denetlenmiş mali tabloları içeren belgelerdeki diğer bilgilere ilişkin denetçi değerlendirmesini ele alır.

Bu durumlar yalnızca örnek niteliğinde olup her denetimde bu durumların hepsi birden mevcut olmayabilir. Ayrıca örnekler yukarıda sayılanlarla sınırlı değildir. Bu gibi durumların mevcudiyeti, yanlış bildirim önemli olduğu sonucuna varılmasını zorunlu kılmaz.

- A17. ISA 240<sup>2</sup>; hile sonucu oluşan veya oluşabilecek bir yanlış bildirim sonuçlarının, bu yanlış bildirim büyüklüğü mali tablolar açısından önemli olmasa bile denetimin diğer yönleri açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiğini açıklar.
- A18. Geçmiş dönemlere ilişkin düzeltilmemiş önemsiz yanlış bildirimlerin toplu etkisi, cari dönemin mali tabloları üzerinde önemli etkiye sahip olabilir. Denetçinin bu tür cari dönem mali tabloları üzerindeki düzeltilmemiş yanlış bildirimleri değerlendirmesine yönelik geçerli farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Aynı değerlendirme yaklaşımının kullanılması, bir dönemden diğerine tutarlılık olmasını sağlar.

#### *Kamu Kurumlarına Özgü Konular*

- A19. Kamu kurumu denetimi söz konusu olduğunda yanlış bildirim önemli olup olmadığı değerlendirilmesi; denetçinin yasal ve idari düzenlemelerde belirlenen, örneğin hile gibi belli konuları raporlama sorumluluklarından da etkilenebilir.
- A20. Ayrıca kamu yararı, hesap verme sorumluluğu, dürüstlük ve etkin mevzuat gözetiminin sağlanması gibi konular; özellikle bir hususun niteliği nedeniyle önemli olup olmadığı değerlendirmesini etkileyebilir. Bu durum; özellikle yasal ve idari düzenlemelere uygunluk ile ilgili hususlar için geçerlidir.

<sup>1</sup> ISA 720, “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Belgelere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları”.

<sup>2</sup> ISA 240, paragraf 35.

*Communication with Those Charged with Governance* (Ref: Para. 12)

- A21. If uncorrected misstatements have been communicated with person(s) with management responsibilities, and those person(s) also have governance responsibilities, they need not be communicated again with those same person(s) in their governance role. The auditor nonetheless has to be satisfied that communication with person(s) with management responsibilities adequately informs all of those with whom the auditor would otherwise communicate in their governance capacity.<sup>1</sup>
- A22. Where there is a large number of individual immaterial uncorrected misstatements, the auditor may communicate the number and overall monetary effect of the uncorrected misstatements, rather than the details of each individual uncorrected misstatement.
- A23. ISA 260 requires the auditor to communicate with those charged with governance the written representations the auditor is requesting (see paragraph 14 of this ISA).<sup>2</sup> The auditor may discuss with those charged with governance the reasons for, and the implications of, a failure to correct misstatements, having regard to the size and nature of the misstatement judged in the surrounding circumstances, and possible implications in relation to future financial statements.

**Written Representation** (Ref: Para. 14)

- A24. Because the preparation of the financial statements requires management and, where appropriate, those charged with governance to adjust the financial statements to correct material misstatements, the auditor is required to request them to provide a written representation about uncorrected misstatements. In some circumstances, management and, where appropriate, those charged with governance may not believe that certain uncorrected misstatements are misstatements. For that reason, they may want to add to their written representation words such as: "We do not agree that items ... and ... constitute misstatements because [description of reasons]." Obtaining this representation does not, however, relieve the auditor of the need to form a conclusion on the effect of uncorrected misstatements.

**Documentation** (Ref: Para. 15)

- A25. The auditor's documentation of uncorrected misstatements may take into account:
- (a) The consideration of the aggregate effect of uncorrected misstatements;
  - (b) The evaluation of whether the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures, if any, have been exceeded; and
  - (c) The evaluation of the effect of uncorrected misstatements on key ratios or trends, and compliance with legal, regulatory and contractual requirements (for example, debt covenants).

---

<sup>1</sup> ISA 260, paragraph 13.

<sup>2</sup> ISA 260, paragraph 16(c)(ii).



*Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim* (Bkz. Parag. 12)

- A21. Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin, idari sorumlulukları olan kişi veya kişilere iletilmesi ve bu kişi veya kişilerin aynı zamanda yönetim sorumluluklarının bulunması halinde bu kişilere, yönetim görevleri nedeniyle tekrar bildirim yapılması gerekmez. Yine de denetçi; idari sorumlulukları olan kişi veya kişilere yapılan bildirim, normalde yönetim görevi nedeniyle bildirimde bulunacağı herkesi yeteri kadar bilgilendirdiğinden emin olmalıdır.<sup>1</sup>
- A22. Çok sayıda münferit, düzeltilmemiş, önemsiz yanlış bildirim olması halinde denetçi; düzeltilmemiş her yanlış bildirim detayları yerine sayısını ve toplam parasal etkisini iletebilir.
- A23. ISA 260 uyarınca denetçi, talep ettiği yazılı bildirimleri yönetimden sorumlu olanlara iletmelidir (Bkz. Bu ISA'nın 14. paragrafı).<sup>2</sup> Denetçi; içinde bulunulan koşullar altında değerlendirilmiş yanlış bildirimlerin büyüklük ve niteliğini göz önünde tutarak yanlış bildirimlerin düzeltilmeme gerekçe ve sonuçlarını ve gelecekteki mali tablolara yönelik muhtemel sonuçlarını yönetimden sorumlu olanlarla görüşebilir.

**Yazılı Bildirim** (Bkz. Parag. 14)

- A24. Mali tabloların hazırlanması, idare ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanların önemli yanlış bildirimleri düzeltmek amacıyla mali tabloları düzeltmesini gerektirir. Bu nedenle denetçi, idare ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlardan düzeltilmemiş yanlış bildirimler hakkında yazılı bildirim vermelerini istemelidir. Bazı durumlarda idare ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlar, bazı düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin, yanlış bildirim olduğuna inanmayabilir. Bu sebeple yazılı bildirimlerine "... hususlarının yanlış bildirim oluşturduğuna katılmıyoruz çünkü ... (gerekçelerin açıklanması)" gibi ifadeler eklemek isteyebilirler. Ancak bu bildirim elde edilmesi, denetçiyi düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin etkisine dair sonuca varma gereğinden kurtarmaz.

**Belgelendirme** (Bkz. Parag. 15)

- A25. Denetçinin, düzeltilmemiş yanlış bildirimleri belgelendirirken dikkate alabileceği hususlar şunlardır:
- Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin toplu etkisinin değerlendirilmesi;
  - Belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için varsa önemlilik düzeyi veya düzeylerinin aşıp aşılmadığının değerlendirilmesi;
  - Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin kilit oranlar veya kalemler üzerindeki etkisinin ve yasal, düzenleyici ve sözleşmeye ilişkin gerekliliklere (örneğin borç anlaşmaları) uygunluğunun değerlendirilmesi.

<sup>1</sup> ISA 260, paragraf 13.

<sup>2</sup> ISA 260, paragraf 16(c)(ii).