

ISSAI 1505

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

Dış Teyitler

Financial Audit Guidelines

External Confirmations

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) 505 “Dış Teyitler”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’in 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 1505

PRACTICE NOTE TO ISA 505 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

External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence	P3–P4
Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request	P5

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 505

Introduction

Scope of this ISA	1
External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence	2–3
Effective Date	4

Objective 5

Definitions 6

Requirements

External Confirmation Procedures	7
Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request	8–9
Results of the External Confirmation Procedures	10–14
Negative Confirmations	15
Evaluating the Evidence Obtained	16

Application and Other Explanatory material

External Confirmation Procedures	A1–A7
Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request	A8–A10
Results of the External Confirmation Procedures	A11–A22
Negative Confirmations	A23
Evaluating the Evidence Obtained	A24–A25

ISSAI 1505 İçindekiler Tablosu

ISA 505 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	P3–P4
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	P5
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 505	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	2–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Dış Teyit Prosedürleri	7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	8–9
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	10–14
Menfi Teyitler	15
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Dış Teyit Prosedürleri	A1–A7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	A8–A10
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	A11–A22
Menfi Teyitler	A23
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	A24–A25

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 505

External Confirmations

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 505 - External Confirmations. It is read together with the ISA. ISA 505 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 505 deals with the auditor's use of external confirmation procedures to obtain audit evidence in accordance with the requirements of ISA 330² and ISA 500³. It does not address inquiries regarding litigation and claims, which are dealt with in ISA 501⁴.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence.
 - (b) Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 505 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence

- P3. Paragraph A1 of the ISA and paragraph A48 of ISA 330⁵ state that confirmations can be used to obtain evidence about the presence or absence of certain conditions (e.g. "side agreements" not included in formal arrangements). In addition to assertions related to the audit of financial statements, public sector auditors may find confirmations useful in obtaining evidence related to additional audit objectives stipulated by their audit mandate or arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature. For example, external confirmations can be used to obtain evidence about:

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

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

³ ISA 500, "Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence".

⁴ ISA 501, "Audit Evidence— Specific Considerations for Selected Items".

⁵ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 505 Uygulama Notu¹

Dış Teyitler

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Dış Teyitler” başlıklı ISA 505’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 505, 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 505; ISA 330² ve ISA 500’ün³ gereklilikleri uyarınca denetçinin, denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit prosedürleri kullanmasını ele alır. ISA 501’de⁴ ele alınan dava ve alacak taleplerine ilişkin bilgi alınması hususuna değinmez.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması.
 - İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 505, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürlerinin Uygulanması

- P3. Bu ISA’nın A1 paragrafı ile ISA 330’un⁵ A48 paragrafında teyitlerin, bazı şartların mevcut bulunup bulunmadığına ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere kullanılabilirliği belirtilmektedir (örneğin resmi düzenlemelere dâhil edilmeyen “yan anlaşmalar”). Mali tabloların denetimine ilişkin beyanlara ek olarak kamu sektörü denetçileri; denetim görev ve yetkilerinin öngördüğü veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık direktifleri ve hükümet politikasının gereklilikleri ile yasama organının resmi kararlarından kaynaklanan ek denetim amaçlarına ilişkin kanıt elde etmede teyitleri faydalı bulabilirler. Örneğin dış teyitler, aşağıdakiler hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere kullanılabilir:

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

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

³ ISA 500, “Denetim Kanıtı”.

⁴ ISA 501, “Denetim Kanıtı - Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar”.

⁵ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”.

- The presence or absence in agreements or arrangements with third parties of legislated or other terms and conditions such as guarantees of performance or funding;
 - The commitment of expenditures that have not yet been authorized by the legislature;
 - The continued eligibility of individuals in receipt of pensions, income assistance, annuities or other ongoing payments; or
 - The presence of "side deals" with suppliers for the return of goods for credit in order to use funding that would have otherwise lapsed in a subsequent fiscal period.
- P4. Paragraph 2 of the ISA states that corroborating information obtained from a source independent of the entity may increase the assurance the auditor obtains from evidence within the accounting records or from representations made by management. As such, paragraph 6 (a) defines an external confirmation as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium. Given the size and complexity of governments, public sector auditors need to be vigilant to ensure that external confirmation requests are directed to third parties who are independent of the audited entity and the responses are reliable in light of the relationship between the entity and the confirming party.

Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request

- P5. Public sector auditors may, in addition to the requirement to communicate to those charged with governance, as stated in paragraph 9 of the ISA also be required or expected to communicate to the legislature or appropriate oversight body.

- Üçüncü taraflarla yapılan anlaşma veya düzenlemelerde performans veya kaynak garantileri gibi yasalaştırılmış hüküm ve koşulların veya diğer hüküm ve koşulların bulunup bulunmadığı,
 - Yasama organı tarafından henüz onaylanmamış giderlerin taahhüdü,
 - Kişilerin; emekli maaşı, gelir yardımı, yıllık ödemeler veya diğer devam eden ödemeler için hak sahibi olma durumlarının devam etmesi,
 - Aksi takdirde sonraki mali döneme intikal edecek kaynakları kullanabilmek üzere kredili malların iadesini yapmak amacıyla tedarikçilerle yapılmış “yan anlaşmaların” bulunması.
- P4. Bu ISA'nın 2. paragrafında belirtildiği üzere kuruluştan bağımsız bir kaynaktan elde edilen tamamlayıcı bilgi, denetçinin muhasebe kayıtlarındaki kanıtlardan veya idarenin bildirimlerinden edineceği güvenceyi artırabilir. Buna bağlı olarak 6(a) paragrafındaki tanıma göre dış teyit; üçüncü taraftan (teyit eden taraf) denetçiye, kâğıt üzerinde veya elektronik olarak veya diğer araçlarla gönderilen doğrudan yazılı bir cevaptır. Kamu sektörünün büyüklüğü ve karmaşıklığı dikkate alındığında kamu sektörü denetçileri, dış teyit taleplerinin denetlenen kuruluştan bağımsız olan üçüncü taraflara yöneltildiğinden ve cevapların kuruluş ile teyit eden taraf arasındaki ilişkinin ışığında güvenilir olduğundan emin olmak için çok ihtiyatlı olmalıdır.

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

- P5. Kamu sektörü denetçilerinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma gerekliliğine ek olarak bu ISA'nın 9. paragrafında belirtildiği üzere yasama organı veya ilgili gözetim organı ile iletişim kurması da gerekebilir veya beklenebilir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Dış Teyitler

International Standard on Auditing

External Confirmations



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Dış Teyitler” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 505), 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: 978-1-60815-013-7

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 505

EXTERNAL CONFIRMATIONS

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence	2–3
Effective Date	4
Objective	5
Definitions	6
Requirements	
External Confirmation Procedures	7
Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request	8–9
Results of the External Confirmation Procedures	10–14
Negative Confirmations	15
Evaluating the Evidence Obtained	16
Application and Other Explanatory Material	
External Confirmation Procedures	A1–A7
Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request	A8–A10
Results of the External Confirmation Procedures	A11–A22
Negative Confirmations	A23
Evaluating the Evidence Obtained	A24–A25

International Standard on Auditing (ISA) 505, “External Confirmations” 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 505

DIŞ TEYİTLER

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Kanıtı Elde Etmek Üzere Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması	2-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Dış Teyit Prosedürleri	7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	8-9
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	10-14
Menfi Teyitler	15
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Dış Teyit Prosedürleri	A1-A7
İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi	A8-A10
Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları	A11-A22
Menfi Teyitler	A23
Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi	A24-A25

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 505 "Dış Teyitler", 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 use of external confirmation procedures to obtain audit evidence in accordance with the requirements of ISA 330¹ and ISA 500². It does not address inquiries regarding litigation and claims, which are dealt with in ISA 501³.

External Confirmation Procedures to Obtain Audit Evidence

2. ISA 500 indicates that the reliability of audit evidence is influenced by its source and by its nature, and is dependent on the individual circumstances under which it is obtained⁴. That ISA also includes the following generalizations applicable to audit evidence⁵:
 - Audit evidence is more reliable when it is obtained from independent sources outside the entity.
 - Audit evidence obtained directly by the auditor is more reliable than audit evidence obtained indirectly or by inference.
 - Audit evidence is more reliable when it exists in documentary form, whether paper, electronic or other medium.

Accordingly, depending on the circumstances of the audit, audit evidence in the form of external confirmations received directly by the auditor from confirming parties may be more reliable than evidence generated internally by the entity. This ISA is intended to assist the auditor in designing and performing external confirmation procedures to obtain relevant and reliable audit evidence.

3. Other ISAs recognize the importance of external confirmations as audit evidence, for example:
 - ISA 330 discusses the auditor's responsibility to design and implement overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level, and to design and perform further audit procedures whose nature, timing and extent are based on, and are responsive to, the assessed risks of material misstatement at the assertion level.⁶ In addition, ISA 330 requires that, irrespective of the assessed risks of material misstatement, the auditor designs and performs substantive procedures for each material class of transactions, account balance, and disclosure. The auditor is also required to consider whether external confirmation procedures are to be performed as substantive audit procedures.⁷

¹ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

² ISA 500, "Audit Evidence".

³ ISA 501, "Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items".

⁴ ISA 500, paragraph A5.

⁵ ISA 500, paragraph A31.

⁶ ISA 330, paragraphs 5-6.

⁷ ISA 330, paragraphs 18-19.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin ISA 330¹ ve ISA 500'un² gereklilikleri uyarınca, denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit prosedürleri kullanmasını ele alır. ISA 501'de³ ele alınan dava ve alacak taleplerine ilişkin bilgi alınması hususuna değinmez.

Denetim Kanıtı Elde Etmek için Dış Teyit Prosedürleri Uygulanması

2. ISA 500, denetim kanıtının güvenilirliğinin hem kaynağından ve niteliğinden etkilendiğini hem de elde edildiği münferit koşullara bağlı olduğunu belirtir.⁴ Bu ISA, denetim kanıtı için geçerli olan aşağıdaki genellemeleri de içerir⁵:
 - Denetim kanıtı, kuruluş dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edildiği zaman daha güvenilirlerdir.
 - Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı, dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirlerdir.
 - Denetim kanıtı, kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda belge biçiminde olduğu zaman daha güvenilirlerdir.

Buna göre, denetimin şartlarına bağlı olarak denetçi tarafından teyit eden taraflardan doğrudan alınan dış teyitler biçimindeki denetim kanıtı, kuruluş tarafından üretilmiş kanıttan daha güvenilir olabilir. Bu ISA, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmeye yönelik dış teyit prosedürlerini tasarlaması ve uygulamasında denetçiye yardımcı olmayı amaçlar.

3. Diğer ISA'lar, dış teyitlerin denetim kanıtı olarak önemini kabul eder. Örneğin:
 - ISA 330, denetçinin mali tablo düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı atılacak tüm adımları tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır. Ayrıca denetçinin; niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bunlara cevap verebilen ek denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğundan bahseder.⁶ Buna ilaveten ISA 330, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine bakmaksızın denetçinin her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. Denetçinin, dış teyit prosedürlerinin maddi doğrulama prosedürleri gibi uygulanıp uygulanmayacağını da dikkate alması gerekir.⁷

¹ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

² ISA 500, "Denetim Kanıtı".

³ ISA 501, "Denetim Kanıtı - Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar".

⁴ ISA 500, A5 paragrafı.

⁵ ISA 500, A31 paragrafı.

⁶ ISA 330, 5. ve 6. paragraflar

⁷ ISA 330, 18. ve 19. paragraflar.

- ISA 330 requires that the auditor obtain more persuasive audit evidence the higher the auditor's assessment of risk.¹ To do this, the auditor may increase the quantity of the evidence or obtain evidence that is more relevant or reliable, or both. For example, the auditor may place more emphasis on obtaining evidence directly from third parties or obtaining corroborating evidence from a number of independent sources. ISA 330 also indicates that external confirmation procedures may assist the auditor in obtaining audit evidence with the high level of reliability that the auditor requires to respond to significant risks of material misstatement, whether due to fraud or error.²
- ISA 240 indicates that the auditor may design confirmation requests to obtain additional corroborative information as a response to address the assessed risks of material misstatement due to fraud at the assertion level.³
- ISA 500 indicates that corroborating information obtained from a source independent of the entity, such as external confirmations, may increase the assurance the auditor obtains from evidence existing within the accounting records or from representations made by management.⁴

Effective Date

4. 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, when using external confirmation procedures, is to design and perform such procedures to obtain relevant and reliable audit evidence.

Definitions

6. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) External confirmation - Audit evidence obtained as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium.
 - (b) Positive confirmation request - A request that the confirming party respond directly to the auditor indicating whether the confirming party agrees or disagrees with the information in the request, or providing the requested information.
 - (c) Negative confirmation request - A request that the confirming party respond directly to the auditor only if the confirming party disagrees with the information provided in the request.
 - (d) Non-response - A failure of the confirming party to respond, or fully respond, to a positive confirmation request, or a confirmation request returned undelivered.
 - (e) Exception - A response that indicates a difference between information requested to be confirmed, or contained in the entity's records, and information provided by the confirming party.

¹ ISA 330, paragraph 7(b).

² ISA 330, paragraph A53.

³ ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", paragraph A37.

⁴ ISA 500, paragraphs A8-A9.

- ISA 330, denetçinin, ne kadar yüksek risk belirlerse o kadar ikna edici denetim kanıtı elde etmesini gerektirir.¹ Bunu gerçekleştirmek için denetçi, kanıt miktarını artırabilir veya konuyla daha ilgili ve güvenilir kanıt elde edebilir ya da bunların her ikisini de yapabilir. Örneğin denetçi üçüncü taraflardan doğrudan kanıt elde edilmesini veya birtakım bağımsız kaynaklardan tamamlayıcı kanıt elde edilmesini daha çok önemseyebilir. Yine ISA 330’da belirtildiği üzere dış teyit prosedürleri, denetçiye hile veya hata kaynaklı önemli yanlış bildirim risklerine karşı atacağı adımlara ilişkin yüksek güvenilirlik düzeyinde denetim kanıtı elde etme hususunda yardımcı olabilir.²
- ISA 240’ta belirtildiği üzere denetçi, beyan düzeyinde hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirimle ilişkin değerlendirilmiş risklere karşı ek tamamlayıcı bilgiler elde etmek için teyit talepleri hazırlayabilir.³
- ISA 500’de ifade edildiği üzere dış teyitler gibi kuruluşun bağımsız bir kaynaktan elde edilen tamamlayıcı bilgiler, denetçinin muhasebe kayıtlarındaki mevcut kanıtlardan veya idarenin bildirimlerinden elde ettiği güvenceyi artırabilir.⁴

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

5. Dış teyit prosedürlerini kullanmada denetçinin amacı, bu prosedürleri ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

6. ISA’ların amaçlarına uygun olarak kullanılan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:
 - (a) Dış teyit – Basılı formatta veya elektronik olarak veya başka bir araç vasıtasıyla üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye doğrudan yazılı yanıt vermesi suretiyle elde edilen denetim kanıtıdır.
 - (b) Müspet teyit talebi – Teyit eden tarafın talepte verilen bilgilere mutabık olup olmadığını gösteren veya istenen bilgileri içeren bir yanıtın, teyit eden tarafça doğrudan denetçiye verilmesinin istendiği taleptir.
 - (c) Menfi teyit talebi – Teyit eden tarafın, sadece talepte verilen bilgilere mutabık kalmaması halinde doğrudan denetçiye yanıt vermesinin istendiği taleptir.
 - (d) Cevap vermeme – Teyit eden tarafın, müspet teyit talebine yanıt vermemesi veya eksik yanıt vermesi ya da teyit talebinin teslim edilememiş olarak geri dönmesidir.
 - (e) Kural dışı durum – Teyit edilmesi talep edilen veya kuruluşun kayıtlarında yer alan bilgi ile teyit eden tarafın sağladığı bilgi arasındaki farkı gösteren bir yanıtıdır.

¹ ISA 330, 7(b) paragrafı.

² ISA 330, A53 paragrafı.

³ ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”.

⁴ ISA 500, A8 ve A9 paragrafları.

Requirements

External Confirmation Procedures

7. When using external confirmation procedures, the auditor shall maintain control over external confirmation requests, including:
 - (a) Determining the information to be confirmed or requested; (Ref: Para. A1)
 - (b) Selecting the appropriate confirming party; (Ref: Para. A2)
 - (c) Designing the confirmation requests, including determining that requests are properly addressed and contain return information for responses to be sent directly to the auditor; and (Ref: Para. A3-A6)
 - (d) Sending the requests, including follow-up requests when applicable, to the confirming party. (Ref: Para. A7)

Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request

8. If management refuses to allow the auditor to send a confirmation request, the auditor shall:
 - (a) Inquire as to management's reasons for the refusal, and seek audit evidence as to their validity and reasonableness; (Ref: Para. A8)
 - (b) Evaluate the implications of management's refusal on the auditor's assessment of the relevant risks of material misstatement, including the risk of fraud, and on the nature, timing and extent of other audit procedures; and (Ref: Para. A9)
 - (c) Perform alternative audit procedures designed to obtain relevant and reliable audit evidence. (Ref: Para. A10)
9. If the auditor concludes that management's refusal to allow the auditor to send a confirmation request is unreasonable, or the auditor is unable to obtain relevant and reliable audit evidence from alternative audit procedures, the auditor shall communicate with those charged with governance in accordance with ISA 260.¹ The auditor also shall determine the implications for the audit and the auditor's opinion in accordance with ISA 705.²

Results of the External Confirmation Procedures

Reliability of Responses to Confirmation Requests

10. If the auditor identifies factors that give rise to doubts about the reliability of the response to a confirmation request, the auditor shall obtain further audit evidence to resolve those doubts. (Ref: Para. A11-A16)
11. If the auditor determines that a response to a confirmation request is not reliable, the auditor shall evaluate the implications on the assessment of the relevant risks of material misstatement, including the risk of fraud, and on the related nature, timing and extent of other audit procedures. (Ref: Para. A17)

Non-Responses

12. In the case of each non-response, the auditor shall perform alternative audit procedures to obtain relevant and reliable audit evidence. (Ref: Para A18-A19)

¹ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance", paragraph 16.

² ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report".

Gereklilikler

Dış Teyit Prosedürleri

7. Denetçi, dış teyit prosedürlerini kullanırken dış teyit talepleri üzerinde aşağıdaki hususlar dâhil olmak üzere kontrol sağlar:
 - (a) Teyit edilecek veya talep edilecek bilginin belirlenmesi. (Bkz. Parag. A1)
 - (b) Teyit istenecek uygun tarafın seçilmesi. (Bkz. Parag. A2)
 - (c) Taleplerin doğru bir şekilde ele alındığının ve doğrudan denetçiye gönderilecek olan yanıtlar için gerekli iletişim bilgilerini içerdiğinin belirlenmesi dahil teyit taleplerinin tasarlanması (Bkz. Parag. A3-A6)
 - (d) Gerekteğinde teyit eden tarafa izleme taleplerinin gönderilmesi dâhil taleplerin gönderilmesi. (Bkz. Parag. A7)

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

8. İdarenin, denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi halinde denetçi;
 - (a) İdarenin, talebine izin vermeme nedenlerini araştırır ve bu nedenlerin geçerliliği ve makullüğüne ilişkin denetim kanıtı arar. (Bkz. Parag. A8)
 - (b) İdarenin izin vermemesinin; hile riski dâhil önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesi ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A9)
 - (c) İlgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere tasarlanmış alternatif denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A10)
9. Denetçinin teyit talebi göndermesine idare tarafından izin verilmemesinin makul olmadığı veya alternatif denetim prosedürlerinden ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde edemediği sonucuna varması halinde denetçi, ISA 260¹ uyarınca yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Buna ilaveten denetçi, ISA 705² uyarınca bu durumun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini belirler.

Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları

Teyit Taleplerine Karşılık Alınan Cevapların Güvenilirliği

10. Teyit talebine aldığı cevabın güvenilirliği hakkında şüphe uyandıran faktörler tespit etmesi halinde denetçi, bu şüpheleri ortadan kaldırmak için ek denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A11-A16)
11. Teyit talebine aldığı yanıtın güvenilir olmadığına karar vermesi halinde denetçi, bu durumun hile riski dâhil önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi ve ilgili diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A17)

Cevap Vermeme

12. Cevap alamadığı her durumda denetçi, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere alternatif denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A18-A19)

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", 16. paragraf.

² ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

When a Response to a Positive Confirmation Request Is Necessary to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence

13. If the auditor has determined that a response to a positive confirmation request is necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence, alternative audit procedures will not provide the audit evidence the auditor requires. If the auditor does not obtain such confirmation, the auditor shall determine the implications for the audit and the auditor's opinion in accordance with ISA 705. (Ref: Para A20)

Exceptions

14. The auditor shall investigate exceptions to determine whether or not they are indicative of misstatements. (Ref: Para. A21-A22)

Negative Confirmations

15. Negative confirmations provide less persuasive audit evidence than positive confirmations. Accordingly, the auditor shall not use negative confirmation requests as the sole substantive audit procedure to address an assessed risk of material misstatement at the assertion level unless all of the following are present: (Ref: Para. A23)
 - (a) The auditor has assessed the risk of material misstatement as low and has obtained sufficient appropriate audit evidence regarding the operating effectiveness of controls relevant to the assertion;
 - (b) The population of items subject to negative confirmation procedures comprises a large number of small, homogeneous, account balances, transactions or conditions;
 - (c) A very low exception rate is expected; and
 - (d) The auditor is not aware of circumstances or conditions that would cause recipients of negative confirmation requests to disregard such requests.

Evaluating the Evidence Obtained

16. The auditor shall evaluate whether the results of the external confirmation procedures provide relevant and reliable audit evidence, or whether further audit evidence is necessary. (Ref: Para A24-A25)

Application and Other Explanatory Material

External Confirmation Procedures

Determining the Information to Be Confirmed or Requested (Ref: Para. 7(a))

- A1. External confirmation procedures frequently are performed to confirm or request information regarding account balances and their elements. They may also be used to confirm terms of agreements, contracts, or transactions between an entity and other parties, or to confirm the absence of certain conditions, such as a "side agreement."

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etmek için Müspet Teyit Talebine Cevap Almanın Gerekli Olduğu Durumlar

13. Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müspet teyit talebine cevap verilmesi gerektiğine karar vermesi halinde alternatif denetim prosedürleri, denetçiye gereken denetim kanıtını sağlamaz. Bu teyidi elde edememesi halinde denetçi, ISA 705 uyarınca bu durumun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerini belirler. (Bkz. Parag. A20)

Kural Dışı Durumlar

14. Denetçi, kural dışı durumları önemli yanlış bildirim göstergesi olup olmadıklarını belirlemek üzere inceler. (Bkz. Parag. A21-A22)

Menfi Teyitler

15. Menfi teyitler, müspet teyitlerden daha az ikna edici denetim kanıtı sağlar. Bu nedenle denetçi; aşağıdaki koşulların tümü bir arada mevcut olmadığı müddetçe beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini ele almak için menfi teyit taleplerini, tek maddi doğrulama prosedürü olarak kullanmaz: (Bkz. Parag. A23)
- (a) Denetçi, önemli yanlış bildirim düşük düzeyde olduğunu değerlendirmiş ve beyanla ilişkili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiştir.
 - (b) Menfi teyit prosedürlerine konu olan kalemler; çok sayıda küçük ve homojen hesap bakiyesi, işlem veya koşulu içermektedir.
 - (c) Kural dışı durum oranının çok düşük olması beklenmektedir.
 - (d) Denetçi, menfi teyit taleplerini alanların bu talepleri göz ardı etmesine neden olabilecek durum ve koşulların farkında değildir.

Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi

16. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin sonuçlarının, ilgili ve güvenilir denetim kanıtı sağlayıp sağlamayacağını veya ek denetim kanıtının gerekli olup olmadığını değerlendirir. (Bkz. Parag. A24-A25)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Dış Teyit Prosedürleri

Teyit Edilecek veya Talep Edilecek Bilginin Belirlenmesi (Bkz. Parag. 7(a))

- A1. Dış teyit prosedürleri, çoğu zaman hesap bakiyeleri ve bunların öğeleri hakkındaki bilgileri teyit veya talep etmek üzere uygulanır. Bu prosedürler; kuruluş ile diğer taraflar arasındaki anlaşma şartlarını, sözleşmeleri veya işlemleri teyit etmek veya “yan anlaşma” gibi belli durumların bulunmadığını teyit etmek için de kullanılabilir.

Selecting the Appropriate Confirming Party (Ref: Para. 7(b))

- A2. Responses to confirmation requests provide more relevant and reliable audit evidence when confirmation requests are sent to a confirming party the auditor believes is knowledgeable about the information to be confirmed. For example, a financial institution official who is knowledgeable about the transactions or arrangements for which confirmation is requested may be the most appropriate person at the financial institution from whom to request confirmation.

Designing Confirmation Requests (Ref: Para. 7(c))

- A3. The design of a confirmation request may directly affect the confirmation response rate, and the reliability and the nature of the audit evidence obtained from responses.
- A4. Factors to consider when designing confirmation requests include:
- The assertions being addressed.
 - Specific identified risks of material misstatement, including fraud risks.
 - The layout and presentation of the confirmation request.
 - Prior experience on the audit or similar engagements.
 - The method of communication (for example, in paper form, or by electronic or other medium).
 - Management's authorization or encouragement to the confirming parties to respond to the auditor. Confirming parties may only be willing to respond to a confirmation request containing management's authorization.
 - The ability of the intended confirming party to confirm or provide the requested information (for example, individual invoice amount versus total balance).
- A5. A positive external confirmation request asks the confirming party to reply to the auditor in all cases, either by indicating the confirming party's agreement with the given information, or by asking the confirming party to provide information. A response to a positive confirmation request ordinarily is expected to provide reliable audit evidence. There is a risk, however, that a confirming party may reply to the confirmation request without verifying that the information is correct. The auditor may reduce this risk by using positive confirmation requests that do not state the amount (or other information) on the confirmation request, and ask the confirming party to fill in the amount or furnish other information. On the other hand, use of this type of "blank" confirmation request may result in lower response rates because additional effort is required of the confirming parties.
- A6. Determining that requests are properly addressed includes testing the validity of some or all of the addresses on confirmation requests before they are sent out.

Follow-Up on Confirmation Requests (Ref: Para. 7(d))

- A7. The auditor may send an additional confirmation request when a reply to a previous request has not been received within a reasonable time. For example, the auditor may, having verified the accuracy of the original address, send an additional or follow-up request.

Teyit için Uygun Tarafın Seçilmesi (Bkz. Parag. 7(b))

- A2. Teyit taleplerine alınan cevaplar; bu teyit taleplerinin, denetçinin teyit edilecek husus hakkında bilgi sahibi olduğuna inandığı bir teyit eden tarafa gönderilmesi halinde daha ilgili ve güvenilir denetim kanıtı sağlar. Örneğin teyit talebinde bulunulan işlemler veya düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olan bir mali kurum görevlisi, o mali kurumda teyit talep edilebilecek en uygun kişi olabilir.

Teyit Taleplerinin Hazırlanması (Bkz. Parag. 7(c))

- A3. Teyit talebinin tasarımı, teyit talebine verilecek cevabın oranını ve yanıtlardan elde edilecek denetim kanıtının güvenilirlik ve niteliğini doğrudan etkileyebilir.
- A4. Teyit taleplerini hazırlarken dikkat edilecek faktörler şunlardır:
- Ele alınan beyanlar.
 - Hile riskleri dâhil tespit edilen bazı önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Teyit talebinin tasarımı ve sunumu.
 - Denetime veya benzer görevlere ilişkin geçmiş deneyimler.
 - İletişim yöntemi (örneğin kâğıt üzerinde, elektronik olarak veya diğer araçlarla).
 - İdarenin, teyit eden tarafları, denetçiye cevap vermeleri için yetkilendirmesi veya teşvik etmesi. Teyit eden taraflar, yalnızca idarenin yetkilendirmesini içeren teyit taleplerine cevap vermek isteyebilir.
 - Teyit etmesi istenen tarafın, talep edilen bilgiyi teyit etme veya sağlama yeterliği (örneğin münferit fatura tutarına karşı toplam bakiye).
- A5. Müspet dış teyit talebi; teyit eden tarafın, verilen bilgilerle mutabık olduğunu göstermesini veya bilgi vermesini isteyerek her durumda denetçiye cevap vermesini talep eder. Müspet teyit talebine alınan yanıtın güvenilir denetim kanıtı sağlaması beklenir. Ancak teyit eden tarafın, verdiği bilginin doğruluğunu onaylamadan teyit talebini cevaplama riski vardır. Denetçi, teyit talebi üzerinde miktarı (veya diğer bilgileri) belirtmeyen müspet teyit talepleri kullanarak bu riski azaltabilir ve teyit eden taraftan tutarı girmesini veya diğer bilgileri vermesini talep edebilir. Öte yandan bunun gibi “boş” bir teyit talebi, cevap oranının düşük olmasına yol açabilir çünkü teyit eden tarafların ek çaba sarf etmesini gerektirir.
- A6. Teyit taleplerinin uygun adreslere gönderileceğinden emin olunması, bu talepler gönderilmeden önce üzerlerindeki bazı adreslerin veya tüm adreslerin geçerliliğinin test edilmesini içerir.

Teyit Taleplerinin Takibi (Bkz. Parag. 7(d))

- A7. Denetçi, önceki bir talebine makul süre içinde cevap alamamışsa ilave teyit talebi gönderebilir. Örneğin denetçi, orijinal adresin geçerliliğini yeniden doğruladıktan sonra ilave bir teyit veya takip talebi gönderebilir.

Management's Refusal to Allow the Auditor to Send a Confirmation Request

Reasonableness of Management's Refusal (Ref: Para. 8(a))

- A8. A refusal by management to allow the auditor to send a confirmation request is a limitation on the audit evidence the auditor may wish to obtain. The auditor is therefore required to inquire as to the reasons for the limitation. A common reason advanced is the existence of a legal dispute or ongoing negotiation with the intended confirming party, the resolution of which may be affected by an untimely confirmation request. The auditor is required to seek audit evidence as to the validity and reasonableness of the reasons because of the risk that management may be attempting to deny the auditor access to audit evidence that may reveal fraud or error.

Implications for the Assessment of Risks of Material Misstatement (Ref: Para. 8(b))

- A9. The auditor may conclude from the evaluation in paragraph 8(b) that it would be appropriate to revise the assessment of the risks of material misstatement at the assertion level and modify planned audit procedures in accordance with ISA 315.¹ For example, if management's request to not confirm is unreasonable, this may indicate a fraud risk factor that requires evaluation in accordance with ISA 240.²

Alternative Audit Procedures (Ref: Para. 8(c))

- A10. The alternative audit procedures performed may be similar to those appropriate for a non-response as set out in paragraphs A18-A19 of this ISA. Such procedures also would take account of the results of the auditor's evaluation in paragraph 8(b) of this ISA.

Results of the External Confirmation Procedures

Reliability of Responses to Confirmation Requests (Ref: Para. 10)

- A11. ISA 500 indicates that even when audit evidence is obtained from sources external to the entity, circumstances may exist that affect its reliability.³ All responses carry some risk of interception, alteration or fraud. Such risk exists regardless of whether a response is obtained in paper form, or by electronic or other medium. Factors that may indicate doubts about the reliability of a response include that it:
- Was received by the auditor indirectly; or
 - Appeared not to come from the originally intended confirming party.
- A12. Responses received electronically, for example by facsimile or electronic mail, involve risks as to reliability because proof of origin and authority of the respondent may be difficult to establish, and alterations may be difficult to detect. A process used by the auditor and the respondent that creates a secure environment for responses received electronically may mitigate these risks. If the auditor is satisfied that such a process is secure and properly controlled, the reliability of the related responses is enhanced. An electronic confirmation process might incorporate various techniques for validating the identity of a sender of information in electronic form, for example, through the use of encryption, electronic digital signatures, and procedures to verify web site authenticity.

¹ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", paragraph 31.

² ISA 240, paragraph 24.

³ ISA 500, paragraph A31.

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi

İdarenin, Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesinin Makul Olup Olmaması (Bkz. Parag. 8(a))

- A8. İdarenin; denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi, denetçinin elde etmek isteyebileceği denetim kanıtını sınırlandırır. Bu nedenle denetçinin, kısıtlamanın nedenlerini araştırması gerekir. Bunun yaygın bir nedeni, teyit etmesi istenen tarafla yasal bir anlaşmazlık veya devam eden bir müzakerenin bulunması ve bu anlaşmazlık veya müzakerenin çözümünün zamansız bir teyit talebinden etkilenebilecek olmasıdır. Denetçinin, idarenin izin vermeme nedenlerinin geçerliliği ve makullüğüne ilişkin denetim kanıtı araması gerekir. Çünkü idarenin, denetçinin hile veya hatayı ortaya çıkarabileceği bir denetim kanıtına erişimini engellemeye çalışması riski bulunabilir.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Değerlendirilmesi Üzerindeki Etkiler (Bkz. Parag. 8(b))

- A9. Denetçi; 8(b) paragrafındaki değerlendirmeden, beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin yapılan değerlendirmenin gözden geçirilmesinin ve planlanmış denetim prosedürlerinin, ISA 315¹ uyarınca değiştirilmesinin uygun olacağı sonucuna varabilir. Örneğin idarenin teyit istememe talebinin makul olmaması halinde bu durum, ISA 240² uyarınca değerlendirilmesi gereken bir hile riski faktörü olduğuna işaret edebilir.

Alternatif Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 8(c))

- A10. Uygulanan alternatif denetim prosedürleri, bu ISA'nın A18 ve A19 paragraflarında belirtildiği üzere cevap verilmemesi durumu için uygun olan prosedürlerle benzer nitelikte olabilir. Bu gibi prosedürler, bu ISA'nın 8(b) paragrafında belirtilen denetçinin değerlendirme sonuçlarını da göz önünde bulunduracaktır.

Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları

Teyit Taleplerine Alınan Cevapların Güvenilirliği (Bkz. Parag. 10)

- A11. ISA 500'te belirtildiği üzere, kuruluş dışı kaynaklardan elde edilse bile denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyecek durumlar mevcut olabilir.³ Tüm yanıtlar; önleme, değiştirme veya hile riski taşır. Bu risk, yanıtın fiziki, elektronik veya başka bir ortamda elde edilmesinden bağımsız olarak mevcuttur. Bir yanıtın güvenilirliği hakkındaki şüphelere işaret edebilecek faktörler şunlardır:
- Denetçinin yanıtı dolaylı olarak almış olması veya
 - Yanıtın, gerçekte teyit etmesi istenen taraftan gelmediğinin anlaşılması.
- A12. Faks veya elektronik posta gibi elektronik yolla alınan cevaplar, yanıtlayanın menşe ispatını ve yetkisini saptamak ve değişiklikleri tespit etmek zor olabileceği için güvenilirlik bakımından risk barındırabilir. Denetçi ve yanıtlayanın elektronik olarak alınan cevaplar için güvenli ortam yaratacak bir süreç kullanması, bu riskleri azaltabilir. Denetçinin böyle bir sürecin güvenli olduğundan ve uygun şekilde kontrol edildiğinden tatmin olması halinde ilgili cevapların güvenilirliği artar. Elektronik teyit süreci; elektronik bilginin göndericisinin kimliğini doğrulamak için örneğin şifreleme, dijital imzalar ve web sitesinin güvenilirliğini onaylayacak prosedürler kullanmak suretiyle çeşitli teknikleri birleştirebilir.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", 31. paragraf.

² ISA 240, 24. paragraf.

³ ISA 500, A31 paragrafı.

- A13. If a confirming party uses a third party to coordinate and provide responses to confirmation requests, the auditor may perform procedures to address the risks that:
- (a) The response may not be from the proper source;
 - (b) A respondent may not be authorized to respond; and
 - (c) The integrity of the transmission may have been compromised.
- A14. The auditor is required by ISA 500 to determine whether to modify or add procedures to resolve doubts over the reliability of information to be used as audit evidence.¹ The auditor may choose to verify the source and contents of a response to a confirmation request by contacting the confirming party. For example, when a confirming party responds by electronic mail, the auditor may telephone the confirming party to determine whether the confirming party did, in fact, send the response. When a response has been returned to the auditor indirectly (for example, because the confirming party incorrectly addressed it to the entity rather than to the auditor), the auditor may request the confirming party to respond in writing directly to the auditor.
- A15. On its own, an oral response to a confirmation request does not meet the definition of an external confirmation because it is not a direct written response to the auditor. However, upon obtaining an oral response to a confirmation request, the auditor may, depending on the circumstances, request the confirming party to respond in writing directly to the auditor. If no such response is received, in accordance with paragraph 12, the auditor seeks other audit evidence to support the information in the oral response.
- A16. A response to a confirmation request may contain restrictive language regarding its use. Such restrictions do not necessarily invalidate the reliability of the response as audit evidence.

Unreliable Responses (Ref: Para. 11)

- A17. When the auditor concludes that a response is unreliable, the auditor may need to revise the assessment of the risks of material misstatement at the assertion level and modify planned audit procedures accordingly, in accordance with ISA 315.² For example, an unreliable response may indicate a fraud risk factor that requires evaluation in accordance with ISA 240.³

Non-Responses (Ref: Para. 12)

- A18. Examples of alternative audit procedures the auditor may perform include:
- For accounts receivable balances - examining specific subsequent cash receipts, shipping documentation, and sales near the period-end.
 - For accounts payable balances - examining subsequent cash disbursements or correspondence from third parties, and other records, such as goods received notes.

¹ ISA 500, paragraph 11.

² ISA 315, paragraph 31.

³ ISA 240, paragraph 24.

- A13. Teyit eden taraf, teyit taleplerine yanıt vermesi ve bunları koordine etmesi için üçüncü bir tarafı kullanırsa denetçi; aşağıdaki riskleri ele alacak prosedürler uygulayabilir:
- Cevap uygun kaynaktan gelmemiş olabilir,
 - Yanıtlayanın cevap verme yetkisi bulunmayabilir,
 - İletinin doğruluğuna gölge düşmüş olabilir.
- A14. ISA 500 uyarınca denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine dair şüpheleri ortadan kaldırmak üzere bazı prosedürlerin değiştirilmesi veya eklenmesi gerekir gerekmediğine karar verir.¹ Denetçi, teyit eden tarafla iletişime geçerek bir teyit talebine karşılık alınan cevabın kaynağı ve içeriğini doğrulamayı tercih edebilir. Örneğin teyit eden tarafın elektronik posta yoluyla cevap vermesi durumunda denetçi, cevabı gerçekten teyit eden tarafın gönderip göndermediğini tespit etmek üzere teyit eden tarafa telefon edebilir. Cevabın denetçiye dolaylı olarak gelmesi (örneğin teyit eden tarafın, cevabı doğrudan denetçiye göndermek yerine yanlışlıkla kurum adresine göndermesi) halinde ise denetçi, teyit eden tarafın yazılı olarak doğrudan denetçiye cevap vermesini talep edebilir.
- A15. Teyit talebine karşılık alınan sözlü bir yanıt, tek başına dış teyit tanımını karşılamaz çünkü denetçiye doğrudan gönderilen yazılı bir cevap değildir. Ancak teyit talebine karşılık sözlü cevap aldıktan sonra denetçi, koşullara bağlı olarak, teyit eden tarafın doğrudan kendisine yazılı olarak cevap vermesini talep edebilir. Böyle bir yazılı cevap alınmaması halinde 12. paragraf uyarınca denetçi, sözlü cevaptaki bilgiyi destekleyecek başka denetim kanıtları arar.
- A16. Teyit talebine alınan cevap, bu cevabın kullanımına ilişkin kısıtlayıcı bir dil içerebilir. Bu tür kısıtlamalar, cevabın denetim kanıtı olarak güvenilirliğini geçersiz kılmayabilir.

Güvenilir Olmayan Cevaplar (Bkz. Parag. 11)

- A17. Bir cevabın güvenilir olmadığı sonucuna varması halinde denetçinin, ISA 315² uyarınca beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeyi gözden geçirmesi ve böylece planlanmış denetim prosedürlerini değiştirmesi gerekebilir. Örneğin güvenilir olmayan bir cevap, ISA 240³ uyarınca değerlendirilmesi gereken bir hile riski faktörünü gösterebilir.

Cevap Vermeme (Bkz. Parag. 12)

- A18. Denetçinin uygulayabileceği alternatif denetim prosedürlerine örnekler şunlardır:
- Alicılar hesabı için – spesifik ek nakit makbuzları, nakliye belgeleri ve dönem sonuna yakın satışların incelenmesi.
 - Satıcılar hesabı için – ek nakit ödemeler veya üçüncü taraflardan gelen yazışmaların veya alındı belgeleri gibi diğer kayıtların incelenmesi.

¹ ISA 500, 11. paragraf.

² ISA 315, 31. paragraf.

³ ISA 240, 24. paragraf.

- A19. The nature and extent of alternative audit procedures are affected by the account and assertion in question. A non-response to a confirmation request may indicate a previously unidentified risk of material misstatement. In such situations, the auditor may need to revise the assessed risk of material misstatement at the assertion level, and modify planned audit procedures, in accordance with ISA 315.¹ For example, fewer responses to confirmation requests than anticipated, or a greater number of responses than anticipated, may indicate a previously unidentified fraud risk factor that requires evaluation in accordance with ISA 240.²

When a Response to a Positive Confirmation Request Is Necessary to Obtain Sufficient Appropriate Audit Evidence (Ref. Para. 13)

- A20. In certain circumstances, the auditor may identify an assessed risk of material misstatement at the assertion level for which a response to a positive confirmation request is necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence. Such circumstances may include where:
- The information available to corroborate management's assertion(s) is only available outside the entity.
 - Specific fraud risk factors, such as the risk of management override of controls, or the risk of collusion which can involve employee(s) and/or management, prevent the auditor from relying on evidence from the entity.

Exceptions (Ref: Para. 14)

- A21. Exceptions noted in responses to confirmation requests may indicate misstatements or potential misstatements in the financial statements. When a misstatement is identified, the auditor is required by ISA 240 to evaluate whether such misstatement is indicative of fraud.³ Exceptions may provide a guide to the quality of responses from similar confirming parties or for similar accounts. Exceptions also may indicate a deficiency, or deficiencies, in the entity's internal control over financial reporting.
- A22. Some exceptions do not represent misstatements. For example, the auditor may conclude that differences in responses to confirmation requests are due to timing, measurement, or clerical errors in the external confirmation procedures.

Negative Confirmations (Ref: Para. 15)

- A23. The failure to receive a response to a negative confirmation request does not explicitly indicate receipt by the intended confirming party of the confirmation request or verification of the accuracy of the information contained in the request. Accordingly, a failure of a confirming party to respond to a negative confirmation request provides significantly less persuasive audit evidence than does a response to a positive confirmation request. Confirming parties also may be more likely to respond indicating their disagreement with a confirmation request when the information in the request is not in their favor, and less likely to respond otherwise. For example, holders of bank deposit accounts may be more likely to respond if they believe that the balance in their account is understated in the confirmation request, but may be less likely to respond when they believe the balance is overstated. Therefore, sending negative confirmation requests to holders of bank deposit accounts may be a useful procedure in considering whether such balances may be understated, but is unlikely to be effective if the auditor is seeking evidence regarding overstatement.

¹ ISA 315, paragraph 31.

² ISA 240, paragraph 24.

³ ISA 240, paragraph 35.

- A19. Alternatif denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı, söz konusu hesap ve beyandan etkilenir. Teyit talebine cevap alamama, daha önce tespit edilmemiş önemli yanlış bildirim riski olduğunu gösterebilir. Böyle durumlarda denetçinin, ISA 315¹ uyarınca beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskini gözden geçirmesi ve planlanmış denetim prosedürlerini değiştirmesi gerekebilir. Örneğin teyit taleplerine beklenenden daha az veya çok cevap alınması, ISA 240² uyarınca değerlendirilmesi gereken, daha önce tespit edilmemiş bir hile riski faktörü bulunduğuna işaret edebilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Etmek için Müspet Teyit Talebine Cevap Almanın Gerekli Olduğu Durumlar (Bkz. Parag. 13)

- A20. Bazı durumlarda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müspet teyit talebine cevap almasını gerektiren, beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş bir önemli yanlış bildirim riski tespit edebilir. Böyle durumlar aşağıdakileri kapsayabilir:
- İdarenin beyan/beyanlarını kanıtlarla destekleyecek bilgi, yalnızca kuruluş dışında bulunmaktadır.
 - İdarenin kontrolleri geçersiz kılması riski, işçi/işçileri ve/veya idareyi kapsayabilecek muvazaa riski gibi belli sahtecilik riski faktörleri, denetçiyi kuruluştan gelen kanıtlara güvenmekten alıkoyar.

Kural Dışı Durumlar (Bkz. Parag. 14)

- A21. Teyit taleplerine alınan cevaplarda belirtilen kural dışı durumlar, mali tablolardaki yanlış bildirimlere veya olası yanlış bildirimlere işaret edebilir. Yanlış bildirim tespit edildiğinde denetçinin, ISA 240'a göre bu yanlış bildirim hile göstergesi olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.³ Kural dışı durumlar, teyit eden benzer taraflardan alınan veya benzer hesaplar için alınan cevapların kalitesine dair bilgi verebilir. Kural dışı durumlar, kuruluşun mali raporlama üzerindeki iç kontrolünde zaaf veya zafiyetler bulunduğunu da gösterebilir.
- A22. Bazı kural dışı durumlar, yanlış bildirimler olduğu anlamına gelmez. Örneğin denetçi, teyit taleplerine alınan cevaplardaki farkların dış teyit prosedürlerinde meydana gelen zamanlama, ölçme veya yazım hatalarından kaynaklandığı sonucuna varabilir.

Menfi Teyitler (Bkz. Parag. 15)

- A23. Menfi teyit talebine cevap alamama, teyit etmesi amaçlanan tarafın teyit talebini aldığını veya talepteki bilginin onaylandığını açıkça göstermez. Buna göre, teyit eden tarafın menfi teyit talebine cevap vermemesi, müspet teyit talebine cevap vermesinden çok daha az ikna edici denetim kanıtı sağlar. Teyit eden tarafın, gönderilen talepteki bilgi kendi lehine olmadığı zaman söz konusu teyit talebiyle mutabık olmadığını ifade edecek şekilde cevap vermesi daha muhtemel, aksi yönde cevap verme ihtimali ise daha düşük olabilir. Örneğin bankalardaki mevduat hesabı sahiplerinin, teyit talebinde hesaplarındaki bakiyenin olduğundan eksik gösterildiğini düşünmesi durumunda cevap verme ihtimali daha yüksek, olduğundan fazla gösterildiğini düşünmesi durumunda ise daha düşüktür. Bu nedenle mevduat hesabı sahiplerine menfi teyit taleplerini göndermek, bu bakiyelerin olduğundan az gösterilip gösterilmediğini değerlendirirken yararlı bir prosedür olabilir. Buna karşın denetçinin, mevduat hesaplarında fazlalık olmasına ilişkin kanıt araması halinde bu teyit taleplerinin etkili olma ihtimali düşüktür.

¹ ISA 315, 31. paragraf.

² ISA 240, 24. paragraf.

³ ISA 240, 35. paragraf.

Evaluating the Evidence Obtained (Ref: Para. 16)

- A24. When evaluating the results of individual external confirmation requests, the auditor may categorize such results as follows:
- (a) A response by the appropriate confirming party indicating agreement with the information provided in the confirmation request, or providing requested information without exception;
 - (b) A response deemed unreliable;
 - (c) A non-response; or
 - (d) A response indicating an exception.
- A25. The auditor's evaluation, when taken into account with other audit procedures the auditor may have performed, may assist the auditor in concluding whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained or whether further audit evidence is necessary, as required by ISA 330.¹

¹ ISA 330, paragraphs 26-27.

Elde Edilen Kanıtın Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 16)

- A24. Münferit dış teyit taleplerinin sonuçlarını değerlendirirken denetçi, bu sonuçları aşağıdaki gibi sınıflandırabilir:
- (a) Teyit eden uygun tarafın, teyit talebinde verilen bilgi üzerinde mutabık olduğunu gösteren veya istenen bilgiyi istisnasız olarak sağladığı bir cevap,
 - (b) Güvenilmez olarak değerlendirilen bir cevap,
 - (c) Cevap alamama,
 - (d) Kural dışı bir durum olduğunu gösteren bir cevap.
- A.25 Denetçinin değerlendirmesi, uygulamış olabileceği diğer denetim prosedürleriyle birlikte dikkate alındığı zaman, ISA 330¹ uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmediği veya ek denetim kanıtlarının gerekli olup olmadığı konusunda karara varmasında denetçiye yardımcı olabilir.

¹ ISA 330, 26. ve 27. paragraflar.