



ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI)

DÜZEY 4 MALİ DENETİM UYGULAMA REHBERLERİ

Haziran 2017
ANKARA

CİLT-1



ULUSLARARASI
YÜKSEK DENETİM KURUMLARI
STANDARTLARI (ISSAI) -II-
MALİ DENETİM UYGULAMA REHBERLERİ

Nisan 2017
ANKARA

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. İki cilt halinde yayıma hazır hale getirilen bu kitapta, sadece Mali Denetim Uygulama Rehberleri yer almaktadır. Mali Denetim Uygulama Rehberleri; Performans Denetimi Uygulama Rehberleri, Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri ve Spesifik Rehberlerle birlikte ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini oluşturur. Diğer denetim rehberlerinden farklı olarak Mali Denetim Rehberleri; INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşmaktadır.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını ayrıntılı olarak tanımlayacak şekilde kaleme alınmışlardır. Metinlerde olası yanlış anlama ya da muğlaklıklardan kaçınmak amacıyla yoğun atıfların yanı sıra sık tekrarlara başvurulmuştur. Bu nedenle, uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terimden oluşan orijinal metinler, mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması metinlerin özüne sadık kalınarak gerçekleştirilmiş ve çevirmenin dip notları hariç herhangi bir ekleme, yerelleştirme ya da yoruma yer verilmemiştir.

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

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; sonrasında bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

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**

İÇİNDEKİLER

ISSAI 1000 – INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş	1
ISSAI 1003 – INTOSAI Terimler Sözlüğü	37
ISSAI 1200 – Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	73
ISSAI 1210 – Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verimesi	107
ISSAI 1220 – Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü	141
ISSAI 1230 – Denetimin Belgelendirilmesi	165
ISSAI 1240 – Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları.....	187
ISSAI 1250 – Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması	243
ISSAI 1260 – Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	265
ISSAI 1265 – İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi	295
ISSAI 1300 – Mali Tablo Denetiminin Planlanması.....	315
ISSAI 1315 – Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	337
ISSAI 1320 – Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	389
ISSAI 1330 – Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar	409
ISSAI 1402 – Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar	439
ISSAI 1450 – Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi.....	471
ISSAI 1500 – Denetim Kanıtı	491
ISSAI 1501 – Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar.....	519

ISSAI 1000

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

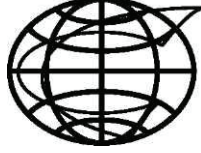
INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş

Financial Audit Guideline

General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines

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>

ISSAI 1000 İçindekiler Tablosu

	Paragraf
Giriş	1–9
Arka Plan Bilgisi	10–13
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Amacı	14–17
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Kapsamı	18–23
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yapısı ve İçeriği	24–27
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması	28–29
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin INTOSAI Temel Prensipleri'ni Desteklemek için Uygulanması	30
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Diğer Standartları Desteklemek için Uygulanması.....	31
Yetki	
Yetki–INTOSAI Temel Prensipleri ve Mali Denetim Rehberleri.....	32–36
Yetki–Uluslararası Denetim Standartları	37–43
Kamu Kurumlarının Denetiminde Genel Hususlar	44–45
Kamu Sektöründe Farklı Denetim Sistemleri	46–48
Rehberlerde Kullanılan Terminoloji	49–51
Mesleki Yargı ve Şüphencilik	52
Denetim Görevinin Kabulü ve Devamı.....	53–54
Mali Tablo Denetiminin Amacı	55–58
Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi	59–63
Kalite Güvencesi Süreçleri.....	64–66
Çalışma Kâğıtları ve Denetimin Belgelendirilmesi.....	67
İletişim.....	68–70
Hile ve Hatanın Tespiti	71–74
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemeleri Dikkate Alması	75–76
Risk Değerlendirmesi ve Denetim Prosedürleri.....	77–80
Kamu Kurumlarının Denetimlerinde Önemlilik	81–84
Kamu Sektöründe Denetçi Raporları	85–86
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Tercümesi	87–89
Ek 1–INTOSAI Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki	
Ek 2–15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli ISSAI'ler	
Ek 3–ISA'lara Atfedilen Yetki	
Ek 4–Tercüme Yönelik Tavsiyeler	
Ek 5–Kısaltmalar Listesi	

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne Giriş

Giriş

1. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, kamu sektörü kurumlarının mali denetimlerinin yürütülmesinde rehberlik sağlar.
2. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çerçevesi'nin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Çerçevede Kurucu Prensipler birinci düzey standartları, Yüksek Denetim Kurumları İçin Prensipler ve Rehberler ikinci düzey standartları, Temel Denetim Prensipleri (INTOSAI Denetim Standartları) üçüncü düzey standartları oluşturur.¹
3. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) içerir. INTOSAI, yeni standartların geliştirilmesi veya mevcut standartların revize edilmesinden sorumlu IAASB Alt Çalışma Grupları'na katılarak bu standartların geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.
4. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin içinde yer alan Uygulama Notları, ilgili ISA'da sunulan bilgilere ek olarak ISA'ların kamu sektörü kurumlarının mali denetimlerinde uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar.
5. Yüksek Denetim Kurumları, kamu kurumlarının mali denetimlerinde INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ni uygularken, Uluslararası Denetim Standartları ile Uygulama Notlarının birlikte rehberi oluşturduğunu kabul eder. Denetimin ISSAI'lere göre yürütüldüğünün denetim raporunda belirtilmesi halinde, tasarruf yetkisine ilişkin bölümde açıklandığı üzere (28–43 paragraflar), kamu sektörü denetçileri denetime ilişkin bütün ISSAI'lere riayet eder.
6. ISA'lara göre bir mali tablo denetiminin amaçları (ör. bütün önemlilik yönleriyle, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermek) ile kıyaslandığında kamu kurumlarının mali denetimlerinin amaçları, ek denetim ve raporlama sorumlulukları içerebilir. Örneğin kamu sektörü denetçilerinden; kamu kurumlarının, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil yasal ve idari düzenlemelere riayet edip etmediği, iç kontrolün mali raporlama üzerindeki etkinliği veya program, proje ve faaliyetlerin etkinlik, ekonomiklik ve verimliliği hususlarına ilişkin raporlama yapımları istenebilir.
7. Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim görev ve yetkisi veya kamu kurumlarının yasal ve idari düzenlemeler, bakanlık yönergeleri, hükümet politikalarının gereklilikleri veya yasama organının kararlarından doğan yükümlülükleri de kamu sektörü denetçilerine ek denetim ve raporlama sorumlulukları getirebilir.
8. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin denetim ve raporlama sorumlulukları hakkında yönlendirme sağlamaz. Bu yönlendirme, Uygunluk Denetimi Rehberleri'nde sunulmuştur. ISSAI 4200, mali tablo denetimi ile birlikte yürütülen uygunluk denetimleri için rehberlik sunar.

¹ INTOSAI Temel Denetim İlkeleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki, Ek 1'de gösterilmektedir.

Bu rehberler, INTOSAI'nin Temel Denetim Prensipleri'ni esas alır ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin sorumluluklara sahip kamu sektörü denetçilerine yardımcı olmak amacıyla geliştirilmiştir.¹ ISSAI 4200, Mali Denetim Rehberleri'ni (ISSAI 1000–2999) bütünüyle niteliktedir ve bu tür kapsamlı sorumluluk hallerinde bu rehberler ile birlikte değerlendirilmelidir.

9. Uygunluk Denetimi Rehberleri ile birlikte uygulandığı ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk amaçlar içerisinde yer aldığı, Mali Denetim Rehberleri'nin kamu sektöründe mali tablo denetimi için kamu sektörü denetçilerine kapsamlı bir dizi rehber sağlaması amaçlanır.

Arka Plan Bilgisi

10. İlk INTOSAI Denetim Standartları,² INTOSAI tarafından Haziran 1992'de yayımlanmıştır. INTOSAI Etik Kuralları ise 1998'de Montevideo'da düzenlenen XVI INTOSAI Kongresi'nde (INCOSAI)³ kabul edilmiştir. Sonrasında INTOSAI Denetim Standartları, yeniden yapılandırılmış ve mevcut INTOSAI Etik Kuralları ile Denetim Standartları, 2001'de Seul'de gerçekleştirilen XVII INCOSAI tarafından onaylanmıştır. Her iki belgenin hazırlanmasında Denetim Usulleri Rehberleri Lima Deklarasyonu temel alınmıştır. Montevideo'da düzenlenen INCOSAI'de ilk olarak INTOSAI Denetim Standartları Komitesi denetim standartları için uygulama rehberleri hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komiteye verilen bu görev, Seul (2001) ve Budapeşte'de (2004) yapılan sonraki INCOSAI'lerde yinelenmiştir. Komite, INTOSAI Performans Denetimi Rehberleri'ni 2001 yılında Kongre'nin onayına sunmuş ve sonrasında mali denetim rehberlerinin hazırlık çalışmalarına başlamıştır.
11. INTOSAI üyelerince ifade edilen ihtiyacın karşılanması amacıyla INTOSAI Denetim Standartları Komitesi, IAASB tarafından geliştirilen ISA'ları temel olarak mali denetim rehberlerini hazırlama kararı almıştır. Komite ayrıca kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama sorumluluklarına yönelik rehber bilgiler hazırlama kararı almıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin geliştirilmesi görevi, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'na verilmiştir.
12. INTOSAI yeni Stratejik Planı'na uygun olarak Eylül 2005'te yeniden yapılandırılmıştır. Bu yapılandırma çerçevesinde, INTOSAI Denetim Standartları Komitesi yerine INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi (PSC) kurulmuştur. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'nun sorumlulukları, yeni komite yapısı içerisinde oluşturulan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesine devredilmiştir. Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi, Mesleki Standartlar Komitesi'ne raporlama yapmaktadır.
13. ISSAI çerçevesinde Yüksek Denetim Kurumları tarafından her tür denetim faaliyetinde uygulanmak üzere, ikinci düzey ISSAI'lere bir Kalite Kontrolü Kılavuzu'nun (ISSAI 40) eklenmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Amacı

14. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin temel amacı, INTOSAI üyelerine, kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik kapsamlı bir dizi rehber sunmaktır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, IAASB tarafından geliştirilen ISA'lara ek olarak INTOSAI tarafından oluşturulan Uygulama Notları içerir. Bunlar birlikte INTOSAI standartları çerçevesi içinde bir rehber oluştururlar.

¹ ISSAI 4000 "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş" ve ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi–Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

² ISSAI 100–400 INTOSAI Temel Prensipleri olarak verilmiştir.

³ INCOSAI, her üç yılda bir düzenlenen INTOSAI Kongresi'dir.

15. INTOSAI Temel Prensipleri, Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimlerin yürütülmesi ve raporlanmasına ilişkin önde gelen prensipleri ortaya koyar. Ancak Yüksek Denetim Kurumları'nca yapılan mali denetimlerle ilgili ISA'lerden faydalanarak ve kamu kurumlarının mali denetimlerine yönelik özel hususları ele alan Uygulama Notları hazırlayarak INTOSAI her kurumsal yapılanmada ve denetim ortamında bütün Yüksek Denetim Kurumları tarafından kullanılabilir kapsamlı bir dizi Mali Denetim Rehberi hazırlamıştır.
16. Uygulama Notları, kamu sektörü kurumlarının denetiminde ISA'ların uygulanmasına ilişkin açıklayıcı bilgilerin yanı sıra ISA'lara ilişkin kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar. Uygulama Notları, gerektiğinde kamu kurumlarının denetimini yapan denetçiler dâhil olmak üzere kamu sektörü denetçileri için hazırlanmıştır. Uygulanabildiği yerlerde notlar, kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama yükümlülüklerine ilişkin genel rehber bilgiler de sunar. Her ISA için ayrı bir Uygulama Notu bulunmaktadır. IAASB tarafından yeni ISA'lar yayımlandıkça ve mevcut olanlar revize edildikçe Uygulama Notları sürekli olarak yayımlanacaktır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ISSAI 1200'de¹ tanımlanan mali tabloların denetiminde geçerlidir ve kamu sektörü denetimine ilişkin ek hususları da ele alır. Yüksek Denetim Kurumları'nın mali denetime ilişkin denetim ve raporlama sorumlulukları, (19. paragrafta açıklandığı üzere) düzenlilik denetiminin ek hususlarını içerebilir. Kamu sektöründe, mali tablo denetimi çoğunlukla yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ile birleştirilir. ISSAI 4200'de² bu tür ek denetim ve raporlama yükümlülükleri ele alınmıştır. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimleri; hesaplar veya mali tablolarda yansıtılan veya yer alan faaliyet, mali işlem ve bilgilerin bütçe kanunları veya bu kanunlara yönelik yasama organı tarafından alınan kararlar, kaynaklara ilişkin hükümler, sözleşmeler, hibe anlaşmaları gibi ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının değerlendirilmesini içerir.
17. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, her devlet kademesinde yapılan denetimlerde uygulanabilir. Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim görev ve yetkisine veya bu kurumu düzenleyen kanuna bağlı olarak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri; örneğin ortaklık düzenlemeleri yoluyla veya kamu hibe veya sübvansiyonlarının alıcısı olarak kamu hizmetlerinin veya kamu parasının yönetimine dâhil olmaları halinde özel sektör kuruluşlarının denetimlerinde de uygulanabilir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Kapsamı

18. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin amacı, kamu sektöründe mali tablo denetimine yönelik rehberlik sağlamak ve bu kapsamda kamu sektörü mali tablo denetimleriyle ilgili ek denetim ve raporlama amaçlarına ilişkin genel bilgi vermektir.
19. INTOSAI Temel Prensiplerinde, mali tablo denetimi tanımlanmamaktadır. ISSAI 100'e³ göre, devlet denetimi, düzenlilik ve performans denetimini içerir. Düzenlilik denetimi şu hususları kapsar:
- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi,
 - (b) Devlet yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi,
 - (c) İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,
 - (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,

¹ ISSAI 1200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi".

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

³ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", 38 ve 39. paragraflar.

- (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların doğruluk ve yerindeliliğinin denetlenmesi,
- (f) Yüksek Denetim Kurumu'nun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer hususların raporlanması.
20. Dolayısıyla ISSAI 100'e göre yürütülen düzenlilik denetiminin kapsamı, ISA'lara göre yürütülen mali tablo denetiminin kapsamından daha geniştir.
21. Ayrıca her Yüksek Denetim Kurumu için mali denetimin tanımı, idari düzenlemelere, verilen görev ve yetkiler ile kurumsal yapıya bağlıdır. Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkisi, mali tablo denetiminden farklı veya mali tablo denetimine ek denetim ve raporlama yükümlülükleri belirleyebilir. Bu tür yükümlülükler, mali tablo denetimine dâhil edilebilir veya ayrıca yerine getirilebilir. Bu tür bilgilerin denetimi, kamu sektörü denetçilerinin sadece ISA'lara uygun şekilde yapılan mali tablo denetimi ve raporlamasının gerektirdikleri dışında ek çalışma yapmasını gerektirecektir.
22. ISA'ların geliştirilmesi sürecine INTOSAI'nin müdahil olması nedeniyle ISA'lar genellikle ayrı bir başlık altında sunulan kamu sektörü kurumlarının mali denetimine ilişkin uygulama materyalleri içerir. Uygulama Notları, Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine uygun olması halinde dikkate alınabilecek ek bilgiler sağlar.
23. Mali Denetim Rehberleri, ISA'larda yer alanlar dışında ek denetim ve raporlama sorumluluklarına ilişkin rehberlik sağlasa da, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygun olarak yapılan bir düzenlilik denetiminin tam kapsamına ilişkin veya Yüksek Denetim Kurumları'nın görev ve yetkileri kapsamında bulunan bütün farklı veya ek denetim veya raporlama sorumluluklarına yönelik rehberlik sağlanması amaçlanmamıştır. Mali tabloların denetimi dışındaki diğer yükümlülükler için kamu sektörü denetçilerinin ilgili diğer INTOSAI rehberlerini uygulamaları gerekebilir. ISSAI 4200¹ mali tablo denetiminin bir parçası olarak uygunluk denetimine ilişkin denetim sorumlulukları hakkında rehberlik sağlamaktadır.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yapısı ve İçeriği

24. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, 38 adet ISSAI içerir. Bunların 36'sı bir ISA ile buna ek olarak ISA'nın kamu sektöründe kabulü ve uygulanmasına destek veren bir Uygulama Notu içerir. Mevcut konuya ilişkin bir rehberi, ISA ve Uygulama Notları birlikte oluşturur. Bir ISA'yı temel almayan veya içermeyen diğer ISSAI'ler ise ISSAI 1000 INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş ve ISSAI 1003 belgeleridir. ISSAI 1003, IAASB sözlüğünü içeren ve ek kamu sektörü terimleri ve açıklamaları sunan bir sözlüktür.²
25. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI sınıflandırma sisteminde ISSAI 1000'den başlayarak ISSAI 2999'a kadar devam eden ISSAI'ler olarak sunulmuştur. ISSAI numarasının son üç hanesinde yer alan sayılar, karşılık gelen ISA'yı ifade eder (örneğin ISSAI 1800, hem ISA 800'ü hem de ISA 800'e ilişkin Uygulama Notunu içerir). Ek 2'de, mali denetime ilişkin ISSAI'ler listelenmiştir.
26. ISA'larda, bilgilerin farklı bölümler altında sunulduğu bir yapı kullanılmaktadır:
- (a) Giriş
- Giriş materyalleri, ISA'nın amacı, kapsamı ve konusu ile ISA'nın oluşturulduğu bağlamda denetçilerin ve diğerlerinin sorumluluklarını içerir.

¹ ISSAI 4200 "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

² ISSAI 1003 "Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

(b) Amaç

Her bir ISA, ele aldığı denetim alanına ilişkin denetçinin amacının açık ve net bir ifadesini içerir.

(c) Tanımlar

ISA'ların daha iyi anlaşılması için her bir ISA'da kullanılan terimler tanımlanmıştır.

(d) Gereklilikler

Amaç(lar), net bir şekilde ifade edilmiş gerekliliklerle desteklenir. Gereklilikler her zaman “denetçi –meli/malıdır” şeklinde ifade edilir. Ancak INTOSAI Mali Denetim Rehberi uygulanırken bu rehberin yol gösterici niteliğinden dolayı yükümler zorunluluk değil tavsiye ifade eder. Denetçi raporunda ISA'lara atıfta bulunulması halinde, ISA'lara riayet edilmelidir.

(e) Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller, bir gerekliliğin ne anlama geldiğini veya neyi kapsamasının amaçlandığını açıklar veya verilen şartlar altında uygun olabilecek prosedür örneklerini içerir. Uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller başlığı altında “kamu kurumları için özel hususlar” alt başlığı yer alabilir. IAASB ile kararlaştırıldığı üzere, bu paragraflar, kamu kurumlarının mali denetimlerinin desteklenmesi amacıyla eklenmiştir. Bazı ISA'lar, aynı zamanda “daha küçük kuruluşların denetimine özgü hususları” içerir. Kamu kurumlarının ve devlet desteği alan kuruluşların denetimlerinde denetlenen kurum veya kuruluşun az sayıda çalışanı, basit işlemleri veya nispeten küçük bir bütçesi olsa bile bu hususlar genellikle uygulanmaz. Bu durumlarda dahi söz konusu kamu kurumunun işlemleri, diğer kamu kurumlarından transferler gibi karmaşık işlemleri içerebileceği gibi, buna ilave olarak kurumun yasalara ve daha üst seviyede yönetim kademelerince belirlenen idari düzenlemelere, politika ve sistemlere uyma zorunluluğu ve vergi mükelleflerinin parasının kullanımından doğan hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle kamu denetçileri, bu gibi hususların ne derecede ilgili olduğunu dikkatli şekilde değerlendirir. Küçük ölçekli kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek bilgi verilmesinin gerekli olduğu durumlarda Uygulama Notları, bu alanda daha fazla bilgi verebilir.

27. ISA'lara yönelik Uygulama Notları, ayrı bölümler halinde sunulmuştur:

(a) Arka Plan Bilgisi

Arka plan bilgisi bölümünde yer alan materyal, giriş niteliğinde ISA'ya ilişkin kısa bilgi ve Uygulama Notunun içeriğine ilişkin bilgiler içerebilir.

(b) Kamu Sektörü Denetiminde ISA'nın Uygulanabilirliği

Her Uygulama Notu, kamu kurumlarının denetiminde ISA'nın uygulanabilirliğine ilişkin açıklayıcı bilgiler içerir. Kamu sektörü denetçisinin yasal yükümlülükleri ile genişletilmiş görev ve yetkileri (yasallık/düzenlilik, uygunluk ve performans konuları) gibi hususlar uygulanabilirliği etkileyebilir. Uygulama Notları kapsamında yer almasının gerekli olduğu düşünülürse bu tür referanslar ilgili Uygulama Notuna eklenir.

(c) Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Bu bölümde kamu sektörü denetimlerinde ISA'ların uygulanmasında kamu sektörü denetçilerine destek vermek amacıyla, genel düzeyde kamu sektörüne özel ek bilgi verilir. Bu bölüm, ISA'nın başlıkları takip edilerek yapılandırılabilir. İlgili hallerde, bu bölümde yer alan paragraflarda ISA'nın ilgili paragraflarına atıflarda bulunulmuştur. Bilgiler ayrıca, ISA'da verilen bilgilerden farklı olarak kamu kurumlarının denetimleri ile daha ilgili örnekler içerebilir. Uygun olduğu hallerde, bu bölümde ilgili ek terimler de tanımlanabilir. Bu bölümde, her bir alana yönelik alt bölümlere yer verilmiştir. Ele alınan konulara örnek olarak şunlar sayılabilir:

- i. Kamu sektöründe uygulanan spesifik mevzuata ilişkin hususlar,
- ii. İdarenin gözetim sorumluluğu, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık gibi kamu kesiminin tamamını ilgilendiren hususlar,
- iii. Farklı Yüksek Denetim Kurumu modelleri (Genel Denetçi ve Hesap Mahkemesi modelleri) ile denetim işini dış denetim firmalarına ihale eden Yüksek Denetim Kurumları'na ilişkin hususlar,
- iv. Kamu kurumlarına özgü muhasebe ilkeleri ve uygulamalarına ilişkin hususlar,
- v. Belirli bazı kamu kurumları (bakanlıklar, ajanslar, yarı kamusal kuruluşlar) ile (varsa) sektörlerle (finans, savunma, adalet, sağlık, çevre, vb) ilişkin hususlar,
- vi. Kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'nın kullanımıyla doğrudan ilişkili diğer hususlar.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması

28. Uygulanan standartlara ve Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine bağlı olarak, standartların kullanımına dört şekilden biriyle atıf yapılabilir:
 - (a) ISSAI'lere (1000–2999) uygun: Bu ifade ilgili bütün ISA'lara ve bu ISA'ların içinde yer alan INTOSAI'nin Uygulama Notlarında sunulan ek bilgilere tam uygunluğu ifade eder.
 - (b) ISA'lara uygun: ilgili bütün ISA'lara tam uygunluğu ifade eder.
 - (c) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne¹ uygun, ancak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne (ISSAI'ler 1000–2999) eklenen ISA'lara tam uygun değil.
 - (d) Diğer ulusal ve ilgili Denetim Standartları'na uygun.
29. Mali tablolara ilişkin olarak hazırladıkları denetçi raporlarında denetimin ISA'lara uygun olarak yapıldığını ifade eden kamu sektörü denetçileri, ISSAI'lerde (1000–2999) yer alan ek kamu sektörü rehberini uygulamaya da teşvik edilir. Kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama yükümlülüklerinin bulunduğu hallerde, uygulanabilir standartlara atıf yapılması da gerekecektir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin INTOSAI Temel Prensipleri'ni Desteklemek için Uygulanması

30. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI Temel Prensipleri'nin² ve (Uygulama Notları ile birlikte rehber veya standart olarak) ISA'ların uygulanmasının desteklenmesi amacıyla geliştirilmiştir. INTOSAI Temel Prensipleri bir Yüksek Denetim Kurumu tarafından yürütülen bütün denetim faaliyetlerine yönelik genel standartları belirlemek amacıyla yazılmıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir rehber olarak uygulanması, INTOSAI Temel Prensipleri'nin üst düzey denetim standartları olarak kullanımını ortadan kaldırmaz. Bu durumda, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygulanan üst düzey denetim standartları olarak atıfta bulunulur.

¹ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar", ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", ISSAI 400 "Devlet Denetiminde Raporlama Standartları".

² A.g.e.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Diğer Standartları Desteklemek için Uygulanması

31. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, uygun olduklarında, Yüksek Denetim Kurumları'nca mali denetim alanındaki diğer ulusal standartların kullanımını desteklemek amacıyla da kullanılabilir. Bu, sadece ulusal denetim standartlarının INTOSAI Mali Denetim Standartları ile uyumlu olduğu durumlarda geçerlidir.

Yetki

Yetki-INTOSAI Temel Prensipleri ve Mali Denetim Rehberleri

32. INTOSAI Temel Prensipleri,¹ Yüksek Denetim Kurumu'nca yürütülen denetim çalışmasının temel denetim prensiplerini kapsar. Standartların, Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine ne derece uygun olduğunu değerlendirmek –denetim kuruluşunun özel anayasal, yasal ve diğer şartlarını göz önünde bulundurmak suretiyle– her kurumun kendi sorumluluğunda olmakla birlikte, INTOSAI Etik Kuralları'nda² belirtilen prensiplerden biri, kamu sektörü denetçisinin genel kabul görmüş denetim standartlarını uygulama zorunluluğudur.
33. INTOSAI Temel Prensipleri, INTOSAI üyeleri için denetim standartları çerçevesi olarak kalacak ve bu standartların geçerliliği, bünyesinde ISA'lar ile Uygulama Notlarını barındıran INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin yayımlanmasıyla hiç bir surette azalmayacaktır. INTOSAI, bu çerçevenin, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin sağladığı bilgilerle birlikte INTOSAI üyelerine mali denetimin yürütülmesi için gereken kavram ve rehberliği sunduğunu kabul eder.
34. INTOSAI Temel Prensipleri'nin Sunuş kısmında; belgelerde “standart” ifadesi kullanılmış olmakla birlikte, bu kelimenin “rehber” kelimesiyle eş anlamda kullanıldığının anlaşıldığı, bu kelimenin de her Yüksek Denetim Kurumu'nun yetki alanı çerçevesinde uyulması gereken hususlara ilişkin otoriteye sahip olduğu ifade edilmiştir. INTOSAI Temel Prensipleri'nin Önsöz kısmında ise INTOSAI Denetim Standartları'nın, uygulanmaları zorunlu olmamakla birlikte, Yüksek Denetim Kurumları arasında “en iyi uygulamalara” yönelik bir konsensüsü yansıttığı ve dolayısıyla standartların kendi görev ve yetkisi ile ne derece uyumlu olduğuna her kurumun kendisinin karar vermesi gerektiği ifade edilmiştir.
35. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI Temel Prensipleri ile birlikte değerlendirilmelidir. Sonuç itibarıyla INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan Uygulama Notlarında uygulamaya yönelik gereklilikler öngörülmemekte ve zorunluluk ifadelerine (yapmalı, etmeli) yer verilmemektedir. ISA'larda ise bu tür ifadeler kullanılmış ve gerekliliklerle uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller arasında ayırım gözetilmiştir. Ancak bunlar da benzer şekilde Yüksek Denetim Kurumları için zorunlu olarak görülmemelidir.
36. Kamu sektörü denetçileri, mali denetimlerin yürütülmesinde kapsamlı bir rehber olarak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nden faydalanabilir. Rehberler standart niteliğinde kullanıldığında kamu sektörü denetçileri ISA'ların yetkisine riayet etmelidir. 37 ile 43 arası paragraflar, ISA'ların yetkisini ele alır.

¹ ISSAI 100 “Devlet Denetiminde Temel Prensipler”, ISSAI 200 “Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar”, ISSAI 300 “Devlet Denetiminde Alan Standartları”, ISSAI 400 “Devlet Denetiminde Raporlama Standartları”.

² ISSAI 30 “Etik Kuralları”.

Yetki–Uluslararası Denetim Standartları

37. IAASB'nin amacı; denetim, güvence, kalite kontrol ve bunlarla ilgili hizmetlere ilişkin yüksek kaliteli standartları bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında belirlemek, ulusal ve uluslararası standartların birbirleri ile uyumlu olmasına olanak sağlayarak uygulamada dünya çapında birlik ve kaliteyi artırmak ve küresel denetim mesleğine olan kamusal güveni güçlendirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.
38. ISA'lar, Gözden Geçirme Görevlerine¹ İlişkin Uluslararası Standartlar (ISRE'ler), Güvence Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISAE'ler) ile İlgili Diğer Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlar (ISRS'ler), IAASB tarafından geliştirilmektedir. Bu standartlar, bir bütün olarak IAASB Görev Standartları olarak anılır. IAASB ayrıca Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartları (ISQC'ler) geliştirir. Görev Standartları ile ISQC'ler birlikte Uluslararası Standartlar olarak anılır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ISA'ları kapsar. Rehberler, belirli bir ülkede o ülkenin ulusal standartlarına uygun olarak takip edilmesi gereken, geçmiş döneme ait mali tabloların denetimini veya diğer bilgilere ilişkin güvence görevlerini düzenleyen ulusal kanunları veya idari düzenlemeleri hükümsüz kılmaz. Belirli bir konuda ulusal kanunların veya idari düzenlemelerin IAASB Standartları'ndan farklı olması veya bu standartlar ile uyuşmaması durumunda, ulusal kanun veya idari düzenlemelere göre yürütülmüş bir görev, doğrudan IAASB Standartları'na uygun olmayacaktır. Muhasebe meslek mensubu, denetim görevine ilişkin bütün standartlara tam olarak uymadığı takdirde IAASB Standartları'na uyduğunu ileri sürmemelidir.
39. Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları'nın Sunuş kısmına göre ISA'lar, bağımsız bir denetçi tarafından yürütülen mali tablo denetimi bağlamında yazılmıştır (ISA'larda aksi ifade edilmedikçe, bu, geçmiş dönemlere ait mali bilgileri kapsayan mali tablolar anlamına gelir). Mali tablo denetiminin amacı, denetçinin, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmesini sağlamaktır. Birlikte ele alındığında ISA'lar, bu amacın gerçekleştirilmesinde denetçinin çalışmasına yönelik standartları sağlar.
40. IAASB tarafından yayımlanan ISA'lar uluslararası toplum tarafından mali tablo denetimine yönelik uluslararası standartlar olarak artan bir şekilde kabul gördüğünden, INTOSAI Temel Prensipleri'nin nasıl uygulanacağına rehberlik etmek için sağlam bir zemin oluşturur.
41. 2003 yılından bu yana INTOSAI'nin IAASB ile bir Mutabakat Zaptı bulunmaktadır. Bu Mutabakat Zaptı kapsamında INTOSAI, yeni ISA'lar geliştirmek ve mevcutları revize etmekle sorumlu olan IAASB Alt Çalışma Grupları'na katılmaları için kendi bünyesinde yer alan üyelerden uzmanlar belirler. IAASB Alt Çalışma Grupları'nda yer alan uzmanlar, ISA'lara kamu sektörüne ait hususların eklenmesini teşvik etmekte ve böylece kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'ların uygulanmasını artırmaktadır. Uluslararası standartların niteliği, muhasebe meslek mensubunun bu standartları uygularken kendi mesleki yargısını uygulamasını gerektirir.
42. ISA'nın kapsamı, geçerlilik tarihi ve uygulanabilirliğine yönelik diğer kısıtlamalar, ilgili ISA'da açıkça belirtilir. ISA'da aksi ifade edilmedikçe, muhasebe meslek mensubu standardın kendisinde belirtilen geçerlilik tarihinden önce bir ISA'yı kullanabilir.
43. Kamu sektörü denetçileri, mali tablolara ilişkin denetim raporlarında denetimin ISA'lara uygun olarak yürütüldüğünü ifade ediyor ise ISA 200'de (Ek 3) öngörüldüğü gibi ISA'lara ait yetkiye riayet etmelidir.

¹ Ç.N. Bu paragrafta geçen "görev" ifadesi orijinal metinde yer alan "engagement" ifadesinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Diğer bazı tercümelelerde "engagement" ifadesinin karşılığında "sözleşme" ifadesi kullanılmıştır. Ancak, "sözleşme" kelimesinin daha kısıtlı olması ve "engagement" kelimesinin sahip olduğu geniş anlamı karşılamaması nedeniyle burada karşılık olarak "görev" kelimesinin kullanılması tercih edilmiştir. Sözleşme kavramı, bir sözleşmeye dayalı olmadan yürütülen denetimleri (iç kontrol birimleri tarafından yapılan denetimler, kamusal yetkileri olan birimler tarafından yapılan denetimler, vb) kapsam dışı bıraktığından kullanılması uygun görülmemiştir.

Kamu Kurumlarının Denetiminde Genel Hususlar

44. Bu bölümde, kamu sektörüne ilişkin genel hususlar ele alınmıştır. Ancak, bir kamu sektörü ortamında mali denetimlerin yürütülmesinde dikkate alınması yararlı olabilecek kamu sektörüne ilişkin bütün hususları kapsamaması amaçlanmamıştır. Ele alınan hususlar, mali denetimlerde ISSAI'lerin uygulanması sırasında kamu sektörü denetçileri için genel öneme sahip hususlar olarak görülmektedir.
45. 46–88 arası paragraflarda çerçevesi belirlenen kavramlar, her bir Uygulama Notunda daha detaylı açıklanan kamu sektörü denetçilerine ilişkin hususlarla ilgilidir. Ancak rehberler uygulanırken rehberlerin bütünü dikkate alınmalıdır.

Kamu Sektöründe Farklı Denetim Sistemleri

46. Dünyada farklı dış denetim modelleri bulunmaktadır. En yaygın üç sistem şöyledir:
- (a) Genel Denetçi modeli,
 - (b) Hesap (veya Denetim) Mahkemesi modeli,
 - (c) Kurul veya Heyet modeli.
47. Öte yandan her ülke benzersiz bir modele sahip olabilir. Bir Yüksek Denetim Kurumu'nun çalışma şeklinde, ISSAI'lerin nasıl kabul edileceğini ve uygulanacağını etkileyebilecek çok sayıda ulusal farklılık bulunur. ISSAI'ler, içinde faaliyet gösterdikleri sisteme bakılmaksızın kamu sektörü denetçilerine rehberlik sunmak amacıyla geliştirilmiştir. Genel Denetçi sistemlerinde genellikle mali denetime ağırlık verilir ve bu sistemler, ISSAI'lerin kabul edilmesinin daha uygun olduğu koşullar altında faaliyet gösterir. Kurul veya Heyet modeli, denetim kurumunun içyapısı dışında, Genel Denetçi modeline benzer. Hesap Mahkemesi sistemindeki temel farklardan biri, böylesi bir sistemde yetkisiz veya yasal olmayan ödeme yapılması halinde kamu çalışanlarının kişisel olarak sorumlu tutulmasıdır. Ancak benzer yaptırımlar bazı Genel Denetçi modellerinde de mevcuttur. Bu gibi durumlarda Yüksek Denetim Kurumları, denetlenen görevlilere ceza verebilir veya düzeltme isteyebilir. Denetimin temel odak noktası mali tabloların doğruluğu ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin görüş bildirilmesinden ziyade genellikle işlemlerin kanuniliğinin doğrulanmasıdır. Kurul veya Heyet modelinin yargısal fonksiyonları da olabilir. INTOSAI Temel Prensipleri'nde,¹ bazı Yüksek Denetim Kurumları'nın yaklaşımı ve yapısından dolayı INTOSAI denetim standartlarının hepsinin böylesi kurumların çalışmalarının bütün yönlerini kapsamadığı ifade edilmiştir. Örneğin Hesap Mahkemeleri'nce yapılan incelemelerin yargısal niteliği, bu kurumlarca yapılan çalışmaları, bir Genel Denetçi'nin veya Genel Komptrolör'ün yönetiminde hiyerarşik bir sistemde yapılandırılmış Yüksek Denetim Kurumları'nca yürütülen mali ve performans denetimlerinden temelde farklı kılar. INTOSAI standartları, yargıya ilişkin söz konusu yetkileri detaylı olarak içermez.
48. Hesap Mahkemesi modeli gibi yargısal role sahip Yüksek Denetim Kurumları'na özel bilgiler, 1000–2999 arası ISSAI'lere gerekli görüldüğünde eklenmiştir. Böylesi bir sistemde uygunluk konularına yapılan güçlü vurgu, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin yanı sıra INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberleri'nin² benimsenmesi gereğini beraberinde getirebilir.

¹ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", paragraf 13.

² ISSAI 4000, ISSAI 4100 ve ISSAI 4200.

Rehberlerde Kullanılan Terminoloji

49. INTOSAI ile IAASB arasında mevcut işbirliğinin bir parçası olarak hem kamu sektöründe hem de özel sektörde kolayca anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi bakımından ISA'larda mümkün olduğunca "sektör ayrımı gözetmeyen" terminolojiler kullanılmıştır. Bu, doğrudan standartlara veya ilgili sözlüğe uygun metinlerin eklenmesi suretiyle yapılmıştır. Uygulama Notlarında yer alan ek tanımlar, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin¹ sözlüğünde de bulunabilir.
50. ISA'larda yer alan temel kavramlardan birine örnek olarak, denetiminde önemli kamu yararı olan "borsada kayıtlı kuruluş" (kabul görmüş bir borsada listelenen firmalar) verilebilir. ISA'larda belirlenen bazı gereklilikler özellikle borsada kayıtlı kuruluşlara ilişkindir. Bu gibi firmalar, kamu sektöründe pek yaygın olmayabilir. Ancak büyüklük, karmaşıklık veya kamu yararı bakımından önemli olan kamu kurumlarının çok sayıda paydaşı olabilir ve bu kurumlar, borsada kayıtlı kuruluşlara benzerler. Uygulama Notları, kamu sektöründe farklı bir şekilde yorumlanabilecek bu tür kavramları ele alır.
51. "Firma" veya "şirket" gibi özel sektöre özgü terimler, daha geniş kapsamlı bir kullanımın yansıtılması bakımından bir dereceye kadar sektör ayrımı gözetmeyen terimlerle değiştirilmiştir. ISSAI 1315² gibi bazı ISSAI'lerde, risk değerlendirme sürecinin yanı sıra iç kontrol yapısı ve bileşenleri tanımlanırken; işletme, pazarlama ve satış elemanı gibi ISA'da kullanılan terimlere atıfta bulunulmuştur. Kamu sektöründe bunlara benzer terimler; görev ve yetki, program amaçları ve program yöneticileri ile diğer program personelidir.

Mesleki Yargı ve Şüphencilik

52. "Mesleki yargı" ve "mesleki şüphencilik"³ terimleri, denetçinin, uygun davranış biçimine ilişkin kararları hakkındaki gerekliliklerin belirlenmesinde ve sorgulayıcı bir yaklaşımı açıklamak amacıyla ISA'larda sıklıkla kullanılmıştır. Bu kavramlar, INTOSAI Temel Prensipleri'nde yer almaz. INTOSAI Temel Prensipleri'nde⁴ gerekli özen kavramı ele alınmış ve şu ifadeye yer verilmiştir: "Denetçiler; hile, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlüğü aykırı davranış göstergesi olabilecek durumlar; kontrol zafiyetleri, kayıt tutma yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar konusunda tetikte olmalıdır". Mesleki şüphe kavramı, gerekli özen kavramını güçlendirir ve genişletir ve denetimin planlanması ve yürütülmesinde büyük önem taşır. Bu kavramlar, birçok mesleki standartta yer alan temel kavramlardır ve şimdi de INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne eklenmiştir.

Denetim Görevinin Kabulü ve Devamı

53. ISA'lar, bazı şartlar altında denetçinin görüş vermekten kaçınmasını veya yürürlükteki yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde mümkün ise görevden çekilmesini (veya istifa etmesini) gerektirir. Denetçinin şu hallerde geri çekilmesi gerekebilir:
- Denetçi ve idarenin görev şartları üzerinde uzlaşamaması,
 - Etik gerekliliklerin karşılanamaması,
 - Belgelere erişememe veya gerekli prosedürlerin uygulanamaması gibi önemli güçlüklerle karşılaşılması,
 - Yanıltıcı bilgilerle ilişkilendirilen denetçi risklerinin olması,

¹ ISSAI 1003 "Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

² ISSAI 1315 "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

³ Tanımların tamamı için bk. ISSAI 1003-"Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

⁴ ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar", paragraf 2.41.

- Denetim görüşlerinin temelini oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtlarının elde edilmesini engelleyen kapsam kısıtlamaları olması.
54. Bir Yüksek Denetim Kurumu'nun sorumlulukları veya yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler, normalde denetçinin çekilmesine izin vermez. Uygulama Notları bu tür durumlarda yapılabilecekler için rehberlik sağlar.

Mali Tablo Denetiminin Amacı

55. ISA'lar, bir denetçinin ISA'lara uygun olarak, denetimler sadece kamu sektörü denetim görevinin bir parçası olsa bile, mali tablo denetimini yürütmesi bağlamında yazılır. ISA 200'de¹ ISA'ların uygulanması gereken çerçeve açıklanmıştır. ISA'lar; performans denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk veya yetersiz kontrol sistemleri gibi hususlara ilişkin ayrı raporlama görevlerini özellikle ele almaz. ISA 200'de mali tablo denetiminin genel amaçları aşağıdaki gibi açıklanmıştır:
- (a) Mali tablolarda bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin görüş vermesine imkân tanımak ve
 - (b) Mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde denetçinin bulgularına uygun olarak sunmak.
56. Bir denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara olan güvenini arttırmaktır. Bu da denetçinin mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle, ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermesi yoluyla sağlanır. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. Kamu sektörü denetim kuruluşlarının bu görüşü verirken kullanacakları farklı ifadeler, yasal veya idari düzenlemelerde öngörülebilir. ISA'lara ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yürütülen bir denetim; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle, belirlenmiş bir mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçinin görüş vermesini sağlar.
57. Lima Deklarasyonu'nda² "Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır" denilmektedir. Bu, mali tablolara ilişkin görüş vermekten daha kapsamlı bir görevdir. Bu kapsamlı genel denetim amaçları, INTOSAI'nin Mesleki Standartlar Çerçevesi'nin diğer kısımlarında ele alınabilir. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, kamu kurumlarının mali denetimlerine ilişkindir. Çoğu zaman daha kapsamlı yükümlülükler, ek yükümlülükler için diğer ISSAI'lerin uygulanması gereğini doğurabilir.
58. INTOSAI Temel Prensipleri³ (ISSAI 100) Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerinin özellikle de mali tablo denetimine ilişkin bazı unsurları için, Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim amaçlarının özel sektörde yapılan denetimlerin hedeflerine benzer olabileceğini öngörür.

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

² ISSAI 1 "Lima Deklarasyonu".

³ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler".

ISSAI 300'de¹ ise denetçinin; denetim aşamalarını ve prosedürlerini mali tablolarda yer alan tutarlar veya düzenlilik denetimlerinin sonuçları üzerinde doğrudan ve önemli bir etkisi olabilecek hatalar, usulsüzlükler ve yasadışı eylemlerin tespit edildiğine dair makul güvence sağlayacak şekilde tasarlaması gerektiği ifade edilmiştir. Kamu sektöründeki düzenlilik gereklilikleri, kamusal hesap verme sorumluluğu açısından kapsamlı önemlilik payı çerçevesinde mali tablolara ilişkin görüş vermek kadar önemlidir. ISA'ların amacı, mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle belirlenen raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçinin görüş vermesini sağlamaktır. Dolayısıyla bir Yüksek Denetim Kurumu denetiminin amacı, ISA'lara göre bir denetimin amacından daha kapsamlıdır. Ayrıca kamu sektöründe mali tablolara ilişkin denetim raporunun kullanıcıları, ISA 200'de işaret edilen hesap verme sorumluluklarından ("kullanıcıların ekonomik kararları") daha kapsamlı olan sorumluluklara bakar. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile birlikte diğer INTOSAI standartları ve rehberleri, kamu sektörü denetiminin daha kapsamlı olan amacına hizmet edecektir.

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

59. ISA'lar genel olarak müşterilerle yapılan sözleşmeler yoluyla üstlenilen görevleri ele alır. Normal olarak Yüksek Denetim Kurumları, yasama organına veya idareye hesap verme sorumluluklarına ilişkin rapor sunma görevlerini üstlenir. Bu görevler genellikle mevzuatta öngörülür ve Yüksek Denetim Kurumu'nun kendisine verilen fonksiyonları yerine getirmesi gerekir. Bazı kamu sektörü çevrelerinde yasalarla verilen sorumluluklara ek olarak denetim görevleri için sözleşmeyle ilgili tedbirler de bulunmaktadır.
60. ISA 210'da,² görev şartları ele alınmış ve bir görevin kabul edilmesi ile bağlantılı olarak denetçilere ilişkin gereklilikler verilmiştir. Bu gereklilikler, ISA'ların Yüksek Denetim Kurumları'nın kanunlarla verilen yetkilerinden ziyade müşteri ilişkisini esas aldığı gösterir. Ancak denetlenen kuruluş ile işbirliği ilişkisinin gerekliliği her ikisine de mahsustur.
61. ISA'larda sunulan gereklilikler ve bilgilere ek olarak denetim görevlerinin üstlenilmesinde kamu sektörü denetçileri açısından daha fazla husus olabilir. Örneğin bir denetimde gerekli görülen beceriler ve yeterlik daha fazla olabilir ve yasama organına, idareye veya halka raporlama yapma gerekliliği gibi ilgili raporlama düzenlemelerini bilmeyi gerektirebilir. Kamu sektörü denetçileri, bazen ISA'larda yer alan gerekliliklere uygunluğu sağlamak amacıyla yaklaşımlarını uyarlamak zorunda kalabilir. Bunu, örneğin risk değerlendirmesi ve raporlama yükümlülüklerini yerine getirmek için önemli bilgileri elde etmek amacıyla müşteri kabulü ve devamı ile alakalı prosedürler gibi prosedürleri yürüterek yapabilirler.
62. Normalde Yüksek Denetim Kurumları, denetimi görev ve yetkilerinde belirtildiği şekilde yapmak zorundadır ve normalde görevlendirmeyi reddetme seçenekleri yoktur. ISA 210 yasal veya idari düzenlemelerle yapılması gerekli kılınmadığı sürece, bazı şartların yerine getirilmemesi halinde, denetçinin bir görevi kabul etmemesine ilişkin gereklilikleri anlatır. Bu gibi hallerde, gereklilik uygulanabilir değil ise Uygulama Notları, kamu sektörü denetçilerinin atacağı uygun adımlara ilişkin ek bilgileri verecektir.
63. ISA 210, denetçinin idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların denetçinin sorumluluklarını kabul ettikleri ve anladıklarına dair onaylarını almaları gerekli görür. Yasal veya idari düzenlemelerde görev şartlarına ilişkin yeterli detay öngörülmüş ise bunların bir denetim görev yazısına veya diğer uygun türden bir yazılı sözleşmeye yazılması gerekli olmayabilir. İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların ISA'da ortaya konulan sorumlulukları kabul ettiği ve anladığına dair anlaşma sağlanmasına istisnalar olabilir. Bu tür görevler genellikle kamu sektöründe görülür ve genellikle görev şartlarına ilişkin yazılı anlaşmalar yapılmaz.

¹ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları".

² ISA 210 "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uygulama Notlarında ortaya konulan nedenler yüzünden bu tür anlaşmaların kamu sektöründe de uygulanmasını destekler.

Kalite Güvencesi Süreçleri

64. INTOSAI Temel Prensipleri, denetim çalışmasının kalite kontrolüne yönelik ayrı bir standart içermez. Ancak genel standartlarda bazı bilgiler verilmiştir. Bu belgelerde, kalite kontrolüne yönelik denetçinin bireysel sorumlulukları ifade edilmemiş; daha çok Yüksek Denetim Kurumu'nun kalite güvence düzenlemelerini oluşturma sorumluluğu üzerinde durulmuştur.¹ ISA 220,² denetçinin münferit denetimlerde kalite kontrol prosedürlerini uygulamasını gerekli kılar. ISA 220'de yer alan hükümler, Yüksek Denetim Kurumları'nın çalışmalarında da uygulanabilir. Bu ISA, denetim firmalarının (veya kamu sektöründeki muadilinin) ISQC 1³ veya en az onun kadar detaylı ulusal gereklilikler uyarınca kalite kontrol prosedürlerine tabii olduğu ön kabulüne dayanır.
65. Özel sektör denetim firmalarında, genellikle görev ortaklarının denetim görevlerine yönelik bireysel sorumlulukları vardır ve denetim firmasını bağlayıcı yetkileri bulunmaktadır. Yüksek Denetim Kurumları'nda ise günlük işlere ait sorumluluklar başkalarına devredilse de bir Genel Denetçi, bir Kurul veya Hesap Mahkemesi genel sorumluluğa sahiptir. Örneğin Genel Denetçi modelindeki bir Yüksek Denetim Kurumu'nda görev ortaklarının sorumluluklarına sahip olanlar, hiyerarşik yapı sebebiyle en nihayetinde Genel Denetçi'ye raporlama yapar. Kamu sektöründe, görevin kalitesini gözden geçirmek için, denetlenen kurumdan bağımsız olan ve görevi yerine getirmekten sorumlu kişilerle aynı stratejik liderliğe bağlı olmalarına rağmen tarafsız bir değerlendirme yapabilecek kişilerin seçimi önemlidir.⁶⁶ Dahası ISQC 1⁴ önceden belirlenmiş bir süre sonunda borsada kayıtlı kuruluşlar için görev ortağının rotasyonunu gerektirir. Kamu sektöründe, bu gereklilik kamu yararına çalışan önemli kuruluşlar için uygulanabilir. Bununla birlikte Genel Denetçi'nin ataması ile görev süresini belirleyen mevzuat nedeniyle rotasyon uygulanamayabilir. Yüksek Denetim Kurumları, (Ör. Denetim görevinden operasyonel anlamda sorumlu olan kilit personelin rotasyonunu sağlayarak, görevin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu kılarak veya düzenli meslektaş değerlendirmeleri yaparak) bu gerekliliğin esasına uygunluğu teşvik etmeye yönelik politika ve prosedürler oluşturabilir.

Çalışma Kâğıtları ve Denetimin Belgelendirilmesi

67. INTOSAI Temel Prensipleri'nde⁵ denetçinin; çalışma kâğıtlarının bütün sonuç, tavsiye ve görüşleri yeterli derecede destekleyen kanıtları içermesini sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca paragraf 5.5; planlamanın temeli ve kapsamı, yapılan işler ve denetim bulgularını içeren çalışma kâğıtlarında denetçilerin denetim kanıtlarını yeterince belgelendirmesini gerektirir. ISA 230,⁶ denetçinin denetim belgelerini bir denetim dosyası içerisinde toplamasını ve denetçi raporunun tarihinden sonra nihai denetim dosyasını hazırlamaya dönük idari süreci zamanında tamamlamasını gerektirir. Ayrıca denetçinin saklama süresi dolmadan hiçbir denetim belgesini silmemesi veya atmamasını gerektirir.

¹ ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar" paragraf 1.27.

² ISA 220 "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü".

³ ISQC 1 "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1: Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü".

⁴ Bu standart, kalite kontrollerine ilişkin denetim firmalarına yönelik gereklilikleri belirler ve INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer almaz.

⁵ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 2.3 (d).

⁶ ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi".

ISQC 1'e¹ (veya en az onun kadar kapsamlı ulusal gerekliliklere) göre denetim kuruluşları, denetim dosyalarının hazırlanmasının zamanında tamamlanmasına yönelik politikalar ve prosedürler belirlemelidir. Kamu sektöründe belgeleme ve saklamaya ilişkin bu tür gereklilikler; bir yandan gizliliğe, öte yandan üçüncü taraflarca erişime ilişkin yasal gereklilikler ile düzenlenebilir. ISQC 1, kalite kontrolüne ilişkin denetim firmaları (ve kamu sektörü muadillerine) yönelik gereklilikleri belirler. ISA 230'daki Uygulama Notu, belgelemeye ilişkin ek bilgi verilmiştir.

İletişim

68. ISA 260;² yönetimden sorumlu olanları, “kuruluşun stratejik yönelimi ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin yükümlülüklerini gözetmekle sorumlu olan kişi(ler) veya kurum(lar)” olarak tanımlar. Kamu sektöründe, yönetimden sorumlu olanların tespiti zor olabilir. Denetlenen kuruluş, farklı kurumsal kademelerde yer alan yönetim birimlerinin olduğu daha büyük veya kapsamlı bir yapının bir parçası olabilir. Bazı durumlarda farklı yönetim birimlerini içeren mali denetim ve uygunluk denetimlerinin özelliklerine ilişkin ayrı raporlama gereklilikleri olabilir. İletişim ile ilgili ISA'lara ait Uygulama Notlarında, yasama organı veya uygun düzenleyicilerin ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak için gerekli bilgilere verilmiştir.
69. ISA 260, denetçinin bağımsızlığına ilişkin etik gerekliliklerin her yıl bildirilmesine yönelik gereklilikleri belirler. ISSAI'de belirtilen hususlara ek olarak siyasi tarafsızlık gibi INTOSAI Etik Kurallar'da belirtilen hususlar da kamu sektörü denetçileri için önemli olabilir.
70. Kamu sektörü denetçilerinin ISA 260'dan öngörülenden daha kapsamlı iletişim yükümlülükleri olabilir. İlgili Uygulama Notunda belirtildiği gibi kamu sektörü denetçilerinin yasama organı, ilgili düzenleyiciler veya ilgili finans kuruluşları ile iletişim kurma sorumlulukları olabilir.

Hile ve Hatanın Tespiti

71. INTOSAI Temel Prensipleri'nde³ Yüksek Denetim Kurumları'nın uygulanan tekniklerin, niceliksel olarak bütün önemli yanlış hataları ve usulsüzlükleri makul derecede tespit edecek yeterlikte olmasını sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. ISA 240,⁴ temel prensip olarak denetçinin denetimi planlarken hile veya hatanın mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabileceği riskini değerlendirmesini gerektirir. ISA 240, denetçinin tespit edilen her türlü hileye ilişkin olarak idareden bilgi almasını da gerektirir. Kamu sektörü denetçilerinin resmi olarak verilmiş hileyi tespit etme sorumluluğu olabilir. Bunun yanı sıra kamu parasının kullanımı, hile meselelerini daha önemli kılma eğilimindedir. Bunun bir sonucu olarak denetçilerin hilenin tespitine yönelik kamuoyu beklentisine cevap vermesi gerekebilir.
72. Özel sektör denetimleri ile kıyaslandığında önemli farklılıklar içerebilecek diğer bir alan, bazı kamu sektörü çevrelerinde suç tespit edildiğinde yapılması gerekenlerle ilgili kamu sektörü denetçilerine düşen sorumluluklarıdır. ISA 240'a ait Uygulama Notunda kamusal hesap verme sorumluluğuna ilişkin hususların ele alınması bakımından kamu sektöründe olabilecek genişletilmiş raporlama sorumluluklarına atıfta bulunur.
73. Birçok Yüksek Denetim Kurumu, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygun olarak hilenin önlenmesi ve tespitine destek olma sorumluluğuna sahiptir. ISA 240, denetim riski standartları hakkında detaylı bilgi verir ve hile nedeniyle önemli yanlış bildirim riskiyle ilgili olarak kullanılmalarını ele alır.

¹ ISQC 1 “Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1: Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü”.

² ISA 260 “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”.

³ ISSAI 300 “Devlet Denetiminde Alan Standartları”, paragraf 5.3.

⁴ ISA 240 “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”.

Kamu sektöründe denetçinin sorumlulukları; denetlenen kuruluşla ilişkili yasalardan, idari düzenlemelerden veya direktiflerden doğabilir veya denetim görev ve yetkileri kapsamında ayrıca düzenlenebilir. Bunun bir sonucu olarak, bu sorumluluklar, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski ile sınırlı olmayabilir. Denetçinin hileyle ilgili sorumlulukları, özel sektördekinden daha kapsamlı olabilir ve uygunluk, kamusal hesap verme sorumluluğu ve sağlam kamu mali yönetimi yönlerini içerebilir.

74. Kamu sektörü denetçilerinin, hile riskine karşı uyanık olacağı alanlar; ilgili Uygulama Notlarına eklenmiştir. Ayrıca ihale, hibe, özelleştirme, sonuçların veya bilginin kasıtlı olarak yanlış bildirim ve görev veya yetkinin kötüye kullanılması gibi alanları kapsar.

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemeleri Dikkate Alması

75. ISSAI 300'de¹ düzenlilik denetiminin devlet denetiminin önemli bir yönü olduğu ifade edilir. Bu tür denetimin amaçlarından biri, mümkün olan her türlü imkânı kullanarak devlet bütçesi ve hesaplarının tam ve doğru olmasını sağlamaktır. Bu durum, Parlamento'ya ve denetim raporunun diğer kullanıcılarına devletin mali yükümlülüklerinin boyutu ve gelişimi hakkında güvence sağlayacaktır. Bu amaca ulaşmak için kamu sektörü denetçileri bütün işlemlerin doğru olarak üstlenildiği, tamamlandığı, ödemelerinin yapıldığı ve hesabının verildiğinin güvencesini vermek üzere yönetimin hesaplarını ve mali tablolarını inceleyebilir. INTOSAI Temel Prensipleri, kamu sektöründe denetim yapılırken yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun incelenmesinin önemi üzerinde durur. Çünkü karar alıcılar yasal ve idari düzenlemelere uyulup uyulmadığını, istenilen sonuçları elde edip edemediklerini ve eğer edememişler ise hangi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu bilmek ister.² Mali tablo denetimine ek olarak, kamu sektörü çerçevesindeki denetim görevlerinin birçoğu, mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olmayan yasal ve idari düzenlemelerin dikkate alınmasıyla alakalı ek denetim yükümlülükleri içerir. ISSAI 4200,³ mali tablo denetimi ile bağlantılı olarak uygunluğun denetimine ilişkin denetçi sorumluluklarını ele alır.
76. ISA 250'de⁴ denetçinin, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu önleme yükümlülüğünün olmadığı ifade edilmiştir. Yukarıda da ifade edildiği gibi kamu sektörü denetçileri, yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili ek yükümlülüklerle sahip olabilir. Ayrıca denetim prosedürleri planlanır ve uygulanırken kamuoyunun beklentileri dikkate alınabilir.

Risk Değerlendirmesi ve Denetim Prosedürleri

77. Denetim riski standartları⁵ risk tabanlı denetim yaklaşımının temelidir. Genellikle bu standartlar, ISA 315'in "kuruluşun amaçlarını gerçekleştirebilme ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz etkileyebilecek önemli şartlar, olaylar, durumlar, eylemler veya eylemsizliklerden veya uygun olmayan amaç ve stratejilerin belirlenmesinden kaynaklanan risk" olarak tanımladığı faaliyet riskini ele alır. Faaliyet riski, mali tablolarda önemli yanlış bildirim riskinden daha kapsamlı bir risktir.
78. Faaliyet riski genel kavramı, kamu sektörü denetim çalışmasında riskin tespiti ve değerlendirilmesi bağlamında geçerlidir. Kamu sektöründe faaliyet riski; kamusal faaliyetlerin, ilgili programlar, program stratejileri ve amaçları da dâhil olmak üzere, tamamlanıp tamamlanmaması veya gerçekleştirilememesi riski ile ilişkilidir. Ayrıca siyasi atmosfer, kamu yararı ve program duyarlılığı veya mevzuata veya ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk olasılığıyla ilgili riskler kamu sektörü bağlamında geçerlidir.

¹ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 4.1.

² ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 4.2.

³ ISSAI 4200 "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

⁴ ISA 250 "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması".

⁵ ISA 315 "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", ISA 330 "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar" ve ISA 500 "Denetim Kanıtı".

79. Riske ilişkin ISA’larda ortaya konulan gereklilikler ve rehberliğe ek olarak riskin değerlendirilmesi ve denetim prosedürlerinin düzenlenmesinde kamu sektörü denetçisine yönelik daha fazla husus olabilir. Kuruluşu anlamak için kamu sektörü denetçisi; genel yetki çerçevesi ile birlikte ilgili her türlü kanun, idari düzenleme, direktif veya kuruluşun faaliyetlerini etkileyen diğer gereklilikleri dikkate alır. Kamusal hesap verme sorumluluğu konularını içeren yönetim amaçları da dikkate alınır. Risk değerlendirme bilgisi, performans denetçilerinden veya kamu çalışanlarının bilgisi veya yasama organına ait rapor veya tutanaklar gibi ilgili diğer kaynaklardan da elde edilebilir.
80. Kamu sektörü denetçilerinin; özel sektör denetçilerinin sahip olmadığı iç kontrolün etkinliği veya yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili sorumluluklar gibi raporlama sorumlulukları olabilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçilerinin iç kontrol üzerindeki gözden geçirmeleri, özel sektörle kıyaslandığında daha kapsamlı ve detaylı olabilir. Kamu sektörü denetçilerinin, tespit edilen bütün iç kontrol zafiyetlerini veya (sadece önemli olanlar değil) uygunluktan sapmaları, yasama organına veya diğer yönetim birimlerine bildirmek zorunda olması bakımından raporlama gereklilikleri daha kapsamlı olabilir. Risk değerlendirmesi konularına ilişkin bilgiler, ilgili Uygulama Notu’nda sunulmuştur.

Kamu Kurumlarının Denetimlerinde Önemlilik

81. Önemli yanlış bildirim riski, ISA 200’de¹ şu şekilde tanımlanmıştır: “denetimden önce mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riski”. Mali tablo denetiminde yanlış bildirim kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi muhtemelse bu yanlış bildirim, münferit olarak veya diğer yanlış bildirimlerle bir arada, önemlidir. Önemliliğin hem niceliksel hem de niteliksel yönleri vardır. Kamu sektöründe önemlilik, kullanıcıların ekonomik kararları ile sınırlı olmayabilir. Kamu sektörü mali tablolarının temel kullanıcıları, yasa koyucular ve düzenleyicilerdir. Bunlar, mali tabloları sadece ekonomik kararlar için değil aynı zamanda belirli kamu programlarının devam edip etmemesi veya hibe verip vermeme gibi kararları almak için de kullanabilirler. Önemliliğin niteliksel yönleri genellikle kamu sektöründe özel sektörde olduğundan daha büyük bir rol oynar.
82. Önemlilikle ilgili ISA’lar, önemlilik düzeylerinin belirlenmesine yönelik prosedürleri düzenler. Kamu sektöründe önemlilik düzeyleri; belirli işlem veya programların hassas yapısı, kamu yararı, yasama organının etkin bir şekilde gözetim ve düzenleme yapmasına duyulan ihtiyaç, yanlış bildirim veya sapmanın niteliği (örn. hile veya yolsuzlukla ilişkili olup olmadığı) gibi hususlar nedeniyle ISA’ların öngördüğünden daha düşük düzeylerde belirlenebilir.
83. Kamu sektörünün genel yetki çerçevesi, uygunluk ve iç kontrole ilişkin bazı yönlerin denetimini gerektirebilir. Az miktardaki parasal tutarların yanlış bildirim önemsiz görülebilirken uygunluk veya iç kontrole ilişkin çok küçük sapmalar bile genellikle niteliği gereği önemsiz olarak görülmez. Eğer bir işlem yasadışı veya hileli ise veya kontrol prosedürü izlenmemiş ise büyüklüğü ne olursa olsun bu işlem, (mali tablolara doğru kaydedilmiş olsa bile) bir uygunsuzluk veya kontrol sapmasına örnek teşkil eder.
84. Çoğu kamu sektörü denetçisinin tespit edilen (sadece önemli yanlış beyanları değil) bütün yanlış bildirimleri veya uygunluk ve kontrol sapmalarını idareye veya yönetimden sorumlu olanlara raporlama yükümlülüğü vardır. Bu tür yanlış bildirim veya sapmaların daha geniş bağlamda etkileri olabilir. Görev ve yetkilerine dayalı olarak bazı Yüksek Denetim Kurumları, her türlü uygunsuzluk durumunun düzeltilmesini isteyebilir.

¹ ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.

Kamu Sektöründe Denetçi Raporları

85. Denetim raporlarının şeklinde daha fazla tutarlılık olması güvenilirliği destekler çünkü böylelikle raporun mesleki standartlar temel alınarak hazırlandığı kolayca anlaşılabilir. Aynı zamanda bu tutarlılık; okuyucuların denetçinin görüşü ve iç kontrol zafiyetleri ile ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri gibi denetim bulgularındaki her türlü değişikliği kolaylıkla tespit etmesini sağlar. ISA 700, 705, 706, 800, 805 ve 810'da ISA'lara uygun olarak yürütülen denetimlerin gerekli kıldığı denetçi raporunun şekli ele alınmıştır. Özel sektörde denetim raporu, genellikle paydaşlar veya yönetim kurulu gibi uygun taraflara yöneltilmiş tek yönlü bir bildirimdir. Gerçekleştirilen denetim çalışması ile çalışmanın esas aldığı standartlar belirtilir. Denetçinin ve idarenin sorumlulukları ortaya konur ve denetçinin görüşü açık ve net olarak ifade edilir. Bazı durumlarda, rapor önemli hususları daha detaylı bir şekilde ele alan ek paragraflar içerebilir.
86. Daha uzun olmasına ve daha fazla sayıda konuyu içermesine rağmen aynı yapı genellikle kamu sektörü denetim raporları için de geçerlidir. Kamu sektöründe kanunlar, denetim görev ve yetkisi veya yaygın uygulama; kamu sektörü denetçisini bulgular, sonuçlar, tavsiyeler ve idarenin yanıtlarını raporlamaya yönlendirir. Bu tip raporlama, ISSAI 1700'e¹ göre hazırlanan mali tablolara ilişkin denetçi raporunu tamamlayıcı niteliktedir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Tercümesi

87. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan INTOSAI rehber bilgilerinin INTOSAI'nin resmi dillerine² tercüme edilmesine ilişkin prosedürler FAS tarafından belirlenmiştir. Prosedürler, INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi'nin Haziran 2006'da Washington DC'de yapılan toplantısında hazırladığı direktiflere uygun olarak belirlenmiştir.
88. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak INTOSAI tarafından yayımlanan tüm rehber bilgiler, İngilizce dilinde yapılacak yorumlara açıktır. INTOSAI'nin resmi dillerinde yapılan tüm yorumlar kabul edilir.
89. Belgelerin resmi INTOSAI dillerine tercümesi, ISSAI'lerin INCOSAI'de onaylanmasından önce yapılır. Yapılan tercüme kalite güvencesi; FAS üyeleri, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin hazırlanması sürecine katılan veya INTOSAI'nin diğer organlarında çalışan uzmanlar tarafından yapılır.
90. Ancak IAASB tarafından yayımlanan ve INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak kabul edilen ISA'lar, İngilizce dilinde yayımlanır ve INTOSAI tarafından tercüme edilmez. ISA'ların telif hakkı, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na aittir. IFAC, yayınlarının üçüncü taraflarca yapılan tercümelerinin yer aldığı bir veritabanı oluşturmuştur. Veritabanında tercüme edilen diller, tercümesi yapılan belge başlıkları, tercüme yapıtıran kurumun adı ve varsa tercüme edilen anahtar terimler listesi yer alır. IFAC tercüme edilen yayınların veya anahtar terimlerin kalite kontrolünü gerçekleştirmemiştir. Kamu yararına hizmet etmek, yüksek kalitede mesleki standartlara uyulmasını teşvik etmek ve bu standartların uluslararası düzeyde uyumunu arttırmak amacıyla bu tercüme veritabanı IFAC'nin web sitesinde³ genel kullanıma açılmıştır.
91. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yüksek Denetim Kurumları'nca yapılacak diğer tercüme, Ek 4'te verilen tercüme tavsiyelerine ve ISA'lar bu tercüme sürecine tabi ise Aralık 2008 tarihli *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yayımlanan Standartları Tercüme ve Çoğaltma Politikası*'na⁴ uygun olmalıdır.

¹ ISSAI 1700 "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

² INTOSAI resmi dilleri: Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca'dır.

³ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

⁴ <http://www.ifac.org/Downloads/TranslationOfStandards.pdf>.

Ek 1–INTOSAI Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki

1. Bu ek, INTOSAI Temel Denetim Prensipleri ile Uygulama Notlarından oluşan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile Uluslararası Denetim Standartları arasındaki ilişkiyi yansıtmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu ilişki, INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'nin çıkış noktası ile birlikte sunulmaktadır. INTOSAI Temel Prensipleri'nde yer alan ve hakkında Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan bir ISSAI'de ek rehberliğin bulunabileceği her bir konu veya paragraf için ilgili ISA, numarası, başlığı ve bağlamına ilişkin kısa bir tanım ile birlikte sunulmuştur.
2. Bu liste, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile ilgili ISSAI'lere ait bütün paragrafların yer aldığı tam bir liste değildir. Mali denetim rehberleri ile ISA'ların INTOSAI yapısı içerisine nasıl uyduğuna ilişkin genel bir fikir vermesi amacıyla sunulmuştur.

ISSAI 100–Devlet Denetiminde Temel Prensipler

<i>Temel Denetim Prensipleri</i>	<i>ISSAI 1000–2999'de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
Genel	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
§ 8–11	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
§ 16	ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
	ISSAI 1501	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
§ 31	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

ISSAI 200–Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar

<i>Genel Standartlar</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
Genel	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§ 1.2.(d), 1.15	ISSAI 1300	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
<i>Etik Önemdeki Standartlar</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
Genel	ISSAI 1210	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
§ 2.34–Denetim Görüşü	ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
§ 2.35–43	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§ 2.2.37–Metodolojiler	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
	ISSAI 1530	Denetim Örneklemesi
	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
§ 2.41 Hile	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
§ 2.2.43–45	ISSAI 1600	Özel Hususlar–Grup Mali Tabloları Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
	ISSAI 1610	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
	ISSAI 1620	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması
§ 2.46–Gizlilik	ISSAI 1230	Denetimin Belgelendirilmesi

ISSAI 300–Devlet Denetiminde Alan Standartları

<i>Denetim Standartları</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
§§ 1.1–1.4.	ISSAI 1300	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§§ 2.1–2.5	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§§ 3.1–3.4 İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§§ 4.1–4.7 Yürürlükteki Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk	ISSAI 1250	Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması
	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
§ 5.2–Bilgisayar Tabanlı Sistemler	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§ 5.3–Önemlilik	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
§§ 5.1–5.7 Denetim Kanıtı	ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
	ISSAI 1501	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
	ISSAI 1230	Denetimin Belgelendirilmesi
§ 5.3–Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	ISSAI 1505	Dış Teyitler
	ISSAI 1510	İlk Denetim Görevleri–Açılış Bakiyeleri
	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
	ISSAI 1530	Denetim Örnekleme
	ISSAI 1540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
	ISSAI 1550	İlgili Taraflar
	ISSAI 1560	Takip Eden Olaylar
	ISSAI 1570	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	Yazılı Bildirimler	
§§ 6.1–6.4 Mali Tablo Analizi	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri

ISSAI 400–Devlet Denetiminde Raporlama Standartları

	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel–Raporlama	ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
	ISSAI 1705	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
	ISSAI 1706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
	ISSAI 1260	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
	ISSAI 1265	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi
	ISSAI 1800	Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi
	ISSAI 1805	Özel Hususlar–Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
	ISSAI 1810	Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri
§ 4.3–Amaçlar	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
§ 4.17–İç Kontrol	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
§ 4.17–Hile	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Ek 2–15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli ISSAI'ler

ISSAI No.	Not	Başlık
ISSAI 1000	*1	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
ISSAI 1003	***2	INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü
ISSAI 1200	**3	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
ISSAI 1210	**	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
ISSAI 1220	**	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
ISSAI 1230	**	Denetimin Belgelendirilmesi
ISSAI 1240	**	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
ISSAI 1250	**	Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması
ISSAI 1260	**	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
ISSAI 1265	**	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi
ISSAI 1300	**	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
ISSAI 1315	**	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
ISSAI 1320	**	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
ISSAI 1330	**	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
ISSAI 1402	**	Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar
ISSAI 1450	**	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
ISSAI 1500	**	Denetim Kanıtı
ISSAI 1501	**	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
ISSAI 1505	**	Dış Teyitler
ISSAI 1510	**	İlk Denetim Görevleri–Açılış Bakiyeleri
ISSAI 1520	**	Analitik İnceleme Teknikleri
ISSAI 1530	**	Denetim Örnekleme
ISSAI 1540	**	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
ISSAI 1550	**	İlgili Taraflar
ISSAI 1560	**	Takip Eden Olaylar
ISSAI 1570	**	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	**	Yazılı Bildirimler
ISSAI 1600	**	Özel Hususlar–Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
ISSAI 1610	**	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
ISSAI 1620	**	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması
ISSAI 1700	**	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

¹ * Bu ISSAI'ler, INTOSAI tarafından geliştirilen rehber bilgilerden oluşur.

² *** ISSAI 1003, IAASB tarafından yayımlanan bir sözlüğü ve kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek açıklamaları içerir.

³ ** Bu ISSAI'ler, ilgili Uluslararası Denetim Standardı ve INTOSAI tarafından yayımlanan Uygulama Notlarından oluşur.

ISSAI 1705	**	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
ISSAI 1706	**	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
ISSAI 1710	**	Karşılaştırmalı Bilgiler–Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
ISSAI 1720	**	Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
ISSAI 1800	**	Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi
ISSAI 1805	**	Özel Hususlar–Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
ISSAI 1810	**	Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

Ek 3–ISA’lara Atfedilen Yetki

ISA 200’den alıntı (15 Aralık 2009’da veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için geçerlidir)

2. ISA’lar, denetçinin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim bağlamında yazılır. Diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığı durumlarda da gerekli olduğu şekilde uyarlanmalıdırlar. ISA’lar; denetçinin yasal veya idari düzenlemelerden doğan sorumluluklarını veya mesela menkul kıymetlerin halka arzı ile ilgili sorumluluklarını ele almaz. Bu gibi sorumluluklar, ISA’larda ortaya konan sorumluluklardan farklı olabilir. Bu yüzden denetçi ISA’ların bazı özelliklerini bu tip durumlarda faydalı bulsa bile, ilgili tüm yasal, düzenleyici veya mesleki yükümlülüklerle uygunluğu sağlamak denetçinin sorumluluğu kapsamındadır.¹

Mali Tabloların Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu amaç, mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçi tarafından bir görüş verilmesiyle gerçekleştirilir. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. ISA’lar ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yapılan bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar. (Bkz. Parag. A1)
4. Denetime tabi olan mali tablolar, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan, o kuruluşa ait mali tablolardır. ISA’lar, idare veya yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını düzenleyen yasal ve idari düzenlemeleri geçersiz kılmaz. Fakat ISA’lara uygun denetim, idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların denetimin sevk ve idaresi için esas niteliğindeki belli sorumlulukları kabul ettiği ön kabulüne dayalı olarak yapılır. Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. (Bkz. Parag. A2–A11)
5. Denetçinin görüşünün temeli olan ISA’lar, bir bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda denetçinin makul güvence elde etmesini şart koşar. Makul güvence, yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli ölçüde yanlış beyan edildiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Fakat makul güvence, mutlak bir güvence düzeyi değildir. Çünkü denetimin yapısal sınırları vardır ve bu sınırlar denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı denetim kanıtlarının çoğunun kati kanıt olmaktan ziyade ikna edici kanıt olmasıyla sonuçlanır. (Bkz. Parag. A28–A52)
6. Önemlilik (önemlilik düzeyi) kavramı, denetçi tarafından hem denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi hem de tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisinin ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerinde etkisinin ölçülmesi aşamasında uygulanır.² Genel olarak (eksiklikler dâhil) yanlış bildirimlerin, tekil veya toplu olarak kullanıcıların mali tablolar bazında aldığı ekonomik kararları makul ölçüde etkilemesi halinde önemlilik arz ettiği düşünülür. Önemlilik düzeyiyle ilgili yargılara, içinde bulunulan koşullar ışığında varılır. Mali tabloların kullanıcılarının mali bilgi ihtiyaçlarına yönelik olarak denetçinin algısı ve yanlış bildirim boyutu veya niteliği veya bu ikisinin karşımı, bu yargıları etkiler.

¹ Ç.N: Paragraf numaraları orijinal belgede 2’den başlamaktadır.

² ISA 320 “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” ve ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”.

Denetçinin görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır. Bu yüzden denetçi, mali tabloların bütünü için önemlilik arz etmeyen yanlış bildirimlerin tespitinden sorumlu değildir.

7. ISA'lar; makul güvence elde edilmesi konusunda denetçiyi destelemek amacıyla tasarlanmış olan hedefler, gereklilikler, uygulama materyalleri ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar. ISA'lar, denetçinin mesleki yargısını kullanmasını ve denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi aşamalarında mesleki şüpheciliğini muhafaza etmesini ve diğer şeylerin yanı sıra:
 - Kuruluşun kendi, kuruluşun çevresi ve iç kontrolüne ilişkin elde edilen anlayışa dayalı olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesini ve bu riskleri değerlendirmesini,
 - Etkisi değerlendirilmiş risklere karşı uygun yanıtlar tasarlayarak ve uygulayarak önemli yanlış bildirim olup olmadığı hakkında yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesini,
 - Elde edilen denetim kanıtlarından çıkartılan sonuçlara dayalı olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmasını gerektirir.
8. Denetçi tarafından ifade edilen görüşün şekli, ilgili mali raporlama çerçevesine ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere dayalı olacaktır. (Bkz. Parag. A12–A13)
9. Bunlara ilaveten denetçinin; denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılar, idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kuruluş dışı taraflara karşı başka bildirim ve raporlama sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar ISA'lar tarafından veya ilgili yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlenebilir.¹

Yürürlük Tarihi

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

Denetçinin Genel Amaçları

11. Mali tablo denetimini yaparken, denetçinin genel amaçları şunlardır:
 - (a) Bir bütün olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylelikle denetçinin, mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine imkân tanımak ve
 - (b) Mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde denetçinin bulgularına uygun olarak Bildirimde bulunmak.
12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki şartlı görüşün mali tabloların hedef kullanıcılarına raporlanması amacı bakımından yetersiz kaldığı hallerde ISA'lar, denetçinin görüş vermeyi reddetmesini veya ilgili yasal veya idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse görevden geri çekilmesini (veya istifa etmesini)² gerektirir.

Tanımlar

13. ISA'ların amaçlarına yönelik olarak, aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:

¹ Bk. örneğin ISA 260 "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 43.

² ISA'larda sadece "geri çekilme" terimi kullanılmıştır.

- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesi— Mali tabloların hazırlanmasında, idare ve uygun hallerde, yönetimden sorumlu olanlar tarafından benimsenen, kuruluşun yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir.
- “Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ve
- (i) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
 - (ii) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.
- “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (i) veya (ii) şıklarındaki kabulleri içermez.
- (b) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir. ISA’larda;
- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.
 - (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalite ölçütüdür; denetim kanıtlarının, denetçi görüşünün üzerinde temellendiği denetim sonuçlarına destek sağlarken ne derecede ilgili ve güvenilir olduklarını gösterir.
- (c) Denetim riski — Mali tablolar önemli düzeyde yanlış bildirildiği zaman denetçinin, uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim risklerinin ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.
- (d) Denetçi — “Denetçi” terimi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genelde görev ortağını veya görev ekibinin diğer üyelerini veya uygun hallerde bir denetim firmasını belirtmek için kullanılır. Herhangi bir ISA, bir şart veya sorumluluğun açıkça görev ortağı tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade ediyorsa “denetçi” yerine “görev ortağı” terimi kullanılır. “Görev ortağı” ve “denetim firması”, ilgili hallerde kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.
- (e) Tespit riski — Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim tespiti riskidir.
- (f) Mali tablolar — İlgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin yapılandırılmış şekilde sunulmasıdır. Amacı, bir kuruluşun zaman içinde bir noktadaki ekonomik kaynaklarını ve yükümlülüklerini veya bir süre için bunlarda meydana gelen değişiklikleri, mali raporlama çerçevesine uygun olarak bildirmektir. İlgili notlar genelde önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri kapsar. “Mali tablolar” terimi genelde geçerli mali raporlama çerçevesindeki gerekliliklerinin belirlediği şekilde eksiksiz bir dizi mali tablo anlamına gelmekle birlikte tek bir mali tabloyu ifade etmek için de kullanılabilir.

- (g) Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler — Belli bir kuruluşla ilgili olarak aslen o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar hakkındaki veya geçmişteki belli bir zamanın ekonomik şartları veya koşulları hakkındaki mali bilgilerdir.
- (h) İdare — Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi yöneticiyi kapsar.
- (i) 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. 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.
- (j) İdarenin uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul— İdare ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, bir denetimin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmiş ve kavramış olması halidir. Yani:
- (i) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
- (ii) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
- (iii) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
- a. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
- b. Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- c. Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarına sınırsız erişim.
- Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, yukarıdaki (i) şıkkı, “mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulması sorumluluğu” şeklinde ya da “doğru ve gerçeğe uygun bilgi veren mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması sorumluluğu” şeklinde yeniden ifade edilebilir. “İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul”, kısaca “ön kabul” olarak da adlandırılabilir.
- (k) Mesleki yargı—Denetim görevi koşulları altında uygun olan eylemler hakkında kararlar alırken; denetim, muhasebe ve etik standartların ortaya koyduğu çerçevede, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin uygulanmasıdır.

- (l) Mesleki şüphencilik–Sorgulayıcı bir bakış açısını, hata veya hileden kaynaklanan olası yanlış bildirimle işaret eden koşullara karşı tetikte olmayı ve kanıtların eleştirel değerlendirilmesini içeren bir tutumdur.
- (m) Makul güvence— Yüksek olan ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir.
- (n) Önemli yanlış bildirim riski— Denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riskidir. Bu risk, beyan düzeyinde aşağıda tanımlanan iki bileşeni içerir:
- (i) Yapısal risk— bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın; ilgili kontrollerin hiçbiri göz önünde bulundurulmadan, kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirimle yatkın olmasıdır.
- (ii) Kontrol riski— bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanda meydana gelebilecek ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim, kuruluşun iç kontrolü tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilip düzeltilemeyecek olması riskidir.
- (o) Yönetimden sorumlu olanlar — Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluştur (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir.

Gereklilikler

Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler

14. Denetçi, mali tablo denetim göreviyle ilgili olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili tüm etik gerekliliklere riayet eder. (Bkz. Parag. A14–A17)

Mesleki Şüphencilik

15. Denetçi, mali tabloların önemli ölçüde yanlış beyan bildirilmesine yol açan durumların ortaya çıkabileceğini hesaba katarak denetimi mesleki şüphencilikle planlar ve yürütür. (Bkz. Parag. A18–A22)

Mesleki Yargı

16. Denetçi, bir mali tablo denetimini planlar ve yürütürken mesleki yargısını kullanır. (Bkz. Parag. A23–A27)

Yeterli Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Makul güvence elde etmek amacıyla denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirecek ve böylece denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçları çıkarmasına olanak verecek yeterli uygun denetim kanıtını elde eder. (Bkz. Parag. A28–A52)

Bir Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetime ilişkin ISA'lara riayet

18. Denetçi, denetime ilişkin bütün ISA'lara riayet eder. ISA'nın denetimle ilgili olması için söz konusu ISA'nın yürürlükte olması ve ISA'nın ele aldığı koşulların var olması gerekir. (Bkz. Parag. A53–A57)
19. Denetçi, ISA'nın amaçlarını anlamak ve gerekliliklerini uygun şekilde yerine getirebilmek için ISA'nın uygulaması ve diğer açıklayıcı materyaller dâhil bir ISA metninin tamamına ilişkin bilgi sahibi olmalıdır. (Bkz. Parag. A58–A66)

20. Denetçi, bu ISA'nın gerekliliklerine ve denetimle ilgili diğer tüm ISA'ların gerekliliklerine riayet etmemişse, denetçi raporunda ISA'lara riayet edildiğini beyan etmez.

Her Bir ISA'da Belirtilen Amaçlar

21. Denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için denetçi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken ISA'lar arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurarak ilgili ISA'larda belirtilen amaçları kullanılır: (Bkz. Parag. A67–A69)
- (a) ISA'larda ortaya konan amaçları yerine getirmeye çalışırken ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerine ek olarak başka denetim prosedürlerine ihtiyaç olup olmadığına karar vermek için ve (Bkz. Parag. A70)
- (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için (Bkz. Parag. A71)

İlgili Gerekliliklere Riayet

22. 23. Paragrafa tabi olarak denetçi, aşağıda belirtilen haller dışında ISA'nın bütün gerekliliklerine riayet eder:
- (a) ISA'nın tamamının konuyla ilgisiz olması veya
- (b) Gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şart mevcut olmadığı için gerekliliğin geçerli olmaması (Bkz. Parag. A72–A73)
23. İstisnai durumlarda denetçi, ISA'daki ilgili gereklilikten uzaklaşmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Böyle durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaşma ihtiyacının; sadece söz konusu gerekliliğin, belli bir prosedürün yapılmasına yönelik olması ve belli denetim koşulları altında bu prosedürün gerekliliğin amacına ulaşmakta etkisiz kalması halinde ortaya çıkması beklenir. (Bkz. Parag. A74)

Bir Amaca Ulaşamama

24. Denetçi ilgili ISA'daki bir hedefi gerçekleştiriyorsa, bu durumun denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve bu bakımdan ISA'lar uyarınca denetçinin görüşünü değiştirmesini veya (ilgili yasal ve idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse) görevden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Bir hedefe ulaşılamaması, ISA 230 uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumdur.¹ (Bkz. Parag. A75–A76)

¹ ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8(c).

Ek 4–Tercümeye Yönelik Tavsiyeler

1. Tavsiyeler, FAS ve IFAC'nin tecrübeleri temel alınarak hazırlanmıştır ve Uygulama Notlarının tercümesine yönelik olarak öneri sunar. ISA'ların tercümesi, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan Aralık 2008 tarihli Tercüme ve Çoğaltma Standartları Politikası¹ gereğince IFAC'nin yazılı iznine tabidir.
2. Yüksek Denetim Kurumu, rehberlerin tamamının o kurumun çalışma diline/dillerine kaliteli bir tercümesi yok ise, hazırladığı denetim raporlarında INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne atıfta bulunamaz.
3. Tercümenin mümkün olan en yüksek kalitede olmasının sağlanması için INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin tercümesini yaptıran kurumun;
 - Yayımin orijinaline sadık, atlama veya ekleme (çevirmenin dip notları hariç) olmaksızın tercüme edilmesini sağlayacak bir tercüme süreci tasarlaması ve uygulaması tavsiye edilir. Sadık bir tercüme, yayımın amacına, üslubuna ve yapısına riayet eder.
 - Anahtar kelimelerin (sözlük) tercümesinde mümkün olduğunca IFAC'nin anahtar kelimeler listesini kullanması ve tercüme edilmiş anahtar kelime listesini muhafaza etmesi tavsiye edilir. Anahtar kelimelerin tercümesinde, İngilizce metnin kelimesi kelimesine tercümesi nedeniyle yanlış anlamaların olmaması bakımından tercüme yapıtıran kurumun yayımın asıl yazarlarının niyetini anlaması önemlidir.
 - Yayımin tercümesinde ve mümkünse yeni ve revize edilmiş yayımların tercümesinde anahtar kelimelerin mümkün olduğunca tutarlı bir şekilde kullanılmasını sağlaması tavsiye edilir. Muhafaza edilen anahtar kelimenin kullanımının o ülkedeki yaygın kullanımından farklı olması halinde, o ülkeye ait kullanımları belirtmek amacıyla çevirmenin dipnotları kullanılabilir.

Ayrıca

- Bütün Mali Denetim Rehberleri'nin tamamı tercüme edilmelidir.
- Tercüme için rehberlerin hazırlandıkları dil olan İngilizce versiyonlarının kullanılması tavsiye edilir.

Mümkün olduğu hallerde, tercüme yapıtıran kurumun (genellikle Yüksek Denetim Kurumu'nun):

- Profesyonel bir çevirmeni baş çevirmen² olarak çalışması için görevlendirmesi tavsiye edilir. Baş çevirmen, tercüme yapıtıran kurum ile müzakere ederek yukarıda açıklandığı gibi sadık bir tercüme yapılmasını sağlayacak bir tercüme süreci tasarlamalı ve uygulamalıdır.
- Seçilen dilde INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak kabul edilecek ISA'ların tercümesini belirlemesi ve tercümesi yapılmış ISA ve anahtar kelime listesini kullanmayı düşünmesi tavsiye edilir. Tercüme edilen ISA'lar telif hakkı kısıtlamalarına tabi olduğu için normalde tercüme erişim ve tercümenin kullanımı için iznini almak üzere IFAC ile irtibata geçilmesi gerekir.
- INTOSAI ve/veya IFAC tarafından yayımlanan spesifik standart ve rehberlere ilişkin tecrübe sahibi ve iyi derecede İngilizce bilgisi olan ve ana dili tercüme yapılacak dil olan kişilerden oluşan bir tercüme değerlendirme grubu oluşturması tavsiye edilir. Tercüme değerlendirme grubu, baş tercümanın tercüme ettiği anahtar kelimeleri gözden geçirir ve tercümenin kalitesinin sorumluluğunu üstlenir.

¹ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

² Tercümanın görevlendirilmesinde özel görev bağlamında tercümanın mesleki yeterliliğinin dikkate alınması tavsiye edilir. Örneğin tercümanın mesleki nitelikleri, mesleki bilgisi, belirli dil kombinasyonlarında tercüme becerileri ile denetim alanındaki bildirimleri tercüme etme kabiliyeti vb.

- Anahtar terimlerin tercümesine ilişkin bir uzlaşma sağlanması ve en nihayetinde, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin söz konusu dilde tek bir tercümesinin yapılması amacıyla INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ni veya ISA'ları aynı dile tercüme etmek isteyen veya etmiş olanlarla iletişime geçmesi tavsiye edilir.¹
 - Tercümenin devamlılığının temini için gerekli süreçlerin sağlanması tavsiye edilir.
4. Rehberlerde geçen tercüme edilmiş bir kelime veya ifadenin anlamına ilişkin bir uyumsuzluk olması halinde rehberlerin İngilizce versiyonları esas alınmalıdır.

¹ Tercüme tavsiyelerinin büyük bir kısmı, Aralık 2008 tarihli *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yayımlanan Standartları Tercüme ve Çoğaltma Politikası*'ndan alınmıştır.

Ek 5–Kısaltmalar Listesi

FAS–INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi
IAASB–Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC–Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INCOSAI–INTOSAI Kongresi
INTOSAI–Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISA–Uluslararası Denetim Standartları
ISAE’ler–Güvence Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar
ISQC–Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartlar
ISRE’ler–Gözden Geçirme Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar
ISRS’ler–İlgili Diğer Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlar
ISSAI–Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
PSC–INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi

ISSAI 1003

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

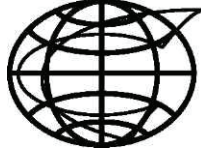
INTOSAI Mali Denetim Rehberi Terimler Sözlüğü

Financial Audit Guidelines

Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines

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 Terimler Sözlüğü, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Denetim ve Kalite Kontrolü Uluslararası Standartları El Kitabı”nda yer alan Terimler Sözlüğü’nden yararlanmaktadır. Bu Sözlük, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1003 İçindekiler Tablosu

INTOSAI MALİ DENETİM REHBERİ TERİMLER SÖZLÜĞÜ

Giriş Parag. 1–6

INTOSAI Mali Denetim Rehberi Terimler Sözlüğü Sf. 7

TERİMLER SÖZLÜĞÜ (ULUSLARARASI DENETİM VE KALİTE KONTROL
STANDARTLARI EL KİTABINDAKİ)..... Sf. 19

KAVRAMLAR DİZİNİ (TÜRKÇE ALFABETİK SIRAYA GÖRE) Sf. 61

KAVRAMLAR DİZİNİ (İNGİLİZCE ALFABETİK SIRAYA GÖRE) Sf. 65

INTOSAI Mali Denetim Rehberi

Terimler Sözlüğü

Giriş

1. INTOSAI Mali Denetim Rehberi, kamu sektöründe mali denetime yönelik rehberlik sunmaktadır.
2. INTOSAI Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çerçevesi'nin dördüncü seviyesini (Denetim Rehberi) oluşturmaktadır. Bu çerçevede dâhilinde Kurucu İlkeler birinci seviyeyi, Yüksek Denetim Kurumları için Kurallar ikinci seviyeyi ve Temel Denetim Prensipleri (INTOSAI Denetim Standartlarını da içeren) üçüncü seviyeyi oluşturmaktadır.
3. INTOSAI Mali Denetim Rehberi, mümkün olduğunca Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Denetim Standartlarından (ISA'lar) faydalanmaktadır. INTOSAI, yeni standartların geliştirilmesinden veya mevcut standartların revize edilmesinden sorumlu IAASB'nin Alt Çalışma Grupları'nda yer alarak bu standartların geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.
4. INTOSAI ve IAASB arasındaki iş birliğinin bir parçası olarak ISA'ların kolaylıkla anlaşılması ve hem kamu sektöründe hem de özel sektörde uygulanabilmesi amacıyla mümkün olduğunda ISA'larda "sektör ayrımı gözetmeyen" terminolojiye yer verilmektedir. Bunun için standartların içine veya ilgili sözlüğe uygun bir metin eklenmektedir. Uygulama Notları'nda yer verilen ek tanımları da aşağıdaki sözlükte bulabilirsiniz.
5. INTOSAI Mali Denetim Rehberi'nde yer alan Uygulama Notları, kamu sektöründeki mali denetimlerde her bir ISA'nın nasıl uygulanacağını anlatmaktadır. Ayrıca bu Notlarda, ilgili ISA'da yer alan bilgilere ilaveten kamu sektöründeki mali denetimlerle ilgili bilgiler yer almaktadır. Uygulama Notu, ilgili ISA ile birlikte ISSAI standartlarına yönelik bir rehber ortaya koymaktadır.
6. Yüksek Denetim Kurumları, INTOSAI Mali Denetim Rehberi'nin kamu sektöründeki mali denetimlerde uygulanması konusunda ISA'lar ve Uygulama Notları'nın birlikte bir rehber oluşturduğunu kabul etmektedir. Eğer denetçi raporunda denetimin ISA'lar uyarınca yürütüldüğü belirtiliyorsa kamu sektörü denetçileri, denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet eder.

INTOSAI Mali Denetim Rehberi Terimler Sözlüğü¹

Bağımsızlık (Independence)—Lima Deklarasyonu² ve INTOSAI Etik Kuralları'nda³ tanımlandığı şekildedir. (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

Bakanlık (Ministry)—Bir bakan tarafından yönetilen kamu kurumudur.

Denetim görev ve yetkisi (Audit mandate)—Anayasa veya devletin diğer yasal düzenlemeleri kapsamında Yüksek Denetim Kurumu'na verilen, denetimle ilgili yetki, sorumluluk, takdir ve görevlerdir.

Denetim firması (Firm)—(Bkz. *Denetim kuruluşu*)

Denetimin amacı (Audit objective)—Bir özel sektör kuruluşunun mali denetimi söz konusu olduğunda denetimin amacı, bir dizi beyana dayalı olarak bir güvence görüşü bildirmekle sınırlıdır. Diğer yandan kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya kanunlar, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gereklilikleri ve yasama kararlarından doğan kamu kurumlarına yönelik yükümlülükler; daha başka amaçlar doğurabilir.

Bu sorumluluklar arasında örneğin prosedürlerin yürütülerek yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının ve iç kontrollerin etkinliğinin raporlanması yer alabilir. Fakat bu tarz ilave amaçlar olmasa bile bunlara yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.

Denetim kuruluşu (Audit organization)—Muhasebe meslek mensuplarından ve diğer denetim uzmanlarından oluşan bir kuruluştur. Bu kuruluşlar, özel sektörde; tek kişi, ortaklık veya şirket şeklinde olabilirken kamu sektöründe ise Yüksek Denetim Kurumu olabilir.

Denetlenen kuruluş (Audited entity)—Denetime tabi olan bir kurum, program, faaliyet veya işlemdir.

Düzenlilik denetimi (Regularity audit)—ISSAI 100⁴ uyarınca düzenlilik denetimi şunları kapsar:

- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi,
- (b) Bir bütün olarak kamu kurum ve kuruluşlarının mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi,
- (c) İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,
- (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,
- (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliğinin denetlenmesi,
- (f) Yüksek Denetim Kurumu'nun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması.

¹ IFAC Terimler Sözlüğü, ISA'lar uyarınca yapılan denetimler için kullanılır. Bu Terimler Sözlüğü, kamu sektörü için geçerli olan bazı ek tanımlar sunmaktadır.

² ISSAI 1 "Lima Deklarasyonu" Bölüm 5.

³ ISSAI 30 "Etik Kuralları" Bölüm 3.

⁴ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", 39.

“Düzenlilik denetimi” ve “mali denetim” terimleri genelde birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu tür denetimlerden bahsedildiğinde, mali tabloların denetlenmesi ve Yüksek Denetim Kurumu’nun yetki ve görevlerine bağlı olarak yukarıda a) ile f) maddeleri arasında belirtilen unsurların bazıları veya hepsi ifade edilmektedir.

Faaliyet riski (Business risk)—Bir kuruluşun hedeflerine ulaşma ve stratejilerini yürütme kabiliyetini olumsuz yönde etkileyebilen önemli koşullar, olaylar, şartlar, eylemler veya eylemsizliklerden veya uygun olmayan hedef ve stratejiler belirlemesinden kaynaklanan risktir. (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

Genel Denetçi (Auditor General)—Genel Denetçi Modeli kapsamında oluşturulan Yüksek Denetim Kurumu’nun başıdır.

Genel Denetçi Modeli (Auditor General model)—(Bkz. Genel Denetçi)

Genel Komptrolör¹ (Comptroller General)—Genel Denetçi’nin rolü, Genel Komptrolör’ün rolüyle birleşik olabilir. Komptrolörlük fonksiyonu, denetimden ziyade kontrolle ilgilidir ve harcama tahakkuk etmeden önce yapılır.

Genel yetki çerçevesi (Broader mandate)—(Bkz. Denetimin amacı)

Görev ortağı (Engagement partner)—Görevden, görevin yerine getirilmesinden ve denetim kuruluşu adına yayımlanan rapordan sorumlu olan ve gerekli hallerde mesleki, yasal veya düzenleyici bir kuruluştan uygun yetkiyi alan denetim kuruluşu ortağı veya çalışanıdır. Çoğu yetki alanlarında “görev ortağının” rolüne denk bir rol üstlenen ve kamu sektörü denetimlerinin genel sorumluluğuna sahip olan görevlendirilmiş tek bir Genel Denetçi bulunmaktadır. Fakat Genel Denetçi, kendi adına denetimi gerçekleştirmek üzere bir çalışanını veya uygun nitelikte başka bir kimseyi görevlendirirse görev ortağının yükümlülüklerini bu görevlendirilmiş denetçi etkin şekilde yerine getirir. Hesap Mahkemesi sistemindeki Yüksek Denetim Kurumları söz konusu olduğunda şartlar, Yüksek Denetim Kurumlarının yönetim kurulunun stratejik liderliğine yönelik kendi düzenlemeleri ve kilit görev ekibi üyelerinin sorumluluklarının tanımları bağlamında yorumlanmalıdır. (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

Hesap Mahkemesi (Court of Accounts)—Hesap Mahkemesi modelinde Yüksek Denetim Kurumu, yargı sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır ve yasama ve yürütme organlarından bağımsız şekilde işler. Ulusal Parlamento ile sadece sınırlı bir ilişkisi vardır. Yüksek Denetim Kurumu, normalde Hesap Mahkemesi (veya Denetim Mahkemesi) olarak bilinir ve genelde sadece mali konularla ilgilenen, bağımsız bir mahkemedir. Nadir hallerde ise Yüksek Denetim Kurumu, Yüksek Mahkeme’nin bir parçası olabilir ve bu durumlarda genelde Hesap Dairesi adını taşır.

Bazı temel özellikleri şöyledir:

- Yüksek Denetim Kurumu, bir mahkemedir ve üyeleri, denetlenen görevliler için cezai müeyyide uygulayabilen hâkimlerden oluşur.
- Yüksek Denetim Kurumu’ndaki uzman personel, muhasebe veya denetimden ziyade hukuk altyapısına sahiptir.
- Mahkeme’nin raporlarının Parlamento tarafından takibi sınırlı düzeydedir.

Anlatılan bu yargı modeli bakımından ülkeler arasında farklılıklar olabilir.

¹ ÇN: Komptrolör, genel olarak bir kurumun muhasebe sistemi ve mali raporlamasından sorumlu olan yönetim birimini ifade eder. Yüksek Denetim Kurumlarında Komptrolör lük unvanı, kamu sektörünün hem denetimini, hem de muhasebe sistemlerinin yönetimini yürüten genellikle Anglo-Sakson örgütlenme tarzına sahip (Hindistan ve Bangladeş gibi) kurumlar tarafından kullanılmaktadır. Türkçede karşılığı olmayan bu terim tercümede aynen muhafaza edilmiştir.

Hesap verme sorumluluğu (Accountability)—Bireylerin, kuruluşların ve toplumun, kamu kaynaklarının kullanımından sorumlu olmaları ve kamu kaynaklarını nasıl kullandıklarını gerektiğinde başkalarına açıklamaları ilkesidir.

INTOSAI Yönetim Kurulu (Governing Board of INTOSAI)—18 üyeden oluşur ve kural olarak Kongreler arasında yıllık olarak toplanır. Tüm üye ülkelerin dengeli bir şekilde temsil edilmesini sağlamak amacıyla INTOSAI'nin yedi bölgesel çalışma grubunun her biri ve kamu denetim sistemlerinin başlıca türleri, Kurul'da temsil edilir.

İç kontrol (Internal control)—Denetlenen kuruluşun işini düzenli ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirmesi, idarenin politikalarına bağlılığın sağlanması, varlıkların ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve tamlığının sağlanması ile zamanında ve güvenilir mali ve idari bilgilerin üretilmesine yardımcı olmak üzere idare tarafından kurumsal amaçlar çerçevesinde oluşturulan ve teşkilat yapısı, yöntemleri, prosedürleri ile iç denetimi içeren mali kontroller ve diğer kontrollere yönelik sistemin tamamıdır. (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

İlgili etik gereklilikler (Relevant ethical requirements)—INTOSAI Etik Kuralları'nda tanımlandığı şekildedir.¹ (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

İstismar (Abuse)—İhtiyatlı bir insanın belirli durum ve şartlar altında makul ve gerekli bir iş uygulaması olarak düşüneneceği bir davranışla kıyaslandığında yetersiz veya uygunsuz olan davranıştır. İstismar aynı zamanda yetki veya makamın, kişinin kendisinin ya da yakın çevre, yakın aile bireyleri veya iş ortaklarının mali çıkarları için kötüye kullanılmasını da içerir. İstismarın hile içermesi veya kanun, idari düzenleme, bir sözleşme veya hibe anlaşması hükmünü ihlal etmesi şart değildir. İstismar, sağlıklı kamu mali yönetimine ve kamu çalışanlarının davranışlarına ilişkin genel ahlaki ilkelerden uzaklaşmayı ifade eder.

Kamu iktisadi teşebbüsleri (Government business enterprises)—Kamu hizmet kurumları gibi ticari işletmeler ile finans kuruluşları gibi mali işletmeleri içermektedir. Kamu iktisadi teşebbüsleri, esas olarak özel sektörde benzer faaliyetler yürüten kuruluşlardan farklı değildir. Kamu iktisadi teşebbüsleri genelde kar elde etmek için çalışır. Fakat bunlardan bazılarının toplumdaki bazı birey ve kuruluşlara ücretsiz olarak veya oldukça düşük bir ücret karşılığında mal ve hizmet sağlamaları gereken sınırlı kamu hizmeti yükümlülükleri olabilir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri, aşağıdaki özelliklerin hepsine sahiptir:

- (a) Kendi adına sözleşme yapma gücüne sahiptir.
- (b) Bir işi yapmak üzere finansal ve operasyonel yetki verilmiştir.
- (c) Normal çalışma süreci içinde kar marjı ekleyerek veya tam maliyeti karşılığında diğer kuruluşlara mal ve hizmet satar.
- (d) İşletmenin sürekliliği, devletin devamlı finansmanına bağlı değildir (piyasa koşullarına uygun ürün alımları dışında).
- (e) Bir kamu kurumu tarafından kontrol edilir.

Kamu iktisadi teşekkülleri (State-owned enterprises)—(Bkz. *Kamu iktisadi teşebbüsleri*)

Kamu kurumları (Government entities)—Bir devlet teşkilatı, birimi, kurumu, bürosu, dairesi, bakanlık ya da bu tip kuruluşları birleştiren bir gruptur.

¹ ISSAI 30 "Etik Kurallar".

Kamu sektörü denetçisi (Public sector auditor)—Kanun veya anlaşma kapsamında atanmış kişi veya kişiler, ulusal bir denetim kurumunun ya da hâkimlerden oluşan bir Hesap Mahkemesi'nin temsilcisi olarak hareket eden kişi veya kişilerdir.

Kanuni (Statutory)—Kanunun belirlediği veya kontrol ettiği.

Kaynakların tahsisi (Appropriation of funds)—Bir yasama organı tarafından bizzat kendisi veya benzer bir otorite tarafından ortaya konan amaçlar doğrultusunda kaynakların tahsis edilmesi için yapılan yetkilendirmedir.

Kurul veya Heyet Modeli (Board or Collegiate model)—Kurul veya Heyet Sistemi kapsamında Yüksek Denetim Kurumu'nun yönetim kurulu veya heyetini oluşturan ve kararları ortaklaşa alan belli sayıda üyesi vardır. Heyet şeklindeki denetim kuruluşları, hesap verme sorumluluğunun olduğu Parlamenter sisteminin bir parçasıdır. Heyetin kararlaştırdığı görüş ve raporlar, genelde bunlar üzerinde çalışacak bir tür Kamu Hesapları Komisyonunun yer aldığı Parlamento'ya sunulur. Heyet şeklindeki yapıların yargısal işlevi de olabilir.

Kurum (Agency)—Herhangi bir devlet kuruluşu veya parlamenter yapı içinde yer alan bir kuruluştur.

Mali denetim (Financial audit)—Bir kuruluşun bildirilen mali durumunun, sonuçlarının ve kaynak kullanımının mali bildirim çerçevesine uygun olarak güvenilir şekilde beyan edilip edilmediği konusunda makul bir güvence görüşüyle sonuçlanan bağımsız bir değerlendirmedir. (Bkz. *Düzenlilik denetimi*)

Mevzuat (Legislation)—Bir hükümet tarafından önerilen ve parlamento tarafından resmîyet kazandırılan bir yasa veya yasalar topluluğudur.

Ortak (Partner)—(Bkz. *Görev ortağı*)

Performans denetimi (Performance audit)—Denetlenen kuruluşun sorumluluklarını yerine getirirken kaynak kullanımı açısından tutumluluk, verimlilik ve etkinliğinin denetlenmesidir. Buna, Paranın Karşılığı Denetimi de denir.

Uygulama Notu (Practice Note)—INTOSAI Mali Denetim Rehberi'nde yer almaktadır. Uygulama Notu, kamu sektöründeki bir mali denetimde ISA'nın nasıl uygulanacağını anlatır. Bu kılavuzlarda aynı zamanda ISA'larda verilen bilgilere ilaveten kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili bilgiler de yer alır.

Uygunluk denetimi (Compliance audit)—Uygunluk denetimi; denetlenen kuruluşun kural, kanun, idari düzenleme, politika, yerleşik kaide ve üzerinde anlaşmaya varılmış şart ve koşullar vb.'ye ne derece uyduğuyla ilgilidir. Uygunluk denetimi, pek çok konuyu kapsayabilir. Genelde uygunluk denetiminin amacı, hedef kullanıcılara bir konunun uygun kriterler açısından değerlendirilmesi veya ölçülmesi sonucu çıkan netice hakkında güvence sağlamaktır.

INTOSAI Temel Denetim Prensipleri bağlamında uygunluk denetimi yapılması hususunda özel önemi olan iki kavram vardır:

- (a) *Düzenlilik*—Denetlenen bir kuruluşun mali tablolarında yansıtılan faaliyet, işlem ve bilgilerin ilgili mevzuata, mevzuat kapsamında yayımlanan idari düzenlemelere ve bütçe kanunları dâhil diğer ilgili kanun, idari düzenleme ve anlaşmalara uygun olması ve uygun şekilde tasdik edilmesi kavramı.
- (b) *Yerindelik*—Sağlıklı kamu mali yönetimi ve kamu çalışanlarının davranışlarına dair genel ilkeler.

Uygunluk denetimi, Yüksek Denetim Kurumu'nun yetki ve görevine bağlı olarak düzenlilik denetimi, yerindelik denetimi veya her ikisi birden olabilir.

Yerindelik, tarafsız bir doğrulama yapmaya pek elverişli olmadığı için makul bir güvence düzeyinde yerindeliği denetlemek, zor hatta bazı durumlarda imkânsız olabilir. Kamu sektörünün bir kısmı için kabul edilebilir olan, başka bir yerde kabul edilemez olabileceğinden yerindeliği ölçmek için çoğunlukla net ve tarafsız kıyaslama ölçütleri bulunmamaktadır.

Uygunluk Denetimi Rehberi (Compliance Audit Guidelines)—INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberi şunları kapsamaktadır:

- (a) ISSAI 4000 “Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş”;
- (b) ISSAI 4100 “Mali Tablo Denetimlerinden Ayrı Olarak Yürütülen Denetimler İçin Uygunluk Denetimi Rehberi” ve
- (c) ISSAI 4200 “Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi”.

Yasa koyucu (Legislator)—Yasama organının bir üyesidir.

Yasal ve idari düzenlemeler (Authorities)—Denetlenen kuruluşun uyması beklenen, yasama organının ilgili kanun ve kararları veya kanunların verdiği yetkiye istinaden kamu kurumları tarafından yayımlanmış olan diğer yasal araç, talimat ve rehberlerdir. (Bkz. ayrıca ISSAI 4200¹)

Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali (Instance of non compliance with authorities)—Bir faaliyet veya işlemin bütçe kanunları dâhil olmak üzere yasal veya idari düzenlemelere uygun olmama durumudur.

Yasama organı (Legislature)—Resmi şekilde seçilmiş veya başka bir şekilde belirlenmiş, devlet veya ulus gibi bir egemenlik birimi için kanun yapma sorumluluk ve yetkisine sahip insan topluluğudur.

Yerindelik (Propriety)—(Bkz. *Uygunluk Denetimi*)

Yetki alanı (Jurisdiction)—Yasaları yorumlama ve uygulama hakkı ve yetkisidir.

Yönetimden sorumlu olanlar (Those charged with governance)—Kamu sektöründe yönetim sorumlulukları, farklı örgütsel seviyelerde olabileceği gibi farklı işlevler altında da (yani dikey veya yatay olarak) var olabilir. Sonuç olarak farklı grupların yönetimden sorumlu olarak belirlendiği durumlar söz konusu olabilir. Ayrıca kamu sektöründeki bir denetim hem mali tablo amaçlarını hem de uygunluk amaçlarını kapsayabilir ve bu bazı durumlarda farklı yönetim organlarını içerebilir. (Ayrıca bkz. IFAC Terimler Sözlüğü).

Yüksek Denetim Kurumu (Supreme Audit Institution)—Ne şekilde tayin edilmiş, oluşturulmuş veya düzenlenmiş olursa olsun, bir devletin en yüksek kamu denetimi işlevini kanunlar uyarınca yerine getiren bir devlet kuruluşudur. Bazı Yüksek Denetim Kurumlarında, “görev ortağının” rolüne denk bir rol üstlenen ve kamu sektörü denetimlerinin genel sorumluluğuna sahip olan görevlendirilmiş tek bir Genel Denetçi bulunmaktadır. Diğer Yüksek Denetim Kurumları, Hesap Mahkemesi şeklinde ya da Kurul veya Heyet şeklinde düzenlenmiş olabilir.

¹ ISSAI 4200, “Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi”.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ¹

(Şubat 2009)

**Açılış bakiyeleri (Opening balances)*—Dönem başında var olan hesap bakiyeleridir. Açılış bakiyeleri, önceki dönemin kapanış bakiyelerini temel alır ve önceki döneme ait işlem ve olayların ve önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. Açılış bakiyeleri, şarta bağlı durumlar ve zararlar gibi dönem başında var olan açıklanması gerekli konuları da içerir.

**Alt Yüklenici (Subservice organization)*—Kullanıcı kuruluşların mali raporlamayla ilgili bilişim sistemlerinin bir parçası olarak bu kuruluşlara sağlanan bazı hizmetleri yerine getirmek için, bir hizmet kuruluşunca kullanılan başka bir hizmet kuruluşudur.

**Analitik inceleme teknikleri (Analytical procedures)*—Mali bilgilerin, hem mali hem de mali olmayan veriler arasındaki olası ilişkilerin analiz edilmesi vasıtasıyla değerlendirilmesidir. Analitik inceleme teknikleri, ilgili diğer bilgilerle tutarsız olan veya beklenen değerlerden önemli düzeyde farklılık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiği şekilde sorgulanmasını da içerir.

Ara dönem mali bilgileri veya tabloları (Interim financial information or statements)—Mali bir dönemle ilgili olarak ara tarihlerde (genelde altı aylık veya üç aylık) yayımlanan mali bilgilerdir (yukarıda tanımlandığı gibi tam bir mali tablo seti olmayabilir).

**Aykırlık (Anomaly)*—Bir popülasyondaki yanlış bildirim veya sapmaları tam olarak yansıtmayan bir yanlış bildirim veya sapmadır.

Bağımsızlık² (Independence)—Şunlardan oluşur:

- Fikri bağımsızlık—Kişinin dürüstlikle hareket etmesini ve tarafsız ve mesleki şüpheyle çalışmasını mümkün kılacak şekilde mesleki yargısını riske atan etkilerden etkilenmeden görüş oluşturmaya imkân veren ruh halidir.
- Görünüşte bağımsızlık—Alınan önlemler dâhil, ilgili tüm bilgilere sahip, makul ve bilgilendirilmiş üçüncü bir tarafın, bir denetim firmasının veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına veya mesleki şüpheciliğine gölge düştüğü sonucuna (mantık çerçevesinde) varmasına yol açacak kadar önemli olan durum ve koşullardan kaçınma halidir.

Belirsizlik (Uncertainty)—Sonucu, kuruluşun doğrudan kontrolü altında olmayan ama mali tabloları etkileyebilecek, gelecekteki eylem veya olaylara dayanan bir konudur.

**Beyanlar (Assertions)*—Mali tabloların özünde yer alan, idarenin açık veya zımni bildirimlerini ifade eder. Denetçi, bunları ortaya çıkması muhtemel farklı türdeki yanlış bildirimleri değerlendirirken kullanır.

* ISA’larda tanımlanan bir terimi ifade etmektedir.

† ISQC 1’de tanımlanan bir terimi ifade etmektedir.

¹ Kamu sektörü görevleri söz konusu olduğunda bu sözlükteki terimler, kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır. Muhasebe terimleri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu’nun bildirimlerinde tanımlanmamışsa Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Terimler Sözlüğü’ne atıfta bulunulmalıdır.

² IFAC *Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Kurallar* belgesinde tanımlandığı şekildedir.

“Bu Terimler Sözlüğü, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Denetim ve Kalite Kontrolü Uluslararası Standartları El Kitabı”nda yer alan Terimler Sözlüğü’nden yararlanmaktadır. Bu Sözlük, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.”

**Bileşen (Component)*—Bir kuruluşu veya faaliyeti ifade eder. Grup veya bileşen idaresi, bunlar hakkında grup mali tablolarında yer alması gereken mali bilgileri hazırlar.

**Bileşen denetçisi (Component auditor)*—Grup görev ekibinin talebi üzerine, grup denetimi için bir bileşenle ilgili mali bilgiler üzerinde çalışan denetçidir.

**Bileşen idaresi (Component management)*—Bir bileşenin mali bilgilerinin hazırlanmasından sorumlu idaredir.

**Bileşenin önemliliği (Component materiality)*—Bir bileşenin, grup görev ekibi tarafından belirlenen önemlilik düzeyidir.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (Computer-assisted audit techniques)—Bilgisayarı bir denetim aracı olarak kullanarak denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır (BDDT olarak da bilinirler).

Bilgi teknolojisinde uygulama kontrolleri (Application controls in information technology)—Normalde iş süreci düzeyinde işleyen manuel veya otomatik prosedürlerdir. Uygulama kontrolleri, önleyici veya tespit edici nitelikte olabilirler ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamak için tasarlanmışlardır. Dolayısıyla uygulama kontrolleri; işlemlerin veya diğer mali verilerin girişini yapmak, bunları kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan prosedürlere ilişkindir.

**Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanım ve tasarımını konu alan rapor (ISA 402'de¹ 1. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report))*—Bu rapor şunları kapsar:

- (a) Hizmet kuruluşunun belli bir tarihte tasarlanarak uygulanan sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan bir tanımlama ve
- (b) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan, hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri ile kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü.

**Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğini konu alan rapor (ISA 402'de 2. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır) (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report))*—Bu rapor şunları kapsar:

- (a) Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan, belli bir tarihte olduğu şekliyle veya belli bir dönem boyunca bunların tasarım ve uygulamasını ve bazı durumlarda da belli bir dönem boyunca bunların çalışma etkinliğini anlatan bir tanımlama ve
- (b) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından aşağıdaki konularda makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan bir rapor:
 - (i) hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri, kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu ve kontrollerin çalışma etkinliği konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü ve
 - (ii) hizmet kuruluşu denetçisinin kontroller üzerinde yaptığı testler ve bunların sonuçlarının tanımlanması.

¹ ISA 402, "Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar".

**Bir olaya ilişkin yanlış bilgi verilmesi (Misstatement of fact)*—Mali tablolarda yer alan konularla ilgisi olmayan ve yanlış şekilde beyan edilmiş veya sunulmuş başka bilgilerdir. Bir olaya ilişkin önemli ölçüde yanlış bilgi verilmesi, denetlenen mali tabloları içeren belgenin güvenilirliğini azaltabilir.

*†*Borsada kayıtlı kuruluş (Listed entity)*—Hisseleri, sermayesi veya borçları, kabul görmüş bir menkul kıymetler borsasında kote edilen veya kayıtlı olan ya da kabul görmüş bir menkul kıymetler borsası veya eşdeğeri başka bir kuruluşun düzenlemeleri kapsamında piyasaya sürülen bir kuruluştur.

BT ortamı (IT environment)—Kuruluşun uyguladığı politika ve prosedürler ile kuruluşun faaliyetlerini desteklemek ve stratejilerini başarmak için kullandığı BT altyapısı (donanım, işletim sistemleri, vs) ve uygulama yazılımıdır.

**Cevap vermeme (Non-response)*—Teyit eden tarafın, müspet teyit talebine yanıt vermemesi veya eksik yanıt vermesi ya da teyit talebinin teslim edilememiş olarak geri dönmesidir.

*†*Çalışanlar (Staff)*—Ortaklar hariç olmak üzere, denetim firmasının istihdam ettiği uzmanları da içeren çalışanlardır.

Çevresel konular (Environmental matters)—

- Çevreye verilen hasarları önleyecek, hafifletecek veya giderecek girişimler ya da yenilenebilir olan ve olmayan kaynakların korunmasına yönelik girişimler (bu gibi girişimler, çevreye ilişkin yasal ve idari düzenlemelerle veya sözleşmeyle zorunlu kılınabilir veya gönüllü olarak üstlenilebilir);
- Çevreyle ilgili yasal ve idari düzenlemeleri ihlal etmenin sonuçları;
- Başkalarına veya doğal kaynaklara verilen çevresel hasarın sonuçları ve
- Kanunun öngördüğü başkasının fiilinden sorumluluğun sonuçları (örneğin, önceki maliklerin yol açtığı hasarlara yönelik sorumluluk).

Çevresel performans raporu (Environmental performance report)—Bir kuruluş tarafından; üçüncü taraflara, işin çevresel özelliklerine dair kuruluşun taahhütleri, o alandaki politika ve hedefleri ve iş süreçleri ile çevresel risk arasındaki ilişkinin yönetilmesi konusundaki başarısı hakkında nitel bilgileri ve kuruluşun çevresel performansı hakkında nicel bilgileri sunan, mali tablolardan ayrı bir rapordur.

Çevresel risk (Environmental risk)—Bazı durumlarda, genel denetim planının geliştirilmesine yönelik yapısal riskin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler, mali tabloların çevresel konulara bağlı olarak önemli ölçüde yanlış bildirilmesi riskini içerebilir.

Değerlendirmek (Evaluate)—Gerektiğinde ilave prosedürlerin gerçekleştirilmesi de dâhil olmak üzere bir konu hakkında net bir sonuca ulaşmak için ilgili hususları tespit ve analiz etmektir. Genel kurallara göre “değerlendirme”; sadece kanıtlar, prosedürlerin sonuçları ve idarenin bir risk karşısında atacağı adımların etkinliği gibi bir dizi konuyla ilgili olarak kullanılır. (Ayrıca bkz. *Risk değerlendirmesi*)

**Değişikliğe uğramamış görüş (Unmodified opinion)*—Mali tabloların önemli tüm yönlerden geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna vardığında denetçi tarafından verilen görüştür.¹

**Değişikliğe uğramış görüş (Modified opinion)*—Şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınmadır.

¹ ISA 700’de paragraf 35-36, sırasıyla güvenilir sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda bu görüşü ifade etmek için kullanılan tabirleri ele almaktadır.

**Denetçi (Auditor)*—”Denetçi” terimi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genelde görev ortağını veya görev ekibinin diğer üyelerini veya uygun hallerde bir denetim firmasını belirtmek için kullanılır. Herhangi bir ISA, bir şart veya sorumluluğun açıkça görev ortağı tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade ediyorsa “denetçi” yerine “görev ortağı” terimi kullanılır. “Görev ortağı” ve “denetim firması”, ilgili hallerde kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.

Denetçinin mali bilgi ile ilişkisi (Auditor association with financial information)—Denetçi, mali bilgiye bir rapor eklerse veya isminin mesleki bağlamda kullanılmasına izin verirse bu mali bilgiyle ilişkisi var demektir.

**Denetçinin tahmin aralığı (Auditor’s range)*—(Bkz. *Denetçinin tahmini*)

**Denetçinin tahmini veya denetçinin tahmin aralığı (Auditor’s point estimate or auditor’s range)*—Sırasıyla; idarenin tahmininin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere denetim kanıtlarından elde edilen tutar veya tutar aralığıdır.

**Denetçi raporunun tarihi (Date of the auditor’s report)*—Denetçinin, ISA 700’e uygun olarak mali tablolarla ilgili rapora verdiği tarihtir.¹

**Denetçi tarafından çalıştırılan uzman (Auditor’s expert)*—Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmaları denetçi tarafından yeterli uygun denetim kanıtı elde edilmesinde kullanılan birey veya kuruluştur. Denetçi tarafından çalıştırılan uzman, iç uzman (denetçinin firmasının veya denetim ağına dâhil bir firmanın bir ortağı² veya geçici personeli dâhil herhangi bir çalışanı) veya dış uzman olabilir.

*†*Denetim ağı (Network)*—

- (a) İşbirliğine yönelik ve
- (b) Açık şekilde kar veya maliyet paylaşımını amaçlayan ya da ortak mülkiyet, kontrol veya idareyi, ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini, ortak iş stratejisini, ortak bir marka adının kullanımını veya mesleki kaynakların önemli bir bölümünü ortaklaşa kullanmayı amaçlayan

daha büyük bir yapıdır.

*†*Denetim ağına dâhil firma (Network firm)*—Bir denetim ağına bağlı olan bir denetim firması veya kuruluştur.

**Denetimin belgelendirilmesi (Audit documentation)*—Uygulanan denetim prosedürleri, elde edilen [bulguyla] ilgili denetim kanıtları ve denetçinin vardığı sonuçlara dair kayıtlardır (Bazen “çalışma kâğıdı” gibi terimler de kullanılır).

**Denetim dosyası (Audit file)*—Belli bir göreve yönelik denetim belgelerini içeren kayıtların yer aldığı, basılı veya elektronik formattaki bir veya daha fazla dosya veya başka bir depolama aracıdır.

*†*Denetim firması (Audit firm)*—(Bkz. *Firma*)

**Denetim görüşü (Audit opinion)*—(Bkz. *Değişikliğe uğramış görüş ve Değişikliğe uğramamış görüş*)

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

² “Ortak” ve “firma”, kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.

Denetim için ön koşullar (Preconditions for an audit)—Mali tablolar hazırlanırken idarenin kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi kullanması ile idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla¹ denetimin dayandığı ön kabul üzerinde mutabakatın sağlanmasıdır.

**Denetim kanıtı (Audit evidence)*—Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir (Bkz. *Yeterlilik (denetim kanıtına ilişkin)* ve *Uygunluk (denetim kanıtına ilişkin)*).

**Denetim örnekleme (örnekleme) (Audit sampling)*—Denetimle ilgili popülasyonun tümü hakkında sonuca varmak üzere denetçiye makul bir temel sunmak için denetim prosedürlerinin, tüm örnekleme birimlerinin seçilme şansı olacak şekilde popülasyondaki öğelerin %100'ünden daha azına uygulanmasıdır.

**Denetim riski (Audit risk)*—Mali tablolar önemli düzeyde yanlış bildirildiği halde denetçinin, uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim risklerinin ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.

**Denetlenen mali tablolar (ISA 810 bağlamında) (Audited financial statements (in the context of ISA 810))*—Denetçi tarafından ISA'lara uygun olarak denetlenen ve özet mali tabloları elde etmekte kullanılan mali tablolardır.²

Derleme görevi (Compilation engagement)—Mali bilgileri toplamak, sınıflandırmak ve özetlemek üzere denetim uzmanlığı yerine muhasebe uzmanlığının kullanıldığı bir görevdir.

**Dış teyit (External confirmation)*—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.

**Diğer bilgiler (Other information)*—Denetlenmiş mali tabloları ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporunu içeren bir belgede, kanun, idari düzenleme veya teamül gereği yer alan (mali tablolar ve bu tablolar hakkındaki denetçi raporu dışındaki) mali ve mali olmayan bilgilerdir.

**Diğer Hususlara ilişkin paragraf (Other Matter paragraph)*—Mali tablolarda sunulan veya açıklanan konular dışındaki bir konuyla ilgili olarak denetçi raporunda yer alan ve denetçinin yargısına göre kullanıcının, denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlaması için yararlı bir paragraftır.

**Düzeltilmemiş yanlış bildirimler (Uncorrected misstatements)*—Denetim sırasında denetçinin topladığı ve düzeltilmemiş olan yanlış bildirimlerdir.

Ek bilgi (Supplementary information)—Mali tabloları hazırlamak için kullanılan geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirmediği ve normalde tamamlayıcı çizelgeler içinde veya ek notlar halinde mali bilgilerle birlikte sunulan bilgilerdir.

¹ ISA 200, paragraf 13.

² ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi," paragraf 13(f), "mali tablolar" terimini tanımlamaktadır.

Erişim kontrolleri (Access controls)—Çevrimiçi uçbirim aygıtlarına,¹ programlara ve verilere erişimi sınırlandırmak üzere tasarlanmış prosedürlerdir. Erişim kontrolleri, “kullanıcı kimliğinin doğrulanması” ve “kullanıcının yetkilendirilmesinden” oluşur. “Kullanıcı kimliğinin doğrulanması”; genellikle bir kullanıcıyı, kişiye özel bir oturum açma kimliği, şifreler, erişim kartları veya biyometrik veriler ile tanımlamaya çalışır. “Kullanıcının yetkilendirilmesi” ise her kullanıcının erişebileceği bilgisayar kaynaklarını belirleyen erişim kurallarından oluşur. Bu prosedürler özellikle aşağıda belirtilen hususları önlemek veya tespit etmek üzere tasarlanmıştır:

- (a) Çevrimiçi uçbirim aygıtlarına, programlara ve verilere yetkisiz erişim,
- (b) Yetkisiz işlemlerin girişinin yapılması,
- (c) Veri dosyalarında yetkisiz değişiklik yapılması,
- (d) Bilgisayar programlarının yetkisiz personel tarafından kullanılması,
- (e) İzin verilmemiş bilgisayar programlarının kullanılması.

Faaliyet riski (Business risk)—İlgili programlar, program stratejileri ve amaçları dâhil olmak üzere faaliyetlerin tamamlanmaması veya başarılmaması riskini ifade etmektedir. Buna ek olarak siyasi ortam, kamu yararı, program hassasiyeti ya da mevzuat veya yetkili otoriteye uymama olasılığı gibi hususlarla ilgili riskler de kamu sektörü bağlamında bununla ilişkilidir.

*†*Firma (Firm)*—Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu veya muhasebe meslek mensuplarından oluşan ortaklık, şirket ya da diğer bir kuruluştur.²

**Geçerli mali raporlama çerçevesi (Applicable financial reporting framework)*—Mali tabloların hazırlanmasında, idare ve uygun hallerde, yönetimden sorumlu olanlar tarafından benimsenen, kuruluşun yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir.

“Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ve

- (a) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
- (b) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (a) veya (b) şıklarındaki kabulleri içermez.

**Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler (Historical financial information)*—Belli bir kuruluşla ilgili olarak aslen o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar hakkındaki veya geçmişteki belli bir zamanın ekonomik şartları veya koşulları hakkındaki mali bilgilerdir.

¹ ÇN: Çevrimiçi uçbirim aygıtları, (online terminal cihazları), ağa bağlı bir bilgisayarı ifade edebileceği gibi, yine ağa bağlı olarak işlev gören, yönlendirici, anahtar veya geçiş yolu gibi diğer bilişim sistemi aygıtlarını da ifade edebilir.

² ÇN: Mali denetim standartlarında kullanılan “firma” terimi “denetim firması”nı ifade eder.

Geleceğe yönelik mali bilgi (Prospective financial information)—Gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve kuruluşun muhtemel eylemleri hakkındaki varsayımlara dayalı mali bilgilerdir. Geleceğe yönelik mali bilgiler; öngörü, projeksiyon ya da bu ikisinin karışımı şeklinde olabilir. (Bkz. *Öngörü* ve *Projeksiyon*)

**Genel amaçlı çerçeve (General purpose framework)*—Çok çeşitli kullanıcıların ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan mali raporlama çerçevesidir. Mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi ya da uygunluk çerçevesi olabilir.

“Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve

- (a) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
- (b) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (a) veya (b) şıklarındaki kabulleri içermez.¹

**Genel amaçlı mali tablolar (General purpose financial statements)*—Genel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan mali tablolarıdır.

Genel BT kontrolleri (General IT-controls)—Pek çok uygulamayla ilgili olan ve bilişim sistemlerinin sürekli olarak doğru çalışmasını sağlamaya yardımcı olarak şekilde, uygulama kontrollerinin etkin işlenmesini destekleyen politika ve prosedürlerdir. Genel BT kontrolleri; çoğunlukla veri merkezi ile network operasyonları, sistem yazılımı alımı, değişimi ve bakımı, erişim güvenliği ve de uygulama sistemi alımı, geliştirilmesi ve bakımına yönelik kontrolleri kapsar.

Genel denetim stratejisi (Overall audit strategy)—Denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirler ve daha detaylı bir denetim planının geliştirilmesine rehberlik eder.

**†Görev ekibi (Engagement team)*—Görevi yerine getiren tüm ortaklar ve personel ile denetim firması veya denetim ağına dâhil bir firma tarafından görevlendirilen ve görev prosedürlerini yerine getiren bireylerdir. Denetim firması veya denetim ağına dâhil bir firma tarafından görevlendirilen dış uzmanlar buna dâhil değildir.²

**†Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme (Engagement quality control review)*—Rapor tarihinde veya öncesinde, görev ekibinin raporu oluştururken vardığı önemli yargıların ve ulaştığı sonuçların objektif değerlendirmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme süreci, borsada kayıtlı kuruluşların mali tablolarına yönelik denetimlere ve (varsa) görevin kalitesine yönelik gözden geçirmeye gerek olduğuna denetim firmasının karar verdiği diğer görevlere yöneliktir.

¹ ISA 200, paragraf 13(a).

² ISA 620, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması” paragraf 6(a), “denetçi tarafından çalıştırılan uzman” terimini tanımlamaktadır.

*†*Görevin kalitesine gözden geçiren kişi (Engagement quality control reviewer)*—Görev ekibine dâhil olmayan, görev ekibinin raporu oluştururken vardığı önemli yargıların ve ulaştığı sonuçların objektif değerlendirmesini yapmak için yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip bir ortak, bir denetim firması çalışanı, yeterli nitelikleri haiz dışarıdan bir kişi veya bu özellikleri haiz bireylerden kurulu bir ekiptir.

†*Görevle ilgili belgeler (Engagement documentation)*—Yapılan çalışma, elde edilen sonuçlar ve uygulayıcının vardığı sonuçlara ait kayıtlardır (bazen “çalışma kâğıdı” gibi terimler de kullanılır).

*†*Görev ortağı¹ (Engagement partner)*—Görevden, görevin yerine getirilmesinden ve denetim firması adına yayımlanan rapordan sorumlu olan ve gerekli hallerde mesleki, yasal veya düzenleyici bir kuruluştan uygun yetkiyi alan ortak veya denetim firması çalışanıdır.

Görev yazısı (Engagement letter)—Göreve ait mektup formatındaki yazılı şartlardır.

Gözden geçirme (kalite kontrolüne ilişkin) (Review (in relation to quality control))—Başkaları tarafından yapılan işin kalitesini ve varılan sonuçları değerlendirmektir.

Gözden geçirme görevi (Review engagement)—Gözden geçirme görevinin amacı; denetçinin, mali tabloların tüm önemli yönlerden geçerli mali raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanmadığına kanaat getirmesine yol açan bir şeyi fark edip etmediğini belirtmesidir. Bunu yaparken denetçi, bir denetimde gerekli tüm kanıtları sağlamayacak prosedürler uygular.

Gözden geçirme kapsamı (Scope of a review)—Gözden geçirme amacına ulaşmak için belli koşullar altında gerekli olduğu düşünülen gözden geçirme prosedürleridir.

Gözden geçirme prosedürleri (Review procedures)—Başta kuruluş personeline yönelik sorgular ve mali verilere uygulanan analitik inceleme teknikleri olmak üzere, gözden geçirme görevinin amacını yerine getirmek için gerekli olduğu düşünülen prosedürlerdir.

Gözlem (Observation)—Başkaları tarafından gerçekleştirilen bir süreç veya prosedürün izlenmesinden oluşur. Örneğin denetçinin kuruluş personelinin yaptığı stok sayımını veya kontrol faaliyetlerinin yerine getirilişini gözlemlemesi.

**Grup (Group)*—Mali bilgileri, grup mali tablolarında yer alan tüm bileşenlerdir. Bir grubun her zaman birden fazla bileşeni vardır.

**Grup çapında uygulanan kontroller (Group-wide controls)*—Grup mali raporlamasıyla ilgili olarak grup yönetimi tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen kontrollerdir.

**Grup denetim görüşü (Group audit opinion)*—Grup mali tabloları hakkındaki denetim görüşüdür.

**Grup denetimi (Group audit)*—Grup mali tablolarının denetimidir.

**Grup görev ekibi (Group engagement team)*—Grup mali tabloları hakkında görüş oluşturmaya temel olacak şekilde; genel grup denetimi stratejisi oluşturan, bileşen denetçileriyle iletişim kuran, konsolidasyon süreci üzerinde çalışan ve denetim kanıtlarından çıkartılan sonuçları değerlendiren (grup görev ortağı dâhil) ortaklar ve personeldir.

¹ Görev ortağı, “ortak” ve “firma” terimleri; ilgili durumlarda kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde okunmalıdır.

**Grup görev ortağı (Group engagement partner)*—Grup denetim görevinden, bu görevin yerine getirilmesinden ve grup mali tabloları hakkında denetim firması adına yayımlanan denetçi raporundan sorumlu ortak veya denetim firması çalışanıdır. Grup denetimini denetçilerin ortaklaşa yürüttüğü hallerde müşterek görev ortakları ve bu ortakların görev ekipleri, ortaklaşa olarak grup görev ortağını ve grup görev ekibini oluşturur.

**Grup idaresi (Group management)*—Grup mali tablolarının hazırlanmasından sorumlu idaredir.

**Grup mali tabloları (Group financial statements)*—Birden fazla bileşene dair mali bilgiler içeren mali tablolardır. “Grup mali tabloları” terimi aynı zamanda, üst ögesi olmayan ama ortak kontrol altında yer alan bileşenler tarafından hazırlanan mali bilgileri bir araya getiren birleşik mali tablolar anlamında da kullanılır.

*†*Güvence (Assurance)*—(Bkz. *Makul güvence*)

Güvence görevi (Assurance engagement)—Bir konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçümüyle elde edilen sonuca ilişkin olarak sorumlu taraf dışında kalan hedef kullanıcıların güven düzeyini artırmak amacıyla uygulayıcının bir görüş ifade ettiği görevdir. Bir konunun değerlendirilmesi veya ölçümüyle elde edilen sonuç, kriterlerin uygulanması ile ortaya çıkan bilgidir (Ayrıca bkz. Konu bilgisi). “Güvence Görevleri için Uluslararası Çerçeve” kapsamında bir uygulayıcının yapmasına izin verilen iki tür güvence görevi vardır: makul güvence görevi ve sınırlı güvence görevi.

Makul güvence görevi (Reasonable assurance engagement)—Makul güvence görevinin amacı; güvence görevi riskinin, uygulayıcının vardığı sonucu olumlu biçimde ifade etmesine temel oluşturacak şekilde, görev koşulları itibariyle¹ kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirgenmesidir.

Sınırlı güvence görevi (Limited assurance engagement)—Sınırlı güvence görevinin amacı; güvence görevi riskinin, uygulayıcının vardığı sonucu olumsuz biçimde ifade etmesine temel oluşturacak şekilde görev koşulları itibariyle kabul edilebilir bir seviyeye kadar indirilmesini temin etmektir. Ancak bu risk, makul güvence görevi riskine göre daha yüksek seviyededir.

Güvence görevi riski (Assurance engagement risk)—Konu bilgisinin önemli düzeyde yanlış bildirildiği durumlarda, uygulayıcının uygun olmayan bir sonuç ifade etme riskidir.

**Güvenilir sunum çerçevesi (Fair presentation framework)*—(Bkz. *Geçerli mali raporlama çerçevesi* ve *Genel amaçlı çerçeve*)

Hata (Error)—Bir tutarın veya açıklamanın noksan bırakılması dâhil olmak üzere mali tablolardaki kasıtlı olmayan bir yanlış bildirimdir.

Hedef kullanıcılar (Intended users)—Ugulayıcının güvence raporunu hazırladığı kişi, kişiler veya kişilerden oluşan gruptur. Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir fakat tek hedef kullanıcı değildir.

**Hile (Fraud)*—İdare, yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya daha fazla birey tarafından, haksız ve yasa dışı bir menfaat elde etmek amacıyla yapılan, aldatma gibi kasti bir eylemdir.

¹ Görev koşulları içinde şunlar yer alır: göreve yönelik şartlar, bunun bir makul güvence görevi mi yoksa sınırlı güvence görevi mi olduğu, konunun özellikleri, kullanılacak kriterler, hedef kullanıcıların ihtiyaçları, sorumlu tarafın ve çevrenin ilgili özellikleri ile olaylar, işlemler, koşullar ve uygulamalar gibi görev üzerinde önemli etkisi olabilecek diğer konular.

**Hileli mali raporlama (Fraudulent financial reporting)*—Mali tabloların kullanıcılarını aldatmak amacıyla mali tablolarda tutarların veya açıklamaların noksan bırakılması gibi kasti yanlış bildirimleri içermesidir.

**Hile riski faktörleri (Fraud risk factors)*—Hile yapmak veya hile için fırsat yaratmak için teşvik veya baskı olduğunu gösteren olaylar veya koşullardır.

**Hizmet kuruluşu (Service organization)*—Kullanıcı kuruluşlara, mali raporlamayla ilgili olarak bu kuruluşların bilişim sistemlerinin parçası olan hizmetler sağlayan, üçüncü taraf bir kuruluştur (veya üçüncü taraf kuruluşun bir parçasıdır).

**Hizmet kuruluşu denetçisi (Service auditor)*—Hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrolleri hakkında güvence raporu hazırlayan denetçidir.

**Hizmet kuruluşunun sistemi (Service organization's system)*—Kullanıcı kuruluşlara, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda yer alan hizmetleri sağlamak için, hizmet kuruluşu tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.

**İç denetçiler (Internal auditors)*—İç denetim faaliyetlerini yerine getiren kişilerdir. İç denetçiler, iç denetim birimine veya eşdeğer bir yere bağlı olabilir.

**İç denetim fonksiyonu (Internal audit function)*—Kuruluşa hizmet olarak sağlanan veya oluşturulan bir değerlendirme faaliyetidir. İşlevleri arasında, iç kontrolün yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi yer almaktadır.

**İç kontrol (Internal control)*—Bir kuruluşun, mali raporlama güvenilirliği, çalışmalarının etkinlik ve verimliliği ile ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu bakımından amaçlarına ulaşması hakkında makul güvence sağlamak amacıyla yönetimden sorumlu olanlar, idare veya diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen süreçtir. “Kontroller” terimi, iç kontrolün bileşenlerinden bir veya daha fazlasının herhangi bir yönünü ifade etmektedir.

**İç kontrolde önemli zafiyet (Significant deficiency in internal control)*—Denetçinin mesleki yargısına göre, yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekecek ölçüde öneme sahip olan, iç kontroldeki bir zafiyet veya zafiyetlerin bileşimidir.

**İç kontrolde zafiyet (Deficiency in internal control)*—Şu durumlarda ortaya çıkar:

- (a) Bir kontrol, mali tablolardaki yanlış bildirimleri zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlandığı, uygulandığı veya işleme konduğunda veya
- (b) Mali tablolardaki yanlış bildirimleri zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gerekli olan bir kontrolün eksikliğinde.

**İdare (Management)*—Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi olan yöneticiyi kapsar.

**İdarenin tahmini (Management's point estimate)*—Mali tablolara alınması veya açıklanması için idare tarafından muhasebe tahmini olarak seçilen tutardır.

**İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)*—İdare ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, bir denetimin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmiş ve kavramış olması halidir. Yani:

- (a) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
- (b) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
- (c) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
 - (i) İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
 - (ii) Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
 - (iii) Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, yukarıdaki (a) şıkkı, “mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulması sorumluluğu” şeklinde ya da “doğru ve gerçeğe uygun bilgi veren mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması sorumluluğu” şeklinde yeniden ifade edilebilir.

“İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul”, kısaca “ön kabul” olarak da adlandırılabilir.

İdarenin yanlılığı (Management bias)—Bilgilerin hazırlanması sırasında idarenin tarafsızlıktan yoksun olmasıdır.

**İdare tarafından çalıştırılan uzman (Management's expert)*—Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmalarını kuruluş tarafından mali tabloların hazırlanmasında yardımcı olarak kullanılan kişi veya kuruluştur.

**İlgili etik gereklilikler (Relevant ethical requirements)*—Genelde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar'ında (IFAC Kuralı) yer alan A ve B bölümleri ve daha kısıtlayıcı olan ulusal gerekliliklerden oluşan ve görev ekibinin ve görevin kalitesini gözden geçirenlerin tabi olduğu etik gerekliliklerdir.

İlgili hizmetler (Related services)—Üzerinde anlaşmaya varılmış prosedürler ve derlemelerden oluşur.

**İlgili taraf (Related party)*—

- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesinde tanımlandığı şekliyle ilgili bir taraftır veya
- (b) Geçerli mali raporlama çerçevesinin, ilgili taraf açısından asgari gereklilik öngördüğü veya hiçbir gereklilik öngörmediği hallerde:
 - (i) Raporlayıcı kuruluş üzerinde, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak, kontrol veya önemli etki sahibi olan bir kişi veya başka bir kuruluştur;
 - (ii) Raporlayıcı kuruluşun, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak, üstünde kontrol veya önemli etki sahibi olduğu başka bir kuruluştur veya

- (iii) Aşağıdakilere sahip olması nedeniyle, raporlayıcı kuruluşla ortak kontrol altında olan başka bir kuruluştur:
- Müşterek kontrol;
 - Yakın aile bireyleri olan malikler veya
 - Ortak kilit yönetim.

Fakat devletin (yani ulusal, bölgesel veya yerel idare) kontrolü altında olan kuruluşlar, birlikte önemli işlere girişmedikleri veya kaynakları önemli ölçüde paylaşmadıkları sürece ilgili taraf olarak düşünülmez.

İlişki (Association)—(Bkz. *Denetçinin mali bilgi ile ilişkisi*)

**İlk denetim görevi (Initial audit engagement)*—

- Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmediği veya
- Önceki döneme ait mali tabloların, farklı bir denetçi tarafından denetlenmiş olduğu

bir görevdir.

**İstatistikî örnekleme (Statistical sampling)*—Aşağıdaki özelliklere sahip bir örnekleme yaklaşımıdır:

- Örneklem birimlerinin tesadüfi seçimi ve
- Örnekleme riskinin ölçülmesi dâhil olmak üzere örneklem sonuçlarını değerlendirmek için olasılık teorisinin kullanılması.

(a) ve (b) şıklarındaki özelliklere sahip olmayan bir örnekleme yaklaşımının istatistikî olmayan bir örnekleme olduğu kabul edilir.

**İzleme (kalite kontrolüne ilişkin) (Monitoring (in relation to quality control))*—Denetim firmasına, kalite kontrol sisteminin etkin çalıştığı konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan ve denetim firmasının (tamamlanmış görevler arasından seçilmiş olanların periyodik olarak tetkik edilmesi dâhil) kalite kontrol sisteminin sürekli olarak incelenmesi ve değerlendirilmesinden oluşan süreçtir.

**Kabul edilebilir yanlış bildirim (Tolerable misstatement)*—Denetçi tarafından tayin edilmiş parasal bir tutardır ve denetçi, popülasyondaki fiili yanlış bildirim, bu tutarı aşmadığı konusunda makul güvence düzeyi elde etmeye çalışır.

Kamu sektörü (Public sector)—Ulusal hükümetler, bölgesel (ör., eyalet, il, bölge) hükümetler, yerel (ör., şehir, kasaba) hükümetler ve ilgili kamu kurumlarıdır (ör, kurumlar, kurullar, komisyonlar ve teşebbüsler).

**Karşılaştırmalı bilgiler (Comparative information)*—Geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak mali tablolarda yer alan bir önceki dönem veya daha önceki dönemlere ait tutar ve açıklamalardır.

**Karşılaştırmalı mali tablolar (Comparative financial statements)*—Cari döneme ait mali tablolarla karşılaştırılmak üzere önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların da yer aldığı karşılaştırmalı bilgilerdir fakat denetlenmeleri halinde [bunlara] denetçinin görüşünde atıf yapılır. Bu karşılaştırmalı mali tablolarda yer alan bilgi düzeyi, cari dönem mali tablolarında yer alan bilgilerle kıyaslanabilir niteliktedir.

**Karşılık gelen değerler (Corresponding figures)*—Önceki döneme ait tutar ve diğer açıklamaların cari döneme ait mali tabloların bir parçası olarak dâhil edildiği ve bunların sadece cari dönemle ilgili tutar ve diğer açıklamalarla (bunlara “cari dönem değerleri” denir) ilgili olarak değerlendirilmelerinin amaçlandığı karşılaştırmalı bilgilerdir. Karşılık gelen tutar ve açıklamalarda ortaya konan detay düzeyini, öncelikle bunların cari dönem değerleriyle ilgisi belirler.

Kontrol faaliyetleri (Control activities)—İdarenin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün bir bileşenidir.

Kontrollerin izlenmesi (Monitoring of controls)—İç kontrol performansının zaman içindeki etkinliğini değerlendirme sürecidir. Bu süreç, kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasının uygun zamanda değerlendirilmesi ile koşullardaki değişikliklere göre gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını da içerir. Kontrollerin izlenmesi, iç kontrolün bir bileşenidir.

**Kontroller üzerinde yapılan testler (Tests of controls)*—Önemli yanlış bildirimlerin, beyan düzeyinde önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusunda kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek için tasarlanmış olan denetim prosedürüdür.

Kontrol ortamı (Control environment)—Kuruluşun iç kontrolü ve bu iç kontrolün kuruluştaki önemine ilişkin yönetim fonksiyonları ve idari fonksiyonlar ile yönetimden sorumlu olanların tutum, farkındalık ve eylemlerini içerir. Kontrol ortamı, iç kontrolün bir bileşenidir.

**Kontrol riski (Control risk)*—(Bkz. *Önemli yanlış bildirim riski*)

Konu bilgisi (Subject matter information)—Bir konuya ait değerlendirme veya ölçümün sonucudur. Güvence raporunda sonuç belirtmek üzere makul bir temel elde etmek için uygulayıcı, konu bilgisi hakkında yeterli ve uygun kanıt toplar.

Kriterler (Criteria)—Konunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi için kullanılan ve gerekli hallerde sunum ve açıklamalara yönelik ölçütleri de içeren kıyaslama ölçütleridir. Kriterler resmi veya yarı resmi olabilir. Aynı konu için farklı kriterler bulunabilir. Bir konunun mesleki yargı bağlamında makul ve tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi veya ölçülmesi için uygun kriterlere ihtiyaç vardır.

Uygun kriterler (Suitable criteria)—Aşağıdaki özellikleri taşır:

- İlgili olma (Relevance): İlgili kriterler, hedef kullanıcıların karar almasına yardımcı olan sonuçlar elde edilmesine katkıda bulunur.
- Tamlık (Completeness): Görev koşulları bağlamında sonuçları etkileyebilen ilgili faktörler ihmal edilmemişse kriterler yeterli ölçüde tam demektir. Tam olan kriterler, ilgili hallerde sunum ve açıklamalara yönelik kıyaslama ölçütlerini de içerir.
- Güvenilirlik (Reliability): Güvenilir kriterler benzer niteliklere sahip uygulayıcılar tarafından benzer koşullarda kullanıldıklarında, ilgili hallerde sunum ve açıklamalar dâhil olmak üzere, konunun makul ve tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi veya ölçülmesine imkân verir.
- Tarafsızlık (Neutrality): Tarafsız kriterler, önyargıdan uzak sonuçlar elde edilmesine katkıda bulunur.
- Anlaşılır olma (Understandability): Anlaşılır kriterler; açık, kapsamlı ve önemli düzeyde farklı yorumlara açık olmayan sonuçlar elde edilmesine katkıda bulunur.

**Kullanıcı kuruluş (User entity)*—Bir hizmet kuruluşunu kullanan ve mali tabloları denetlenmekte olan kuruluştur.

**Kullanıcı kuruluş denetçisi (User auditor)*—Kullanıcı bir kuruluşun mali tablolarını denetleyen ve rapor hazırlayan denetçidir.

**Kural dışı durum (Exception)*—Teyit edilmesi talep edilen veya kuruluşun kayıtlarında yer alan bilgi ile teyit eden tarafın sağladığı bilgi arasındaki farkı gösteren bir yanıttır.

Kuruluşun risk değerlendirme süreci (Entity's risk assessment process)—Kuruluşun, mali raporlama amaçlarıyla ilgili faaliyet risklerini tespit etme ve bu riskleri ele alacak eylemler ile bu eylemlerin sonuçları hakkında karar verme süreci anlamına gelen bir iç kontrol bileşenidir.

Kurumsal yönetim (Corporate governance)—(Bkz. *Yönetim*)

Küçük ölçekli kuruluş (Smaller entity)—Genelde aşağıdakiler gibi nitel özellikleri haiz bir kuruluştur:

- (a) Mülkiyet ve idarenin az sayıda bireyde toplanması (genelde tek bir kişi – ya gerçek bir kişi ya da malikin gerekli nitel özellikleri sergilemesi koşuluyla, kuruluşa sahip olan başka bir girişim) ve
- (b) Aşağıdaki özelliklerden biri veya fazlası:
 - (i) Basit veya karışık olmayan işlemler,
 - (ii) Basit defter tutma,
 - (iii) Birkaç iş kolu ve iş kolları içindeki birkaç ürün,
 - (iv) Birkaç iç kontrol,
 - (v) Geniş ölçekli bir kontrol sorumluluğuna sahip birkaç idari düzey,
 - (vi) Çoğunluğu geniş görevlere sahip olan birkaç personel.

Bu nitel özellikler, bunlardan ibaret olmadığı gibi sadece küçük çaplı kuruluşlara da özgü değildir ve küçük çaplı kuruluşlar, bu özelliklerin hepsine sahip olmak zorunda değildir.

**Maddi doğrulama prosedürü (Substantive procedure)*—Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimleri tespit etmek için tasarlanan bir denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri şunlardan oluşur:

- (a) Detaylara yönelik testler (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların detayları) ve
- (b) Maddi analitik inceleme teknikleri.

*†*Makul güvence (denetim görevleri dâhil güvence görevleri ve kalite kontrol bağlamında) (Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control))*—Yüksek olan ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir.

Makul güvence görevi (Reasonable assurance engagement)—(Bkz. *Güvence görevi*)

Mali raporlamayla ilişkili bilişim sistemi (Information system relevant to financial reporting)—Mali raporlama sistemini kapsayan ve kuruluşun işlemlerini (aynı zamanda olaylar ve koşulları) başlatmak, kaydetmek, yürütmek ve raporlamak ve ilgili varlıklar, yükümlülükler ve öz kaynaklara yönelik hesap verme sorumluluğunu muhafaza etmek üzere oluşturulmuş prosedür ve kayıtlardan oluşan iç kontrol bileşenidir.

**Mali tablolar (Financial statements)*—İlgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin, mali raporlama çerçevesine uygun olarak, bir kuruluşun geçmişte belli bir andaki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belli bir süre için bunlardaki değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş şekilde sunumudur. İlgili notlar genelde önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetini kapsar. “Mali tablolar” terimi genelde geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerinin belirlediği tam bir mali tablo seti anlamına gelmekle birlikte tek bir mali tabloyu ifade etmek için de kullanılabilir.

**Mali tabloların onay tarihi (Date of approval of the financial statements)*—İlgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm bildirimlerin hazırlandığı ve yetkili makamların bu mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan ettikleri tarihtir.

**Mali tabloların tarihi (Date of the financial statements)*—Mali tabloların kapsadığı en son dönemin bitiş tarihidir.

**Mali tabloların yayımlanma tarihi (Date the financial statements are issued)*—Denetçi raporunun ve denetlenen mali tabloların, üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarihtir.

**Mali tablo ögesi (ISA 805¹ bağlamında) (Element of a financial statement (in the context of ISA 805))*—Mali tabloya ait bir öge, hesap veya kalemdir.

**Menfi teyit talebi (Negative confirmation request)*—Teyit eden tarafın, sadece talepte verilen bilgilere mutabık kalmaması halinde doğrudan denetçiye yanıt vermesinin istendiği taleptir.

**Mesleki standartlar (Professional standards)*—Uluslararası Denetim Standartları (ISA’lar) ve ilgili etik gerekliliklerdir.

**Mesleki standartlar (ISQC1² bağlamında) (Professional standards (in the context of ISQC 1))*—IAASB’nin Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence Hizmetleri ve İlgili Hizmetler Hakkındaki Uluslararası Standartlar İçin Sunuş’ta tanımlandığı şekliyle IAASB Görev Standartları ve ilgili etik gerekliliklerdir.

**Mesleki şüphecilik (Professional skepticism)*—Sorgulayıcı bir bakış açısıyla hata veya hileden kaynaklanan olası yanlış bildirimlere işaret eden koşullara karşı tetikte olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutumdur.

**Mesleki yargı (Professional judgment)*—Denetim görevi koşulları altında uygun olan eylemler hakkında kararlar alırken; denetim, muhasebe ve etik standartların ortaya koyduğu çerçevede, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin uygulanmasıdır.

**Muhasebe kayıtları (Accounting records)*—Açılış kayıtları ile çekler ve elektronik fon transferi kayıtları gibi dokümanlardan oluşan destekleyici belgeler; faturalar; sözleşmeler; defterikebir ve yardımcı defterlerle yevmiye kayıtları ve resmi yevmiye kayıtlarına yansıtılmayan mali tablolardaki diğer düzeltmeler; masrafların dağıtımını, hesaplamaları, mutabakatları ve açıklamaları destekleyen hesap ve işlem tabloları gibi kayıtlardır.

Muhasebe meslek mensubu³ (Professional accountant)—IFAC üyesi bir kuruluşa üye olan kişidir.

¹ ISA 805, “Özel Hususlar- Müstakil Mali Tablolar ile Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”.

² ISQC1, “Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1: Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü”.

³ IFAC Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Kurallar belgesinde tanımlandığı şekildedir.

**Muhasebe tahmini (Accounting estimate)*—Bir varlık veya kaynağa ilişkin değerlerin tam ve kesin olarak saptanamadığı durumda, o kalem için tahmin edilen yaklaşık değerdir. Bu terim; tahmin belirsizliğinin olduğu hallerde, gerçeğe uygun değere göre tespit edilen tutarı ve ayrıca tahmin gerektiren diğer tutarları belirtmek için kullanılır. ISA 540¹’ın¹ sadece gerçeğe uygun değerdeki ölçümleri içeren muhasebe tahminlerini ele aldığı hallerde “gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri” terimi kullanılır.

**Muhasebe tahmininin sonucu (Outcome of an accounting estimate)*—Muhasebe tahmininin altında yatan temel işlem(ler), olay(lar) veya koşulun (koşulların) gerçekleşmesiyle kesinleşen parasal tutardır.

**Müspet teyit talebi (Positive confirmation request)*—Teyit eden tarafın talepte verilen bilgilere mutabık olup olmadığını gösteren veya istenen bilgileri içeren bir yanıtın, teyit eden tarafça doğrudan denetçiye verilmesinin istendiği taleptir.

**Ortak (Partner)*—Mesleki bir hizmetin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak denetim firmasını bağlayıcı karar alma yetkisine sahip kişidir.

**Öğe (Element)*—(Bkz. *Mali tablo ögesi*)

**Önceki denetçi (Predecessor auditor)*—Farklı bir denetim firmasından gelen, önceki dönemde kuruluşun mali tablolarını denetlemiş olan ve yerini mevcut denetçinin aldığı denetçidir.

Önem (Significance)—Bir konunun, bağlam içinde kabul edilen göreceli önemidir. Bir konunun önemine, konunun değerlendirildiği bağlam içinde uygulayıcı karar verir. Bu; örneğin, uygulayıcı raporunun; hedef kullanıcıların kararlarını değiştirmesi veya etkilemesine yönelik makul bir olasılığı içerebilir. Bir diğer örnek ise bir konuyu yönetimden sorumlu olanlara bildirim bildirmeme konusunda karar verilmesi söz konusu olduğunda, konunun yönetimden sorumlu olanlar tarafından işleriyle ilgili olarak aynı derecede önemli görülüp görülmeyeceğidir. Önem; göreceli büyüklük, nitelik ve konu üzerindeki etki ile hedef kullanıcı veya alıcıların gösterdikleri ilgi gibi nicel ve nitel faktörler bağlamında düşünülebilir.

**Önemli bileşen (Significant component)*—Grup görev ekibi tarafından (i) grup için münferit mali önemi olduğu ve (ii) kendine özgü niteliği veya koşulları nedeniyle, grup mali tablolarının önemli ölçüde yanlış bildirim riski içermeye olasılığı olduğu belirlenen bileşendir.

**Önemli risk (Significant risk)*—Denetçinin yargısına göre, denetimde özel dikkat gerektiren, belirlenmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskidir.

**Önemli yanlış bildirim riski (Risk of material misstatement)*—Denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riskidir. Bu risk, beyan düzeyinde aşağıda tanımlanan iki bileşeni içerir:

- (a) *Yapısal risk (Inherent risk)*—bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın; ilgili kontrollerin hiçbiri göz önünde bulundurulmadan, kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim içermeye açık olmasıdır.
- (b) *Kontrol riski (Control risk)*—bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanda meydana gelebilecek ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim, kuruluşun iç kontrolü tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilip düzeltilmeyecek olması riskidir.

¹ ISA 540, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”.

Öngörü (Forecast)—İdarenin meydana gelmesini beklediği olaylarla ve bilginin hazırlandığı tarih itibarıyla idarenin almayı düşündüğü önlemlerle (en iyi tahmin varsayımları) ilgili olarak varsayımlar temelinde hazırlanan geleceğe yönelik mali bilgidir.

**Örnekleme (Sampling)*—(Bkz. *Denetim örneklemesi*)

**Örnekleme birimi (Sampling unit)*—Bir popülasyonu oluşturan münferit kalemlerdir.

**Örneklemeden kaynaklanmayan risk (Non-sampling risk)*—Denetçinin, örnekleme riskiyle ilgisiz bir nedenden ötürü hatalı bir sonuca ulaşması riskidir.

**Örnekleme riski (Sampling risk)*—Denetçinin bir örnekleme baz alarak vardığı sonucun, popülasyonun tamamının aynı denetim prosedürüne tabi tutulmasıyla elde edilecek sonuçtan farklı olabilmesi riskidir. Örnekleme riski, iki tür hatalı sonuca neden olabilir:

- (a) Kontroller üzerinde yapılan testler sırasında, kontrollerin gerçekte olduklarından daha etkili olduğu veya detaylara yönelik testler sırasında, önemli yanlış bildirim varken bunun mevcut olmadığı şeklinde bir sonuç. Denetçi öncelikle bu tür hatalı sonuçlarla ilgilenir çünkü böyle bir sonuç, denetimin etkinliğini etkiler ve uygun olmayan bir denetim görüşüne yol açabilir.
- (b) Kontroller üzerinde yapılan testler sırasında, kontrollerin gerçekte olduklarından daha az etkin olduğu veya detaylara yönelik testler sırasında, önemli yanlış bildirim yokken bunun mevcut olduğu şeklinde bir sonuç. Bu tür hatalı bir sonuç, genelde ilk sonuçların yanlış olduğunu belirlemek için ilave çalışma yapılmasına yol açarak denetim verimliliğini etkiler.

**Özel amaçlı çerçeve (Special purpose framework)*—Belli kullanıcıların mali bilgi ihtiyacını karşılamak için tasarlanmış olan bir mali raporlama çerçevesidir. Mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi ya da uygunluk çerçevesi şeklinde olabilir.¹

**Özel amaçlı mali tablolar (Special purpose financial statements)*—Özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan mali tablolardır.

Özel Sektörde Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu² (Professional accountant in public practice)—İşlevsel sınıflaması ne olursa olsun (ör. denetim, vergi veya danışmanlık) bir denetim firmasında çalışan ve mesleki hizmetler veren muhasebe meslek mensubudur. Bu terim özel sektörde çalışan muhasebe meslek mensuplarına ait bir firmayı ifade etmek için de kullanılır.

**Özet mali tablolar (ISA 810 bağlamında) (Summary financial statements (in the context of ISA 810))*—Mali tablolardan çıkarılan ama mali tablolardan daha az detay içeren geçmiş dönemlere ait mali bilgidir. Bu bilgiler; kuruluşun geçmişte belli bir andaki ekonomik kaynakları veya yükümlülükleri ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikler hakkında mali tablolarda sağlanan bilgiyle tutarlı olarak yapılandırılmış bir sunum içerir.³ Farklı yetki alanları, geçmiş dönemlere ait bu tür mali bilgileri tanımlamak için farklı terminolojiler kullanılabilir.

**Personel (Personnel)*—Ortaklar ve çalışanlardır.

**Piyasa koşullarına uygun işlem (Arm's length transaction)*—Birbiriyle ilişkisi olmayan, birbirinden bağımsız olarak hareket eden ve kendi çıkarlarını düşünen istekli bir alıcı ile istekli bir satıcı arasında gerçekleştirilen bir işlemdir.

¹ ISA 200, paragraf 13(a).

² IFAC Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Kurallar belgesinde tanımlandığı şekildedir.

³ ISA 200, paragraf 13(f).

**Popülasyon (Population)*—İçinden örnek seçilen ve denetçinin hakkında sonuca varmak istediği veri setinin tamamıdır.

Projeksiyon (Projection)—Aşağıdaki hususlar temelinde hazırlanan geleceğe yönelik mali bilgilerdir:

- (a) Gelecekteki olaylar ve idari eylemler hakkında yapılan, ancak gerçekleşmeyebileceği de öngörülen farazi varsayımlar (örneğin bazı kuruluşlar açılış safhasındayken veya operasyonlarının yapısında büyük bir değişikliğe gitmeyi düşünürken yapılan varsayımlar) ya da
- (b) En iyi tahmin ile farazi varsayımların bir sentezi.

†*Rapor tarihi (kalite kontrolüyle ilgili olarak)(Date of report (in relation to quality control))*—Uygulayıcının rapora verdiği tarihtir.

**Risk değerlendirme prosedürleri (Risk assessment procedures)*—Kuruluş ve çevresini (kuruluşun iç kontrolü dâhil olmak üzere) anlamak, mali tablo ve beyanlar düzeyinde hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için uygulanan denetim prosedürleridir.

**Risk değerlendirmesi (Assess)*—Önemliliklerine karar vermek üzere belirlenmiş risklerin analiz edilmesidir. (“Risk Değerlendirmesi” ifadesi burada özellikle riske ilişkin olarak kullanılmaktadır. Ayrıca bkz. *Değerlendirmek*)

Sınırlı güvence görevi (Limited assurance engagement)—(Bkz. *Güvence görevi*)

Sorgulama (Inquiry)—Sorgulama, kuruluş bünyesindeki veya dışındaki bilgi sahibi kişilerden hem mali hem de mali olmayan bilgileri edinmeye çalışmaktır.

Sorgulamak (Investigate)—Diğer prosedürlerden kaynaklanan konuları çözüme kavuşturmak amacıyla bu konuları soruşturmaktır.

Sorumlu taraf (Responsible party)—

- (a) Doğrudan raporlama görevinde, konudan sorumlu olan ya da
- (b) Beyana ilişkin bir görevde, konu bilgisinden (beyandan) sorumlu olan ve konudan da sorumlu olabilecek

kişi veya kişilerdir.

Sorumlu taraf, uygulayıcıyı görevlendiren taraf (çalıştıran taraf) olabileceği gibi olmayabilir de.

Süreç takibi testi (Walk-through test)—Bazı işlemlerin, mali raporlama sisteminin başından sonuna dek izlenmesini içerir.

**Tabakalandırma (Stratification)*—Bir popülasyonu, her biri benzer özelliklere sahip (genelde parasal değer) örnekleme birimlerinden oluşan gruplar olacak şekilde alt popülasyonlara bölme sürecidir.

**Tahmin belirsizliği (Estimation uncertainty)*—Bir muhasebe tahmini ve ilgili açıklamaların ölçümlerinde kesinlik taşımamaya yapısal olarak yatkın olmalarıdır.

**Takip eden işlemler (Subsequent events)*—Mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında gerçekleşen işlemler ve denetçinin, rapor tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.

**Tamamlayıcı (nitelikteki) kullanıcı kuruluş kontrolleri (Complementary user entity controls)*— Hizmet kuruluşunun, hizmetlerinin tasarımı esnasında kullanıcı kuruluşlar tarafından uygulanacağını varsaydığı ve kontrol hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli olması halinde hizmet kuruluşunun sisteminin tanımında belirtilen kontrollerdir.

**Tecrübeli denetçi (Experienced auditor)*—Uygulamalı denetim tecrübesi olan ve aşağıdakilere ilişkin makul bir kavrayışa sahip olan kişidir (denetim firması içinden veya dışından olabilir):

- (a) Denetim süreçleri;
- (b) ISA'lar ve ilgili kanuni ve düzenleyici yükümlülükler;
- (c) Kuruluşun faaliyet gösterdiği iş ortamı;
- (d) Kuruluşun endüstrisiyle ilgili denetim ve mali raporlama hususları.

**Tespit riski (Detection risk)*—Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim tespiti edememe riskidir.

Test (Test)—Prosedürlerin bir popülasyondaki unsurların tamamına veya bazalarına uygulanmasıdır.

Tetkik (denetim prosedürü olarak) (Inspection (as an audit procedure))—Basılı haldeki, elektronik veya diğer formattaki dâhili veya haricî kayıt ve belgelerin incelenmesi veya bir varlığın fiziksel olarak incelenmesidir.

*†*Tetkik (kalite kontrolüne ilişkin) (Inspection (in relation to quality control))*—Görev ekiplerinin denetim firmasının kalite kontrol politikalarına ve prosedürlerine uyup uymadığı hakkında kanıt sağlamak üzere tasarlanmış prosedürlerdir. Bunlar tamamlanmış görevlerle ilgili olarak uygulanır.

**Toplam sapma oranı (Total rate of deviation)*—Denetçi tarafından tayin edilmiş belli iç kontrol prosedürlerinden sapma oranıdır. Denetçi, popülasyondaki fiili sapmanın, bu sapma oranını aşmadığı konusunda makul güvence düzeyi elde etmeye çalışır.

**Tutarsızlık (Inconsistency)*—Denetlenmiş mali tablolarda yer alan bilgilerle çelişen diğer bilgilerdir. Önemli bir tutarsızlık, daha önceden elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan denetim sonuçları hakkında ve muhtemelen mali tablolar hakkındaki denetçi görüşünün temeli hakkında şüphe doğurabilir.

**Uluslararası Mali Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)*—Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları'dır.

**Uygulama önemliliği (Performance materiality)*—Düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının bir bütün olarak mali tabloların önemlilik düzeyini aşma olasılığını uygun derecede düşük bir düzeye indirmek amacıyla; denetçi tarafından mali tabloların tümü için önemlilik düzeyinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarlardır. Uygun hallerde, uygulama önemliliği; denetçi tarafından işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar açısından önemlilik düzey veya düzeylerinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarlar anlamına da gelir.

**Uygulanan kriterler (ISA 810¹ bağlamında) (Applied criteria (in the context of ISA 810))*—Özet mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından uygulanan kriterlerdir.

¹ ISA 810, "Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri".

Uygulayıcı (Practitioner)—Özel sektörde çalışan muhasebe meslek mensubudur.¹

Uygun kriterler (Suitable criteria)—(Bkz. *Kriterler*)

**Uygunluk (denetim kanıtına ilişkin) (Appropriateness (of audit evidence))*—Denetim kanıtının kalite ölçütüdür; diğer bir ifadeyle denetim kanıtının, denetçi görüşünün temelini oluşturan denetim sonuçlarına destek sağlamak konusunda ne derecede ilgili ve güvenilir olduğunu gösterir.

**Uygunluk çerçevesi (Compliance framework)*—(Bkz. *Geçerli mali raporlama çerçevesi ve Genel amaçlı çerçeve*)

**Uygunsuzluk (ISA 250² bağlamında) (Non-compliance (in the context of ISA 250))*—Kuruluş tarafından kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan ve yürürlükteki yasal ve idari düzenlemelere aykırı olan eylem veya ihmallerdir. Bu gibi eylem ve ihmaller, kuruluş tarafından veya kuruluş namına ya da kuruluş adına yönetimden sorumlu olanlar, idare veya çalışanlar tarafından girilen işlemleri kapsar. Uygunsuzluk, kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlar, idare veya çalışanlar tarafından yapılan ve kuruluşun iş faaliyetleriyle ilgisi olmayan kişisel hataları kapsamaz.

**Uzman (Expert)*—(Bkz. *Denetçi tarafından çalıştırılan uzman ve İdare tarafından çalıştırılan uzman*)

**Uzmanlık (Expertise)*—Belli bir alandaki bilgi, beceri ve deneyimlerdir.

Üzerinde anlaşmaya varılmış belirli prosedürlerin ifası ile sınırlı denetim görevi (Agreed-upon procedures engagement)—Bir denetçinin, denetlenen kuruluş ve ilgili üçüncü taraflarla üzerinde anlaşmaya vardığı denetim çerçevesinde, ilgili prosedürleri uygulamak ve fiili bulgularını raporlamak için çalıştığı bir görevdir. Raporun muhatapları, denetçinin raporundan hareketle kendi kanaatlerini oluşturur. Bu raporun kullanıcıları, gerçekleştirilecek prosedürler üzerinde anlaşmaya varmış olan taraflarla sınırlıdır çünkü başkaları denetim prosedürlerinin hangi sebeplerle uygulandığını bilmedikleri için sonuçları yanlış yorumlayabilirler.

Varlıkların zimmete geçirilmesi (Misappropriation of assets)—Bir kuruluşun varlıklarının çalınmasını kapsar ve genelde çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz tutarlarda yapılır. Fakat bu durum aynı zamanda idareyi de kapsayabilir. Zira idare, zimmet vakalarını tespit edilmesi güç olacak şekilde gizlemek veya saklamak hususlarında genelde daha fazla imkâna sahiptir.

**Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf (Emphasis of Matter paragraph)*—Denetçi raporunda, mali tablolarda uygun şekilde sunulan veya açıklanan ve denetçinin kendi yargısına göre kullanıcıların mali tabloları anlaması için önemli olduğunu düşündüğü bir konunun ele alındığı paragraftır.

**Yanlış bildirim (Misstatement)*—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.

Mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda denetçinin görüş açıkladığı durumlarda yanlış bildirimler; denetçinin yargısına 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.

**Yapısal risk (Inherent risk)*—(Bkz. *Önemli yanlış bildirim riski*)

¹ ÇN: Bu terim, tek başına çalışan denetçi veya muhasebecileri ifade etmek için kullanılır. Bu kişiler, firma şeklinde de faaliyet gösterebilir.

² ISA 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması".

**Yaygın (Pervasive)*—Yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerini veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle tespit edilmemiş yanlış bildirimler varsa bunların olası etkilerini ifade etmek için yanlış bildirimler bağlamında kullanılan bir terimdir. Mali tablolarda yaygın olan etkiler, denetçinin yargısına göre

- (a) Mali tabloların belli öğeleri, hesapları veya kalemleriyle sınırlı olmayan;
- (b) Bunlarla sınırlıysa, mali tabloların büyük bir kısmını temsil eden veya edebilecek ya da
- (c) Açıklamalarla ilgili olarak, kullanıcıların mali tabloları anlaması için esas olan etkilerdir.

**Yazılı bildirim (Written representation)*—Belli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için idarenin denetçiye verdiği yazılı bildirimdir. Bu bağlamdaki yazılı bildirimler; mali tabloları, bunlardaki beyanları veya destekleyici defter ve kayıtları kapsamaz.

Yeniden hesaplama (Recalculation)—Belgelerin veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesinden oluşur.

Yeniden uygulama (Reperformance)—Daha önce kuruluşun iç kontrollerinin bir parçası olarak gerçekleştirilmiş olan prosedür veya kontrollerin denetçi tarafından bağımsız şekilde yürütülmesidir.

**Yeterlilik (denetim kanıtına ilişkin) (Sufficiency (of audit evidence))*—Denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.

*†*Yeterli nitelikleri haiz dış uzman (Suitably qualified external person)*—Görev ortağı olarak hareket etme yeterliliğini ve yeteneğini haiz olan, denetim firması dışından bir kişidir. Bu, örneğin, başka bir denetim firmasının ortağı olabilir, üyeleri geçmiş dönemlere ait mali bilgilerle ilgili olarak denetimler ve gözden geçirmeler yapabilen veya diğer güvence görevlerini veya ilgili hizmetleri gerçekleştirebilen profesyonel bir muhasebe kuruluşunun (uygun deneyime sahip) bir çalışanı olabilir ya da ilgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan bir kuruluşun çalışanı olabilir.

Yıllık rapor (Annual report)—Bir kuruluş tarafından genellikle yıllık olarak yayımlanan ve kuruluşun mali tabloları ile denetçinin bunlara ilişkin raporunu içeren belgedir.

**Yönetim (Governance)*—Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi (kişiler) veya kuruluşa (kuruluşlara) ait rolü tanımlar.

**Yönetimden sorumlu olanlar (Those charged with governance)*—Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluştur (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelinin kapsayabilir.¹

¹ Yönetim yapılarının çeşitliliği konusunda bakınız ISA 260 “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, paragraf A1-A8.

Kavramlar Dizini (Index)

(İngilizce Alfabetik Sıraya Göre – English, in Alphabetical Order)

INTOSAI Mali Denetim Rehberi Terimler Sözlüğü

Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines

Abuse	İstismar
Accountability	Hesap verme sorumluluğu
Agency	Kurum
Appropriation of funds	Kaynakların tahsisi
Audit mandate	Denetim görev ve yetkisi
Audit objective	Denetimin amacı
Audit organization	Denetim kuruluşu
Audited entity	Denetlenen kuruluş
Auditor General	Genel Denetçi
Auditor General model	Genel Denetçi Modeli
Authorities	Yasal ve idari düzenlemeler
Board or Collegiate model	Kurul veya Heyet Modeli
Broader mandate	Genel yetki çerçevesi
Business risk	Faaliyet riski
Compliance audit	Uygunluk denetimi
Compliance Audit Guidelines	Uygunluk Denetimi Rehberi
Comptroller General	Genel Komptrolör
Court of Accounts	Hesap Mahkemesi
Engagement partner	Görev ortağı
Financial audit	Mali denetim
Firm	Denetim Firması
Governing Board of INTOSAI	INTOSAI Yönetim Kurulu
Government business enterprises	Kamu iktisadi teşebbüsleri

Government entities	Kamu kurumları
Independence	Bağımsızlık
Instance of non compliance with authorities	Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali
Internal control	İç kontrol
Jurisdiction	Yetki alanı
Legislation	Mevzuat
Legislator	Yasa koyucu
Legislature	Yasama organı
Ministry	Bakanlık
Partner	Ortak
Performance audit	Performans denetimi
Practice Note	Uygulama Notu
Propriety	Yerindelik
Public sector auditor	Kamu sektörü denetçisi
Regularity audit	Düzenlilik denetimi
Relevant ethical requirements	İlgili etik gereklilikler
State-owned enterprises	Kamu iktisadi teşekkülleri
Statutory	Kanuni
Supreme Audit Institution	Yüksek Denetim Kurumu
Those charged with governance	Yönetimden sorumlu olanlar

Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları El Kitabındaki Terimler Sözlüğü

Glossary of Terms from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control

Access controls	Erişim kontrolleri
Accounting estimate	Muhasebe tahmini
Accounting records	Muhasebe kayıtları
Agreed-upon procedures engagement	Üzerinde anlaşmaya varılmış belirli prosedürlerin ifası ile sınırlı denetim görevi

Analytical procedures	Analitik inceleme teknikleri
Annual report	Yıllık rapor
Anomaly	Aykırlık
Applicable financial reporting framework	Geçerli mali raporlama çerçevesi

Application controls in information technology	Bilgi teknolojisinde uygulama kontrolleri
Applied criteria (in the context of ISA 810)	Uygulanan kriterler (ISA 810 bağlamında)
Appropriateness (of audit evidence)	Uygunluk (denetim kanıtına ilişkin)
Arm's length transaction	Piyasa koşullarına uygun işlem
Assertions	Beyanlar
Assess	Risk değerlendirme
Association	İlişki
Assurance	Güvence
Assurance engagement	Güvence görevi
Assurance engagement risk	Güvence görevi riski
Audit documentation	Denetimin belgelendirilmesi
Audit evidence	Denetim kanıtı
Audit file	Denetim dosyası
Audit firm	Denetim firması
Audit opinion	Denetim görüşü
Audit risk	Denetim riski
Audit sampling	Denetim örnekleme (örnekleme)
Audited financial statements (in the context of ISA 810)	Denetlenen mali tablolar (ISA 810 bağlamında)
Auditor	Denetçi
Auditor association with financial information	Denetçinin mali bilgi ile ilişkisi
Auditor's expert	Denetçi tarafından çalıştırılan uzman
Auditor's point estimate or auditor's range	Denetçinin tahmini veya denetçinin tahmin aralığı
Auditor's range	Denetçinin tahmin aralığı
Business risk	Faaliyet riski
Comparative financial statements	Karşılaştırmalı mali tablolar
Compilation engagement	Derleme görevi
Complementary user entity controls	Tamamlayıcı (nitelikteki) kullanıcı kuruluş kontrolleri
Compliance framework	Uygunluk çerçevesi
Component	Bileşen
Component auditor	Bileşen denetçisi
Component management	Bileşen idaresi
Component materiality	Bileşenin önemliliği
Computer-assisted audit techniques	Bilgisayar destekli denetim teknikleri
Control activities	Kontrol faaliyetleri
Control environment	Kontrol ortamı
Control risk	Kontrol riski
Corporate governance	Kurumsal yönetim
Corresponding figures	Karşılık gelen değerler
Criteria	Kriterler

Date of approval of the financial statements	Mali tabloların onay tarihi
Date of report (in relation to quality control)	Rapor tarihi (kalite kontrolüyle ilgili olarak)
Date of the auditor's report	Denetçi raporunun tarihi
Date of the financial statements	Mali tabloların tarihi
Date the financial statements are issued	Mali tabloların yayımlanma tarihi
Deficiency in internal control	İç kontrolde zafiyet
Detection risk	Tespit riski
Element	Öge
Element of a financial statement (in the context of ISA 805)	Mali tablo ögesi (ISA 805 bağlamında)
Emphasis of Matter paragraph	Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf
Engagement documentation	Görevle ilgili belgeler
Engagement letter	Görev yazısı
Engagement partner	Görev ortağı
Engagement quality control review	Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme
Engagement quality control reviewer	Görevin kalitesini gözden geçiren kişi
Engagement team	Görev ekibi
Entity's risk assessment process	Kuruluşun risk değerlendirme süreci
Environmental matters	Çevresel konular
Environmental performance report	Çevresel performans raporu
Environmental risk	Çevresel risk
Error	Hata
Estimation uncertainty	Tahmin belirsizliği
Evaluate	Değerlendirmek
Exception	Kural dışı durum
Experienced auditor	Tecrübeli denetçi
Expert	Uzman
Expertise	Uzmanlık
External confirmation	Dış teyit
Fair presentation framework	Güvenilir sunum çerçevesi
Financial statements	Mali tablolar
Firm	Firma
Forecast	Öngörü
Fraud	Hile
Fraud risk factors	Hile riski faktörleri
Fraudulent financial reporting	Hileli mali raporlama
General IT-controls	Genel BT kontrolleri
General purpose financial statements	Genel amaçlı mali tablolar
General purpose framework	Genel amaçlı çerçeve
Governance	Yönetim

Group	Grup
Group audit	Grup denetimi
Group audit opinion	Grup denetim görüşü
Group engagement partner	Grup görev ortağı
Group engagement team	Grup görev ekibi
Group financial statements	Grup mali tabloları
Group management	Grup idaresi
Group-wide controls	Grup çapında uygulanan kontroller
Historical financial information	Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler
Inconsistency	Tutarlılık
Independence	Bağımsızlık
Information system relevant to financial reporting	Mali raporlamaya ilişkin bilgi sistemleri
Inherent risk	Yapısal risk
Inquiry	Sorgulama
Inspection (as an audit procedure)	Tetkik (denetim prosedürü olarak)
Inspection (in relation to quality control)	Tetkik (kalite kontrolüne ilişkin)
Intended users	Hedef kullanıcılar
Interim financial information or statements	Ara dönem mali bilgileri veya tabloları
Internal audit function	İç denetim fonksiyonu
Internal auditors	İç denetçiler
Internal control	İç kontrol
International Financial Reporting Standards	Uluslararası Mali Raporlama Standartları
Investigate	Sorgulamak
IT environment	BT ortamı
Limited assurance engagement	Sınırlı güvence görevi
Listed entity	Borsada kayıtlı kuruluş
Management	İdare
Management bias	İdarenin yanlılığı
Management's expert	İdare tarafından çalıştırılan uzman
Management's point estimate	İdarenin tahmini
Misappropriation of assets	Varlıkların zimmete geçirilmesi
Misstatement	Yanlış bildirim
Misstatement of fact	Bir olaya ilişkin yanlış bilgi verilmesi
Modified opinion	Değişikliğe uğramış görüş
Monitoring (in relation to quality control)	İzleme (kalite kontrolüne ilişkin)
Monitoring of controls	Kontrollerin izlenmesi
Negative confirmation request	Menfi teyit talebi
Network	Denetim ağı

Network firm	Denetim ağına dâhil firma
Non-compliance (in the context of ISA 250)	Uyumsuzluk (ISA 250 bağlamında)
Non-response	Cevap vermeme
Non-sampling risk	Örneklemeden kaynaklanmayan risk
Observation	Gözlem
Opening balances	Açılış bakiyeleri
Other information	Diğer bilgiler
Other Matter paragraph	Diğer Hususlara ilişkin paragraf
Outcome of an accounting estimate	Muhasebe tahmininin sonucu
Overall audit strategy	Genel denetim stratejisi
Partner	Ortak
Performance materiality	Uygulama önemliliği
Personnel	Personel
Pervasive	Yaygın
Population	Popülasyon
Positive confirmation request	Müspet teyit talebi
Practitioner	Uygulayıcı
Preconditions for an audit	Denetim için ön koşullar
Predecessor auditor	Önceki denetçi
Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted	İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul
Professional accountant	Muhasebe meslek mensubu
Professional accountant in public practice	Özel Sektörde Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu
Professional judgment	Mesleki yargı
Professional skepticism	Mesleki şüphecilik
Professional standards	Mesleki standartlar
Professional standards (in the context of ISQC 1)	Mesleki standartlar (ISQC1 bağlamında)
Projection	Projeksiyon
Prospective financial information	Geleceğe yönelik mali bilgi
Public sector	Kamu sektörü
Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control)	Makul güvence (denetim görevleri dâhil güvence görevleri ve kalite kontrol bağlamında)
Reasonable assurance engagement	Makul güvence görevi
Recalculation	Yeniden hesaplama
Related party	İlgili taraf

Related services	İlgili hizmetler
Relevant ethical requirements	İlgili etik gereklilikler
Reperformance	Yeniden uygulama
Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report)	Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanım ve tasarımını konu alan rapor (ISA 402'de 1. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır)
Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 2 report)	Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğini konu alan rapor (ISA 402'de 2. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır)
Responsible party	Sorumlu taraf
Review (in relation to quality control)	Gözden geçirme (kalite kontrolüne ilişkin)
Review engagement	Gözden geçirme görevi
Review procedures	Gözden geçirme prosedürleri
Risk assessment procedures	Risk değerlendirme prosedürleri
Risk of material misstatement	Önemli yanlış bildirim riski
Sampling	Örnekleme
Sampling risk	Örnekleme riski
Sampling unit	Örnekleme birimi
Scope of a review	Gözden geçirme kapsamı
Service auditor	Hizmet kuruluşu denetçisi
Service organization	Hizmet kuruluşu
Service organization's system	Hizmet kuruluşunun sistemi
Significance	Önem
Significant component	Önemli bileşen
Significant deficiency in internal control	İç kontrolde önemli zafiyet
Significant risk	Önemli risk
Smaller entity	Küçük ölçekli kuruluş

Special purpose financial statements	Özel amaçlı mali tablolar
Special purpose framework	Özel amaçlı çerçeve
Staff	Çalışanlar
Statistical sampling	İstatistikî örnekleme
Stratification	Tabakalandırma
Subject matter information	Konu bilgisi
Subsequent events	Takip eden işlemler
Subservice organization	Alt Yüklenici
Substantive procedure	Maddi doğrulama prosedürü
Sufficiency (of audit evidence)	Yeterlilik (denetim kanıtına ilişkin)
Suitable criteria	Uygun kriterler
Suitably qualified external person	Yeterli nitelikleri haiz dış uzman
Summary financial statements (in the context of ISA 810)	Özet mali tablolar (ISA 810 bağlamında)
Supplementary information	Ek bilgi
Test	Test
Tests of controls	Kontroller üzerinde yapılan testler
Those charged with governance	Yönetimden sorumlu olanlar
Tolerable misstatement	Kabul edilebilir yanlış bildirim
Total rate of deviation	Toplam sapma oranı
Uncertainty	Belirsizlik
Uncorrected misstatements	Düzeltilmemiş yanlış bildirimler
Unmodified opinion	Değişikliğe uğramamış görüş
User auditor	Kullanıcı kuruluş denetçisi
User entity	Kullanıcı kuruluş
Walk-through test	Süreç takibi testi
Written representation	Yazılı bildirim

ISSAI 1200

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

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

Financial Audit Guidelines

Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing

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) 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1200 İçindekiler Tablosu

ISA 200 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2–P3
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P4
ISA'nın Kapsamı	P4–P9
Mali Tablo Denetimi	P10–14
Denetçinin Genel Amaçları	P15
Tanımlar	P16
Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler	P17–P18
Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi	P19
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski	P20
ISA 200 ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 200	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Mali Tablo Denetimi	3–9
Yürürlük Tarihi	10
Denetçinin Genel Amaçları	11–12
Tanımlar	13
Gereklilikler	
Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler	14
Mesleki Şüphencilik	15
Mesleki Yargı	16
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski	17
Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi	18–24
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Mali Tablo Denetimi	A1–A13
Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler	A14–A17
Mesleki Şüphencilik	A18–A22
Mesleki Yargı	A23–A27
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski	A28–A52
Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi	A53–A76

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 200 Uygulama Notu¹

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 200 –"Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 200, 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 200, mali tablo denetiminin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları ele alır. ISA 200, özellikle, bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış denetimin yapısını ve kapsamını açıklar. Ayrıca ISA'ların kapsamını, hukuki bağlayıcılığını ve yapısını açıklar. Bütün denetimlerde geçerli olan, bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları (ISA'lara uyma yükümlülüğü dâhil) oluşturan gereklilikleri kapsar. Bağımsız denetçiye, bu noktadan itibaren "denetçi" denecektir.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- ISA'nın kapsamı.
 - Mali Tablo Denetimi.
 - Denetçinin Genel Amaçları.
 - Tanımlar.
 - Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler.
 - Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.
 - Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 200, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 200, ISA'nın A11 ve A57 paragraflarında bahsi geçen kamu sektöründeki denetimlere özgü uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri içermektedir.

ISA'nın Kapsamı

- P4. ISA'lar, mali tablo denetimi bağlamında yazılır. INTOSAI bağlamında, mali tablo denetimi,¹ daha kapsamlı bir düzenlilik denetiminin (mali denetimin) parçası olabilir. ISSAI 100²'ün,² 39. paragrafına göre düzenlilik denetimi (mali denetim) şunları içerir:
- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
 - (b) Kamu kurum ve kuruluşlarının yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
 - (c) İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi;
 - (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi;
 - (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliğinin denetlenmesi;
 - (f) Yüksek Denetim Kurumunun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması.
- P5. “Düzenlilik denetimi” ve “mali denetim” terimleri genelde birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu denetimler, mali tabloların denetlenmesine ek olarak Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkilerine bağlı olarak yukarıda (a) ile (f) maddeleri arasında belirtilen unsurların bazılarını veya tamamını içerir. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) içinde yer alan Uygulama Notları, mali tablo denetiminde ISA'ları uygulamalarına yönelik kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar. Kamu sektöründe daha geniş kapsamlı “düzenlilik” denetimi veya “mali” denetim yapılırken INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberleri (ISSAI 4000³ ve 4200⁴) gibi belgeleri içeren ISSAI çerçevesinde daha kapsamlı rehberlik elde edilebilir.
- P6. Düzenlilik denetimleri (mali denetimler), çeşitli ortamlarda gerçekleştirilir. Uluslararası kabul görmüş uygulamalara doğru geçiş yaşayan mali raporlama ortamlarında 1000–2999 arası ISSAI'lerin kamu sektörü denetçileri tarafından tam olarak uygulanması, denetimin gerçekleştiği ortamın uluslararası kabul görmüş uygulamalara dönüştürülmesinde destekleyici bir zemin sağlamaya yardımcı olacaktır.
- P7. Uygulanan standartlara bağlı olarak kamu sektöründe ilgili denetim standartlarına aşağıdaki ifadelerden biriyle atıf yapılabilir.

¹ ISA 200 paragraf A1: Denetçinin mali tablolarla ilgili görüşü, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş, mali tablolarla ilgili tüm denetimlerde ortaktır. Bu yüzden denetçinin görüşü, örneğin kuruluşun gelecekteki finansal kapasitesini veya idarenin kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirme verimliliği veya etkinliğine ilişkin güvence sağlamaz. Fakat bazı yetki alanlarında yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler; denetçilerin, iç kontrolün etkinliği veya ayrı bir idari raporun mali tablolarla tutarlılığı gibi başka spesifik konular hakkında görüş vermesini gerektirebilir. ISA'larda bu gibi konulara ilişkin gereklilikler ve rehber bilgiler, bu konuların mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasıyla ne derece ilgili olduğuna bağlı olarak yer almasına karşın denetçinin bu tür görüşler sağlamak gibi ek bir sorumluluğu varsa bu ek çalışmayı yapması gerekir.

² ISSAI 100, “Devlet Denetiminde Temel Prensipler”.

³ ISSAI 4000, “Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş”.

⁴ ISSAI 4200, “Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi”.

- (a) ISA'lara uygun: Bu ifade, ilgili bütün ISA'lara ve ilgili hallerde ISA'larda yer alan INTOSAI Uygulama Notlarında sunulan ek rehberliğe tam uygunluğu ifade eder,
- (b) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne uygun: Bu ifade INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne (ISSAI'ler 1000–2999) eklenen ISA'lara tam uygunluğu ifade etmez.
- (c) Diğer ulusal ve ilgili denetim standartlarına uygun.
- P8. Kamu sektörü bağlamında, ISA'larda kullanılan “denetçi” terimine karşılık olarak Uygulama Notları, “kamu sektörü denetçisi” terimini kullanır.
- P9. Bazı ISA'lar, daha küçük kuruluşların denetimine özgü hususları içerir. Kamu kurumlarının ve devlet desteği alan kuruluşların denetimlerinde, denetlenen kurum veya kuruluşun az sayıda çalışanı, basit faaliyetleri veya nispeten küçük bir bütçesi olsa bile bu hususlar genellikle uygulanabilir değildir. Bu durumlarda bile söz konusu kamu kurumunun karmaşık işlemleri olabilir. Örneğin diğer kamu kurumlarından transferler veya söz konusu kurumun daha üst seviyede bir yönetim kademesince belirlenen kanunlara, düzenlemelere, politika ve sistemlere uyma zorunluluğu ve vergi mükellefleri tarafından ödenen meblağların kullanılmasından doğan hesap verme sorumluluğu gibi. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu gibi hususların ilgililiğini dikkatli şekilde değerlendirir. Küçük ölçekli kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek bilgi verilmesinin gerekli olduğu durumlarda Uygulama Notları, bu alanda daha fazla ek rehberlik sağlayabilir.

Mali Tablo Denetimi

- P10. ISA'nın 6. paragrafını ele alırken kamu sektörü denetçileri, ISA 320¹'ye ilişkin Uygulama Notunda yer alan ek bilgileri de göz önünde bulundurmalıdır.
- P11. ISA'nın A.7 paragrafı, güvenilir sunum çerçevelerini ele alan pek çok paragraftan biridir. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS), kamu sektöründe kullanılmak üzere tasarlanmış olan güvenilir sunum çerçevelerine bir örnektir.
- P12. A.8 paragrafı, mali tablolar ve tam bir mali tablo setinin içeriğine yönelik örnekler sunmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe ile hazırlanan, bir kamu kurumuna yönelik tam bir mali tablo seti normalde şunları içerebilir:
- Mali durum tablosu;
 - Mali performans tablosu;
 - Net varlıklar/öz kaynaklardaki değişiklikler tablosu;
 - Nakit akış tablosu;
 - Ayrı bir ek mali tablo olarak veya mutabakat şeklinde bütçe ve gerçekleşen miktarların kıyaslaması ve
 - Önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar.
- P13. Belirli ortamlarda tam bir mali tablo seti, performans raporları ve ödenek tahsis raporları gibi başka raporları da ihtiva edebilir.
- P14. ISA'nın A10 paragrafını ele alırken kamu sektörü denetçileri, ISA 210² ve ISA 580³'deki Uygulama Notlarında yer alan ek bilgileri de göz önüne almalıdır.

¹ ISA 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”.

² ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”.

³ ISA 580, “Yazılı Bildirimler”.

Denetçinin Genel Amaçları

- P15. ISA'nın 12. ve 24. paragraflarında tarif edildiği şekilde görevden geri çekilme, normalde kamu sektörü denetiminde bir seçenek değildir. Normal şartlar altında görevden geri çekilmeyle sonuçlanacak bir durum ortaya çıktığında kamu sektörü denetçilerinin sorumlulukları, (örneğin yasama organına verilen) raporun genişletilmesi veya geliştirilmesini kapsayabilir.

Tanımlar

- P16. ISA'nın 13. Paragrafındaki tanımları ele alırken kamu sektörü denetçileri, şunları göz önüne almalıdır:
- Geçerli Mali Raporlama Çerçevesi – özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründeki çerçeveler de güvenilir sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir ve
 - Denetçi – “Görev ortağı” ve “Denetim firması”. Örneğin “Görev ortağı” terimi, kamu sektörü denetimlerinin genel sorumluluğuna sahip olan Genel Denetçi veya Genel Denetçi adına spesifik bir görevin sorumluluğunun verildiği, uygun nitelikleri haiz başka biri anlamına gelebilir. “Denetim firması” terimi, normalde Yüksek Denetim Kurumu veya bunun bölgesel veya yerel düzeydeki muadili olarak okunabilir.

Mali Tablo Denetimi ile İlgili Etik Gereklilikler

- P17. INTOSAI Etik Kuralları,¹ ISA'nın 14. paragrafı ile ilgili olduğu sürece uygun etik kuraldır.
- P18. ISA'nın 15. paragrafı, mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirilmesine yol açan koşullar olabileceğini kabul ederek denetçinin bir denetimi mesleki şüphecilikle planlaması ve gerçekleştirmesini gerektirir. INTOSAI Temel Prensipleri ISSAI 200² ‘gerekli özen’ kavramını ele almakta ve “... Denetçiler; hile, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlüğü aykırı davranış göstergesi olabilecek durumlar, kontrol zafiyetleri, kayıt tutma yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar konusunda tetikte olmalıdır” demektedir. Mesleki şüphecilik kavramı, gerekli özen kavramını geliştirir, genişletir ve denetimin planlanması ve yapılması için esas niteliğindedir.

Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

- P19. Denetimle ilgili ISA'lara uygunluğu konu alan ISA'nın 18–20 paragraflarını ele alırken kamu sektörü denetçileri şunu da göz önüne almalıdır: Kamu sektörünün düzenlilik denetiminde (mali denetim) ISSAI'leri uygularken kamu sektörü denetçilerine ISA'lar ve Uygulama Notları birlikte rehberlik eder. Denetçinin raporunda denetimin ISA'ya uygun olarak yürütüldüğü ifade ediliyorsa kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 18–20 Paragraflarında belirtildiği şekilde söz konusu denetimle ilgili tüm ISA'lara uymak zorundadır.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

- P20. ISA'nın A28 paragrafında belirtildiği üzere bilgi kaynaklarını ele alırken kamu sektörü denetçileri, önceki performans denetimlerinden ve kurumla ilgili diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgileri kullanmayı düşünebilir. Denetçiler bunu ancak bilgilerin hala ilgili ve güvenilir olması halinde yapacaktır.

¹ ISSAI 30, “Etik Kurallar”.

² ISSAI 200, “Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar” paragraf 2.41.

Uluslararası Denetim Standardı

Bağımsız Denetçinin Genel
Amaçları ve Denetimin
Uluslararası Denetim
Standartlarına Uygun Olarak
Yürütülmesi

International Standard on Auditing

Overall Objectives of the
Independent Auditor and the
Conduct of an Audit in
Accordance with International
Standards on Auditing



Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu

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

“Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 200), 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 200
BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE DENETİMİN
ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA UYGUN
OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–2
Mali Tablo Denetimi	3–9
Yürürlük Tarihi.....	10
Denetçinin Genel Amaçları	11–12
Tanımlar	13
Gereklilikler	
Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler	14
Mesleki Şüphencilik	15
Mesleki Yargı.....	16
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....	17
Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.....	18–24
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Mali Tablo Denetimi	A1–A13
Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler	A14–A17
Mesleki Şüphencilik	A18–A22
Mesleki Yargı.....	A23–A27
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....	A28–A52
Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi.....	A53–A76

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı, mali tablo denetiminin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları ele alır. ISA 200, özellikle, bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış denetimin niteliğini (nature) ve kapsamını açıklar. Ayrıca ISA'ların kapsamını, hukuki bağlayıcılığını ve yapısını açıklar. Bütün denetimlerde geçerli olan, bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları (ISA'lara uyma yükümlülüğü dâhil) oluşturan gereklilikleri kapsar. Bağımsız denetçiye, bu noktadan itibaren "denetçi" denecektir.
2. ISA'lar, denetçinin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim bağlamında yazılır. Diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığı durumlarda da gerekli olduğu şekilde uyarlanmalıdırlar. ISA'lar; denetçinin yasal ve idari düzenlemelerden doğan sorumluluklarını veya mesela menkul kıymetlerin halka arzı ile ilgili sorumluluklarını ele almaz. Bu gibi sorumluluklar, ISA'larda ortaya konan sorumluluklardan farklı olabilir. Bu yüzden denetçi, ISA'ların bazı özelliklerini bu tip durumlarda faydalı bulsa bile, ilgili tüm yasal, düzenleyici veya mesleki yükümlülüklerle uygunluğu sağlamak denetçinin kendi sorumluluğundadır.

Mali Tablo Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu amaç, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçi tarafından bir görüş verilmesiyle gerçekleştirilir. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemli yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. ISA'lar ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (Bkz: Parag. A1).
4. Denetime tabi olan mali tablolar, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan, o kuruma ait mali tablolardır. ISA'lar, idare veya yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve bunların sorumluluklarını düzenleyen yasal ve idari düzenlemeleri geçersiz kılmaz. Fakat ISA'lara uygun denetim, idarenin ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların denetimin yürütülmesinde esas niteliğindeki belli sorumlulukları kabul ettiği ön kabulüne dayalı olarak gerçekleştirilir. Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bkz: Parag. A2–A11)
5. Denetçi görüşünün temeli olarak ISA'lar, bir bütün halinde mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda denetçinin makul güvence elde etmesini şart koşar. Makul güvence, yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli yanlış bildirim içerdiğinde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Fakat makul güvence, mutlak bir güvence düzeyi değildir. Çünkü denetimin yapısal sınırları vardır ve bu sınırlar, denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı denetim kanıtlarının çoğunun kati kanıt olmaktan ziyade ikna edici kanıt olmasıyla sonuçlanır. (Bkz: Parag. A28–A52).

6. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından hem denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi hem de tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisinin ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerinde etkisinin ölçülmesi aşamasında uygulanır.¹ Genel olarak (eksiklikler dâhil) yanlış bildirimlerin, tek başına veya toplu olarak kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı ekonomik kararları makul ölçüde etkilemesi bekleniyorsa bunların önem arz ettiği düşünülür. Önemlilik düzeyiyle ilgili yargılara, içinde bulunulan koşullar ışığında varılır. Mali tablo kullanıcılarının mali bilgi ihtiyaçlarına yönelik olarak denetçinin algısı ve yanlış bildirim boyutu veya niteliği veya bu ikisinin karışımı, bu yargıları etkiler. Denetçi görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır. Bu yüzden denetçi, bir bütün olarak mali tablolar için önemli olmayan yanlış bildirimlerin tespitinden sorumlu değildir.
7. ISA'lar; makul güvence elde edilmesi konusunda denetçiyi desteklemek amacıyla tasarlanmış amaçlar, gereklilikler, uygulama materyalleri ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar. ISA'lar, denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında denetçinin mesleki yargısını kullanmasını ve mesleki şüpheciliğini muhafaza etmesini ve diğer şeylerin yanı sıra
- Kuruluşun iç kontrolü dâhil olmak üzere kuruluşa ve çevresine ilişkin elde edilen anlayışa dayalı olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini,
 - Etkisi değerlendirilen risklere karşı atılacak uygun adımları tasarlayarak ve uygulayarak önemli yanlış bildirimler olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini,
 - Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçlara dayalı olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturulmasını gerektirir.
8. Denetçi tarafından ifade edilen görüşün şekli, geçerli mali raporlama çerçevesine ve ilgili yasal veya idari düzenlemelere dayalı olacaktır (Bkz: Parag. A12–A13).
9. Bunlara ilaveten denetçinin; denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılar, idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kurum dışı taraflara karşı başka iletişim ve raporlama sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar, ISA'larda veya ilgili yasal veya idari düzenlemelerde belirlenebilir.²

Yürürlük Tarihi

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

Denetçinin Genel Amaçları

11. Mali tablo denetimini yaparken denetçinin genel amaçları şunlardır:
- (a) Mali tablolarda bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine imkân tanımak ve
 - (b) Denetçi bulgularına uygun olarak mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde iletişim kurmak.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" ve ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

² Bkz. örneğin ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 43.

12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki şartlı görüşün mali tabloların hedef kullanıcılarına bildirilmesi amacı bakımından yetersiz kaldığı hallerde ISA'lar, denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya ilgili yasal veya idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse görevden geri çekilmesini (veya istifa etmesini)¹ gerektirir.

Tanımlar

13. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesi— Mali tabloların hazırlanmasında, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından benimsenen, kuruluşun yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir.
- “Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ve
- (i) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
- (ii) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.
- “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (a) veya (b) şıklarındaki kabulleri içermez.
- (b) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir. ISA'ların amacı çerçevesinde:
- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.
- (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalite ölçütüdür; diğer bir ifadeyle denetim kanıtının, denetçi görüşünün temelini oluşturan denetim sonuçlarına destek sağlamak konusunda ne derecede ilgili ve güvenilir olduğunu gösterir.
- (c) Denetim riski — Mali tablolar önemli düzeyde yanlış bildirildiği halde denetçinin, uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim risklerinin ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.
- (d) Denetçi — “Denetçi” terimi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genelde görev ortağını veya görev ekibinin diğer üyelerini veya uygun hallerde bir denetim firmasını belirtmek için kullanılır. Herhangi bir ISA, bir şart veya sorumluluğun açıkça görev ortağı tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade ediyorsa “denetçi” yerine “görev ortağı” terimi kullanılır. “Görev ortağı” ve “denetim firması”, ilgili hallerde kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.

¹ ISA'larda sadece “geri çekilme” terimi kullanılmıştır.

- (e) Tespit riski — Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim tespiti riskidir.
- (f) Mali tablolar — İlgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin, mali raporlama çerçevesine uygun olarak, bir kuruluşun geçmişte belli bir andaki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belli bir süre için bunlardaki değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş şekilde sunumudur. İlgili notlar genelde önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetini kapsar. “Mali tablolar” terimi genelde geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerinin belirlediği tam bir mali tablo seti anlamına gelmekle birlikte tek bir mali tabloyu ifade etmek için de kullanılabilir.
- (g) Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler — Belli bir kuruluşla ilgili olarak mali açıdan ifade edilen, öncelikle o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmişte belli zamanlardaki ekonomik şartlar veya koşullar hakkındaki bilgilerdir.
- (h) İdare — Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi yöneticiyi kapsar.
- (i) 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.

Mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda denetçinin görüş açıkladığı durumlarda yanlış bildirimler; denetçinin yargısına 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.

- (j) İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul — İdare ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, bir denetimin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmiş ve kavramış olması halidir. Yani:
- (i) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
- (ii) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
- (iii) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
- a. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
- b. Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- c. Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, yukarıdaki (i) şıkkı, “mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulması sorumluluğu” şeklinde ya da “doğru ve gerçeğe uygun bilgi veren mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması sorumluluğu” şeklinde yeniden ifade edilebilir.

“İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul”, kısaca “kabul” olarak da adlandırılabilir.

- (k) Mesleki yargı — Denetim görevi koşulları altında uygun olan eylemler hakkında kararlar alırken; denetim, muhasebe ve etik standartların ortaya koyduğu çerçevede, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin uygulanmasıdır.
- (l) Mesleki şüphecilik — Sorgulayıcı bir bakış açısıyla hata veya hileden kaynaklanan olası yanlış bildirim işaret eden koşullara karşı tetikte olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutumdur.
- (m) Makul güvence— Yüksek olan ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir.
- (n) Önemli yanlış bildirim riski — Denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riskidir. Bu risk, beyan düzeyinde aşağıda tanımlanan iki bileşeni içerir:
 - (i) Yapısal risk — bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın; ilgili kontrollerin hiçbiri göz önünde bulundurulmadan, kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim içermeye açık olmasıdır.
 - (ii) Kontrol riski — bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanda meydana gelebilecek ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim, kuruluşun iç kontrolü tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilip düzeltilemeyecek olması riskidir.
- (o) Yönetimden sorumlu olanlar — Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluştur (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir.

Gereklilikler

Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler

- 14. Denetçi, mali tablo denetim göreviyle ilgili olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili tüm etik gerekliliklere riayet eder (Bkz: Parag. A14–A17).

Mesleki Şüphecilik

- 15. Denetçi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine yol açan durumların ortaya çıkabileceğini hesaba katarak denetimi mesleki şüphecilikle planlar ve yürütür (Bkz: Parag. A18–A22).

Mesleki Yargı

16. Denetçi, bir mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki yargısını kullanır (Bkz: Parag. A23–A27).

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Makul güvence elde etmek amacıyla denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirecek ve böylece denetçinin görüşünü dayandıracacağı makul sonuçları çıkarmasına olanak verecek yeterli ve uygun denetim kanıtını elde eder (Bkz: Parag. A28–A52).

Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi*Denetimle İlgili ISA'lara Riayet*

18. Denetçi, denetimle ilgili bütün ISA'lara riayet eder. ISA'nın denetimle ilgili olması için söz konusu ISA'nın yürürlükte olması ve ele aldığı koşulların var olması gerekir (Bkz: Parag. A53–A57)
19. Denetçi, ISA'nın amaçlarını anlamak ve gerekliliklerini uygun şekilde yerine getirebilmek için ISA'nın uygulaması ve diğer açıklayıcı materyaller dâhil bir ISA metninin tamamına ilişkin bilgi sahibi olmalıdır (Bkz: Parag. A58–A66)
20. Denetçi, bu ISA'nın ve söz konusu denetimle ilgili diğer tüm ISA'ların gerekliliklerine riayet etmemişse denetçi raporunda ISA'lara riayet edildiğini beyan etmez.

Her bir ISA'da Belirtilen Amaçlar

21. Genel amaçlarına ulaşmak için denetçi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken
- (a) ISA'larda ortaya konan amaçları yerine getirmeye çalışırken ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerine ek olarak başka denetim prosedürlerine ihtiyaç olup olmadığına karar vermek ve (Bkz: Parag. A70)
- (b) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için (Bkz: Parag. A71)
- ISA'lar arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurarak ilgili ISA'larda belirtilen amaçları kullanır (Bkz: Parag. A67–A69).

İlgili Gerekliliklere Riayet

22. 23. paragrafa tabi olarak denetçi, aşağıda belirtilen haller dışında ISA'nın bütün gerekliliklerine riayet eder:
- (a) ISA'nın tamamının konuyla ilgisiz olması veya
- (b) Gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şart mevcut olmadığı için gerekliliğin ilgili olmaması (Bkz: Parag. A72–A73)
23. İstisnai durumlarda denetçi, ISA'daki ilgili gereklilikten uzaklaşmanın zaruri olduğuna kanaat getirebilir. Böyle durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaşma ihtiyacının; sadece söz konusu gerekliliğin, belli bir prosedürün yapılmasına yönelik olması ve belli denetim koşulları altında bu prosedürün gerekliliğin amacına ulaşmakta etkisiz kalması halinde ortaya çıkması beklenir (Bkz: Parag. A74).

Bir Amaca Ulaşamama

24. İlgili ISA'daki bir amacı gerçekleştiriyorsa denetçi, bu durumun denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve bu bakımdan ISA'lar uyarınca görüşünü değiştirmesini veya (ilgili yasal ve idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse) görevden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Bir amaca ulaşamaması, ISA 230 uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumdur.¹ (Bkz: Parag. A75–A76)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Mali Tablo Denetimi

Denetimin Kapsamı (Bkz: Parag. 3)

- A1. Denetçinin mali tablolarla ilgili görüşü, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş, mali tablolarla ilgili tüm denetimlerde ortaktır. Bu yüzden denetçinin görüşü, örneğin kuruluşun gelecekteki finansal kapasitesini veya idarenin kuruluşun faaliyetlerini gerçekleştirme verimliliği veya etkinliğine ilişkin güvence sağlamaz. Fakat bazı yetki alanlarında yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler; denetçilerin, iç kontrolün etkinliği veya ayrı bir idari raporun mali tablolarla tutarlılığı gibi başka spesifik konular hakkında görüş vermesini gerektirebilir. ISA'larda bu gibi konulara ilişkin gereklilikler ve rehber bilgiler, bu konuların mali tablolar hakkında görüş oluşturulmasıyla ne derece ilgili olduğuna bağlı olarak yer almasına karşın denetçinin bu tür görüşler sağlamak gibi ek bir sorumluluğu varsa denetçinin bu ek çalışmayı yapması gerekir.

Mali Tabloların Hazırlanması (Bkz: Parag. 4)

- A2. Yasal veya idari düzenlemeler, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların mali raporlamayla ilgili sorumluluklarını belirleyebilir. Fakat bu sorumlulukların kapsamı veya tanımlanma şekli, yetki alanları arasında farklılık gösterebilir. Bu farklara rağmen ISA'lara uygun denetim, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul ettiği ve anladığı ön kabulüne dayalı olarak gerçekleştirilir:
- Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
 - Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
 - Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
 - İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,

¹ ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8(c).

- (ii) Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- (iii) Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

A3. Mali tabloların, idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması şunları gerektirir:

- Geçerli mali raporlama çerçevesinin, ilgili yasal veya idari düzenlemeler bağlamında belirlenmesi.
- Mali tabloların, bu çerçeveye göre hazırlanması.
- Mali tablolarda bu çerçevenin uygun bir tanımının yer alması.

Mali tabloların hazırlanması, idarenin mevcut koşullarda makul olan muhasebe tahminleri yapmak için yargıda bulunmasını ve uygun muhasebe politikalarını seçmesini ve uygulamasını gerektirir. Bu yargıya, geçerli mali raporlama çerçevesi bağlamında varılır.

A4. Mali tablolar;

- Çok sayıda kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını (yani “genel amaçlı mali tablolar”) veya
- Belli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını (yani “özel amaçlı mali tablolar”).

karşılmak için tasarlanan mali raporlama çerçevesine göre hazırlanabilir.

A5. Geçerli mali raporlama çerçevesi, genelde yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş tarafından ya da yasal veya düzenleyici gerekliliklerde belirlenen mali raporlama standartlarını içerir. Bazı durumlarda mali raporlama çerçevesi, hem yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş hem de yasal veya düzenleyici gereklilikler tarafından belirlenen mali raporlama standartlarını içerebilir. Geçerli mali raporlama çerçevesinin uygulanması konusunda başka kaynaklar da yön gösterebilir. Bazı durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesi, bu tür başka kaynakları içerebilir hatta sadece bu tür kaynaklardan oluşabilir. Bu tür kaynaklar şunlar olabilir:

- Muhasebe konularıyla ilgili kanunlar, idari düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükleri içeren yasal ve etik çevre;
- Standart belirleyici kuruluşlar, mesleki veya düzenleyici kuruluşlar tarafından yayımlanmış farklı yetki seviyelerindeki hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları;
- Standart belirleyici kuruluşlar, mesleki veya düzenleyici kuruluşlar tarafından yayımlanmış, yeni ortaya çıkan muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler;
- Yaygın olarak kabul edilen ve geçerli olan genel ve endüstriyel uygulamalar;
- Muhasebe literatürü.

Mali raporlama çerçevesi ve bu çerçevenin uygulanması konusunda bilgi alınabilen kaynaklar arasında ya da mali raporlama çerçevesini içeren kaynaklar arasında çelişki olduğu durumlarda en geniş yetki alanına sahip kaynak geçerli olur.

A6. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri, mali tabloların şeklini ve içeriğini belirler. Çerçeve, tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını belirtmeyebilir ancak genelde çerçevenin gerekliliklerinin altında yatan kavramlarla uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması için bir dayanak teşkil edebilecek yeterli ve kapsamlı ilkeleri içerir.

- A7. Bazı mali raporlama çerçeveleri, güvenilir sunum çerçeveleridir; bazıları ise uygunluk çerçeveleridir. Kuruluşların genel amaçlı mali tablolar hazırlamak için kullanacağı standartları yayınlamakla yetkili bir kuruluşun oluşturduğu öncelikli olarak mali raporlama standartlarını içeren mali raporlama çerçeveleri, genelde güvenilir sunumu gerçekleştirmek üzere tasarlanır [örneğin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler)].
- A8. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri aynı zamanda tam bir mali tablo setini neyin oluşturduğunu da belirler. Pek çok çerçeve kapsamında mali tabloların amacı; mali durum, mali performans ve kuruluşun nakit akışı hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tür çerçevelere göre tam bir mali tablo seti; bir bilanço, bir gelir tablosu, bir özkaynaklar değişim tablosu, bir nakit akışı tablosunu ve ilgili notları içerir.
- Bazı mali raporlama çerçevelerinde ise tam bir mali tablo setini, tek bir mali tablo ve ilgili notlar oluşturur:
- Örneğin Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı (IPSAS) “Nakit Esaslı Muhasebe Usulüne Göre Mali Raporlama”; kamu kurumu mali tablolarını bu IPSAS’a uygun olarak hazırladığında temel mali tablonun, bir nakit tahsilat ve ödeme tablosu olduğunu belirtmektedir.
 - Tek mali tabloya ilişkin diğer örnekler arasında şunlar sayılabilir (bunların her biri ilgili notlar içerir):
 - Bilanço.
 - Gelir tablosu veya faaliyet tablosu.
 - Dağıtılmamış karlar tablosu.
 - Nakit akış tablosu.
 - Malikin özkaynaklarını içermeyen varlıklar ve borçlar tablosu.
 - Malikin özkaynakları değişim tablosu.
 - Gelir ve gider tablosu.
 - Ürün gruplarına göre faaliyet tablosu.
- A9. ISA 210, gereklilikleri ortaya koyar ve geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemek konusunda bilgi sağlar.¹ ISA 800, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tablolara yönelik özel hususları ele alır.²
- A10. Denetimin yürütülmesiyle ilgili ön kabulün önemi nedeniyle denetçi; denetim görevini kabul etmek için ön koşul olarak idare ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanların, A2 paragrafında bahsedilen sorumluluklara sahip olduklarını kabul ettikleri ve anladıklarına dair mutabakatını sağlamalıdır.³

¹ ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”, paragraf 6(a).

² ISA 800, “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi”, paragraf 8.

³ ISA 210, paragraf 6(b).

Kamu Sektörü Denetimlerine Özgü Hususlar

- A11. Kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik görev ve yetkiler, diğer kuruluşların mali tablolarının denetimine yönelik görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak bir kamu kurumunun mali tablolarının denetimi yapılırken dikkate alınan idarenin sorumluluklarıyla ilgili ön kabul; işlemlerin ve olayların kanun, idari düzenleme ve diğer düzenlemelere göre yürütülmesi sorumluluğu gibi ek sorumluluklar içerebilir.¹

Denetçi Görüşünün Şekli (Bkz: Parag. 8)

- A12. Denetçi tarafından ifade edilen görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkındadır. Ancak denetçi görüşünün şekli, geçerli mali raporlama çerçevesi ve yürürlükteki yasal veya idari düzenlemelere dayalı olacaktır. Çoğu mali raporlama çerçevesi, mali tabloların sunumuyla ilgili gereklilikleri içerir. Bu tür çerçeveler söz konusu olduğunda mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, sunumu da içerir.
- A13. Mali raporlama çerçevesinin, bir güvenilir sunum çerçevesi olduğu durumlarda –ki genel amaçlı mali tablolar için durum çoğunlukla böyledir– ISA’ların gerektirdiği görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığını konu alır. Mali raporlama çerçevesinin, bir uygunluk çerçevesi olduğu durumlarda gerekli görüş, mali tabloların bütün önemli yönleriyle çerçeveye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını konu alır. Aksi özellikle belirtilmediği takdirde ISA’larda denetçi görüşüne yapılan atıflar, her iki görüş şeklini de kapsar.

Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler (Bkz: Parag. 14)

- A14. Mali tablo denetimi görevleriyle ilgili olarak denetçi, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil ilgili tüm etik gerekliliklere tabidir. İlgili etik gereklilikler normalde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun mali tablo denetimiyle ilgili Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallardaki (IFAC Kuralı) Bölüm A ve B’yi ve daha kısıtlayıcı olan ulusal gereklilikleri içerir.
- A15. IFAC Kuralı’ndaki Bölüm A, mali tablo denetiminin yürütülmesinde denetçiyle ilgili olan temel mesleki etik ilkeleri ortaya koyar ve bu ilkelerin uygulanmasına yönelik kavramsal bir çerçeve sağlar. IFAC Kuralı’na göre denetçinin uyması gereken temel ilkeler şunlardır:
- Dürüstlük,
 - Tarafsızlık,
 - Mesleki yeterlik ve özen,
 - Gizlilik ve
 - Mesleğe uygun davranış.

IFAC Kuralı’ndaki Bölüm B ise kavramsal çerçevenin spesifik durumlarda nasıl uygulanacağını göstermektedir.

¹ Bkz. paragraf A57.

- A16. Bir denetim görevinde kamu yararı söz konusudur ve bu sebeple IFAC Kuralı da denetçinin, denetime tâbi kuruluştan bağımsız olmasını gerektirir. IFAC Kuralı; bağımsızlığı, fikri bağımsızlık ve görünüşteki bağımsızlıktan oluşan bir bağımsızlık olarak tanımlar. Denetçinin kuruluştan bağımsız olması; denetçinin, görüşüne gölge düşürebilecek etkilerden bağımsız bir denetim görüşü oluşturma becerisine karşı alınan bir önlemdir. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranması, tarafsız olması ve mesleki şüpheciliğini sürdürme becerisini artırır.
- A17. Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartlar (ISQC) 1¹ veya en az bu standart kadar dikkat gerektiren ulusal gereklilikler,² denetim firmasının denetim görevleri için kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluklarını ele alır. ISQC 1, denetim firması ve personelinin bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil ilgili etik gerekliliklere uyduğu konusunda firmaya makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlerin oluşturulması konusundaki firma sorumluluklarını düzenler.³ ISA 220, görev ortağının ilgili etik gereklilikler açısından sorumluluklarını düzenler.

Bu sorumluluklar arasında gerektiğinde gözlem ve sorgu vasıtasıyla görev ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymadığına dair kanıtlara karşı dikkatli olmak, görev ortağının görev ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymadığını gösteren konuları fark etmesi halinde uygun eyleme karar vermek, denetim görevi için geçerli bağımsızlığa ilişkin gerekliliklere uygunluk durumu konusunda bir sonuca varmak sayılabilir.⁴ ISA 220; görev ekibinin, münferit denetim görevi için geçerli kalite kontrol prosedürlerine yönelik sorumluluklarını yerine getirirken denetim firması veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermedikçe firmanın kalite kontrol sistemine güvenilebileceğini kabul eder.

Mesleki Şüphecilik (Bkz: Parag. 15)

- A18. Mesleki şüphecilik örneğin aşağıdakilere karşı dikkatli olmayı içerir:
- Elde edilen başka denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtı.
 - Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulara verilen yanıtların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgi.
 - Hile olasılığına işaret eden koşullar.
 - ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerinin dışında ek denetim prosedürlerine ihtiyaç olduğuna işaret eden durumlar.
- A19. Denetçi, örneğin aşağıdaki riskleri azaltmak istiyorsa denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi şarttır:
- Sıra dışı durumların gözden kaçması.
 - Denetim gözlemlerinden sonuç çıkarılırken aşırı genelleme yapılması.
 - Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken ve bunların sonuçlarını değerlendirirken uygun olmayan varsayımların kullanılması.

¹ Kalite Kontrolüne ilişkin Uluslararası Standartlar (ISQC) 1, "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Firmaları için Kalite Kontrolü".

² ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf 2.

³ ISQC 1, paragraf 20–25.

⁴ ISA 220, paragraf 9–12.

- A20. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme; belgelerin, sorgulara verilen yanıtların ve idareden ve yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin güvenilirliğinin ve çelişkili denetim kanıtlarının sorgulanmasını içerir. Ayrıca bu değerlendirme, örneğin hile riski faktörlerinin mevcut olması ve önemli bir mali tablo tutarı için tek destekleyici kanıtın hileye yatkın nitelikte tek bir belge olması halinde mevcut durum göz önünde bulundurularak elde edilen denetim kanıtının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini içerir.
- A21. Aksine inanması için herhangi bir neden olmaması halinde denetçi, kayıtların ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçinin, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.¹ Bilgilerin güvenilirliği konusunda şüphe olması veya hile olasılığına dair göstergeler olması halinde (örneğin denetim esnasında belirlenen koşullar, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya bir belgede tahrifat yapılmış olabileceğine inanmasına neden olursa) ISA'lar denetçinin ilave araştırma yapmasını ve konuyu çözüme kavuşturmak için denetim prosedürlerinde ne gibi değişiklikler ve eklemeler yapılması gerektiğini belirlemesini gerektirir.²
- A22. Denetçinin, kuruluştaki idare ve yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlüğüyle ilgili geçmiş deneyimleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte idare ve yönetimden sorumlu olanların dürüst olduğu ve doğrulukla hareket ettiği inancı, denetçinin mesleki şüpheciliğini muhafaza etme ihtiyacını ortadan kaldırmaz veya makul güvence elde etme sürecinde denetçinin ikna edicilikten uzak denetim kanıtıyla yetinmesine imkân vermez.

Mesleki Yargı (Bkz: Parag. 16)

- A23. Mesleki yargı, denetimin uygun şekilde yürütülmesi için zaruridir. Çünkü ilgili bilgi ve deneyimler olgulara ve durumlara uygulanmadan ilgili etik gereklilikler ve ISA'ların yorumlanması ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınması mümkün değildir. Mesleki yargı özellikle şunlarla ilgili kararlarda gereklidir:
- Önemlilik ve denetim riski.
 - ISA'ların gerekliliklerini karşılamak ve denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
 - Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin ve ISA'ların amaçlarına ve böylelikle denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesi.
 - Kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesini uygulamasına dair idarenin kanaatinin değerlendirilmesi.
 - Elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak sonuçların çıkarılması, örneğin mali tabloları hazırlarken idare tarafından yapılan tahminlerin makullüğünün değerlendirilmesi.
- A24. Bir denetçiden beklenen mesleki yargının ayırt edici özelliği; bu yargının makul yargılara ulaşılması için gerekli yeterliliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından uygulanmasıdır.

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf 7-9.

² ISA 240, paragraf 13; ISA 500, paragraf 11; ISA 505, "Dış Teyitler", paragraf 10-11 ve 16.

- A25. Belli bir durumda mesleki yargının kullanılması, denetçinin bilgisi dâhilinde olan şart ve durumlara bağlıdır. Denetim sırasındaki zor ve tartışmalı konuların görev ekibi içinde veya görev ekibiyle denetim firmasının içi veya dışındaki uygun düzeydeki kişilerle istişare edilmesi (ISA 220'nin¹ gerektirdiği gibi), denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.
- A26. Mesleki yargı; varılan yargının denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığına, denetçi raporunun tarihine kadar denetçinin bildiği olgular ve durumlar ışığında uygun olup olmadığına ve bu olgu ve durumlarla tutarlı olup olmadığına dayalı olarak değerlendirilebilir.
- A27. Mesleki yargının denetim boyunca kullanılması gerekir. Bunun ayrıca uygun şekilde belgelendirilmesi gerekir. Bu bakımdan denetçinin; denetimle önceden hiç bağlantısı olmayan tecrübeli bir denetçinin, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konular hakkında sonuca varırken kullanılan önemli mesleki yargıları anlamasına yetecek denetim belgelerini hazırlaması gerekir.² Mesleki yargı, olgular ve görevin koşulları veya yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmeyen kararlar için gerekçe olarak kullanılamaz.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski 5 ve 17)

Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu

- A28. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü ve raporunu desteklemek için gereklidir. Denetim kanıtı, yapı olarak kümülâtiftir ve öncelikli olarak denetim sırasında gerçekleştirilen denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak denetim kanıtı, (denetçinin önceki denetimden bu yana önceki denetimin mevcut denetimle ilgisini etkileyebilecek değişimlerin meydana gelip gelmediğini belirlemiş olması koşuluyla³) önceki denetimler veya bir denetim firmasının müşteri kabulü ve sürekliliğine yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerebilir. Kuruluşun içindeki ve dışındaki diğer kaynaklara ek olarak kuruluşun muhasebe kayıtları da denetim kanıtı için önemli bir kaynaktır. Ayrıca denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, kuruluş tarafından istihdam edilen veya görevlendirilen bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgileri hem de bu gibi beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Buna ilaveten bazı durumlarda bilginin yokluğu da (örneğin idarenin, talep edilen bir bildirim sağlamayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve bu nedenle bu da denetim kanıtı teşkil eder. Denetçinin görüşünün oluşturulmasında denetçiye düşen işin çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur.
- A29. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle alakalıdır. Yeterliliğin ölçütü denetim kanıtının miktarıdır. Gerekli denetim kanıtının miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesinden (etkisi değerlendirilen riskler ne kadar yüksek olursa o kadar fazla denetim kanıtı gerekli olabilir) ve bu denetim kanıtının kalitesinden (kalite ne kadar yüksek olursa o kadar az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi, kanıtın düşük kaliteli olmasını telafi etmeyebilir.
- A30. Uygunluğun ölçütü denetim kanıtının kalitesidir yani denetim kanıtının, denetçi görüşünde temel alınan sonuçlara destek sağlama konusunda ilgili ve güvenilir olmasıdır. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği münferit koşullara bağlıdır.

¹ ISA 220, paragraf 18.

² ISA 230, paragraf 8.

³ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 9.

- A31. Denetim riskini kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirmek ve böylelikle denetçinin görüşünü dayandıracacağı makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği, mesleki yargı ile ilgili bir husustur. ISA 500 ve ilgili diğer ISA'lar, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi konusunda denetçinin yaptığı değerlendirmelerle ilgili olarak ek gereklilikler ortaya koyar ve denetimin başından sonuna geçerli ek rehberlik sağlar.

Denetim Riski

- A32. Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalıdır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil bir mesleki yargı meselesidir.
- A33. ISA'lar açısından denetim riski; denetçinin, mali tablolar önemli yanlış bildirim içermediği halde önemli yanlış bildirim içerdiği şeklinde bir görüş ifade etmesi riskini içermez. Bu risk genelde önemsizdir. Ayrıca denetim riski, denetim süreciyle ilgili teknik bir terimdir; dava sonucu kayıp, olumsuz tanıtım veya mali tablo denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin faaliyet risklerini kastetmez.

Önemli Yanlış Bildirim Riskleri

- A34. Önemli yanlış bildirim riskleri, iki düzeyde var olabilir:
- Mali tabloların geneli düzeyinde ve
 - İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik beyan düzeyinde.
- A35. Mali tablonun geneli düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, bir bütün olarak mali tablolarla yaygın şekilde ilişkili ve çoğu beyanı etkileme potansiyeli olan önemli yanlış bildirim riskleri anlamına gelir.
- A36. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için değerlendirilir. Bu kanıtlar, kabul edilebilecek kadar düşük bir denetim riski düzeyinde denetçinin mali tablolar hakkında bir görüş ifade etmesine imkân verir. Denetçiler, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirme amacına ulaşmak için çeşitli yaklaşımlar kullanır. Örneğin denetçi, kabul edilebilecek bir tespit riski düzeyine ulaşmak üzere denetim riskinin bileşenlerine ait genel ilişkiyi matematiksel biçimde ifade eden bir modelden faydalanabilir. Bazı denetçiler, bu tür bir modeli denetim prosedürlerini planlarken kullanışlı bulur.
- A37. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, iki bileşenden oluşur: yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski, kuruluşa ait risklerdir. Bu riskler, mali tablo denetiminden bağımsızdır.
- A38. Yapısal risk; bazı beyanlar ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için diğer risklere kıyasla daha yüksektir. Örneğin yapısal risk, karmaşık hesaplamalar veya önemli tahmin belirsizliğine tabi muhasebe tahminlerinden çıkarılan tutarlardan oluşan hesaplar için daha yüksek olabilir. Faaliyet risklerini meydana getiren dış koşullar, yapısal riske de etki edebilir. Örneğin teknolojik gelişmeler, belli bir ürünü işe yaramaz kılabılır ve böylelikle stokların şişirmeye daha yatkın olmasına yol açabilir. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların birçoğuyla veya hepsiyle ilgisi olan, kuruluş ve içinde bulunduğu ortamdaki faktörler; aynı zamanda spesifik bir beyanla ilgili yapısal riski de etkileyebilir. Bu tür faktörler arasında örneğin faaliyetleri sürdürmek için yeterli işletme sermayesinin olmaması veya kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstride çok sayıda ticari başarısızlığa yol açan bir daralmanın ortaya çıkması sayılabilir.

- A39. Kontrol riski; bir kuruluşun mali tablolarının hazırlanmasıyla ilgili amaçların başarılmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla idare tarafından iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğine dair bir fonksiyondur. Fakat ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun iç kontrol, yapısal sınırları yüzünden mali tablolardaki önemli yanlış bildirim risklerini ortadan kaldıramaz, sadece azaltabilir. Bu riskler arasında örneğin insani hata veya kusur olasılığı veya kontrollerin muvazaa veya idarenin uygunsuz müdahalesiyle bozulma olasılığı sayılabilir. Bu bakımdan belirli bir kontrol riski her zaman var olacaktır. ISA'lar, denetçinin, uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla kontrollerin çalışma etkinliğini hangi koşullar altında test etmesi gerektiğini veya test etmeyi tercih edebileceğini ortaya koyar.¹
- A40. ISA'lar genelde yapısal risk ve kontrol riskini ayrı ayrı ele almaz, bunun yerine “önemli yanlış bildirim risklerinin” birleşik değerlendirmesine atıfta bulunur. Fakat denetçi, tercih edilen denetim teknikleri veya yöntemlerine ve uygulamadaki durumlara dayalı olarak yapısal risk ve kontrol riskine dair ayrı veya birleşik değerlendirmeler yapabilir. Önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirme; örneğin yüzde olarak nicel biçimde veya nicel olmayan biçimde ifade edilebilir.
- Her halükarda denetçinin uygun risk değerlendirmeleri yapma ihtiyacı, bu değerlendirmeleri yapmakta kullanılacak farklı yaklaşımlardan daha önemlidir.
- A41. ISA 315, mali tablo ve beyan düzeylerindeki önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

Tespit Riski

- A42. Belli düzeyde bir denetim riski söz konusu olduğu zaman; kabul edilebilir tespit riski düzeyi, beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri ile ters orantılıdır. Örneğin denetçinin var olduğunu düşündüğü önemli yanlış bildirim riskleri ne kadar çoksa kabul edilebilir tespit riski de o kadar az olur ve buna bağlı olarak denetçinin daha ikna edici kanıtlar toplaması gerekir.
- A43. Tespit riski; denetçi tarafından denetim riskini kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirmek için belirlenen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu nedenle denetim prosedürünün etkinliği ve bu prosedürün denetçi tarafından uygulanmasının etkinliğine dair bir fonksiyondur.
- Yeterli planlama,
 - Görev ekibine uygun personelin atanması,
 - Mesleki şüpheciliğin uygulanması ve
 - Yürütülen denetim çalışmasının gözetimi ve gözden geçirilmesi
- gibi konular; bir denetim prosedürünün ve söz konusu prosedürün uygulama etkinliğinin artmasına yardımcı olur ve denetçinin uygunsuz bir denetim prosedürü seçme, uygun bir denetim prosedürünü yanlış uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama olasılığını azaltır.
- A44. ISA 300² ve ISA 330, mali tablo denetiminin planlanması ve etkisi değerlendirilen risklere dair denetçinin atacağı adımlar konusunda gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar. Fakat denetimin yapısal sınırları yüzünden tespit riski, ortadan kaldırılamaz, sadece azaltılabilir. Bu bakımdan belli bir tespit riski her zaman var olacaktır.

¹ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”, paragraf 7–17.

² ISA 300, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması”.

Denetimin Yapısal Sınırları

A45. Denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve mümkün değildir. Bu nedenle denetçi, mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda mutlak güvence elde edemez. Bunun nedeni, denetimin yapısal sınırlarının olması ve buna bağlı olarak denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının, kesin değil ikna edici olmasıdır. Denetimin yapısal sınırları, şunlardan kaynaklanır:

- Mali raporlamanın niteliği,
- Denetim prosedürlerinin niteliği ve
- Denetimin makul sürede ve makul maliyetle yürütülmesi ihtiyacı.

Mali Raporlamanın Niteliği

A46. Mali tabloların hazırlanması, kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin gerekliliklerin kuruluşun gerçeklerine ve koşullarına uygulanmasında idarenin kanaatini kullanmasını içerir.

Buna ilaveten birçok mali tablo kalemi, subjektif karar veya değerlendirmeler veya bir miktar belirsizlik içerir ve bu kalemlere ilişkin olarak bir dizi kabul edilebilir yorum yapmak veya kanaatlere varmak mümkün olabilir. Sonuç olarak bazı mali tablo kalemleri, ek denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak bir yapısal değişkenlik düzeyine tabidir. Örneğin bu durum belirli muhasebe tahminlerinde sıklıkla görülür. Bununla birlikte ISA'lar, denetçinin muhasebe tahminlerinin geçerli mali raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar bağlamında makul olup olmadığına ve kuruluşun muhasebe uygulamalarının nitel özelliklerine (idarenin yargılarındaki olası yanlışlık göstergeleri dâhil) özel dikkat göstermesini gerektirir.¹

Denetim Prosedürlerinin Niteliği

A47. Denetçinin denetim kanıtı elde etme yeterliliği konusunda uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan kısıtlamalar bulunur. Örneğin:

- İdarenin veya diğer ilgililerin; denetçi tarafından talep edilen veya mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan gerekli bütün bilgileri kasıtlı veya kasıtsız olarak sağlayamama olasılığı vardır. Bu nedenle denetçi, ilgili tüm bilgilerin elde edildiğine dair güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerini yerine getirmiş olsa bile bilgilerin tamlığından emin olamaz.
- Hile, bunu saklamak için tasarlanmış karmaşık ve dikkatlice organize edilmiş planlar içerebilir. Bu nedenle denetim kanıtı toplamak için kullanılan denetim prosedürleri, kasti bir yanlış bildirim tespit etmekte etkisiz kalabilir. Örneğin geçerli olmamasına rağmen denetçinin denetim kanıtının geçerli olduğuna inanmasına yol açabilecek şekilde belge tahrifatına yönelik muvazaa içeren bir kasti yanlış bildirim olabilir. Denetçi, belgelerin aslıyla aynılığını kanıtlama konusunda uzman olarak eğitilmemiştir ve denetçinin bu konuda uzman olması da beklenemez.
- Denetim, iddia edilen bir suç konusunda resmi bir soruşturma değildir. Bu bakımdan denetçiye arama yetkisi gibi böyle bir soruşturmada gerekli olabilecek spesifik yasal güçler verilmez.

¹ ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini De İeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi" ve ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 12.

Mali Raporlamanın Zamanında Yapılması ve Fayda-Maliyet Dengesi

- A48. Zorluk, zaman veya maliyet, denetçinin alternatifi olmayan bir denetim prosedürünü atlaması (yapmaması) veya ikna edicilikten uzak bir denetim kanıtıyla yetinmesi için tek başına geçerli bir gerekçe değildir. Uygun planlama, denetimin yürütülmesi için yeterli zaman ve kaynak elde edilmesine yardımcı olur. Buna rağmen bilginin faydası ve dolayısıyla bilginin değeri, zaman içinde azalma eğilimindedir ve bilginin güvenilirliği ve maliyeti arasında denge sağlanmalıdır. Bu konu, belli başlı bazı mali raporlama çerçevelerinde kabul edilmiştir (Bkz. örneğin IASB'ye ait “Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna Yönelik Çerçeve”). Bu nedenle mali tabloların kullanıcıları, aksi kanıtlanana kadar bilginin hatalı veya hileli olduğu varsayımına dayanarak var olabilecek bütün bilgileri ele almanın veya her konuyu etraflıca incelemenin mümkün olmadığını kabul ederek denetçinin mali tablolar hakkında makul süre zarfında ve makul maliyetle bir görüş oluşturmasını bekler.
- A49. Sonuç olarak denetçinin şunları yapması gerekir:
- Denetimi, etkin biçimde yapılacak şekilde planlamak;
 - Denetim çalışmalarını, hile veya hata nedeniyle önemli yanlış bildirim risklerini içermesi en çok beklenen alanlara yönlendirmek ve buna paralel olarak diğer alanlara daha az çaba yöneltmek,
 - Yanlış bildirimlere yönelik olarak test veya diğer popülasyon inceleme araçlarını kullanmak.
- A50. A49 paragrafında tanımlanan yaklaşımların ışığında ISA'lar, denetimin planlanması ve yürütülmesine yönelik gereklilikleri içerir ve diğer şeylerin yanı sıra denetçinin;
- Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri yerine getirerek mali tablo ve beyan düzeylerindeki önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için bir dayanağa sahip olmasını¹ ve
 - Test veya diğer popülasyon inceleme araçlarını, popülasyon hakkında sonuçlar çıkarması için makul dayanak sağlayacak şekilde kullanmasını² gerektirir.

Denetimin Yapısal Sınırlarını Etkileyen Diğer Hususlar

- A51. Belli bazı beyanlar veya konular söz konusu olduğunda yapısal sınırların, denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme yetkinliği üzerindeki olası etkileri özel önem arz eder. Bu tür beyanlar veya konular arasında şunlar sayılabilir:
- Hile, özellikle de üst yönetimin dâhil olduğu hile veya muvazaa. Daha fazla detay için bkz. ISA 240.
 - İlgili taraf ilişkileri ve işlemlerinin mevcudiyeti ve tamlığı. Daha fazla detay için bkz. ISA 550.³
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu. Daha fazla detay için bkz. ISA 250.⁴
 - İşletmenin sürekliliğine son verilmesine yol açabilecek gelecekteki olaylar veya koşullar. Daha fazla detay için bkz. ISA 570.⁵

¹ ISA 315, paragraf 5–10.

² ISA 330; ISA 500; ISA 520, “Analitik İnceleme Teknikleri”, ISA 530, “Denetim Örnekleme”.

³ ISA 550, “İlgili Taraflar”.

⁴ ISA 250, “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması”.

⁵ ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği”.

İlgili ISA'lar, yapısal sınırların etkilerinin hafifletilmesine yardımcı olacak spesifik denetim prosedürleri ortaya koymaktadır.

- A52. Denetim ISA'lara göre uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş olsa bile denetimin yapısal sınırları nedeniyle mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi gibi kaçınılmaz bir risk vardır. Bu bakımdan, mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli bir yanlış bildirim sonradan ortaya çıkarılması, denetimin ISA'lara göre yürütülmesi konusunda tek başına bir başarısızlığa işaret etmez. Fakat denetimin yapısal sınırları, denetçinin ikna edicilikten uzak denetim kanıtıyla yetinmesi için bir gerekçe değildir. Denetçinin denetimi ISA'lara göre yapıp yapmadığı; mevcut koşullarda uygulanan denetim prosedürlerine, bu denetim prosedürlerinin sonucu olarak elde edilen denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğuna ve denetçinin genel amaçları ışığında bu kanıtın değerlendirmesine dayalı olarak denetçi raporunun uygunluğuna bakılarak belirlenir.

Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

ISA'ların Niteliği (Bkz: Parag. 18)

- A53. ISA'lar, birlikte ele alındığında, denetçinin genel amaçlarının gerçekleştirilmesi için denetçinin çalışmasına yönelik standartları ortaya koyar. ISA'lar, denetçinin genel sorumluklarını ve denetçinin bu sorumlulukların spesifik konulara uygulanmasıyla ilgili ek değerlendirmelerini ele alır.
- A54. Bir ISA'nın kapsamı, yürürlük tarihi ve varsa uygulanmasına yönelik spesifik sınırlar; söz konusu ISA'da açıkça belirtilir. ISA'da aksi belirtilmediği takdirde denetçi, ISA'da belirtilen yürürlük tarihinden önce söz konusu ISA'yı uygulayabilir.
- A55. Denetimi yürütürken denetçinin ISA'lara ek olarak yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet etmesi gerekebilir. ISA'lar, mali tablo denetimini düzenleyen yasal veya idari düzenlemeleri hükümsüz kılmaz. Bu gibi yasal veya idari düzenlemelerin ISA'lardan farklı olduğu bir durumda sadece yasal veya idari düzenlemelere göre yürütülen bir denetim, ISA'lara otomatik olarak uymayacaktır.
- A56. Denetçi, denetimi hem ISA'lara göre hem de belli bir ülke veya yetki alanının denetim standartlarına göre yürütebilir. Bu gibi durumlarda söz konusu denetimle ilgili her ISA'ya riayet edilmesine ek olarak denetçinin, söz konusu ülke veya yetki alanının ilgili standartlarına riayet amacıyla ek denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Konular

- A57. ISA'lar, kamu sektöründeki görevlerle ilgilidir. Ancak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, denetim görev ve yetkisinden ya da kamu kuruluşlarının kanun, idari düzenleme veya diğer düzenlemelerden (ör. bakanlık talimatları, hükümet politikasının gereklilikleri ve yasama organının kararları) doğan yükümlülüklerinden etkilenebilir ve bu sorumluluklar ISA'lara göre mali tablo denetiminden daha geniş bir kapsam içerebilir. Bu ek sorumluluklar, ISA'larda ele alınmaz. Bunlar Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı veya ulusal standart belirleyici kuruluşların bildirimlerinde veya devlet denetim kurumlarının geliştirdiği rehberlerde ele alınabilir.

ISA'ların İçeriği (Bkz: Parag. 19)

- A58. Amaçlar ve gerekliliklere ek olarak (ISA'larda gereklilikler zorunluluk bildiren yüklem kullanılarak ifade edilir) bir ISA, uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller adı altında faydalı bilgiler içerir. Ayrıca ISA'nın uygun şekilde anlaşılması için gerekli bilgileri içeren bir giriş bölümü ve tanımları içerebilir. Bu nedenle bir ISA metninin tamamı, ISA'da belirtilen amaçların anlaşılması ve ISA'nın gerekliliklerinin düzgün biçimde uygulanması için faydalıdır.
- A59. Gerekli durumlarda uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller, ISA'nın gerekliliklerine dair ek açıklamaları ve bunların gerçekleştirilmesine yönelik bilgileri sağlar. Bu bölüm bilhassa;
- Bir gerekliliğin ne anlama geldiğini veya gerekliliğin neyi kapsamasının amaçlandığını detaylı şekilde açıklayabilir.
 - Mevcut koşullar altında uygun olabilecek prosedür örnekleri içerebilir.
- Bu tür bir bilgi, tek başına bir gereklilik arz etmemekle birlikte ISA'nın gerekliliklerinin düzgün biçimde uygulanması için faydalıdır. Uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller aynı zamanda ISA'da ele alınan konular hakkında arka plan bilgisi de verebilir.
- A60. Ekler, uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin bir bölümünü oluşturur. Bir ekin hedefi ve kullanım amacı, ilgili ISA'nın içinde veya ekin başlığında ve ekin giriş kısmında açıklanır.
- A61. Giriş bölümü, duruma göre aşağıdakilere dair açıklamalar gibi konuları içerebilir:
- ISA'nın amacı ve kapsamı (söz konusu ISA'nın diğer ISA'larla ilişkisi).
 - ISA'nın konusu.
 - ISA'nın konusu bakımından denetçiye ve diğer taraflara düşen sorumluluklar.
 - ISA'nın içinde oluşturulduğu bağlam.
- A62. ISA'da "Tanımlar" başlığı altında ayrı bir bölüm olabilir. Bu bölümde ISA'larda geçen belli terimlere verilen anlamlar açıklanır. Tanımlar, ISA'ların tutarlı biçimde uygulanması ve yorumlanmasına yardımcı olmak için verilir ve kanun, idari düzenleme veya başka şekilde başka amaçlarla yapılan tanımları hükümsüz kılma amacını taşımaz. Aksi belirtilmediği müddetçe bu terimler, ISA'larda hep aynı anlama gelecektir. IFAC tarafından yayımlanan Denetim ve Kalite Kontrolü Uluslararası Standartları El Kitabı'nda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun (IAASB) belirlediği Uluslararası Standartlarla ilgili Terimler Sözlüğü, ISA'larda tanımlanan terimlerin eksiksiz bir listesini içermektedir. Aynı zamanda bu Terimler Sözlüğü, ortak ve tutarlı yorum ve çeviri yapılmasına yardımcı olmak üzere ISA'larda bulunan diğer terimlerin tanımlarına da yer vermektedir.
- A63. Uygun hallerde küçük ölçekli kurumların ve kamu kurumlarının denetimlerine özgü ek hususlar da ISA'daki uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller kısmında yer alır. Bu ek hususlar, bu gibi kurumlara yönelik denetimlerde ISA'nın gerekliliklerinin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak bu ek hususlar, denetçinin ISA'nın gerekliliklerini uygulama ve bu gerekliliklere riayet etme sorumluluğunu sınırlandırmaz ya da azaltmaz.

Küçük Ölçekli Kurumlara Özgü Hususlar

- A64. Küçük ölçekli kurumların denetimlerine yönelik ek hususların belirlenmesi söz konusu olduğunda "küçük ölçekli kurum", aşağıdakiler gibi nitel özellikler taşıyan bir kuruluştur:
- (a) Mülkiyet ve idarenin az sayıda bireyde toplanması (genelde tek bir kişi – ya gerçek bir kişi ya da malikin gerekli nitel özellikleri sergilemesi koşuluyla kuruluşa sahip olan başka bir tüzel kişi) ve

- (b) Aşağıdaki özelliklerden biri veya fazlası:
- (i) Basit veya karmaşık olmayan işlemler,
 - (ii) Basit kayıt düzeni,
 - (iii) Az sayıda iş kolu ve iş kolları içindeki birkaç ürün,
 - (iv) Az sayıda iç kontrol,
 - (v) Geniş ölçekli bir kontrol sorumluluğuna sahip az sayıda idari düzey,
 - (vi) Çoğunluğu geniş görevlere sahip olan az sayıda personel.

Bu nitel özellikler, bunlardan ibaret olmadığı gibi sadece küçük ölçekli kuruluşlara da özgü değildir ve küçük ölçekli kuruluşlar, bu özelliklerin hepsini taşımak zorunda değildir.

- A65. ISA’larda yer alan küçük ölçekli kurumlara özgü hususlar, öncelikli olarak borsada kayıtlı olmayan kuruluşlar düşünülerek geliştirilmiştir. Ancak bazı hususlar, borsada kayıtlı olan küçük ölçekli kuruluşların denetiminde faydalı olabilir.
- A66. ISA’larda, günlük faaliyetlerin yönetiminde yer alan küçük ölçekli bir kuruluş sahibine “işletme sahibi yönetici” denir.

Her Bir ISA’da Belirtilen Amaçlar (Bkz: Parag. 21)

- A67. Her bir ISA, gereklilikler ve denetçinin genel amaçları arasında bir bağlantı sağlayan bir veya daha fazla amaç içerir. Her bir ISA’daki amaçlar, hem denetçinin ISA’nın istenen sonucuna odaklanmasına yardımcı olur hem de;
- Neyin başarılması gerektiğinin anlaşılması ve gerekli durumlarda bu başarıya ulaşmanın uygun yolları ve
 - Denetimin özel koşulları altında bu amaçlara ulaşılması için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediğine karar verilmesi
- konularında denetçiye yardımcı olmaya yetecek kadar spesifikdir.
- A68. Amaçlar, bu ISA’nın 11. paragrafında belirtilen denetçinin genel amaçları bağlamında anlaşılmalıdır. Denetçinin genel amaçlarında olduğu üzere, belli bir amaca ulaşma becerisi de denetimin yapısal sınırlarına aynı ölçüde tabidir.
- A69. Amaçları kullanırken denetçinin ISA’lar arasındaki karşılıklı ilişkileri dikkate alması gerekir. Bunun nedeni, A53 paragrafında belirtildiği üzere, ISA’ların bazen genel sorumlulukları bazen de bu sorumlulukların spesifik konulara uygulanmasını ele almasıdır. Örneğin bu ISA, denetçinin mesleki şüphecilik davranışını benimsemesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada geçerlidir fakat her ISA’da bir gereklilik olarak tekrar edilmez. Daha detaylı bir düzeyde ISA 315 ve ISA 330, diğer hususların yanı sıra denetçinin sırasıyla önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme, değerlendirme ve etkisi değerlendirilen bu risklere yanıt verecek ek denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama açısından sorumluluklarını ele alan amaç ve gereklilikleri içerir. Bu amaç ve gereklilikler, denetimin her aşamasında geçerlidir. Denetimin spesifik özelliklerini ele alan (örneğin ISA 540 gibi) bir ISA, ISA 315 ve ISA 330 gibi ISA’ların amaç ve gerekliliklerinin ISA’nın konusuyla ilgili olarak nasıl uygulanması gerektiğini ayrıntılarıyla açıklayabilir ancak bunları tekrar etmez. Bu nedenle ISA 540’da belirtilen amaca ulaşırken denetçi, ilgili diğer ISA’ların amaç ve gerekliliklerine de dikkat eder.

Ek Denetim Prosedürlerine Yönelik İhtiyacı Belirlemek İçin Amaçların Kullanılması (Bkz: Parag. 21(a))

- A70. ISA’lardaki gereklilikler, denetçinin ISA’larda belirtilen amaçlara ve böylelikle denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına imkân vermek üzere tasarlanır. Bu nedenle ISA’ların gerekliliklerinin denetçi tarafından düzgün biçimde uygulanmasının, denetçinin amaçlarını başarması için yeterli bir temel sağlaması beklenir. Fakat denetim görevlerinin koşulları büyük farklar gösterdiği ve bu koşulların her birine ISA’larda yer verilmesi beklenemeyeceği için ISA’nın gerekliliklerini yerine getirmek ve amaçlara ulaşmak için gerekli olan denetim prosedürlerinin belirlenmesinden denetçi sorumludur. Görevin mevcut koşulları altında denetçinin ISA’larda belirtilen amaçlara ulaşmak için ISA’ların gerektirdiği prosedürlere ek olarak başka denetim prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar olabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilip Edilmediğini Değerlendirmek için Amaçların Kullanılması (Bkz: Parag. 21(b))

- A71. Denetçi; amaçları, denetçinin genel amaçları bağlamında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için kullanılmalıdır. Eğer neticede denetçi denetim kanıtının yeterli ve uygun olmadığı sonucuna varırsa, 21(b) paragrafının gerekliliğini yerine getirmek üzere aşağıdaki yaklaşımlardan birini veya daha fazlasını izleyebilir:
- Diğer ISA’lara riayet edilmesi neticesinde ek ilgili denetim kanıtının elde edilip edilmediğinin veya bilâhare elde edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi,
 - Bir veya daha fazla gerekliliğin uygulanması için gerçekleştirilen çalışmanın genişletilmesi,
 - Denetçinin mevcut koşullar altında gerekli olduğuna kanaat getirdiği diğer prosedürlerin yerine getirilmesi.

Mevcut koşullar altında yukarıda sayılanlardan hiçbirinin uygulanabilir veya mümkün olması beklenmiyorsa denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir ve ISA’lar, denetçinin bunun denetçi raporu veya denetçinin görevi tamamlama becerisi üzerindeki etkilerini belirlemesini gerektirir.

İlgili Gerekliliklere Uygunluk

İlgili Gereklilikler (Bkz: Parag. 22)

- A72. Bazı durumlarda bir ISA (ve bu yüzden bu ISA’nın tüm gereklilikleri), mevcut koşullar altında ilgili olmayabilir. Örneğin bir kuruluşun iç denetim fonksiyonu yoksa ISA 610’daki¹ hiçbir husus ilgili değildir.
- A73. İlgili bir ISA’nın içinde şarta bağlı gereklilikler olabilir. Bu tür bir gereklilik, gereklilikte öngörülen durumlar geçerli olduğunda ve şart mevcut olduğunda ilgilidir. Genel olarak bir gerekliliğin şarta bağlı olması, açık veya zımni olacaktır. Örneğin:
- Belli bir kapsam sınırı² olması halinde denetçinin görüşünü değiştirme gerekliliği, açık bir şarta bağlı gerekliliktir.

¹ ISA 610, “İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması”.

² ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 13.

- Denetim sırasında belirlenen iç kontrol alanındaki önemli eksikliklerin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi gerekliliği¹ (bu gereklilik, bu tür belirlenmiş önemli eksikliklerin varlığına dayanır) ve faaliyet alanı bilgilerinin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme gerekliliği (bu gereklilik, bu tür bir açıklamayı gerektiren veya açıklamaya izin veren çerçeveye dayalıdır²); zımni şarta bağlı gerekliliklerdir.

Bazı durumlarda bir gereklilik, ilgili yasa veya idari düzenlemeye bağlı olarak şarta bağlı şeklinde ifade edilebilir. Örneğin *yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler çerçevesinde mümkün ise* denetçinin denetim görevinden çekilmesi gerekebilir veya *yasal veya idari düzenlemeler tarafından yasaklanmamışsa* denetçinin bir şeyi yapması gerekebilir. Yetki alanına bağlı olarak bu kanuni veya düzenleyici izin veya yasak, açık veya zımni olabilir.

Bir Gereklilikten Uzaklaşma (Bkz: Parag. 23)

- A74. ISA 230, denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaştığı istisnai durumlardaki belgelendirme gerekliliklerini ortaya koyar.³ ISA'lar, söz konusu denetim koşullarında ilgili olmayan bir gerekliliğe riayet edilmesini gerektirmez.

Bir Amaca Ulaşamama (Bkz: Parag. 24)

- A75. Bir amaca ulaşıp ulaşılmadığı, denetçinin mesleki yargısına kalmış bir konudur. Bu yargı, ISA'lara riayet ederken uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ve ISA'larda belirtilen amaçlara ulaşmak için denetime özgü koşullar altında daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediği konularına yönelik denetçinin değerlendirmesini dikkate alır. Bu bakımdan amaca ulaşamamasına neden olabilecek durumlar arasında şunlar sayılabilir:

- Denetçinin ISA'nın ilgili gerekliliklerine uymasını önleyen durumlar.
- Denetçinin, amaçların 21. paragrafa göre kullanılmasının gerektirdiği şekilde ek denetim prosedürlerini uygulamasının veya ilave denetim kanıtı elde etmesinin uygulanabilir veya mümkün olmamasıyla sonuçlanan durumlar (örneğin mevcut denetim kanıtının sınırlı olması nedeniyle).

- A76. ISA 230'un gerekliliklerini ve ilgili diğer ISA'ların belgelendirme gerekliliklerini karşılayan denetim belgeleri; denetçinin genel amaçlarına ulaşılması hususunda denetçinin vardığı sonucun dayanağına dair kanıt sağlar. Denetçinin her bir amaca ulaşıldığını (örneğin bir kontrol listesinde) ayrı ayrı belgelendirmesine gerek olmamasına karşın bir amaca ulaşamama hususundaki belgelendirme; denetçinin, bu başarısızlığın denetçinin genel amaçlarına ulaşılmasını önleyip önlemediğini değerlendirmesine yardımcı olur.

¹ ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", paragraf 9.

² ISA 501, "Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar" paragraf 13.

³ ISA 230, paragraf 12.

ISSAI 1210

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

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

Financial Audit Guidelines

Agreeing the Terms of Audit Engagements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç

Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF

(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)

DAMPFSCHTFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71

Faks: ++43 (1) 718 09 69

intosai@rechnungshof.gv.at

<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 210 “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1210 İçindekiler Tablosu

ISA 210 UYGULAMA NOTU Paragraf

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya Giriş

Uygulama Notu'nun İçeriği.....P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği.....P2–P3

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik.....P4

Denetimin Ön KoşullarıP5–P6

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar VerilmesiP7–10

Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul EdilmesiP11

Ek 1: Kamu Sektöründe Denetim Görev Yazısına bir Örnek

ISA 210 ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı1

Yürürlük Tarihi.....2

Amaç3

Tanımlar4–5

Gereklilikler

Denetimin Ön Koşulları6–8

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi9–12

Yinelenen Denetimler13

Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi14–17

Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular.....18–21

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın KapsamıA1

Denetimin Ön KoşullarıA2–A20

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar VerilmesiA21–A27

Yinelenen DenetimlerA28

Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul EdilmesiA29–A33

Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular.....A34–A37

Ek 1: Denetim Görev Yazısına bir Örnek

Ek 2: Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 210 İçin Uygulama Notu¹

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 210 – “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi” hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 210, 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 210, idareyle ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla birlikte denetim görevinin şartlarına karar verilmesi konusunda denetçiye düşen sorumlulukları ele alır. Sorumluluğu idareye ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlara ait olan denetime yönelik belli ön koşulların sağlanması buna dâhildir. ISA 220², görev kabulüne ilişkin denetçinin kontrolündeki hususları ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdakilerle ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek bilgi sağlar:
- Denetimin Ön Koşulları.
 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.
 - Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 210, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.
- P3. Kamu sektöründeki bir denetim görevinin şartları normalde önceden bellidir ve bu nedenle idareden gelen taleplere veya yönetimle anlaşmaya tabi değildir. Bu yüzden kamu sektörü bağlamında uygulandığında ISA’nın gereklilikleri; idarenin ve denetçinin görev ve sorumlulukları hakkında ortak, resmi bir anlayış oluşturmak açısından faydalıdır. Kamu sektörü denetçisi normalde yasama organı tarafından görevlendirildiği ve ona rapor verdiği için kararların genelde yasama organı ve idareyle birlikte alınması gerekir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P4. ISA 210, A27 ve A37 paragraflarındaki kamu kurumlarına özgü konulara odaklanan uygulama materyallerini ve açıklayıcı diğer materyalleri içermektedir.

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

² ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü”.

Denetimin Ön Koşulları

- P5. ISA'nın 6(a) paragrafında şart koşulduğu üzere denetimin gerekli ön koşullarının mevcut olup olmadığını belirlerken kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründe mali raporlama çerçevesinin genelde yasal ve idari düzenlemeyle belirlenebildiğini düşünür. Kamu sektörü denetçileri, yasal ve idari düzenlemelerin belirlediği çerçevenin kabul edilebilir olmadığına karar verirse ISA'nın 8, 19 ve 20 paragraflarındaki gereklilikleri uygular ve ayrıca şu hususları değerlendirmeye alır:
- Yasama organına bilgi verme ve
 - ISSAI 100'ün 6(e) paragrafındaki prensiplere uygun olarak mesleki veya düzenleyici kuruluşlar tarafından standart oluşturulmasını etkileme.¹
- P6. ISA 210'un 6(b) paragrafında belirtildiği gibi idarenin ve uygun hallerde yasama organı ve yönetimden sorumlu olanların, sorumluluklarını kabul ettikleri ve anladıkları konusunda mutabakata varırken kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründe idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarının özel sektördeki sorumluluklardan daha geniş olabileceğini göz önüne alır. Kamu sektörü bünyesinde mevzuat, yönetim ve yönetim yapıları büyük farklılıklar gösterebilir; bu nedenle bu tip sorumlulukların kabulünü ve anlaşılmasını resmiyete dökme ihtiyacı artmaktadır.

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

- P7. Kamu sektöründe ISA'nın A23 paragrafında sıralanan örnekler dışında, kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında fark etmeleri halinde bildirmeleri gereken ve bu nedenle görev yazısıyla ilgisi olan başka hususlar da olabilir. Bu hususlara örnek olarak şunlar verilebilir:
- Faaliyetlerin etkili biçimde yürütülmemesi – Bu, idarenin faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde yerine getirme sorumluluğuyla ilgilidir.
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu – Bu; idarenin yasama organı ve ilgili diğer tüm talimatların verdiği yetki uyarınca faaliyetleri gerçekleştirme, kaynakları kullanma ve hesap verebilirlik gerekliliklerini yerine getirme sorumluluklarıyla ilgilidir.
 - İstisraf – Bu; idarenin, kamu kaynaklarını elde etme ve israf etmeden ekonomik şekilde kullanma sorumluluğuyla ilgilidir.
 - İstismar durumu – Bu; idarenin, uygun davranış standartlarıyla ilgili olarak yasama organı ile kamuoyunun beklentilerini karşılama sorumluluğuyla ilgilidir.
- Ayrıca, kamu sektörü denetçisinin bağımsızlığının korunması amacıyla yapılan düzenlemelerin tanımlanması da tavsiye edilebilir. Uygun hallerde yetki çerçevesinin belirlediği diğer denetim hedefleri de görev yazısında yer alabilir.
- P8. ISA'nın A24 paragrafında sıralanan hususlara ek olarak kamu sektörü denetçileri, denetimin başka bir denetçiye ihale edildiği düzenlemelerin eklenmesini uygun bulabilir.

¹ ISSAI 100, "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", paragraf 6 (e): "İlgili makamlar, Kamu kurum ve kuruluşlarının ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin geçerli muhasebe standartlarını ilan etmeli ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir".

- P9. Kamu sektöründe, kamu sektörü denetçilerinin denetimi geri çevirme veya denetimden çekilme seçeneği olmayabilir ve ISA'nın 7. Paragrafında bahsedilen kabul ve devam süreci bundan etkilenir. Fakat idare veya yasama organının görev başlamadan önce kapsam sınırlaması koyduğu durumlarda (bunun sonucunda denetçi mali tablolar konusunda görüş bildirmekten kaçınabilir), kamu sektörü denetçileri bu durumu ve bu durumun risk değerlendirmesini, denetim yaklaşımını ve denetçinin raporunu nasıl etkileyebileceğini değerlendirir. Bazı durumlarda yasama organına ayrı rapor vermek uygun olabilir.
- P10. ISA'nın 8. Paragrafı, denetim görevinin kabul edilmesini etkileyen başka faktörleri ele almaktadır. Denetimin ön koşullarının mevcut olmadığı ve kamu sektörü denetçilerinin bir denetim görevini geri çevirme seçeneğine sahip olmadığı durumlarda uygun yanıt, ISA'nın 19 ve 20. Paragraflarındaki gerekliliklere ek olarak yasama organına bilgi verilmesini içerebilir.

Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi

- P11. ISA'nın 14 ve 15. Paragraflarındaki gereklilikler göz önünde bulundurulduğunda kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründeki denetim görevinin şartlarının normalde belli olduğunu ve bu nedenle idareden gelen taleplere veya idareyle anlaşmaya tabi olmadığını belirtebilir.

Ek 1:**Kamu Sektöründe Denetim Görev Yazısına bir Örnek**

Aşağıda Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanmış olan genel amaçlı mali tabloların denetimi için denetim görev yazısının bir örneği sunulmaktadır. Bu yazı, sadece kullanılabilir bir örnek niteliğindedir ve durumun gerekliliklerine ve koşullarına göre şekillendirilmesi gerekecektir. Önerilen herhangi bir yazının uygun olup olmadığı konusunda hukuki mütalaa istenmesi uygun olabilir.

Alıcı

[Kurum idaresini veya yönetiminden sorumlu olanları temsil eden kişiye]¹

Tarih

Sayın İlgili,

Denetim Görev Yazısı**Giriş**

[Kuruluşun adı] ve [alt kuruluşların adı]'nın bitmiş olan yıla yönelik [tarih]'li [grup] mali tabloları, [ilgili mevzuat] uyarınca [Kamu Sektörü Denetim Kuruluşu] tarafından denetime tabidir.

Bu yazının amacı;

- (a) denetim görevinin şartlarını ve yıllık denetimin niteliğini ve sınırlarını
- (b) yıllık denetimde denetçinin ve [uygun yönetim düzeyi]'nin sorumluluklarını

kısaca belirtmektir.

Denetim görevinin şartları aşağıda belirtilmektedir. Bu yazı, yeni bir denetim görev yazısı yazılana kadar geçerliliğini korur.

Denetimin hedefi (hedefleri)

Yıllık denetimin hedefi (hedefleri) şöyledir:

- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesi ve mevzuata göre hazırlanan [grup] mali tabloları üzerine bağımsız bir görüş bildirmek ve
- (b) [İlave hedefler. Örneğin yasal ve idari düzenlemelere ve iç kontrollere uygunlukla ilgili hedefler].

¹ Yazıdaki alıcılar ve "idare, yönetimden sorumlu olanlar veya yasama organına" yapılan atıflar; ilgili kamu sektörü çevresi ve görev koşulları altında uygun olan atıflar olacaktır. ISA'nın A21 paragrafında belirtildiği üzere, uygun kişilere hitap edilmesi önemlidir.

Denetçilerin Sorumlulukları

Denetim Yürütülürken Uygulanan Denetim Standartları

Denetimimizi, [ilgili denetim standartları] uyarınca yürüteceğiz.¹

Uygulanan Denetim Standartları

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi [bu kısmın içeriği, uygulanan ilgili denetim standartlarını uygun yansıtacak şekilde hazırlanmalıdır].

Denetim standartları, etik gerekliliklere uymamızı ve denetimi [grup] mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlamamızı ve gerçekleştirmemizi gerektirir. Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere prosedürlerin yerine getirilmesini kapsar. Mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil seçilen prosedürler, denetçinin takdirine bağlıdır. Ayrıca denetim, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yatkınlığının değerlendirilmesini ve mali tabloların genel beyanının değerlendirilmesini kapsar.

İç kontrolün yapısal sınırlarına ek olarak denetimin yapısal sınırları olması nedeniyle, denetim [ilgili denetim standartlarına] uygun biçimde planlansa ve gerçekleştirilse dahi bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi riski kaçınılmazdır.

Risk değerlendirmelerimizi yaparken kuruluşun mali tabloları hazırlamasıyla ilgili iç kontrolü, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında bir görüş ifade etmek amacıyla değil mevcut duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla değerlendiririz. Ancak denetim sırasında tespit ettiğimiz mali tablo denetimiyle ilgili önemli iç kontrol eksikliklerini size yazılı olarak bildireceğiz.²

[İlgili hallerde kamu sektörü denetçileri, ek denetim hedefleriyle ilgili sorumlulukları hakkında bilgi vermeyi düşünebilir]

Yapacağımız denetim, aşağıdaki durumları raporlamayı hedef almamasına karşın denetim sırasında bu tip durumlar fark edersek bunları raporlayacağız:

- (a) Faaliyetlerin etkili biçimde yürütülmemesi – Bu, idarenin faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde yerine getirme sorumluluğuyla ilgilidir.
- (b) Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu– Bu; idarenin yasama organı ve ilgili diğer tüm talimatların verdiği yetki uyarınca faaliyetleri gerçekleştirme, kaynakları kullanma ve hesap verebilirlik gerekliliklerini yerine getirme sorumluluklarıyla ilgilidir.
- (c) İstisraf – Bu; idarenin, kaynakları elde etme ve ekonomik şekilde kullanma (kamu kaynaklarını istisraf etmeden) sorumluluğuyla ilgilidir.
- (d) İstismar durumu – Bu; idarenin, uygun davranış standartlarıyla ilgili olarak yasama organı ile kamuoyunun beklentilerini karşılama sorumluluğuyla ilgilidir.

¹ Uygulanan standartlara bağlı olarak kamu sektöründe ilgili denetim standartlarına aşağıdaki üç yoldan biri kullanılarak atıf yapılabilir:

- (a) ISA'lara uygun olarak atıf yapılması: Bu ifade, ilgili bütün ISA'lara ve ilgili hallerde ISA'larda yer alan INTOSAI Uygulama Notları'nda sunulan ek bilgilere tam uygunluğu ifade eder,
- (b) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne uygun olarak atıf yapılması: Bu ifade, şu anda INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde (ISSAI'ler 1000–2999) yer alan ISA'larla tam uygunluk olmadan olabilir veya,
- (c) Diğer ulusal ve ilgili denetim standartlarına uygun olarak atıf yapılması.

² Kamu sektörü denetçisi, iç denetimin etkililiği konusunda raporlama yapıyorsa bu kısmın buna göre şekillendirilmesi gerekebilir.

Raporlama

Raporumuzun format ve içeriğinin denetim bulgularımız ışığında değiştirilmesi gerekebilir. *[Denetçi raporunun beklenen format ve içeriğine uygun şekilde atıfta bulunun.]*

Bağımsızlık

Etik gerekliliklerimiz, [kuruluş türü]'nden bağımsız kalmamızı gerektirmektedir ve işbu yazıyla bu denetim açısından bağımsızlığımızı teyit ederiz. Bu; fiili etkisi ne olursa olsun doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlıkla çeliştiği düşünülebilecek herhangi bir çıkardan gerçekte ve görünürde bağımsız olduğumuz anlamına gelmektedir. [Bağımsızlığı sınırlandırdığı düşünülen şeyler varsa, bağımsızlığa yönelik tehditleri ve alınan önlemleri anlatarak bunlara değinin.]

İdarenin ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları

[İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve geçerli mali raporlama çerçevesinin belirtilmesi. Bu örnekte denetçinin yasal veya idari düzenlemelerin bu sorumlulukları uygun şekilde belirlemediğine karar verdiği varsayılmaktadır. Bu nedenle ISA 210'un 6(b) paragrafındaki tanım kullanılmaktadır. İlgili hallerde ek denetim hedefleriyle ilgili olarak idarenin sorumlulukları hakkında bilgiye yer verilmesi gerekir.]

Yapacağımız denetim, idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmeleri ve anlamaları temelinde yürütülecektir:

- (a) Mali tabloların (geçerli mali raporlama çerçevesi) uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasına yönelik (veya durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasına yönelik) sorumluluk,
- (b) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrole yönelik sorumluluk,
- (c) Bize şunları sağlama sorumluluğu:
 - (i) kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan ve idarenin farkında olduğu tüm bilgilere erişim,
 - (ii) denetim için idareden talep edebileceğimiz ek bilgiler,
 - (iii) kendilerinden denetim kanıtı elde edilmesinin gerekli olduğuna karar verdiğimiz kurum bünyesindeki kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

Bildirim yazısı

Denetim sürecimizin bir parçası olarak idareden, denetimle bağlantılı olarak bize yapılan bildirimlerle ilgili yazılı teyit talep edeceğiz.

İlgili diğer bilgiler

[Bu başlık altında örneğin aşağıdaki konularla ilgili bilgi eklenmesi uygun olabilir:

- Kanuni raporlama mühletleri,
- Çalışma kâğıtlarının kime ait olacağı,

- Kamu sektörü denetimi kuruluşu adına çalışmalar yapan denetçilerle sözleşmeye bağlı düzenlemeler,
- Ücretler;
- İlgili irtibat bilgileri, personelin konaklaması ve kaynakları,
- Beklentilerdeki farklılıkları netleştirmeye yardımcı olacak ve etkin iletişimi artıracak diğer hususlar].

Görev şartlarının kabul edilmesi

Lütfen bu yazının ekteki nüshasındaki verilen boşlukları imzalayarak ve yazıyı ...'ya [adı girin] geri göndererek bu yazıyı aldığınızı ve denetim görevi şartlarını kabul ettiğinizi bildiriniz.

Yanıt vermeden önce ek bilgiye ihtiyaç duymanız veya denetim görevinin şartlarını daha detaylı şekilde görüşmek istemeniz halinde lütfen benimle temasa geçmekten çekinmeyiniz.

Saygılarımla,

İmza

.....

Görevlendirilmiş olan kamu sektörü denetçisi

Bu denetim görevinin şartları, [kuruluşun adı] adına [imzalayan kişi] tarafından kabul edilmiş ve onaylanmıştır.

.....

İmza

.....

Adı ve unvanı

Tarih

[İdarenin veya yönetimden sorumlu olanların ilgili temsilcisi]

Uluslararası Denetim Standardı

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

International Standard on Auditing

Agreeing the Terms of Audit Engagements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 210), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart belirleyici kuruluş olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesi ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik amaçlı olarak veya kişisel amaçlı olarak kullanılması ve satılmaması veya dağıtılmaması koşuluyla 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 dokümanın çoğaltma, stoklama veya dağıtım izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu dokümanın çoğaltılması, depolanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 210

DENETİM GÖREVLERİNİN ŞARTLARINA KARAR VERİLMESİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi.....	2
Amaç	3
Tanımlar	4-5
Gereklilikler	
Denetimin Ön Koşulları	6-8
Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.....	9-12
Yinelenen Denetimler	13
Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi	14-17
Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular	18-21
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Bu ISA'nın Kapsamı	A1
Denetimin Ön Koşulları.....	A2-A20
Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.....	A21-A27
Yinelenen Denetimler	A28
Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi	A29-A33
Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular	A34-A37
Ek 1: Denetim Görev Yazısına bir Örnek	
Ek 2: Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetim görevinin şartlarına idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar ile birlikte karar verilmesi konusunda denetçiye düşen sorumlulukları ele alır. Sorumluluğu idareye ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlara ait olan denetime yönelik belli ön koşulların sağlanması buna dâhildir. ISA 220,¹ görev kabulünün denetçinin kontrolündeki yanlarını ele alır. (Bkz. Parag. A1)

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,
 - (a) denetimin ön koşullarının mevcut olup olmadığını belirlemek ve
 - (b) idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasında denetim görevinin şartları hakkında ortak bir anlayış olduğunu teyit etmek suretiyle ve ancak denetimin hangi temelde yürütüleceğine karar verildiğinde bir denetim görevini kabul etmek veya sürdürmektir.

Tanımlar

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

Denetim için ön koşullar – Mali tablolar hazırlanırken idarenin kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi kullanması ile idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla denetimin dayandığı ön kabul² üzerinde mutabakatın sağlanmasıdır.
5. Bu ISA'da “idareye” yapılan atıflar, bundan sonra “idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlar” şeklinde anlaşılmalıdır.

Gereklilikler

Denetimin Ön Koşulları

6. Denetime yönelik ön koşulların mevcut olup olmadığını belirlemek için denetçi şunları yapar:
 - (a) Mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak olan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesi ve (Bkz. Parag. A2–A10)

¹ ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü”.

² ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, parag. 13.

- (b) idarenin, aşağıdaki sorumlulukları kabul ettiği ve anladığına dair mutabakatının sağlanması (Bkz. Parag. A11–A14, A20)
- (i) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu, (Bkz. Parag. A15)
 - (ii) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve (Bkz. Parag. A16–A19)
 - (iii) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
 - a. İdarenin, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildiği (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
 - b. Denetçinin, denetim için idareden talep edebileceği ek bilgiler ve
 - c. Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarıyla kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

Denetim Görevinin Kabulünden Önce Kapsamın Sınırlanması

7. İdare veya yönetimden sorumlu olanlar, önerilen denetim görevi açısından denetçinin çalışmasının kapsamını sınırlandırır ve denetçi bu sınırın mali tablolar konusunda görüş bildirmekten kaçınmaya yol açacağına inanırsa yasal veya idari düzenlemeler aksini zorunlu kılmadıkça denetçi, bu tür sınırlandırılmış bir görevi denetim görevi olarak kabul etmez.

Denetim Görevinin Kabulünü Etkileyen Diğer Faktörler

8. Denetime yönelik ön koşullar mevcut değilse denetçi, konuyu idareyle görüşür. Yasal veya idari düzenlemeler aksini zorunlu kılmadıkça denetçi,
- (a) Mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak olan mali raporlama çerçevesinin kabul edilemez olduğuna karar vermişse (19. paragrafta belirtildiği şekil hariç olmak üzere) veya
 - (b) 6(b) paragrafında bahsedilen mutabakat elde edilmemişse önerilen denetim görevini kabul etmez.

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

9. Denetçi, uygun şekilde idare veya yönetimden sorumlu olanlarla denetim görevinin şartlarına karar verir. (Bkz. Parag. A21)
10. 11. paragrafta tabii olarak denetim görevinin kararlaştırılmış şartları, bir denetim görev yazısında veya uygun formata sahip başka bir yazılı anlaşmada kayıt edilir ve şunları içerir: (Bkz. Parag. A22–A25)
- (a) mali tablo denetiminin amacı ve kapsamı,
 - (b) denetçinin sorumlulukları,
 - (c) idarenin sorumlulukları,
 - (d) mali tabloların hazırlanması için geçerli mali raporlama çerçevesinin tespiti,

- (e) denetçi tarafından yayımlanacak olan raporların beklenen formatı ve içeriğine atıf ve bir raporun beklenen format ve içerikten farklı olabileceğine dair beyan.
11. Yasal veya idari düzenlemeler, 10. paragrafta bahsedilen denetim görevinin şartlarını yeterli detay vererek tayin ederse, bu tür yasal veya idari düzenlemelerin geçerli olması ve idarenin 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklarını kabul etmesi ve anlaması haricinde denetçinin, bunları yazılı bir anlaşmada kaydetmesine gerek yoktur (Bkz. Parag. A22, A26–A27).
12. Yasal veya idari düzenlemeler idarenin sorumluluklarını 6(b) paragrafında tanımlanan sorumluluklara benzer olarak tayin ederse denetçi, yasal veya idari düzenlemelerin, denetçinin kanaatine göre etki bakımından bu paragrafta belirtilen sorumluluklara denk sorumluluklar içerdiğine karar verebilir. Bu tür denk sorumluluklar söz konusu olduğunda denetçi, bunları yazılı bir anlaşmada tanımlamak için yasal veya idari düzenlemelerin lafzını kullanabilir. Yasal veya idari düzenlemeler tarafından etkileri denk tayin edilmemiş sorumluluklar söz konusu olduğunda yazılı anlaşma, 6(b) paragrafındaki tanımları kullanır (Bkz. Parag A26).

Yinelenen Denetimler

13. Yinelenen denetimlerde denetçi, koşulların denetim görevinin şartlarının revize edilmesini gerektirip gerektirmediğini ve kuruluşa denetim görevinin mevcut şartlarını hatırlatmanın gerekli olup olmadığını değerlendirir (Bkz. Parag. A28).

Denetim Görevlerinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi

14. Denetim görevinin şartları konusunda bir değişiklik yapılması için makul bir gerekçe yoksa denetçi bu değişikliği kabul etmez (Bkz. Parag. A29–A31).
15. Denetim görevi tamamlanmadan önce denetçiden, denetim görevini daha düşük bir güvence düzeyi bildiren bir görev şeklinde değiştirmesi istenirse denetçi; bu değişikliğin yapılması için makul gerekçe olup olmadığına karar verir (Bkz. Parag. A32–A33).
16. Denetim görevinin şartları değiştirilirse denetçi ve idare, görevin yeni şartlarına karar verir ve bu şartları denetim görev yazısında veya uygun formata sahip başka bir yazılı anlaşmada kaydeder.
17. Denetçi, denetim görevinin şartlarında yapılacak bir değişikliği kabul edemeyecek durumdaysa ve idare, denetçinin başlangıçtaki denetim görevini sürdürmesine izin vermiyorsa denetçi;
- (a) ilgili yasal veya idari düzenlemeler kapsamında mümkün olduğu hallerde denetim görevinden geri çekilir ve
- (b) bu koşulları, yönetimden sorumlu olanlar, malikler veya düzenleyiciler gibi diğer taraflara rapor etmek üzere sözleşmeden doğan yükümlülükler veya benzeri yükümlülükler olup olmadığını belirler.

Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular

Yasal veya İdari Düzenlemelerle Tamamlanan Mali Raporlama Standartları

18. Yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş tarafından oluşturulan mali raporlama standartları yasal veya idari düzenlemelerle tamamlanıyorsa denetçi, mali raporlama standartları ve ek gereklilikler arasında herhangi bir çelişki olup olmadığını belirler. Eğer bu tarz bir çelişki varsa denetçi, ek gerekliliklerin niteliğini idare ile görüşür ve
- (a) ek gerekliliklerin mali tablolarda ek açıklamalar vasıtasıyla karşılanıp karşılanamayacağına veya

- (b) mali tablolardaki geçerli mali raporlama çerçevesi tanımının buna göre değiştirilip değiştirilmeyeceğine karar verir.

Yukarıdaki eylemlerden hiçbiri mümkün değilse denetçi, ISA 705'e¹ uygun olarak denetçi görüşünü değiştirmenin gerekli olup olmayacağını belirler (Bkz. Parag. A34)

Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Mali Raporlama Çerçevesi—Kabülü Etkileyen Diğer Hususlar

19. Denetçinin, mali raporlama çerçevesinin kabul edilemez olduğunu tespit etmesi, ancak bu çerçevenin yasal veya idari düzenlemeler tarafından öngörülmüş olması halinde denetçi, denetim görevini ancak aşağıdaki koşulların mevcut olması halinde kabul eder: (Bkz. Parag. A35)
- (a) idare, mali tablolarda bu tabloların yanıtıcı olmasını engellemek için gerekli ek açıklamaları sağlamayı kabul eder ve
- (b) denetim görevi şartlarında şunlar kabul edilir:
- (i) ISA 706'ya² uygun olarak denetçinin mali tablolarla ilgili raporunda Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraf olacak ve bu paragraf, kullanıcıların dikkatini ek açıklamalara çekecektir ve
- (ii) denetçinin mali tablolar hakkında geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak “bütün önemlilik yönleriyle güvenilir şekilde sunmak” veya “doğru ve gerçeğe uygun yansıtmak” tabirlerini kullanarak bir denetçi görüşü bildirmesi yasal veya idari düzenlemelerce zorunlu kılınmıyorsa denetçinin mali tablolar hakkındaki görüşü bu tarz tabirler içermeyecektir.
20. 19. paragrafta belirtilen koşullar mevcut değilse ve yasal veya idari düzenlemeler denetçinin denetim görevini gerçekleştirmesini gerektiriyorsa denetçi,
- (a) mali tabloların yanıtıcı niteliğinin denetçi raporu üzerindeki etkisini değerlendirir ve
- (b) denetim görevinin şartlarında bu konuya uygun şekilde atıfta bulunur.

Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Denetçi Raporu

21. Bazı hallerde ilgili yetki alanına ait yasal veya idari düzenlemeler, denetçi raporunun düzeni veya lafzı için ISA'ların gerekliliklerinden çok farklı format veya şartlar tayin eder. Bu tür durumlarda denetçi;
- (a) kullanıcıların mali tablo denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlayıp anlamayacaklarını ve eğer yanlış anlayacaklarsa
- (b) denetçi raporunda ek açıklama yapılmasının olası yanlış anlamayı azaltıp azaltamayacağını³
- değerlendirir.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

² ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar”.

³ ISA 706.

Denetçi, denetçi raporunda ek açıklama yapılmasının olası yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, yasal veya idari düzenlemeler aksini gerektirmedikçe denetim görevini kabul etmez. Bu tür yasal veya idari düzenlemelere göre yapılan bir denetim, ISA'lara uygun değildir. Bu bakımdan denetçi, denetçi raporunda denetimin ISA'lara göre yürütüldüğüne dair herhangi bir atıfta bulunmaz.¹ (Bkz. Parag. A36–A37)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Bu ISA'nın Kapsamı (Bkz. Parag. 1)

- A1. Denetim görevlerini içeren güvence görevleri, ancak uygulayıcının bağımsızlık ve mesleki yeterlilik gibi ilgili etik gerekliliklerin karşılanacağını düşündüğü durumlarda ve görev belli özellikleri sergilediği takdirde kabul edilebilir.² Denetçinin, denetim görevinin kabulü bağlamında etik gereklilikler açısından sorumlulukları, denetçinin kontrolü dâhilinde olduğu ölçüde ISA 220'de³ ele alınmaktadır. Bu ISA, kuruluşun kontrolü altında olan ve denetçi ile kuruluşun idaresinin üzerinde anlaşmaya varması gereken konuları (veya ön koşulları) ele alır.

Denetimin Ön Koşulları

Mali Raporlama Çerçevesi (Bkz. Parag. 6(a))

- A2. Güvence görevinin kabul edilmesine yönelik koşullardan biri, güvence görevinin tanımında bahsedilen kriterin, hedef kullanıcılar için uygun ve ulaşılabilir olmasıdır.⁴ Kriterler, konuyu değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan ve ilgili durumlarda sunum ve açıklamaya yönelik kıyaslama ölçütlerini de içeren temel kıyaslama ölçütleridir. Uygun kriterler, mesleki yargı bağlamında bir konunun tutarlı şekilde değerlendirilmesine veya ölçülmesine olanak verir. ISA'ların amaçları kapsamında, geçerli mali raporlama çerçevesi, denetçinin mali tabloları ve ilgili durumlarda bunların güvenilir sunumunu denetlemek için kullandığı kriterleri sağlar.
- A3. Kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesinin olmadığı hallerde idare, mali tabloların hazırlanmasına yönelik uygun bir temele sahip değildir ve denetçi de mali tabloların denetlenmesine yönelik uygun kriterlere sahip değildir. Çoğu durumda denetçi, A8 ve A9 paragraflarında anlatıldığı üzere geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi

- A4. Denetçinin, mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak olan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

¹ Ayrıca bk. ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", paragraf 43.

² "Güvence Görevlerine Yönelik Uluslararası Çerçeve", paragraf 17.

³ ISA 220, paragraf 9–11.

⁴ "Güvence Görevlerine Yönelik Uluslararası Çerçeve", paragraf 17(b) (ii).

- Kuruluşun niteliği (ör. kuruluşun bir ticari girişim mi, kamu kurumu mu yoksa kar amacı gütmeyen bir organizasyon mu olduğu),
 - Mali tabloların amacı (ör. birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını mı yoksa spesifik kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını mı karşılamak üzere hazırlandıkları),
 - Mali tabloların niteliği (ör. mali tabloların eksiksiz bir mali tablo seti mi yoksa tek bir mali tablo mu olduğu),
 - Yasal veya idari düzenlemelerin geçerli mali raporlama çerçevesini öngörüp öngörmediği.
- A5. Mali tabloların birçok kullanıcısı, kendilerine özgü bilgi ihtiyaçlarına göre hazırlanmış mali tablolar isteyecek bir pozisyonda değildir. Spesifik kullanıcıların bütün bilgi ihtiyaçlarını karşılamak mümkün olmamakla beraber birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçları vardır. Birçok kullanıcının ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir mali raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olan mali tablolara, genel amaçlı mali tablolar denir.
- A6. Bazı durumlarda mali tablolar, spesifik kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış bir mali raporlama çerçevesine göre hazırlanacaktır. Bu tür mali tablolara özel amaçlı mali tablolar denir. Hedef kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçları, bu tür durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesini belirleyecektir. ISA 800, spesifik kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış mali raporlama çerçevelerinin kabul edilebilirliğini ele alır.¹
- A7. Denetim görevi kabul edildikten sonra geçerli mali raporlama çerçevesinde söz konusu çerçevenin kabul edilebilir olmadığını gösteren eksikliklerle karşılaşılabilir. Bu çerçevenin kullanılmasının yasal veya idari düzenlemelerce öngörüldüğü durumlarda 19. ve 20. paragrafların gereklilikleri uygulanır. Bu çerçevenin kullanılmasının yasal veya idari düzenlemelerce öngörülmediği durumlarda idare, kabul edilebilir başka bir çerçevenin benimsenmesine karar verebilir. İdarenin böyle bir karar alması halinde, önceden kararlaştırılmış şartlar artık doğru olmayacağı için bu değişikliği çerçevede yansıtmak amacıyla 16. paragrafın gerektirdiği şekilde denetim görevine ait yeni şartlar belirlenir.

Genel Amaçlı Çerçeveler

- A8. Şu anda genel amaçlı çerçevelerin kabul edilebilirliği konusunda hüküm vermek için genel olarak dünya çapında kabul gören tarafsız ve yetkili bir temel² bulunmamaktadır. Bu tür bir temel olmadığı için de yetkili veya geçerli kuruluşlar tarafından, belli tür kuruluşlarca kullanılacak standartları yayınlamak üzere oluşturulmuş olan mali raporlama standartlarının; kuruluşların, çok çeşitli paydaşlara ait görüşlerin detaylıca düşünülüp değerlendirilmesini içeren oturmuş ve şeffaf bir süreç izlemeleri koşuluyla bu tür kuruluşlarca hazırlanan genel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır. Bu tür mali raporlama standartlarına örnek olarak şunlar verilebilir:
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler),
 - Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS'lar),

¹ ISA 800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi", paragraf 8.

² ÇN: Temel kıyaslama ölçütü (benchmark).

- Yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluşun çok çeşitli paydaşlara ait görüşlerin detaylıca düşünülüp değerlendirilmesini içeren oturmuş ve şeffaf bir süreç izlemesi koşuluyla, belli bir yetki alanında söz konusu bu kuruluş tarafından yayımlanan muhasebe ilkeleri.

Bu mali raporlama standartları, genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasını düzenleyen yasal veya idari düzenlemelerde genelde geçerli mali raporlama çerçevesi olarak tanımlanır.

Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Mali Raporlama Çerçeveleri

- A9. 6(a) paragrafı uyarınca denetçinin mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak olan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler, belli başlı bazı kuruluş türleri için genel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak mali raporlama çerçevesini belirtebilir. Aksi belirtilmedikçe bu tür bir mali raporlama çerçevesinin, bu gibi kuruluşlarca hazırlanan genel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır. Bu çerçevenin kabul edilebilir olmadığı düşünülmesi durumlarda 19. ve 20. paragraflar uygulanır.

Standart Belirleyici Kuruluş veya Öngörülmesi Mali Raporlama Çerçeveleri Olmayan Yetki Alanları

- A10. Bir kuruluş, yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluşun olmadığı bir yetki alanında kayıtlı veya çalışıyorsa veya mali raporlama çerçevesinin kullanımının yasal veya idari düzenlemelerce öngörülmediği durumlarda idare, mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak bir mali raporlama çerçevesi belirler. Ek 2, bu tür durumlarda mali raporlama çerçevelerinin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi konusunda bilgi vermektedir.

İdarenin Sorumluluklarına Karar Verilmesi (Bkz. Parag. 6(b))

- A11. ISA'lara göre bir denetim, idarenin 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklarını kabul ettiği ve anladığı ön kabulüne dayalı olarak yürütülür.¹ Bazı yetki alanlarında bu gibi sorumluluklar, yasal veya idari düzenlemelerde belirtilebilir. Bazı yetki alanlarında ise bu gibi sorumluluklara dair yasal veya düzenleyici tanım ya çok sınırlıdır ya da hiç verilmemiş olabilir. ISA'lar bu gibi konularda yasal veya idari düzenlemeleri hükümsüz kılmaz. Fakat bağımsız denetim kavramı; mali tabloların hazırlanması sorumluluğunun veya kuruluşun ilgili iç kontrolüne yönelik sorumluluğun denetçinin görevleri kapsamında yer almamasını ve denetçinin, idarenin denetim için bilgi sağlayabildiği veya tedarik edebildiği kadarıyla gerekli bilgileri edinme konusunda makul beklentiye sahip olmasını gerektirir. Bu bakımdan bu ön kabul, bağımsız bir denetimin sevk ve idaresi için zaruridir. Yanlış anlamayı önlemek için 9 ve 12. paragraflar arası paragraflardaki denetim görevi şartlarının kararlaştırılması ve kaydedilmesinin parçası olarak, idarenin bu gibi sorumluluklara sahip olduğunu kabul ettiği ve anladığı konusunda idareyle mutabakata varılır.

¹ ISA 200, paragraf A2.

- A12. Mali raporlamaya yönelik sorumlulukların idare ve yönetimden sorumlu olanlar arasında nasıl bölündüğü; kuruluşun kaynakları ve yapısına, ilgili yasal veya idari düzenlemelere ve idare ve yönetimden sorumlu olanların kuruluş bünyesindeki görevlerine göre farklılık gösterecektir. Çoğu durumda idare yürütmeden, yönetimden sorumlu olanlar ise idarenin gözetiminden sorumludur. Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanlar, mali tabloların onaylanmasına veya kuruluşun mali raporlamayla ilgili iç kontrolünün izlenmesine yönelik sorumluluğa sahip olacak veya bu sorumluluğu üstlenecektir. Daha büyük kuruluşlarda veya kamu kurumlarında yönetimden sorumlu olanların oluşturduğu bir alt gruba, örneğin bir denetim komitesine, belli gözetim sorumlulukları verilebilir.
- A13. ISA 580, denetçinin idareden belli sorumluluklarını yerine getirdiğine dair yazılı bildirimler vermesini talep etmesini gerektirir.¹ Bu nedenle idarenin, diğer ISA'ların gerektirdiği yazılı bildirimlerle birlikte bu gibi yazılı bildirimler ve gerekli durumlarda mali tablolarla ilgili diğer denetim kanıtlarını veya mali tablolardaki daha spesifik bir veya daha fazla beyanı destekleyecek yazılı bildirimler vermesinin beklendiğinin farkında olmasını sağlamak uygun olabilir.
- A14. İdarenin sorumluluklarını kabul etmediği veya yazılı bildirimleri vermeyi kabul etmediği durumlarda denetçi, yeterli uygun denetim kanıtını elde edemeyecektir.² Bu gibi durumlarda denetçinin denetim görevini kabul etmesi, yasal veya idari düzenlemeler şart koşmadıkça, uygun olmayacaktır. Denetçinin denetim görevini kabul etmesinin şart koşulduğu durumlarda denetçinin, bu konuların önemini ve denetçi raporu açısından sonuçlarını idareye açıklaması gerekebilir.

Mali Tabloların Hazırlanması (Bkz. Parag. 6(b)(i))

- A15. Çoğu mali raporlama çerçevesi, mali tabloların sunumuyla ilgili gereklilikler içerir; bu tür çerçeveler söz konusu olduğunda mali tabloların mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, sunumu da kapsar. Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda güvenilir sunuma dair raporlama yapma amacı önem arz eder çünkü idareyle birlikte kararlaştırılan ön kabul, güvenilir sunuma veya mali tabloların mali raporlama çerçevesine uygun olarak “doğru ve gerçeğe uygun yansıtmasını” sağlama sorumluluğuna spesifik atıf içerir.

İç Kontrol (Bkz. Parag. 6(b)(ii))

- A16. İdare, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği ölçüde iç kontrol sağlar. İç kontrol, ne kadar etkili olursa olsun, iç kontrolün yapısal sınırları nedeniyle bir kuruluşun mali raporlama amaçlarının başarılması konusunda söz konusu kuruluşa sadece makul güvence sağlayabilir.³
- A17. ISA'lara uygun olarak yürütülen bağımsız denetim, mali tabloların hazırlanması için gerekli iç kontrolün idare tarafından sağlanması için yedek görevi görmez. Bu bakımdan denetçinin, iç kontrole yönelik sorumluluğunu kabul ettiği ve anladığına dair idarenin mutabakatını edinmesi gerekir. Fakat 6(b)(ii) paragrafının gerektirdiği mutabakat, denetçinin idarenin sağladığı iç kontrolün amacına ulaştığını tespit edeceği veya bu kontrolün eksiksiz olacağı anlamına gelmez.

¹ ISA 580, “Yazılı Bildirimler”, paragraf 10–11.

² ISA 580, paragraf A26.

³ ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”, paragraf A46.

- A18. Mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için hangi iç kontrolün gerektiğine karar vermek idarenin işidir. “İç kontrol” terimi, kontrol çevresi, kurumun risk değerlendirme süreci, mali raporlamayla ilgili faaliyet süreçleri dâhil bilişim sistemi ve iletişim, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi olarak tanımlanabilecek bileşenler bünyesinde yer alan birçok faaliyeti içerir. Fakat bu ayırım; belli bir kurumun kendi iç kontrolünü nasıl tasarlayacağı, uygulayacağı ve sürdüreceğini veya belli bir bileşeni nasıl sınıflandırabileceğini yansıtmayabilir.¹ Bir kurumun iç kontrolü (özellikle muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri); idarenin ihtiyaçlarını, faaliyetin karışıklığını, kurumun karşılaştığı risklerin niteliği ve ilgili yasal veya idari düzenlemeleri yansıtacaktır.
- A19. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler, muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemlerinin yeterliliğine yönelik idarenin sorumluluğuna atıfta bulunabilir. Bazı durumlarda genel uygulama, bir yanda muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri ile diğer yanda iç kontrol veya kontroller arasında bir ayırım gözetebilir. A18 paragrafında belirtildiği üzere muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri, iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğu için idarenin sorumluluğunun tanımlanmasına yönelik 6(b)(ii) paragrafında bunlara spesifik bir atıf yapılmamıştır. Yanlış anlamayı önlemek için denetçinin, bu sorumluluğun kapsamını idareye açıklaması uygun olabilir.

Küçük Ölçekli Kurumlarla İlgili Hususlar (Bkz. Parag. 6(b))

- A20. Denetim görevinin şartlarına karar verilmesinin amaçlarından bir tanesi, idarenin ve denetçinin kendilerine düşen sorumlulukları yanlış anlamalarını engellemektir. Örneğin üçüncü bir taraf mali tabloların hazırlanmasına yardımcı olduğunda idareye, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanmasının hala idarenin sorumluluğu olduğunu hatırlatmakta yarar olabilir.

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

Denetim Görevinin Şartlarına Karar Verilmesi (Bkz. Parag. 9)

- A21. İdare ve yönetimden sorumlu olanların, kuruluş için denetim görevinin şartlarına karar verilmesindeki görevleri, bu kuruluşun yönetim yapısına ve ilgili yasal veya idari düzenlemelere dayalıdır.

Denetim Görev Yazısı veya Başka Bir Yazılı Anlaşma² (Bkz. Parag. 10–11)

- A22. Denetimle ilgili yanlış anlamaları engellemeye yardımcı olmak amacıyla denetim başlamadan önce denetçinin bir denetim görev yazısı göndermesi, hem kuruluşun hem de denetçinin yararına. Fakat bazı ülkelerde denetimin amacı ve kapsamı ve idarenin ve denetçinin sorumlulukları, kanun tarafından yeterince düzenlenmiş olabilir, yani kanunlar 10. paragrafta anlatılan konuları öngörür. Bu gibi durumlarda 11. paragraf; denetçinin görev yazısında, sadece ilgili yasal veya idari düzenlemelerin uygulandığı ve idarenin 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklarını kabul ettiği ve anladığı hususlarına değinmesine izin verse de her halükarda denetçi, idarenin bilgisi için görev yazısında 10. paragrafta anlatılan konulara değinmeyi uygun bulabilir.

¹ ISA 315, paragraf A51 ve Ek 1.

² Sonraki paragraflarda denetim görev yazısına yapılan atıflar, denetim görev yazısına veya uygun formata sahip başka yazılı anlaşmalara yapılan atıflar olarak alınmalıdır.

Denetim Görev Yazısının Formatı ve İçeriği

A23. Denetim görev yazısının formatı ve içeriği, her kuruluşa göre farklılık gösterebilir. Denetçinin sorumluluklarıyla ilgili olarak denetim görev yazısında yer alan bilgiler, ISA 200'e¹ dayalı olabilir. Bu ISA'daki 6(b) paragrafı ve 12. paragraf, idarenin sorumluluklarının tanımlanmasını ele alır. 10. paragrafın gerektirdiği konulara yer verilmesine ek olarak denetim görev yazısı, örneğin şu konulara atıfta bulunabilir:

- Denetçinin riayet ettiği ilgili yasalar, idari düzenlemeler, ISA'lar ve mesleki organların etik kuralları ve diğer resmi bildirimlerine atıflar dâhil olmak üzere denetim kapsamının ayrıntıları.
- Denetim görevinin sonuçlarına dair diğer her tür iletişimin formatı.
- Denetimin ve iç kontrolün yapısal sınırları yüzünden denetim uygun biçimde planlanmış ve ISA'lara göre gerçekleştirilmiş olsa bile, bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilemeyebileceği şeklinde kaçınılmaz bir risk olması hususu.
- Denetim ekibinin mahiyeti dâhil olmak üzere denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesiyle ilgili düzenlemeler.
- İdarenin yazılı bildirimler sunmasına dair beklenti (Ayrıca bk. A13 paragrafı).
- Denetçinin, denetimini önerilen zaman çerçevesine uygun şekilde bitirmesine imkân vermek üzere, taslak mali tabloları ve gerekli diğer bilgileri denetçiye zamanında ulaştırma hususunda idarenin mutabakatı.
- Denetçi raporunun tarihinden mali tabloların yayımlandığı tarihe kadarki dönem zarfında idarenin fark ettiği ve mali tabloları etkileyebilecek durumlar hakkında denetçiye bilgi vermesi hususunda idarenin mutabakatı.
- Ücretlerin hesaplamasında kullanılan temel ve varsa faturalandırma düzenlemeleri.
- İdarenin, denetim görev yazısını aldığını ve bu yazıda belirtilen görev şartlarını kabul ettiğini belirtmesi için yapılan talep.

A24. İlgili hallerde denetim görev yazısında aşağıdaki noktalara da temas edilebilir:

- Diğer denetçi ve uzmanların denetimin bazı yönlerine katılımıyla ilgili düzenlemeler.
- İç denetçilerin ve kuruluşun diğer çalışanlarının katılımıyla ilgili düzenlemeler.
- Önceden yapılmış bir denetim olması halinde önceki denetçiyle yapılacak olan düzenlemeler.
- Bu tür olasılık var olduğu zaman denetçinin yükümlülüğüne yönelik kısıtlama.
- Denetçi ve kuruluş arasındaki diğer anlaşmalara atıf.
- Denetim çalışma kâğıtlarını diğer taraflara sağlama yükümlülükleri.

Denetim görev yazısı örneği, Ek 1'de sunulmaktadır.

¹ ISA 200, paragraf 3-9.

Bileşenlerin Denetimleri

A25. Ana kuruluşun denetçisi aynı zamanda bir bileşenin de denetçisi olduğu zaman, bu bileşene ayrı bir denetim görev yazısı gönderip göndermeme kararını etkileyebilecek olan faktörler arasında şunlar vardır:

- bileşen denetçisini kimin görevlendirdiği,
- bileşen hakkında ayrı bir denetçi raporu yayımlanıp yayımlanmayacağı,
- denetim görevlendirmeleriyle ilgili yasal gereklilikler,
- ana kuruluşun mülkiyet derecesi,
- bileşen idaresinin ana kuruluştan bağımsızlık derecesi.

İdarenin Yasal veya İdari Düzenlemelerle Öngörülen Sorumlulukları (Bkz. Parag. 11–12)

A26. A22 ve A27 paragraflarında anlatılan durumlarda denetçinin, denetim görevinin bazı şartlarının bir denetim görev yazısında kaydedilmesine gerek olmadığı sonucuna varması halinde bile 11. Paragraf uyarınca denetçinin, idareden 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklara sahip olduğunu kabul ettiği ve anladığına dair yazılı mutabakat alması gerekir. Fakat eğer yasal veya idari düzenlemeler idare için etki bakımından 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklara denk sorumluluklar belirliyorsa, 12. paragraf uyarınca bu tür yazılı mutabakatlar, bu yasal veya idari düzenlemelerin lafzını kullanabilir. Bir yetki alanındaki muhasebe dalında uzman kişiler, denetim standartlarını koyanlar veya denetimi düzenleyenler; yasal veya idari düzenlemelerdeki tanımın denk olup olmadığı konusunda rehberlik sağlamış olabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

A27. Kamu sektörü denetimlerinin işleyişini düzenleyen yasal veya idari düzenlemeler, genel olarak kamu sektörü denetçisinin görevlendirilmesini şart koşar ve yaygın olarak kamu sektörü denetçisinin, bir kuruluşun kayıtlarına ve diğer bilgilerine erişim yetkisi dâhil olmak üzere yetki ve sorumluluklarını ortaya koyar. Yasal veya idari düzenlemeler denetim görevinin şartlarını yeterli detay vererek belirttiği zaman kamu sektörü denetçisi, yine de 11. paragrafın izin verdiği gibi daha kapsamlı bir denetim görev yazısı yayımlamanın faydaları olacağını düşünebilir.

Yinelenen Denetimler (Bkz. Parag. 13)

A28. Denetçi, her dönem yeni bir denetim görev yazısı veya yazılı başka bir anlaşma göndermemeye karar verebilir. Fakat aşağıdaki faktörler, denetim görevinin şartlarını revize etmeyi veya mevcut şartları kuruluşa hatırlatmayı uygun kılabilir:

- Kuruluşun, denetimin amacını ve kapsamını yanlış anladığına dair bir belirti olması.
- Denetim görevinin revize edilen veya özel şartlarının olması.
- Üst yönetimde yakın zamanda bir değişiklik olması.
- Mülkiyet konusunda önemli bir değişiklik olması.
- Kuruluşun faaliyetinin niteliği veya boyutunda önemli bir değişiklik olması.
- Yasal veya düzenleyici gerekliliklerde bir değişiklik olması.
- Mali tabloların hazırlanmasında benimsenen mali raporlama çerçevesinde bir değişiklik olması.
- Diğer raporlama gerekliliklerinde bir değişiklik olması.

Denetim Görevinin Şartlarında Değişiklik Yapılmasının Kabul Edilmesi

Denetim Görevinin Şartlarını Değiştirme Talebi (Bkz. Parag. 14)

- A29. Kuruluşun, denetçinin denetim görevinin şartlarını değiştirmesini talep etmesinin nedeni; hizmet ihtiyacını etkileyen durumlardaki bir değişiklik, başta istenen denetimin niteliğiyle ilgili bir yanlış anlama veya idarenin koyduğu veya başka durumların yol açtığı, denetim görevinin kapsamıyla ilgili bir sınırlama olabilir. Denetçi, 14. Paragraf uyarınca bu talep için öne sürülen gerekçeyi, özellikle denetim görevinin kapsamı üzerindeki kısıtlamanın doğuracağı sonuçlar bakımından değerlendirir.
- A30. Kuruluşun gerekliliklerini etkileyen bir durum değişikliği veya başta istenen hizmetin niteliğiyle ilgili bir yanlış anlama, denetim görevinde bir değişiklik talep etmek için makul bir temel olarak değerlendirilebilir.
- A31. Buna karşın değişikliğin yanlış, eksik veya yetersiz bilgiyle ilgili olduğu görülüyorsa bu değişikliğin yapılması makul bulunmayabilir. Bu duruma örnek olarak denetçinin alacaklarla ilgili yeterli uygun denetim kanıtı elde edemediği ve kuruluşun şartlı görüşten veya görüş bildirmekten kaçınmayı engellemek için denetim görevinin bir gözden geçirme görevine dönüştürülmesini talep ettiği bir durum verilebilir.

Gözden Geçirmeye veya İlgili bir Hizmete Dönüştürme Talebi (Bkz. Parag. 15)

- A32. Denetim görevini bir gözden geçirme veya benzeri bir hizmete çevirmeye karar vermeden önce ISA'lara göre denetim yapmak üzere görevlendirilen denetçinin, yukarıdaki A29 paragrafı ve A31 paragrafı arası paragraflarda bahsedilen konulara ek olarak bu değişikliğin yasal veya akdi sonuçlarını değerlendirmesi gerekebilir.
- A33. Denetçi, denetim görevini bir gözden geçirmeye veya ilgili bir hizmete dönüştürmek için makul gerekçe olduğu sonucuna varırsa değişiklik tarihine kadar gerçekleştirilmiş olan denetim çalışması, değişmiş görev için faydalı olabilir. Fakat yapılması talep edilen çalışma ve yayımlanacak olan rapor, revize göreve uygun düşen çalışma ve rapor olacaktır. Okuyucunun aklının karışmasını engellemek amacıyla ilgili hizmet hakkındaki rapor, şunlara atıf yapmayacaktır:
- ilk baştaki denetim görevi veya
 - denetim görevinin üzerinde anlaşmaya varılmış prosedürlerin gerçekleştirileceği bir göreve dönüştürüldüğü ve dolayısıyla gerçekleştirilen prosedürlere atıf yapılmasının raporun normal bir parçası olduğu durumlar haricinde, ilk baştaki denetim görevi sırasında gerçekleştirilmiş olabilecek prosedürler.

Görevin Kabul Edilmesiyle İlgili Diğer Konular

Yasal veya İdari Düzenlemelerle Tamamlanan Mali Raporlama Standartları (Bkz. Parag. 18)

- A34. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler, yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş tarafından oluşturulan mali raporlama standartlarını, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili ek gerekliliklerle tamamlayabilir. Bu yetki alanlarında ISA'ların uygulanmasına yönelik geçerli mali raporlama çerçevesi, hem belirlenmiş mali raporlama çerçevesini hem de belirlenmiş mali raporlama çerçevesiyle çelişmeyen ek gereklilikleri içerir. Bu durum; örneğin yasal veya idari düzenlemeler, mali raporlama standartlarının gerektirdiklerine ek olarak açıklamalar yapılmasını öngördüğü veya mali raporlama standartları kapsamında yapılabilecek makul seçimlerin aralığını daralttığı zaman söz konusu olabilir.¹

Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Mali Raporlama Çerçevesi—Kabulü Etkileyen Diğer Hususlar (Bkz. Parag. 19)

- A35. Denetçinin, geçerli mali raporlama çerçevesinin yasal ve idari düzenlemeler tarafından öngörülmüş olmasaydı kabul edilemez olacağı sonucuna vardığı bir durumda, yasal ve idari düzenlemeler denetçi görüşünün “bütün önemli yönleriyle güvenilir şekilde sunmak” veya “doğru ve gerçeğe uygun yansıtmak” tabirlerini kullanılmasını gerekli kılabilir. Bu durumda denetçi raporunun öngörülen lafzına dair şartlar, ISA'ların gerekliliklerinden önemli ölçüde farklı olur (Bk. 21. paragraf).

Yasal veya İdari Düzenlemelerde Öngörülen Denetçi Raporu (Bkz. Parag. 21)

- A36. ISA'lar; denetçi denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmediyse, denetçinin ISA'lara uygunluk beyan etmemesini gerektirir.² Yasal veya idari düzenlemeler, denetçi raporunun düzeni veya lafzı için ISA'ların gerekliliklerinden çok farklı format veya şartlar tayin ettiği ve denetçi, denetçi raporunda ek açıklama yapılmasının olası yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna vardığı zaman denetçi, denetçi raporunda denetimin ISA'lara uygun olarak yapılmadığına dair bir ifadeye yer vermeyi düşünebilir. Fakat her ne kadar denetçinin ISA'lara uygun olarak yürütülen denetime atıfta bulunmasına izin verilmese de denetçi, denetçi raporunu ele alan ISA'lar dâhil olmak üzere ISA'ları mümkün mertebe uygulamaya teşvik edilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A37. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuat bünyesinde özel gereklilikler olabilir. Örneğin kurum, denetim kapsamını sınırlandırmaya çabalarsa denetçinin doğrudan bir bakana, yargı organına veya kamuoyuna rapor vermesi gerekebilir.

¹ ISA 700'deki 15. paragraf, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığı veya bu çerçeveyi yeterince tanımlayıp tanımlamadığı hususunun değerlendirilmesiyle ilgili bir gereklilik içermektedir.

² ISA 200, paragraf 20.

Ek 1

(Bkz. Parag. A23–24)

Denetim Görev Yazısına bir Örnek

Aşağıda genel amaçlı mali tablo denetimi için Uluslararası Mali Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanmış olan bir denetim görev yazısı örneği sunulmaktadır. Bu yazı, bağlayıcı olmayıp, sadece bu ISA'da yer alan değerlendirmelerle bağlantılı olarak kullanılabilir bir rehber niteliğindedir. Durumun gerekliliklerine ve koşullarına göre şekillendirilmesi gerekecektir. Bu yazı, tek bir raporlama dönemine ait mali tablo denetimine atıfta bulunmak için hazırlanmıştır ve yinelenen denetimlere uygulanması hedefleniyor veya bekleniyorsa uyarlanması gerekecektir (Bkz. bu ISA'daki 13.paragraf). Önerilen herhangi bir yazının uygun olup olmadığı konusunda hukuki mütalaa istenmesi yerinde olabilir.

ABC Şirketi'nin idaresini veya yönetiminden sorumlu olanları temsil eden kişiye:¹

[Denetimin amacı ve kapsamı]

ABC Şirketi'nin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosunu, bu tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan mali tablo denetimini yapmamızı talep ettiniz.² İşbu yazı ile bu denetim görevini kabul ettiğimizi ve anladığımızı teyit etmekten memnuniyet duymaktayız. Denetim, mali tablolar hakkında bir görüş vermek amacıyla yürütülecektir.

[Denetçinin sorumlulukları]

Denetimi, Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA'lara) uygun olarak yürüteceğiz. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlamamızı ve gerçekleştirmemizi gerektirir. Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere prosedürlerin yerine getirilmesini kapsar. Seçilen prosedürler, mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesini içeren denetçi kanaatine dayanır. Denetim aynı zamanda, kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve idarenin yaptığı muhasebe tahminlerinin akla yatkınlığının değerlendirilmesini olduğu kadar, mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

Denetim ISA'lara uygun biçimde planlanmış ve gerçekleştirilmiş olsa bile, denetimin ve iç kontrolün yapısal sınırları yüzünden, bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilemeyeceği şeklinde kaçınılmaz bir risk vardır.

Risk değerlendirmelerimizi yaparken kuruluşun mali tabloları hazırlamasıyla ilgili iç kontrolü, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında bir görüş ifade etmek amacıyla değil mevcut duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla değerlendiririz. Ancak denetim sırasında tespit ettiğimiz mali tablo denetimiyle ilgili önemli iç kontrol eksikliklerini size yazılı olarak bildireceğiz.

¹ Yazının muhatapları ve yazıda atıf yapılanlar, ilgili yetki alanı dâhil olmak üzere görev koşulları altında uygun olan kişiler olacaktır. Uygun kişilere atıfta bulunulması önemlidir– Bk. A21 paragrafı.

² Bu yazı boyunca “siz”, “biz”, “bize”, “idare”, “yönetimden sorumlu olanlar” ve “denetçi”ye yapılan atıflar; duruma göre uygun şekilde değiştirilecek veya aynen kullanılacaktır.

[İdarenin sorumlulukları ve geçerli mali raporlama çerçevesinin belirlenmesi (bu örnekte, denetçinin yasal veya idari düzenlemelerin bu sorumlulukları uygun şartlarla belirlediğine karar vermediği varsayılmaktadır; bu nedenle bu ISA'daki 6(b) paragrafındaki tanımlar kullanılmaktadır).]

Yapacağımız denetim, [idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların]¹ aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmeleri ve anlamaları temelinde yürütülecektir:

- (a) Mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasına yönelik sorumluluk;²
- (b) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için [idarenin] gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrole yönelik sorumluluk
- (c) Bize şunları sağlama sorumluluğu:
 - (i) Kayıtlar, belgeler ve diğer konular gibi mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan ve [idarenin] farkında olduğu tüm bilgilere erişim,
 - (ii) Denetim için [idareden] talep edebileceğimiz ek bilgiler,
 - (iii) Denetim kanıtı elde edilmesinin gerekli olduğuna karar verdiğimiz kurum bünyesindeki kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı.

Denetim sürecimizin bir parçası olarak [idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan] denetimle bağlantılı olarak bize yapılan bildirimlerle ilgili yazılı teyit talep edeceğiz.

Denetimimiz esnasında çalışanlarınızdan tam işbirliği bekliyoruz

[İlgili diğer bilgiler]

[Uygun olan ücret düzenlemeleri, faturalandırmalar ve ilgili diğer şartlar gibi diğer bilgileri girin.]

[Raporlama]

[Denetçi raporunun beklenen formatı ve içeriğine uygun şekilde deyin.]

Raporumuzun format ve içeriğinin, denetim bulgularımızın ışığında değiştirilmesi gerekebilir.

Tarafımıza ait sorumluluklar dâhil olmak üzere mali tablolara dair denetimimize yönelik düzenlemeleri kabul ettiğinizi ve onayladığınızı göstermek üzere bu yazının ekteki nüshasını imzalayarak göndermenizi rica ederiz.

XYZ & Co.

ABC Şirketi adına kabul eden ve onaylayan

(imza)

.....

İsim ve Unvan

Tarih

¹ Mevcut koşullara uygun terminoloji kullanın.

² Veya uygunsuzsa "doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca hazırlanması sorumluluğu".

Ek 2

(Bkz. Parag. A10)

Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi**Yetkili veya Geçerli Standart Belirleyici Kuruluşların veya Yasal veya İdari Düzenlemelerin Öngördüğü Mali Raporlama Çerçevelerinin Olmadığı Yetki Alanları**

1. Bu ISA'da A10 paragrafında açıklandığı üzere eğer bir kuruluş, yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluşun olmadığı veya mali raporlama çerçevesinin kullanımının yasal veya idari düzenlemelerle öngörülmediği bir yetki alanında kayıtlıysa veya çalışıyorsa idare, geçerli bir mali raporlama çerçevesi belirler. Bu tür yetki alanlarındaki uygulama, genelde bu ISA'da A8 paragrafında tanımlanan kuruluşlardan birinin belirlediği mali raporlama standartlarını kullanmaktır.
2. Alternatif olarak bazı yetki alanlarında, genel olarak bu yetki alanında çalışan belli kuruluşların hazırladığı genel amaçlı mali tablolara yönelik mali raporlama çerçevesi olarak kabul edilen yerleşik muhasebe kuralları olabilir. Bu tür bir mali raporlama çerçevesi benimsendiği zaman, bu ISA'nın 6(a) paragrafı uyarınca denetçinin; bu muhasebe kurallarının, toplu olarak genel amaçlı mali tablolara yönelik kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi oluşturduğunun düşünülüp düşünülmemeyeceğine karar vermesi gerekir. Muhasebe kurallarının bir yetki alanında yaygın olarak kullanıldığı durumlarda bu yetki alanındaki muhasebecilik mesleği, denetçiler adına mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini değerlendirmiş olabilir. Alternatif olarak denetçi, muhasebe kurallarının normalde geçerli raporlama çerçevelerinin sergilediği özellikleri (bkz. yukarıda 3. paragraf) sergileyip sergilemediğini değerlendirerek veya muhasebe kurallarını kabul edilebilir olduğu düşünülen mevcut mali raporlama çerçevesinin gereklilikleriyle (bkz. yukarıda 4. paragraf) kıyaslayarak bu kararı verebilir.
3. Kabul edilebilir mali raporlama çerçeveleri normalde mali tablolarda hedef kullanıcılar için faydalı bilgilerin verilmesiyle neticelenen aşağıdaki özellikleri sergiler:
 - (a) İlgili olma: Mali tablolarda verilen bilgiler, kuruluşun niteliğiyle ve mali tabloların amacıyla ilgilidir. Örneğin genel amaçlı mali tablolar hazırlayan bir ticari şirket söz konusu olduğunda ilgili olma, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar alma konusundaki ortak mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için gereken bilgi açısından değerlendirilir. Bu ihtiyaçlar genelde ticari şirketin mali durumu, mali performansı ve nakit akışları sunularak karşılanır.
 - (b) Tamlık: Mali tablolara dayalı sonuçları etkileyebilecek işlemler ve olaylar, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ihmal edilmez.
 - (c) Güvenilirlik: Mali tablolarda verilen bilgiler;
 - (i) ilgili hallerde işlem ve olayların sadece yasal formatını değil ekonomik özünü de yansıtır ve
 - (ii) benzer koşullarda kullanıldıklarında makul ve tutarlı değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklama ile neticelenir.
 - (d) Tarafsızlık: Mali tablolarda yanlılıktan uzak bilgiler verilmesine katkıda bulunur.
 - (e) Anlaşılır olma: Mali tablolardaki bilgiler net ve kapsamlıdır ve önemli düzeyde farklı yorumlara açık değildir.

4. Denetçi, muhasebe kurallarını makul olduğu düşünölen mevcut bir mali raporlama çerçevesinin gereklilikleriyle kıyaslamaya karar verebilir. Örneğın denetçi muhasebe kurallarını IFRS'lerle kıyaslayabilir. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetimi söz konusu olduğunda denetçi; muhasebe kurallarını, yetkili veya geçerli bir standart belirleyici kuruluş tarafından özel olarak bu tür kuruluşlar için geliştirilmiş olan bir mali raporlama çerçevesiyle kıyaslamaya karar verebilir. Denetçi bu tür bir kıyaslama yaptığı ve farklılıklar belirlediği zaman, mali tabloların hazırlanmasında benimsenen muhasebe kurallarının kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi oluşturup oluşturmadığına dair karar, farklılıkların nedenlerinin ve muhasebe kurallarının veya mali tablolardaki mali raporlama çerçevesi tanımının uygulanmasının yanıltıcı mali tablolar yaratıp yaratmayacağı hususunun değerlendirilmesini içerir.
5. Münferit tercihlere uymak üzere tasarlanmış bir muhasebe kuralları yığını, genel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi değildir. Benzer şekilde bir uygunluk çerçevesi bazı yetki alanlarında hazırlayıcılar ve kullanıcılar tarafından genel olarak kabul edilmiyorsa söz konusu çerçeve, makul bir mali raporlama çerçevesi olmayacaktır.

ISSAI 1220

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü

Financial Audit Guidelines

Quality Control for an Audit of Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç

Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se



INTOSAI 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) 220 “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1220 İçindekiler Tablosu

ISA 220 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü	P4
İlgili Etik Gereklilikler	P5
Görevin Uygulanması	P6
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 220	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü	2-4
Yürürlük Tarihi	5
Amaç	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
Denetimlerde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları	8
İlgili Etik Gereklilikler	9-11
Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Görevinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	12-13
Görev Ekiplerinin Belirlenmesi	14
Görevin Uygulanması	15-22
İzleme	23
Belgelendirme	24-25
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü	A1-A2
Denetimlerde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları	A3
İlgili Etik Gereklilikler	A4-A7
Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Görevinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A8-A9
Görev Ekiplerinin Belirlenmesi	A10-A12
Görevin Uygulanması	A13-A31
İzleme	A32-A34
Belgelendirme	A35

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 220 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü" başlıklı ISA 220'ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 220, 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 220, denetçinin mali tablo denetimine yönelik kalite kontrol prosedürleriyle ilgili özel sorumluluklarını ele alır. Uygulanabilir olduğu durumlarda görevin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapan kişinin sorumluluklarını da ele alır. Bu ISA, ilgili etik gerekliliklerle birlikte okunmalıdır.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü.
 - İlgili Etik Gereklilikler.
 - Görevin Uygulanması.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 220, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 220'nin A7, A9, A12, A30 ve A31 numaralı paragrafları; kamu sektöründeki kurumlara özgü hususlara ilişkin olarak uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

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

Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü

- P4. Bu ISA, (2. paragrafında belirtildiği üzere) denetim firmasının ISQC 1'e¹ veya en az bu standart kadar dikkat gerektiren ulusal gerekliliklere tabi olduğu ön kabulüne dayanır. YDK'lar için Denetim Kalite Kontrolü başlıklı ISSAI 40 geliştirilecek ve Yüksek Denetim Kurumları'nca bütün denetim türlerinde uygulanmak üzere ISSAI yapısının ikinci düzey standartlarına eklenecektir.²

İlgili Etik Gereklilikler

- P5. ISA'nın 7(n) numaralı paragrafında ilgili etik gereklilikler tanımlanmıştır. Kamu sektöründe ilgili etik gereklilikler, INTOSAI Etik Kuralları'nı³ veya en az IFAC'ın Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar belgesi kadar kısıtlayıcı olması kaydıyla ulusal etik gereklilikleri içerebilir.

Görevin Uygulanması

- P6. Hesap Mahkemeleri gibi belirli denetim çevrelerinde ISA'nın A30 numaralı paragrafında kullanılan terimler, Yüksek Denetim Kurumunun yönetim yapısı bağlamında yorumlanmalıdır.

¹ ISQC 1, "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü".

² ISSAI 40'ın geliştirilmesi sonucunda bu Uygulama Notu'nda uyumlaştırıcı değişiklikler yapılabilir.

³ ISSAI 30, "Etik Kurallar"

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü

International Standard on Auditing

Quality Control for an Audit of Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 220), 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 220

MALİ TABLO DENETİMİNE İLİŞKİN KALİTE KONTROLÜ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü	2-4
Yürürlük Tarihi	5
Amaç	6
Tanımlar	7
Gereklilikler	
Denetimlerde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları	8
İlgili Etik Gereklilikler	9-11
Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Görevinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	12-13
Görev Ekiplerinin Belirlenmesi	14
Görevin Uygulanması	15-22
İzleme	23
Belgelendirme	24-25
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü	A1-A2
Denetimlerde Kaliteye Yönelik Liderlik Sorumlulukları	A3
İlgili Etik Gereklilikler	A4-A7
Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Görevinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A8-A9
Görev Ekiplerinin Belirlenmesi	A10-A12
Görevin Uygulanması	A13-A31
İzleme	A32-A34
Belgelendirme	A35

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin mali tablo denetimine yönelik kalite kontrol prosedürleri ile ilgili özel sorumluluklarını ele alır. Uygulanabilir olduğu hallerde görevin kalitesine ilişkin gözden geçirmeyi yapan kişinin sorumluluklarını da ele alır. Bu ISA, ilgili etik gerekliliklerle birlikte okunmalıdır.

Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü

2. Kalite kontrol sistemleri, politikaları ve prosedürleri denetim firmasının sorumluluğundadır. ISQC 1 kapsamında denetim firması, şu hususlara ilişkin makul güvence elde etmek için bir kalite kontrol sistemi kurma ve sürdürme yükümlülüğüne sahiptir:
 - (a) Denetim firması ve personelinin mesleki standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet ettiği,
 - (b) Denetim firması veya görev ortakları tarafından yayımlanan raporların mevcut koşullar altında uygun olduğu.¹

Bu ISA, denetim firmasının ISQC'ye veya en az bu standartta öngörülen yükümlülükleri karşılayacak mütavadaki diğer ulusal gerekliliklere tabi olduğu ön kabulüne dayanır (Bkz: Parag. A1).

3. Görev ekipleri, denetim firmasının kalite kontrol sistemi kapsamında ilgili denetim görevinde geçerli olan kalite kontrol prosedürlerini uygulamak ve kalite kontrol sisteminin bağımsızlıkla ilgili kısmının işlerliğini sağlamak ve denetim firmasına gerekli bilgiyi vermekle sorumludur.
4. Görev ekipleri, denetim firması veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini işaret etmiyorsa denetim firmasının kalite kontrol sistemine güvenme hakkına sahiptir (Bkz. Parag. A2).

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

6. Denetçinin amacı, görev düzeyinde kendisine şu hususlara ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır:
 - (a) Denetimin, mesleki standartlara ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olması,
 - (b) Düzenlenen denetçi raporunun, mevcut koşullar altında uygun olması.

Tanımlar

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

¹ ISQC 1, "Mali Tabloların Denetimini ve Gözden Geçirmesini Yapan Firmalar için Kalite Kontrol ve Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Görevleri", paragraf 11.

- (a) Görev ortağı¹ — Görevden, görevin yerine getirilmesinden ve denetim firması adına yayımlanan rapordan sorumlu olan ve gerekli hallerde mesleki, yasal veya düzenleyici bir kuruluşun uygun yetkiyi alan ortak veya denetim firması çalışanıdır.
- (b) Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme — Rapor tarihinde veya öncesinde, görev ekibinin raporu oluştururken vardığı önemli yargıların ve ulaştığı sonuçların objektif değerlendirmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme süreci, borsada kayıtlı kuruluşların mali tablolarına yönelik denetimlere ve (varsa) görevin kalitesine yönelik gözden geçirmeye gerek olduğuna denetim firmasının karar verdiği diğer görevlere yöneliktir.
- (c) Görevin kalitesini gözden geçiren kişi — Görev ekibine dâhil olmayan, görev ekibinin raporu oluştururken vardığı önemli yargıların ve ulaştığı sonuçların objektif değerlendirmesini yapmak için yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip bir ortak, bir denetim firması çalışanı, yeterli nitelikleri haiz dışarıdan bir kişi veya bu özellikleri haiz bireylerden kurulu bir ekiptir.
- (d) Görev ekibi — Görevi yerine getiren tüm ortaklar ve personel ile denetim firması veya denetim ağına dâhil firma tarafından görevlendirilen ve görev prosedürlerini yerine getiren bireylerdir. Denetim firması veya denetim ağına dâhil firma tarafından görevlendirilen dış uzmanlar buna dâhil değildir.²
- (e) Denetim firması — Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu veya muhasebe meslek mensuplarından oluşan ortaklık, şirket ya da diğer bir kuruluştur.
- (f) Tetkik - Görev ekiplerinin denetim firmasının kalite kontrol politikalarına ve prosedürlerine uyup uymadığı hakkında kanıt sağlamak üzere tasarlanmış prosedürlerdir. Bunlar tamamlanmış görevlerle ilgili olarak uygulanır.
- (g) Borsada kayıtlı kuruluş — Hisseleri, sermayesi veya borçları, kabul görmüş bir menkul kıymetler borsasında kote edilen veya kayıtlı olan ya da kabul görmüş bir menkul kıymetler borsası veya eşdeğeri başka bir kuruluşun düzenlemeleri kapsamında piyasaya sürülen bir kuruluştur.
- (h) İzleme – Denetim firmasına, kalite kontrol sisteminin etkin çalıştığı konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan ve denetim firmasının (tamamlanmış görevler arasından seçilmiş olanların periyodik olarak incelenmesi dâhil) kalite kontrol sisteminin sürekli olarak tetkik edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşan süreçtir.
- (i) Denetim ağına dâhil firma — Bir denetim ağına bağlı olan bir denetim firması veya kuruluştur.
- (j) Denetim ağı —
- (i) İşbirliğini amaçlayan ve
- (ii) Açık şekilde kâr veya maliyet paylaşımını amaçlayan ya da ortak mülkiyet, kontrol veya idareyi, ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini, ortak iş stratejisini, ortak bir marka adının kullanımını veya mesleki kaynakların önemli bir bölümünü ortaklaşa kullanmayı amaçlayan
- daha büyük bir yapıdır.
- (k) Ortak — Mesleki bir hizmetin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak denetim firmasını bağlayıcı karar alma yetkisine sahip kişidir.

¹ “Görev ortağı”, “ortak” ve “denetim firması” terimleri, ilgili durumlarda kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde okunmalıdır.

² ISA 620, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması”, paragraf 6(a), “denetçi tarafından çalıştırılan uzman” terimini tanımlamaktadır.

- (l) Personel — Ortaklar ve çalışanlardır.
- (m) Mesleki standartlar — Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar) ve ilgili etik gerekliliklerdir.
- (n) İlgili etik gereklilikler — Genelde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları'nda (IFAC Kuralı) yer alan A ve B bölümleri ve daha kısıtlayıcı olan ulusal gerekliliklerden oluşan ve görev ekibinin ve görevin kalitesini gözden geçirenlerin tabi olduğu etik gerekliliklerdir.
- (o) Çalışanlar — Ortaklar hariç olmak üzere, denetim firmasının istihdam ettiği uzmanları da içeren çalışanlardır.
- (p) Yeterli nitelikleri haiz dış uzman — Görev ortağı olarak hareket etme yeterliliğini ve yeteneğini haiz olan, denetim firması dışından bir kişidir. Bu, örneğin, başka bir denetim firmasının ortağı olabilir ya da üyeleri geçmiş dönemlere ait mali bilgilerle ilgili olarak denetimler ve gözden geçirmeler yapabilen veya diğer güvence görevlerini veya ilgili hizmetleri gerçekleştirebilen profesyonel bir muhasebe kuruluşunun (uygun deneyime sahip) bir çalışanı olabilir ya da ilgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan bir kuruluşun çalışanı olabilir.

Gereklilikler

Denetimlerin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları

- 8. Görev ortağı, kendisine verilen her bir denetim görevinin genel kalitesinden sorumludur. (Bkz. Parag. A3)

İlgili Etik Gereklilikler

- 9. Görev ortağı, denetim görevi boyunca ihtiyaca göre gözlem ve soruşturma yapmak suretiyle görev ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere riayet etmediğini gösteren durumlara karşı tetikte olur. (Bkz. Parag. A4-A5)
- 10. Görev ekibinin üyelerinin ilgili etik gerekliliklere riayet etmediğine işaret eden hususlar denetim firmasının kalite kontrol sistemi yoluyla veya başka yollarla görev ortağının dikkatini çekerse görev ortağı, denetim firmasındaki diğer kişilerle bu hususu müzakere ederek atılacak uygun adıma karar verir. (Bkz. Parag. A5)

Bağımsızlık

- 11. Görev ortağı, denetim görevi için geçerli olan bağımsızlık gerekliliklerine riayet edilip edilmediğini belirler. Bunu yaparken görev ortağı: (Bkz. Parag. A5)
 - (a) Bağımsızlığı tehdit eden koşullar ve ilişkileri tespit etmek ve değerlendirmek amacıyla denetim firmasından ve uygun hallerde, denetim ağına dâhil firmalardan ilgili bilgileri elde eder.
 - (b) Denetim firmasının bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerine yönelik ihlaller tespit edilmişse, denetim görevi üzerinde bağımsızlığa karşı bir tehdit oluşturup oluşturmadıklarını belirlemek için bunlara ilişkin bilgileri değerlendirir.

- (c) Bu tür tehditleri; alınan önlemleri uygulamaya koyarak ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek ya da görevden çekilmenin yürürlükteki yasal veya idari düzenleme kapsamında mümkün olduğu hallerde ve uygun görülürse denetim görevinden çekilmek için uygun adımları atar. Görev ortağı, gerekli adımların atılabilmesi için çözümlenemeyen sorunları derhal denetim firmasına bildirir. (Bkz. Parag. A6-A7)

Müşteri İlişkilerinin ve Denetim Görevlerinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

12. Görev ortağı, müşteri ilişkileri ve denetim görevlerinin kabulü ve devam ettirilmesine dair uygun prosedürlerin izlendiğinden emin olur ve bu hususa ilişkin çıkarılan sonuçların uygun olup olmadığına karar verir. (Bkz. Parag. A8-A9)
13. Görev ortağı, önceden elde edilmiş olsaydı denetim firmasının denetim görevini kabul etmemesine neden olacak bilgilere ulaşması halinde kendisinin ve denetim firmasının gerekli adımları atabilmesi için bu bilgileri derhal denetim firmasına iletir. (Bkz. Parag. A9)

Görev Ekiplerinin Belirlenmesi

14. Görev ortağı; görev ekibinin ve görev ekibinin üyesi olmayan ve denetçi tarafından çalıştırılan uzmanların tamamının şu hususlarda uygun yeterlilik ve becerilere sahip olduklarına kanaat getirir:
- (a) Denetim görevini mesleki standartlar ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütmek.
- (b) Mevcut koşullar altında uygun bir denetçi raporunun yayımlanmasını sağlamak. (Bkz. Parag. A10-A12)

Görevin Yürütülmesi

Yönetim, Gözetim ve Yürütme

15. Görev ortağı aşağıda belirtilen konularda sorumluluk üstlenir:
- (a) Denetim görevinin mesleki standartlara ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yönetilmesi, gözetimi ve yürütülmesi. (Bkz. Parag. A13-A15, A20)
- (b) Mevcut koşullar altında denetçi raporunun uygun olması.

Gözden Geçirmeler

16. Görev ortağı, denetim firmasının gözden geçirme politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülen gözden geçirmelerin sorumluluğunu üstlenir. (Bkz. Parag. A16-A17, A20)
17. Görev ortağı, denetçi raporunun tarihinde veya bu tarihten önce denetim belgelerini gözden geçirmek ve görev ekibiyle müzakere etmek suretiyle ulaşılan sonuçları ve yayımlanacak denetçi raporunu destekleyecek yeterli uygun denetim kanıtının elde edildiğine kanaat getirir. (Bkz. Parag. A18-A20)

İstişare

18. Görev ortağı:

- (a) Görev ekibinin zor veya tartışmalı konularda uygun istişâreleri yapmalarından sorumludur.
- (b) Görev ekibi üyelerinin görev süresince hem ekip içerisinde hem de denetim firması içinden veya dışından uygun düzeyde kişilerle uygun şekilde istişâre yaptıklarından emin olur.
- (c) Bu tür istişârelerin niteliği ve kapsamı ve istişâreden elde edilen sonuçlar üzerinde, istişâre edilen tarafla mutabakat sağlandığına kanaat getirir.
- (d) Bu istişârelerden elde edilen sonuçların uygulanıp uygulanmadığını belirler. (Bkz. Parag. A21-A22)

Görevin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

19. Borsada kayıtlı kuruluşların mali tablolarının denetimlerinde ve (varsa) görevin kalitesine yönelik gözden geçirmeye gerek olduğuna denetim firmasının karar verdiği diğer denetim görevlerinde görev ortağı:
 - (a) Görevin kalitesini gözden geçiren bir kişi atanıp atanmadığını belirler.
 - (b) Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme sırasında tespit edilenler dâhil denetim görevi sırasında ortaya çıkan önemli hususları görevin kalitesini gözden geçiren kişiyle görüşür.
 - (c) Görevin kalitesine yönelik gözden geçirme tamamlanana kadar denetçi raporuna tarih vermez. (Bkz. Parag. A23-A25)
20. Görevin kalitesini gözden geçiren kişi, görev ekibinin ulaştığı önemli yargıları ve denetçi raporunun hazırlanmasında ulaşılan sonuçları objektif biçimde değerlendirir. Bu değerlendirme şunları kapsar:
 - (a) Görev ortağı ile önemli konuların müzakere edilmesi,
 - (b) Mali tabloların ve önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi,
 - (c) Görev ekibinin ulaştığı önemli yargılar ve sonuçlarla ilgili seçilen denetim belgelerinin gözden geçirilmesi,
 - (d) Denetçi raporunun hazırlanmasında ulaşılan sonuçların ve önerilen denetçi raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi. (Bkz. Parag. A26-A27, A29-A31)
21. Borsada kayıtlı kuruluşların mali tablolarının denetiminde görevin kalitesini gözden geçiren kişi, görevin kalitesini gözden geçirirken şu hususları da değerlendirir:
 - (a) Denetim görevine ilişkin olarak denetim firmasının bağımsızlığı üzerinde görev ekibinin yaptığı değerlendirme,
 - (b) Fikir ayrılıklarını içeren hususlar ya da zor veya tartışmalı konular üzerinde uygun şekilde istişâre edilip edilmediği ve bu istişâreler sonunda ulaşılan sonuçlar,
 - (c) Gözden geçirme için seçilen denetim belgelerinin, ulaşılan önemli yargılarla ilgili olarak yapılan işi yansıtmayı ve varılan sonuçları destekleyip desteklemediği. (Bkz. Parag. A28-A31)

Fikir Ayrılıkları

22. Görev ekibi içinde, konunun istişare edildiği kişilerle veya uygulanabildiği yerde görev ortağı ve görevin kalite kontrolünü yapan sorumlu arasında fikir ayrılıkları olması halinde görev ekibi; fikir ayrılıklarının ele alınması ve çözüme kavuşturulması için denetim firmasına ait politika ve prosedürleri izler.

İzleme

23. Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin güncel ve yeterli olduğu ve sistemin etkin biçimde işlediğine dair denetim firmasına makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir izleme süreci içerir. Görev ortağı, denetim firması ve mümkünse denetim ağına dâhil diğer firmalar tarafından en son yayımlanan bilgilerde açıklandığı şekliyle denetim firmasının izleme sürecinin sonuçlarını ve bu bilgilerde belirtilen zafiyetlerin denetim görevini etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirir. (Bkz. Para A32-A34)

Belgelendirme

24. Denetçi, denetim belgelerinde şu hususlara yer verir:¹
- İlgili etik gerekliliklere uygunlukla ilgili tespit edilen sorunlar ve bunların nasıl çözümlendiği,
 - Denetim görevi için geçerli olan, bağımsızlıkla ilgili gerekliliklere riayet edilmesi konusunda varılan sonuçlar ve denetim firmasıyla bu sonuçları destekleyen ilgili her türlü görüşme,
 - Müşteri ilişkileri ve denetim görevlerinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlar,
 - Denetim görevi süresince yapılan istişarelerin niteliği ve kapsamı ile bu istişarelerden elde edilen sonuçlar. (Bkz. Parag. A35)
25. Görevin kalitesini gözden geçiren kişi, gözden geçirilen denetim göreviyle ilgili şu hususları belgelendirir:
- Denetim firmasının görevin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulandığı,
 - Görevin kalitesinin gözden geçirilmesinin denetçi raporunun tarihinde mi yoksa bu tarihten önce mi tamamlandığı,
 - Görevin kalitesini gözden geçiren kişinin, görev ekibinin ulaştığı önemli yargıların ve vardığı sonuçların uygun olmadığını düşünmesine neden olacak çözümlenmemiş herhangi bir konunun bulunup bulunmadığı.

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Kalite Kontrol Sistemi ve Görev Ekiplerinin Rolü (Bkz. Parag. 2)

A1. ISQC 1 veya en az ISQC 1’de yer alan hususları karşılayacak içeriğe sahip diğer ulusal gereklilikler, denetim firmasının denetim görevleri için kalite kontrol sistemini kurması ve sürdürmesine ilişkin sorumluluklarını ele alır. Kalite kontrol sistemi, aşağıda belirtilen öğeleri ele alan politikaları ve prosedürleri içerir:

- Denetim firması içinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik gereklilikler,
- Müşteri ilişkileri ve özel görevlerin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Görevin yürütülmesi,
- İzleme.

Denetim firmasının bir kalite kontrol sistemi kurma ve sürdürme sorumluluklarına ilişkin ulusal gereklilikler, yukarıdaki paragrafta belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve ISQC 1’de belirlenen gerekliliklerin amaçlarını yerine getirecek şekilde denetim firmasına yükümlülükler getirdiğinde, bu gerekliliklerin en az ISQC 1’de yer alan hususları karşılayacak içeriğe sahip olduğu kabul edilir.

Denetim Firmasının Kalite Kontrol Sistemine Olan Güven (Bkz. Parag. 4)

A2. Görev ekibi, denetim firması veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermedikçe örneğin şu konularda denetim firmasının kalite kontrol sistemine güvenebilir:

- İstihdam ve eğitim yoluyla personelin yeterliliğinin sağlandığı,
- Bağımsızlığa ilişkin toplanan ve iletilen bilgilere göre bağımsızlığın sağlandığı,
- Kabul ve devamlılık sistemleri yoluyla müşteri ilişkilerinin sürdürüldüğü,
- İzleme süreci yoluyla geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet edildiği.

Denetimlerin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları (Bkz. Parag. 8)

A3. Görev ortağı, her denetim görevinin genel kalitesine yönelik sorumluluğu üstlenirken eylemleri ve görev ekibinin diğer üyelerine verdiği uygun mesajlarla aşağıda belirtilen hususları vurgular:

- (a) Denetim kalitesi bakımından şu konuların önemi:
 - (i) Mesleki standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun iş yapılması,
 - (ii) Denetim firmasının uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerine riayet edilmesi,
 - (iii) Mevcut koşullara uygun denetçi raporları hazırlanması,
 - (iv) Görev ekibinin korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesi.
- (b) Denetim görevlerinin yürütülmesinde kalitenin esas olduğu gerçeği.

İlgili Etik Gereklilikler

İlgili Etik Gerekliliklere Uygunluk (Bkz. Parag. 9)

- A4. IFAC Kuralları, temel mesleki etik ilkelerini belirler. Bunlar arasında şu ilkeler bulunur:
- Dürüstlük
 - Tarafsızlık
 - Mesleki yetkinlik ve gerekli özen
 - Gizlilik
 - Profesyonel davranış

“Denetim Firması” “Denetim Ağı” ve “Denetim Ağına Dâhil Firma”nın Tanımı (Bkz. Parag. 9–11)

- A5. “Denetim Firması”, “Denetim Ağı” ve “Denetim Ağına Dâhil Firma”nın ilgili etik gerekliliklerdeki tanımları, bu ISA’da verilen tanımlarından farklı olabilir. Örneğin IFAC Kuralları “denetim firmasını” şu şekilde tanımlar:
- Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu veya muhasebe meslek mensuplarından oluşan ortaklık veya bir şirket,
 - Mülkiyet, yönetim veya diğer yollarla bu kişileri kontrol eden kuruluş,
 - Mülkiyet, yönetim veya diğer yollarla bu kişilerce kontrol edilen bir kuruluş.

IFAC Kuralları aynı zamanda “denetim ağı” ve “denetim ağına dâhil firma” terimlerine ilişkin rehberlik sağlar.

9–11 arası paragraflarda belirtilen gerekliliklere riayet edilirken ilgili etik gerekliliklerde kullanılan tanımlar, bu etik gerekliliklerin yorumlanması gerektiği ölçüde geçerlidir.

Bağımsızlığa Karşı Tehditler (Bkz. Parag. 11(c))

- A6. Görev ortağı, denetim göreviyle ilgili bağımsızlığa yönelik olarak, alınan önlemlerin ortadan kaldıramayacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği bir tehdit tespit edebilir. Bu durumda paragraf 11(c)’de belirtildiği gibi görev ortağı, atılacak uygun adımlara karar vermek için denetim firmasından ilgili kişi veya kişilere rapor verir. Atılacak bu adımlar, tehdidi yaratan faaliyet veya çıkarı ortadan kaldırmak veya yürürlükteki kanun veya idari düzenleme kapsamında mümkünse denetim görevinden çekilmek şeklinde olabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A7. Yasal tedbirler, kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığına yönelik teminat sağlayabilir. Ancak kamu sektörü denetçilerinin veya yasal denetçi adına kamu sektörü denetimlerini yürüten denetim firmalarının belirli bir yetki alanında görev ve yetki koşullarına bağlı olarak 11. paragrafın özüne uygunluğu sağlamak için kendi yaklaşımlarını yeniden düzenlemeleri gerekebilir. Kamu sektörü denetçisine ait yetki çerçevesinin görevden çekilmeye izin vermediği durumlarda bu düzenleme, özel sektörde olsaydı denetçinin görevden çekilmesine yol açacak şartların kamuya açık bir raporla beyan edilmesini içerebilir.

Müşteri İlişkileri ve Denetim Görevlerinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz. Parag. 12)

- A8. ISQC 1; denetim firmasının, yeni bir müşteriden gelen görevi kabul etmeden önce, var olan bir göreve devam edip etmeme kararı alırken ve mevcut müşterisinden gelen yeni bir görev talebini kabul edip etmemeyi değerlendirirken var olan şartlar altında gerekli görülen bilgileri elde etmesini gerektirir.¹ Aşağıda örnekleri verilen bilgiler, müşteri ilişkileri ve denetim görevlerinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin varılan sonuçların uygun olup olmadığına karar vermesinde görev ortağına yardımcı olur:
- Kuruluşun asli malikleri, kilit yönetimi ve yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü,
 - Görev ekibinin denetim görevini yürütecek kadar yetkin ve zaman ve kaynaklar dâhil gerekli olanaklara sahip olup olmadığı,
 - Denetim firması ve görev ekibinin ilgili etik gerekliliklere riayet edip edemeyeceği,
 - Mevcut veya önceki denetim görevinde ortaya çıkan önemli sorunlar ve bunların ilişkilerin devam ettirilmesi üzerindeki etkisi.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 12–13)

- A9. Kamu sektöründe denetçiler yasal bir prosedür çerçevesinde görevlendirilebilir. Buna bağlı olarak 12, 13 ve A8 numaralı paragraflarda belirtilen müşteri ilişkileri ve denetim görevlerinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin gerekliliklerin ve değerlendirmelerin bazıları geçerli olmayabilir. Ancak söz konusu paragraflarda açıklanan süreç sonunda toplanan bilgiler, risk değerlendirmesi yaparken ve raporlama sorumluluklarını yerine getirirken kamu sektörü denetçileri için faydalı olabilir.

Görev Ekiplerinin Belirlenmesi (Bkz. Parag. 14)

- A10. Bir görev ekibi, görev üzerinde denetim prosedürlerini uygulayan, muhasebe veya denetim alanında uzmanlık bilgisine sahip olan ve bir denetim firması varsa bu firma tarafından kalıcı veya geçici olarak istihdam edilen bir kişi içerir. Ancak bu uzmanlığa sahip olan kişi, denetim görevinde sadece danışma amaçlı bulunuyorsa görev ekibinin bir üyesi değildir. İstişari görüşmeler, paragraf 18 ve A21-A22 numaralı paragraflarda ele alınmıştır.
- A11. Görev ortağı, görev ekibinin tamamından beklenen uygun yeterlilik ve becerileri değerlendirirken ekiple ilgili şu hususları dikkate alabilir:
- Uygun eğitim ve katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığındaki denetim görevlerini tanıma ve bunlara ilişkin tecrübeye sahip olma,
 - Mesleki standartları, ilgili yasal ve düzenleyici gereklilikleri kavrama,
 - İlgili bilgi teknolojisi, muhasebe ve denetimin özel alanlarında uzmanlığı içeren teknik uzmanlık,
 - Müşterilerin faaliyet gösterdiği ilgili endüstrilere ilişkin bilgi,
 - Mesleki yargıda bulunabilme kabiliyeti,
 - Denetim firmasının kalite kontrol politika ve prosedürlerini tanıma.

¹ ISQC 1, 27(a) numaralı paragraf.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A12. Kamu sektöründe, uygun yeterlilik ek olarak belirli bir yetki alanında denetim görev ve yetkisinin gerektirdiği şartların yerine getirilmesi için gerekli becerileri içerebilir. Bu yeterlilik; yasama organına, başka bir yönetsel organa veya kamu yararına raporlama yapmak dâhil geçerli raporlama düzenlemelerinin kavranmasını içerebilir. Kamu sektörü denetiminin daha geniş kapsamı, örneğin performans denetiminin bazı yönlerini veya kanun, idari düzenleme veya ilgili diğer düzenlemelere uygunluğun kapsamlı bir değerlendirmesini ve hile ve yolsuzluğun önlenmesi ve tespitini içerebilir.

Görevin Yürütülmesi*Yönetim, Gözetim ve Yürütme (Bkz. Parag. 15(a))*

- A13. Görev ekibinin yönetimi, aşağıda belirtilen konularda görev ekibi üyelerini bilgilendirmeyi içerir:

- İlgili etik gerekliliklere riayet etme ve ISA 200'un¹ gerektirdiği gibi mesleki şüphecilikliğini kullanarak denetimin planlanması ve yürütülmesi zorunluluğu dâhil ekip üyelerinin sorumlulukları,
- Bir denetim görevinin yürütülmesine birden fazla ortak katılıyorsa ortakların ayrı ayrı sorumlulukları,
- Yürütülecek işin amaçları,
- Kuruluşun yürüttüğü işin niteliği,
- Riskle ilgili hususlar,
- Doğabilecek sorunlar,
- Görevin uygulanmasındaki detaylı yaklaşım.

Görev ekibinin üyeleri arasındaki görüşmeler, daha az tecrübeli üyelerin daha tecrübeli üyelere soru sorması imkânı tanır ve böylece görev ekibi içerisinde uygun iletişim sağlanır.

- A14. Uygun bir ekip çalışması ve eğitim, görev ekibinin daha az tecrübeli üyelerinin verilen işin amaçlarını daha net anlamalarını sağlar.

- A15. Gözetim aşağıda belirtilen hususları kapsar:

- Denetim görevinde kaydedilen ilerlemeyi takip etmek,
- Görevlerini yapmaları için yeterli zamanlarının olup olmadığı, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıkları ve çalışmanın denetim görevi için planlanan yaklaşıma uygun olarak yürütülüp yürütülmediği dâhil olmak üzere görev ekibi üyelerinin bireysel yeterlilik ve becerilerini değerlendirmek,
- Denetim görevi sırasında ortaya çıkan sorunların ele alınması, bunların ne derece önemli olduğunun değerlendirilmesi ve buna uygun olarak planlanan yaklaşımda değişikliğe gidilmesi,
- Denetim görevi sırasında daha tecrübeli görev ekibi üyeleri ile istişare edilecek veya değerlendirilecek hususların tespiti.

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" paragraf 15.

Gözden Geçirmeler

Gözden Geçirme Sorumlulukları (Bkz. Parag. 16)

- A16. ISQC 1 kapsamında denetim firmasının gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin politika ve prosedürler, daha az deneyimli ekip üyelerinin çalışmalarının daha deneyimli ekip üyelerince gözden geçirilmesi esası üzerine kurulmuştur.¹
- A17. Bir gözden geçirme faaliyeti, aşağıda örnekleri verilen hususların değerlendirilmesinden oluşur:
- Çalışmanın mesleki standartlar ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütülüp yürütülmediği,
 - Daha fazla değerlendirilmek üzere önemli konuların dile getirilip getirilmediği,
 - Uygun istişari görüşmelerin yapılıp yapılmadığı ve bunlardan elde edilen sonuçların belgelendirilerek uygulanıp uygulanmadığı,
 - Yapılan işin niteliği, zamanlaması ve kapsamının revize edilmesi ihtiyacının olup olmadığı,
 - Yapılan işin varılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve uygun şekilde belgelendirilip belgelendirilmediği,
 - Elde edilen kanıtların, denetçi raporunu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığı,
 - Görev prosedürlerinin amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği.

Görev Ortağının Yapılan İş Üzerinde Yaptığı Gözden Geçirme (Bkz. Parag. 17)

- A18. Aşağıda sıralanan hususların görev süresince uygun aşamalarda görev ortağı tarafından zamanında gözden geçirilmesi, önemli sorunların denetçi raporunun tarihinde veya bu tarihten önce görev ortağının tatmin olacağı şekilde çözüme kavuşturulmasına olanak sağlar:
- Özellikle görev sırasında tespit edilen zorlu veya tartışmalı konulara ilişkin kritik karar alanları,
 - Önemli riskler,
 - Görev ortağının önemli gördüğü diğer alanlar.
- Görev ortağı, denetim belgelerinin tamamını gözden geçirmek zorunda olmamakla birlikte yine de gözden geçirme yapabilir. Ancak ISA 230'un da gerektirdiği gibi görev ortağı, yapılan gözden geçirmelerin kapsamı ve tarihlerini belgelendirir.²
- A19. Görev devam ederken denetimi devralan bir görev ortağı, sorumluluklarını üstlenmek için görev değişiminin yapıldığı tarihe kadar yapılmış işleri gözden geçirmek amacıyla paragraf A18'de açıklanan gözden geçirme prosedürlerini uygulayabilir.

Muhasebe veya Denetimin Özel Alanlarında Uzman Bir Görev Ekibi Üyesinden Faydalanıldığı Hallerde Değerlendirilecek İlgili Hususlar (Bkz. Parag. 15–17)

- A20. Muhasebe veya denetimin özel alanlarında uzman bir görev ekibi üyesinden faydalanıldığı hallerde bu görev ekibi üyesinin çalışmalarının yönetimi, gözetimi ve gözden geçirilmesi şunları içerebilir:

¹ ISQC 1, paragraf 33. ISA 230, paragraf 9(c).

² ISA 230, paragraf 9(c).

- Çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçlarına bu üye ile birlikte karar verilmesi; görev ekibinin bu üyesi ile diğer üyelerinin rolleri ve aralarındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- Görev ekibinin bu üyesinin bulgu veya sonuçlarının ilgili ve makul olması ve bunların diğer denetim kanıtları ile tutarlılığı dâhil bu üyenin çalışmalarının yeterliliğinin değerlendirilmesi.

İstişare (Bkz. Parag. 18)

- A21. Önemli teknik, etik ve diğer hususlar üzerinde denetim firması içinden veya uygun olduğu hallerde denetim firması dışından kişilerle yapılacak istişarelerin etkinliği:
- Konunun istişare edildiği kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasına imkân tanıyacak şekilde ilgili bütün bilgiler verildiğinde ve
 - Bu kişiler uygun bilgi birikimi, kıdem ve deneyime sahip olduğunda sağlanabilir.
- A22. Denetim firmasının uygun iç kaynaklara sahip olmaması gibi durumlarda görev ekibinin denetim firması dışından danışmanlık hizmeti alması daha uygun olabilir. Görev ekibi; diğer denetim firmaları, meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar veya ilgili kalite kontrol hizmetlerini veren ticari kuruluşların sağladığı danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

Görevin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

Denetçi Raporuna Tarih Verilmeden Önce Görevin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Tamamlanması (Bkz. Parag. 19(c))

- A23. ISA 700, denetçinin mali tablolara ilişkin denetim görüşüne temel teşkil eden yeterli uygun denetim kanıtının elde edildiği tarihten önce denetçi raporuna tarih verilmemesini gerektirir.¹ Borsada kayıtlı olan kuruluşların mali tablolarının denetiminde veya kaliteye yönelik gözde geçirme kriterlerini karşılayan görevlerde kalitenin gözden geçirilmesi; yeterli uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine karar vermesinde denetçiye yardımcı olur.
- A24. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirmenin zamanında ve görevin uygun aşamalarında gerçekleştirilmesi, önemli sorunların denetçi raporunun tarihinde veya bu tarihten önce görev ortağının tatmin olacağı şekilde derhal çözüme kavuşturulmasına olanak sağlar.
- A25. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirmenin tamamlanması, 20 ve 21. paragraflarda yer alan gerekliliklerin görevin kalitesini gözden geçiren kişi tarafından tamamlanması ve uygun olduğu hallerde, 22. paragrafa riayet edilmesi anlamına gelir. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesi, nihai denetim dosyasının hazırlanmasının bir parçası olarak denetçi raporunun tarihinden sonra tamamlanabilir. ISA 230, bu hususa ilişkin gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.²

Görevin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Niteliği, Kapsamı ve Zamanlaması (Bkz. Parag. 20)

- A26. Görevin başında kalitenin gözden geçirilmesi gerekli görülmemiş olsa dahi görev ortağının mevcut koşullarda meydana gelebilecek değişikliklere karşı tetikte olması, kaliteye yönelik gözden geçirmenin sonradan gerekli olduğu durumları tespit etmesini sağlar.

¹ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" paragraf 41.

² ISA 230, 14-16 arası paragraflar.

- A27. Görevin kalitesi üzerinde yapılacak gözden geçirmenin kapsamı, diğer hususların yanı sıra, denetim görevinin karmaşıklığına, kurumun borsada kayıtlı bir kuruluş olup olmadığına ve mevcut koşullar altında denetçi raporunun uygun olmaması riskine bağlıdır. Görevin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılması, görev ortağının denetim görevi ve bu görevin yerine getirilmesine yönelik sorumluluklarını azaltmaz.

Borsada Kayıtlı Kuruluşlar İçin Görevin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme (Bkz. Parag. 21)

- A28. Borsada kayıtlı bir kuruluşta görevin kalitesine yönelik gözden geçirmede görev ekibince ulaşılabilecek önemli yargıların değerlendirilmesiyle ilgili olarak dikkate alınabilecek diğer hususlar şunlardır:
- Görev ekibinin ISA 240^a1 uygun olarak hile riskini değerlendirmesi ve bu riske karşılık vermesi dâhil ISA 315^e2 uygun olarak görev süresince tespit edilen önemli riskler ve ISA 330^a3 göre bu risklere karşı atılacak adımlar.
 - Özellikle önemlilik ve önemli risklerle ilgili ulaşılan yargılar.
 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş ve düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin önemi ve bu konuların nasıl çözümlendiği,
 - İdareye, yönetimden sorumlu olanlara ve uygun olduğu hallerde düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek hususlar.

Şartlara bağlı olarak bu hususlar, diğer kuruluşların mali tablolarının denetimlerinde görevin kalitesine yönelik gözde geçirmeler için de geçerli olabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 20–21)

- A29. Borsada kayıtlı kuruluşların mali tablolarının denetimine ek olarak hangi görevlerin kaliteye yönelik gözden geçirmeye tabi tutulacağını belirlemek için denetim firması tarafından oluşturulan kriterleri karşılayan görevlerde de kaliteye yönelik gözden geçirme yapılması gerekir. Bazı durumlarda denetim firmasının denetim görevlerinin hiçbirini, onları bu gibi bir gözden geçirmeye tabi tutacak kriterleri karşılamayabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 20–21)

- A30. Kamu sektöründe yasal olarak atanmış bir denetçi (örneğin bir Genel Denetçi veya Genel Denetçi adına atanan uygun nitelikte başka biri) kamu sektörü denetimlerinin tamamının sorumluluğuna sahip görev ortağına denk bir rol oynayabilir. Bu gibi durumlarda görevin kalitesini gözden geçiren kişinin seçimi, -gerekli hallerde- denetlenen kurumdan bağımsız olma gerekliliğinin ve tarafsız bir değerlendirme yapabilme becerisinin dikkate alınmasını içerir.
- A31. 21 ve A28 numaralı paragraflarda belirtildiği gibi borsada kayıtlı kuruluşlar, kamu sektöründe yaygın değildir. Ancak boyutu, karmaşıklığı veya kamu yararı açısından önemli olan ve buna bağlı olarak çok sayıda paydaşa sahip kamu kurumları olabilir. Bunlara örnek olarak kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu hizmet kuruluşları verilebilir. Kamu sektörü içinde devam eden dönüşüm, yeni türden önemli kuruluşların oluşumuna yol açabilir. Önemli kuruluşların belirlenmesinde temel alınan sabit objektif kriterler bulunmamaktadır. Ancak kamu sektörü denetçileri, hangi kuruluşların görevin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılmasını gerektirecek kadar önemli olduğunu değerlendirir.

¹ ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

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

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

İzleme (Bkz. Parag. 23)

- A32. ISQC 1, denetim firmasının kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin güncel, yeterli ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanmış bir izleme süreci oluşturmasını gerekli kılar.¹
- A33. Denetim görevini etkileyebilecek zafiyetleri değerlendirirken görev ortağı, durumu düzeltmek amacıyla denetim firması tarafından alınan ve kendisinin bu denetim kapsamında yeterli olarak değerlendirdiği önlemleri dikkate alabilir.
- A34. Denetim firmasının kalite kontrol sistemindeki bir zafiyet, belirli bir denetim görevinin mesleki standartlara ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütülmediğine veya denetçi raporunun uygun olmadığına işaret etmeyebilir.

Belgelendirme*İstişarelerin Belgelendirilmesi* (Bkz. Parag. 24(d))

- A35. Zor veya tartışmalı konular üzerinde diğer uzmanlarla yapılan istişarelerin yeterli derecede kapsamlı ve detaylı şekilde belgelendirilmesi, aşağıda belirtilen hususların anlaşılmasına katkı sağlar:
- İstişare edilen konu,
 - Alınan kararlar, kararların gerekçeleri ve nasıl uygulandıkları dâhil yapılan istişarelerden elde edilen sonuçlar.

¹ ISQC 1, paragraf 48.

ISSAI 1230

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

Denetimin Belgelendirilmesi

Financial Audit Guidelines

Audit Documentation

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç

Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF

(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)

DAMPFSCHTFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71

Faks: ++43 (1) 718 09 69

intosai@rechnungshof.gv.at

<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 230 “Denetimin Belgelendirilmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1230 İçindekiler Tablosu

ISA 230 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	
Yürütülen Denetim Prosedürleri ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi	P3
Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması	P4-P5
Gizlilik ve Saydamlığa İlişkin Hususlar	P6-P14
Yargısal Yetkiye Sahip Kamu Sektörü Denetçileri için Belgelendirilmeye İlişkin Özel Hususlar	P15-P17
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 230	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Belgelerinin Niteliği ve Kapsamı	2-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması	7
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Kanıtların Belgelendirilmesi	8-13
Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması	14-16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması	A1
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Kanıtların Belgelendirilmesi	A2-A20
Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması	A21-A24
Ek: Diğer ISA'larda Yer Alan Denetimin Belgelendirilmesine İlişkin Özel Gereklilikler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 230 Uygulama Notu¹

Denetimin Belgelendirilmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetimin Belgelendirilmesi” başlıklı ISA 230’a ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 230, 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 230, denetçinin mali tablo denetiminde denetim belgelerini hazırlama sorumluluğunu ele alır. Özel belgelendirme gereklilikleri ve rehber bilgiler içeren diğer ISA’ların listesi, bu ISA’ya ekli listede bulunmaktadır. Diğer ISA’larda yer alan belgelendirmeye yönelik özel gereklilikler, bu ISA’nın uygulanmasını kısıtlamaz. Kanunlar veya idari düzenlemeler, denetimin belgelendirilmesiyle ilgili ek gereklilikler getirebilir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçilerine aşağıdaki konularla ilgili ek bilgi sağlar:
- Yürütülen denetim prosedürlerinin ve elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi.
 - Nihai denetim dosyasının hazırlanması.
 - Gizlilik ve saydamlığa ilişkin hususlar.
 - Yargısal yetkiye sahip kamu sektörü denetçileri için denetimin belgelendirilmesine ilişkin özel hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 230, mali tablo denetimiyle görevli kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Yürütülen Denetim Prosedürleri ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

- P3. ISA'nın 8(c) numaralı paragrafı; denetçinin, denetimle önceden bir bağlantısı olmayan tecrübeli başka bir denetçinin denetim sırasında ortaya çıkacak önemli konuları, bunlara ilişkin ulaşılan sonuçları ve bu sonuçlara ulaşılırken kullanılan önemli mesleki yargıları anlaması için yeterli denetim belgelerini oluşturmasını gerekli kılar. ISA'nın A8 numaralı paragrafında bir konunun önemliliğine karar verilmesinin olguların ve koşulların objektif biçimde analiz edilmesini gerektirdiği açıklanmış ve önemli konulara örnek verilmiştir. Kamu sektörü denetçilerinin, mali tablo denetimine ilişkin raporlamalarının bir parçası olmayan çok çeşitli önemli konuda veya mali bilgilerin ya da ilgili açıklamalarının yanlış bildirilmesi ile sonuçlanmayabilen konularda raporlama yapmaları gerekebilir. Mevzuata veya verilen yetkiye aykırılık, sözleşme hükümlerinin veya hibe anlaşmalarının ihlali, yetkisiz veya usulsüz harcamalar, bütçe uygulaması, yıllık açığın/fazlalığın onaylanması, program finansmanı ve maliyetlerinin değerlendirilmesi ve performans göstergelerine ilişkin bilgiler bu konulara örnek verilebilir.

Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması

- P4. Bu ISA'nın 14. paragrafı, denetçinin denetimle ilgili dokümanları bir denetim dosyası içinde toplamasını ve denetçi raporunun tarihinden sonra nihai denetim dosyasını oluşturmaya yönelik idari süreci zamanında tamamlamasını gerekli kılar. ISA'nın A21 numaralı paragrafında ise nihai denetim raporunun tamamlanması için uygun süre sınırlamasının, denetçi raporunun tarihini müteakip en fazla 60 gün olduğu açıklanmıştır. Kamu sektöründe denetçi raporunun tarihine kadar olan tamamlama süreci daha uzun olabilir. Kurum ve diğer taraflarla resmi istişare prosedürleri buna neden olabilir. Ancak bu durum, nihai denetim raporunun zamanında düzenlenmesine engel değildir.
- P5. Bu ISA'nın A23 numaralı paragrafı, denetim kurumlarının göreve ilişkin belgeleri muhafaza etmeye yönelik politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılan Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartlara (ISQC) 1¹ atıfta bulunur. ISQC 1'in A61 numaralı paragrafında da belirtildiği gibi dokümanların saklanma süresi, genellikle denetçi raporunun tarihini müteakip en az beş yıldır. Kamu sektöründe denetim belgelerinin daha kısa veya daha uzun sürelerle saklanması için kamu sektörüne ait gereklilikler olabilir. Söz konusu gereklilikler, belirli tür belgelerin örneğin ülkenin ulusal arşivlerinde süresiz saklanmasını gerektirebilecek tarihsel öneminden kaynaklanabilir. Belgelerin nasıl saklanacağını içeren ulusal güvenlik sınıflandırmalarına ilişkin ek gereklilikler de olabilir. Kamu sektörü denetçileri, belgelerin saklanmasına ilişkin geçerli mevzuat hakkında bilgi edinir.

¹ ISQC 1, "Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Firmaları için Kalite Kontrolü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)".

Gizlilik ve Saydamlığa İlişkin Hususlar

- P6. ISA 230'da görev düzeyinde belgelerin gizliliği, saklanması, bütünlüğü, erişilebilirliği ve geri alınabilmesi gibi konular ele alınmamış olmakla birlikte bu hususlara, ISQC 1'de bir denetim kuruluşunun sorumlulukları bağlamında değinilmiştir. Kuruluş tarafından açıklanması için özel yetki verilmediği veya açıklanmasına yönelik yasal veya mesleki bir yükümlülüğün olmadığı hallerde ISQC'nin A56 numaralı paragrafı, ilgili etik gerekliliklerin personelin görev belgelerinde yer alan bilgilerin gizliliğine her zaman riayet etmesi yönünde bir yükümlülük getirmesini gerekli kılar.
- P7. Kamu sektörü ve özel sektör arasındaki temel ayrılıklardan biri, kamu sektöründe bir yandan gizliliğe öte yandan üçüncü taraflarca erişime ilişkin özel yasal gereklilikler olabilmesidir. Kamu sektöründe gizliliğin, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ihtiyacı ile dengelenmesine yönelik devam eden bir gereksinim söz konusudur.
- P8. Saydamlık ve gizlilik arasındaki denge, uygun şekilde erişim izni verilmekle birlikte gizli belgelerin tespit edilmesi ve bu belgelerin bu özelliklerine uygun olarak ele alınmasını sağlamak için denetçinin mesleki yargısını kullanmasını gerektirir. Dolayısıyla, Yüksek Denetim Kurumunun gizlilikle ilgili politika ve prosedürlerinin bilinmesi önemlidir. Bu gibi prosedürler; gizli olarak değerlendirilecek denetim belgeleri, kamuya açıklanabilir denetim belgeleri, sınırları net biçimde çizilmiş denetim belgelerini açıklamaya yetki verme sorumluluğu ve gerektiğinde bu tür bilgilerin sağlanmasına yönelik usulü içerebilir.
- P9. Kamu sektörü denetçilerinin gizliliğe ilişkin ek yasal sorumlulukları da olabilir. Bu sorumluluklar; belirli bir Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkisine ya da devlet sırları veya özel yaşama ilişkin mevzuata dayalı olabilir. Örneğin bu mevzuat; savunma, sağlık, sosyal hizmetler veya vergi kuruluşlarının denetimi ile ilgili olabilir. Kamu sektörü denetçileri, kendileri için bağlayıcı olan gizliliğe ilişkin belirli ulusal gereklilikler konusunda bilgi sahibi olur.
- P10. Kamu sektörü denetçileri, halka denetimle ilgili yazışmalara erişim hakkı tanıyan (örneğin elektronik veya diğer posta kayıtlarının kamunun incelemesine açık olduğu) mevzuatlarla ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Denetim kanıtlarının toplanması ve denetim konularına ilişkin değerlendirme ve kanaatlerle ilgili denetlenen kuruma veya diğer taraflara gönderilen veya bunlardan alınan mektuplar, bu gibi yazışmalar arasında yer alabilir.
- P11. Kamu sektöründe üçüncü tarafların denetim dokümanlarına erişim taleplerine cevap verme zorunluluğu olağandır. Bu gibi durumlar, özellikle üçüncü taraflar denetlenen kurumdan alamadığı bilgileri doğrudan denetim kuruluşundan elde etmeye teşebbüs ettiğinde hassas olabilir.
- P12. Denetlenen kurumun belirli bilgileri toplama ve saklamaya yönelik yasal bir yükümlülüğü olduğunda üçüncü tarafların bu bilgileri alma talepleri, prensip gereği genellikle denetlenen kuruma havale edilir.
- P13. Denetim dokümanlarına erişim sağlama hususunu değerlendirdiği durumlarda kamu sektörü denetçileri, bilgiyi açıklamadan önce genellikle (talebin ilgili olduğu denetlenen kurum gibi) ilgili taraflarla görüş alışverişinde bulunur. Bu hallerde kamu sektörü denetçileri, erişime sahip olanların en az kamu sektörü denetçisi ile aynı düzeyde gizliliğe riayet etmelerini sağlar.

- P14. Kimi ülkelerde kamu sektörü denetimi, Yüksek Denetim Kurumu tarafından diğer denetçilere ihale edilir. Bu gibi görevlendirmelerin kabulü, genellikle işi yapacak denetçinin denetim dokümanlarının kendisini görevlendiren Yüksek Denetim Kurumunun incelemesine tabi olabileceğini kabul etmesini gerekli kılar. Denetim dokümanları ayrıca denetçinin görevleriyle ilişkili bilgiye yasal erişimi olan gözden geçirme kuruluşlarının incelemesine tabi olabilir.

Yargısal Yetkiye Sahip Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belgelendirmeye İlişkin Özel Hususlar

- P15. Hesap Mahkemelerinde olduğu gibi kimi kamu sektörü çevrelerinde kamu sektörü denetçileri, kanıt kurallarına ilişkin belli belgelendirme prosedürlerini kavramaları ve takip etmelerini gerektiren yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Kamu sektörü denetçileri, denetimin belgelendirilmesine dair ek gereklilikleri açıklayan ve geçerli kanıt kurallarına uygunluğun sağlanması amacıyla tasarlanmış politika ve prosedürler hakkında bilgi edinir. Belgelendirmeyi etkileyebilecek ve denetçi tarafından dikkate alınan hususlar şunlardır:
- Denetimin belgelendirilmesine ilişkin ek gereklilikler getiren mevzuat.
 - Bu gerekliliklerin kapsamı (ör. Bu gereklilikler, denetim görevindeki bütün belgeler için mi yoksa belirli denetim konularına ilişkin özel belgelerde mi uygulanacak).
 - Denetim belgelerinin tabi olduğu ek işlem, formalite veya gereklilikler.
 - Denetim aşamalarının izlenmesinde hukuk kuralları gereğince ek gerekliliklerin her birinin amacı.
 - Toplanma ve/veya hazırlanma şekilleri nedeniyle denetim belgelerinde oluşabilecek ek kısıtlamalar.
- P16. Hesap Mahkemeleri gibi yargısal rolü olan kamu sektörü denetçileri için belgelendirme, yargı kararı dayanağının bir parçasıdır. Bu gibi durumlarda yasal süreç, dava işlemleri ile bağlantılı olarak belgelendirmenin gizliliğiyle ilgili riayet edilecek özel ve kati gereklilikleri belirleyebilir. Ayrıca yargı kararları yasal olarak bağlayıcı bir kamu yükümlülüğü ile sonuçlanabileceğinden belgelerin saklanmasıyla ilişkin kamu sektörü denetçilerinin riayet ettiği ek gereklilikler olabilir.
- P17. P15 numaralı paragrafta ele alınan ortamlarda çalışan kamu sektörü denetçileri, konuyla ilgili geçerli yasal ve idari düzenlemeler hakkında bilgi edinir.

Uluslararası Denetim Standardı

Denetimin Belgelendirilmesi

International Standard on Auditing

Audit Documentation



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetim Dokümantasyonu” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 230), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesi ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik amaçlı olarak veya kişisel amaçlı olarak kullanılması ve satılmaması veya dağıtılmaması koşuluyla 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 dokümanın çoğaltma, stoklama veya dağıtım izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.” Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu dokümanın çoğaltılması, depolanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-001-4

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 230

DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

(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 Belgelerinin Niteliği ve Kapsamı	2–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	
Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması	7
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Kanıtların Belgelendirilmesi	8–13
Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması	14–16
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması	A1
Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Kanıtların Belgelendirilmesi	A2-A20
Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması	A21-A24
Ek: Diğer ISA'larda Yer Alan Denetimin Belgelendirilmesine İlişkin Özel Gereklilikler	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 230, “Denetimin Belgelendirilmesi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), bir mali tablo denetiminde denetçinin denetim belgelerini hazırlama sorumluluğunu ele alır. Ekte özel belgelendirme gereklilikleri ve rehber bilgiler içeren diğer ISA'lar listelenmiştir. Diğer ISA'ların belgelendirmeye yönelik özel gereklilikleri, bu ISA'nın uygulanmasını kısıtlamaz. Yasal veya idari düzenlemeler belgelendirmeye ilgili ek gereklilikler getirebilir.

Denetim Belgelerinin Niteliği ve Amaçları

2. Bu ISA'nın ve ilgili diğer ISA'ların belgelendirmeye yönelik özel gerekliliklerini karşılayan denetim belgeleri şunları sağlar:
 - (a) Denetçinin genel amaçlarına¹ ulaştığına ilişkin vardığı sonucun dayanağı olan kanıtlar,
 - (b) Denetimin ISA'lara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıtlar.
3. Denetimin belgelendirilmesi çok sayıda ilave amaca hizmet eder. Bunlar arasında aşağıdakiler sayılabilir:
 - Görev ekibine denetimi planlama ve yürütmesinde yardımcı olur.
 - Gözetimden sorumlu görev ekibi üyelerine denetim işini yönlendirme ve gözetim altında tutmada ve gözden geçirme sorumluluklarını ISA 220'ye² uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olur.
 - Görev ekibinin kendi çalışmasından sorumlu tutulmasını sağlar.
 - Gelecekteki denetimler için önemini koruyan konuların kaydını tutar.
 - Kalite kontrol gözden geçirmeleri ve incelemelerinin ISQC 1³ veya en az ISQC 1 kadar kapsamlı olan ulusal gerekliliklere⁴ uygun yürütülmesini sağlar.
 - Dış incelemelerin ilgili yasal, düzenleyici veya diğer gerekliliklere uygun olarak yürütülmesini sağlar.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

5. Denetçinin amacı, aşağıda belirtilen unsurları sağlayan denetim belgelerini hazırlamaktır:
 - (a) Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun kayıt.

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" 11. paragraf.

² ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", 15-17 arası paragraflar.

³ ISQC 1, "ISQC 1 - Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Firmaları için Kalite Kontrolü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)", 32-33, 35-38 arası paragraflar ve 48. paragraf.

⁴ ISA 220, 2. Paragraf.

- (b) Denetimin ISA'lara ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne dair kanıtlar.

Tanımlar

6. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Denetimin belgelendirilmesi - Uygulanan denetim prosedürleri, elde edilen [bulguyla] ilgili denetim kanıtları ve denetçinin vardığı sonuçlara dair kayıtlardır (Bazen "çalışma kâğıdı" gibi terimler de kullanılır).
- (b) Denetim dosyası - Belli bir göreve yönelik denetim belgelerini içeren kayıtların yer aldığı, basılı veya elektronik formattaki bir veya daha fazla dosya veya başka bir depolama aracıdır.
- (c) Tecrübeli denetçi - Uygulamalı denetim tecrübesi olan ve aşağıdakilere ilişkin yeterli seviyede bilgiye sahip olan kişidir (Denetim firması içinden veya dışından olabilir):
- (i) Denetim süreçleri;
- (ii) ISA'lar ve ilgili yasal ve düzenleyici yükümlülükler;
- (iii) Kuruluşun faaliyet gösterdiği iş ortamı;
- (iv) Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstriyle ilgili denetim ve mali raporlamaya ilişkin hususlar.

Gereklilikler

Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması

7. Denetçi, denetim belgelerini zamanında hazırlar (Bkz. Parag. A1).

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Kanıtların Belgelendirilmesi

Denetim Belgelerinin Şekli, İçeriği ve Kapsamı

8. Denetçi, söz konusu denetimle herhangi bir ilgisi olmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlaması için yeterli denetim belgelerini hazırlar (Bkz. Parag. A2-A5, A16-A17):
- (a) ISA'lara ve ilgili yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygunluk sağlamak amacıyla uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bkz. Parag. A6-A7),
- (b) Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları,
- (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlara ilişkin varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılrken kullanılan önemli mesleki yargılar (Bkz. Parag. A8-A11),
9. Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belgelendirirken denetçi, şu hususları kaydeder:
- (a) Test edilen belirli unsurların veya hususların ayırt edici özellikleri (Bkz. Parag. A12),
- (b) Denetim işinin kim tarafından yapıldığı ve bu işin tamamlanma tarihi,
- (c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiği ve bu gözden geçirmenin tarih ve kapsamı (Bkz. Parag. A13).

10. Denetçi, önemli hususlarda idare, yönetimden sorumlu olanlar veya diğerleriyle yaptığı görüşmeleri, bu hususların niteliğini, görüşmelerin ne zaman ve kimlerle yapıldığını belgelendirir (Bkz. Parag. A14).
11. Denetçi, önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi halinde bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir (Bkz. Parag. A15).

İlgili Bir Gerekliliğe Uymama

12. Denetçi, istisnai durumlarda bir ISA'da yer alan ilgili bir gerekliliğe uyulmaması gerektiği kanaatine varırsa, uygulanan alternatif denetim prosedürleriyle riayet edilmeyen gerekliliğin amacına nasıl ulaştığını ve riayet edilmeme sebeplerini belgelendirir (Bkz. Parag. A18-A19).

Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

13. Denetçi, istisnai durumlarda denetçi raporunun tarihinden sonra yeni veya ek denetim prosedürleri uygular veya yeni sonuçlara ulaşırsa aşağıda belirtilen hususları belgelendirir (Bkz. Parag. A20):
 - (a) Karşılaşılan durumlar,
 - (b) Uygulanan yeni veya ek denetim prosedürleri, elde edilen denetim kanıtları, ulaşılan sonuçlar ve bunların denetçi raporu üzerindeki etkileri,
 - (c) Denetim belgelerindeki nihai değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması

14. Denetçi, denetim belgelerini bir denetim dosyası içinde toplar ve denetçi raporunun tarihinden sonra nihai denetim dosyasının hazırlanmasına ilişkin idari süreci zamanında tamamlar (Bkz. Parag. A21-A22).
15. Nihai denetim dosyasının hazırlanması tamamlandıktan sonra denetçi, saklama süresi dolmadan herhangi bir denetim belgesini silmez veya çıkarmaz (Bkz. Parag. A23).
16. 13. paragrafta öngörülen koşullar dışında denetçi, nihai denetim dosyasının tamamlanmasından sonra mevcut denetim belgelerinde değişiklik yapılmasını veya yeni denetim belgelerinin eklenmesini gerekli görürse yapılacak değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıda belirtilen hususları belgelendirir (Bkz. Parag. A24):
 - (a) Değişiklik ve ekleme yapılmasının nedenleri
 - (b) Değişiklik veya eklemelerin kim tarafından ve ne zaman yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetim Belgelerinin Zamanında Hazırlanması (Bkz. Parag. 7)

- A1. Yeterli ve uygun denetim belgelerinin zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılmasını sağlar ve denetim raporu tamamlanmadan önce elde edilen denetim kanıtlarının ve ulaşılan sonuçların etkin şekilde gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini kolaylaştırır. Denetim çalışması yapılırken belgelendirme yapılması, denetim bittikten sonra yapılan belgelendirmeye kıyasla daha doğrudur.

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Denetim Belgelerinin Şekli, İçeriği ve Kapsamı (Bkz. Parag. 8)

- A2. Denetim belgelerinin şekli, içeriği ve kapsamı şu faktörlere bağlıdır:
- Kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığı,
 - Uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği,
 - Tespit edilen önemli yanlış bildirim riskleri,
 - Elde edilen denetim kanıtlarının önemi,
 - Tespit edilen kural dışı durumların niteliği ve kapsamı,
 - Yürütülen çalışmanın veya elde edilen denetim kanıtlarının belgelendirilmesi kolayca tespit edilemeyecek bir denetim sonucunun veya bu sonucun dayanağının belgelendirilmesi gerekliliği,
 - Kullanılan denetim metodolojisi ve araçları.
- A3. Denetim belgeleri; basılı olarak, elektronik ortamda veya diğer araçlar kullanılarak kayıt altına alınabilir. Denetim belgelerine örnek olarak şunlar verilebilir:
- Denetim programları.
 - Analizler.
 - Sorunlara ilişkin bilgi notları.
 - Önemli hususlara ilişkin özetler.
 - Teyit ve bildirim mektupları.
 - Kontrol listeleri.
 - Önemli konulara ilişkin (e-posta dâhil) yazışmalar.

Denetçi, denetim belgelerinin bir parçası olarak kurum kayıtlarının (örneğin önemli veya özel sözleşme ve anlaşmaların) özet veya kopyalarını ekleyebilir. Ancak denetim belgeleri, kurumun muhasebe kayıtlarının yerine geçmez.

- A4. Denetçinin denetim belgelerinde çalışma kâğıtlarının ve mali tabloların eski taslaklarını, eksik veya ilk görüşleri yansıtan notları, baskı hatası veya diğer hatalar nedeniyle düzeltilen belgelerin önceki kopyalarını ve belgelerin ikinci nüshalarını eklemesine gerek yoktur.
- A5. Denetçi tarafından yapılan sözlü açıklamalar denetçinin yaptığı çalışma veya ulaştığı sonuçlar için tek başına yeterli bir dayanak değildir. Ancak denetim belgelerinde yer alan bilgilerin açıklanması veya netleştirilmesi amacıyla kullanılabilir.

ISA'lara Uygunluğun Belgelendirilmesi (Bkz. Parag. 8(a))

- A6. İlke olarak bu ISA'nın gerekliliklerine riayet edilmesi, denetim belgelerinin mevcut koşullar altında yeterli ve uygun olmasıyla sonuçlanacaktır. Diğer ISA'lar, muhtevalarında yer alan özel koşullarda bu ISA'nın nasıl uygulanacağını netleştirmek amacıyla denetim belgelerine ilişkin özel gereklilikler içermektedir. Diğer ISA'ların denetim belgelerine yönelik özel gereklilikleri, bu ISA'nın uygulanmasını kısıtlamaz. Dahası belirli bir ISA'da denetim belgelerine yönelik bir gerekliliğin bulunmaması, bu ISA'ya uygun çalışma yapılması sonucunda herhangi bir belgelendirme yapılmayacağı anlamına gelmez.
- A7. Denetim belgeleri, denetimin ISA'lara uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde göz önünde bulundurulmuş her konuyu veya kullanılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi ne gerekli ne de uygulanabilir. Ayrıca denetçinin denetim dosyasına konulan belgelerle uygunluğu gösterilen hususlarda (ör. kontrol listelerinde olduğu gibi) bu uygunluğu ayrıca belgelendirmesi de gerekmez. Örneğin:
- Yeterli biçimde belgelendirilmiş bir denetim planının mevcut olması, denetçinin denetimi planladığını gösterir.
 - Denetim dosyasında imzalı bir görev yazısının olması, denetçinin denetim görevinin şartları üzerinde idareyle veya uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata vardığını gösterir.
 - Mali tablolar hakkında uygun şekilde verilmiş şartlı görüş içeren bir denetçi raporu, denetçinin ISA'larda belirtilen koşullar altında şartlı görüş verme gerekliliğine riayet ettiğini gösterir.
 - Denetim boyunca genellikle geçerli olan gerekliliklerle ilgili olarak bunlara uygunluğun denetim dosyasında gösterilebileceği çeşitli yollar olabilir. Bunlar:
 - Örneğin denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de denetim belgeleri, denetçinin ISA'lara uygun olarak mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sunabilir. Bu kanıt, denetçinin sorgularına idarenin verdiği yanıtları doğrulamak için uygulanan özel prosedürleri içerebilir.
 - Benzer şekilde görev ortağının, denetimin ISA'lara uygun olarak yönetimi, gözetimi ve yürütülmesi sorumluluğunu üstlendiği, denetim belgelerinde çeşitli şekillerde kanıtlanabilir. Görev ortağının, ISA 315¹ uyarınca yapılan ekip toplantılarına katılımı gibi, denetimin çeşitli aşamalarına zamanında katılımının belgelendirilmesi bu yollardan biridir.

Önemli Hususların ve İlgili Önemli Mesleki Yargıların Belgelendirilmesi (Bkz. Parag. 8(c))

- A8. Bir konunun önemliliğinin değerlendirilmesi, olgu ve koşulların objektif biçimde analiz edilmesini gerektirir. Önemli hususlara şu örnekler verilebilir:
- (ISA 315'te tanımlandığı gibi)² önemli risklere yol açan hususlar,
 - (a) mali tabloların önemli yanlış bildirim içerebileceğine veya (b) denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin önceki değerlendirmesinin ve bu risklere karşı yapacağı işleri revize etme ihtiyacına işaret eden denetim prosedürlerinin sonuçları,

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 10.

² ISA 315, paragraf 4(e).

- Gerekli denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetçiye önemli zorluk çıkaran şartlar,
 - Denetim görüşünde değişiklik yapılması veya denetçi raporuna Vurgulanan Hususlar'a ilişkin paragraf eklenmesi ile sonuçlanabilecek bulgular.
- A9. Önemli hususlara ilişkin denetim belgelerinin şekli, içeriği ve kapsamını belirlemede önemli bir faktör; çalışmanın yapılması ve sonuçların değerlendirilmesinde mesleki yargının ne ölçüde kullanıldığıdır. Önemli olduğu hallerde verilen mesleki yargıların belgelendirilmesi, denetçinin elde ettiği sonuçları açıklamaya ve yargısını güçlendirmeye hizmet eder. Bu gibi hususlar, devam eden öneme sahip konuları gözden geçirirken (örneğin muhasebe tahminleri geriye dönük gözden geçirilirken) takip eden denetim çalışmalarını yürütenlerle birlikte denetim belgelerinin gözden geçirilmesinden sorumlu olanlar için özellikle önemlidir.
- A10. Ele alınan hususların ve verilen kanaatlerin önemli olduğu durumlarda 8. paragrafa göre mesleki yargının kullanılmasıyla ilgili denetim belgelerini hazırlamanın uygun olduğu bazı örnekler şunlardır:
- Bir gereklilik denetçinin bazı bilgi veya faktörleri “değerlendireceğini” öngörüyorsa ve bu değerlendirme belirli bir görev bağlamında önemliyse denetçinin ulaştığı sonucun gerekçesi.
 - Sübjektif görüş alanlarının makul olduğuna ilişkin denetçinin vardığı sonucun dayanağı (örneğin önemli muhasebe tahminlerinin makul olması).
 - Denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına yol açan ve denetim sırasında tespit edilmiş koşullara karşılık (bir uzmandan veya onay prosedürlerinden uygun şekilde faydalanılması gibi) daha fazla inceleme yapıldığında belgenin gerçekliğine ilişkin denetçinin vardığı sonuçların dayanağı.
- A11. Denetçi, denetim sırasında tespit edilen önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını tanımlayan veya bunun gibi bilgileri sağlayan ilgili diğer kanıtlayıcı denetim belgelerine çapraz atıflar içeren bir özeti (zaman zaman bitiş layihası diye de adlandırılır) denetim belgelerinin bir parçası olarak hazırlamayı ve saklamayı faydalı bulabilir. Böylesi bir özet, özellikle kapsamlı ve karmaşık denetimlerde denetim belgelerinin etkin ve verimli şekilde gözden geçirilmesi ve incelenmesini kolaylaştırabilir. Ayrıca, böyle bir özeti hazırlanması, önemli hususları değerlendirmesinde denetçiye destek olabilir. Bu özetler, uygulanan denetim prosedürleri ve varılan sonuçlar ışığında denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel teşkil edebilecek mahiyette ulaşılamayan herhangi bir ISA amacının bulunup bulunmadığını değerlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olur.

Test Edilen Özel Unsur veya Hususların ve Hazırlama ve Gözden Geçirme Sorumlularının Tespiti
(Bkz. Parag. 9)

- A12. Ayırt edici özelliklerin kayıt altına alınması, birçok amaca hizmet eder. Örneğin, bu kayıtlar görev ekibinin çalışmalarından sorumlu tutulmasını sağlar ve kural dışı durum veya tutarsızlıkların araştırılmasını kolaylaştırır. Ayırt edici özelliklerin tespiti, denetim prosedürünün ve test edilen unsur veya hususun niteliğine bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Örneğin:
- Kurum tarafından hazırlanmış satınalma emirlerinin detaylı bir testi için denetçi, tarihlerine ve satınalma emri numaralarına göre test için seçilen belgeleri belirleyebilir.
 - Belirli bir popülasyondan belirli bir tutar üzerindeki bütün kalemlerin seçilmesi veya gözden geçirilmesini gerektiren bir prosedür için denetçi, prosedürün kapsamını kayıt altına alabilir ve popülasyonu belirleyebilir (yevmiye kayıtlarından belirli bir tutar üzerindeki bütün günlük girdiler gibi).

- Bir doküman popülasyonu içerisinde sistematik örnekleme yapılmasını gerektiren bir prosedür için denetçi; kaynaklarını, başlangıç noktasını ve örneklem aralığını kaydederek seçilen dokümanları belirleyebilir (12345 sayılı belgeden başlanarak ve her 125. belge seçilerek 1 Nisan–30 Eylül tarihleri arasındaki döneme ait sevkiyat kayıtlarından seçilen sevkiyat belgelerinin sistematik bir örnekleme gibi).
- Belirli kurum personelinin sorgulanmasını gerektiren bir prosedür için denetçi, sorgu tarihlerini ve kurum personelinin adlarını ve görev tanımlarını kaydedebilir.
- Bir gözlem prosedürü için denetçi; gözlenen süreç veya konuyu, ilgili kişileri, bu kişilerin sorumluluklarını ve gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştirildiğini kayıt altına alabilir.

A13. ISA 220 uyarınca denetçi, denetim belgelerini inceleyerek yürütülen denetim çalışmasını gözden geçirir. Denetim çalışmasının kimin tarafından gözden geçirildiğinin belgelendirilmesi gerekliliği, her bir çalışma kâğıdında gözden geçirmeye ilişkin kanıt olması gerektiği anlamına gelmez. Ancak bu gereklilik; hangi denetim çalışmasının gözden geçirildiği, bu çalışmayı kimin yaptığı ve gözden geçirmenin ne zaman yapıldığının belgelendirilmesini ifade eder.

İdare, Yönetimden Sorumlu Olanlar ve Diğerleriyle Önemli Hususlar Üzerinde Yapılan Görüşmelerin Belgelendirilmesi (Bkz. Parag. 10)

A14. Denetim belgeleri, denetçi tarafından alınan kayıtlar ile sınırlı olmayıp kurum personeline hazırlanan ve denetçinin onayladığı toplantı tutanakları gibi uygun başka kayıtları da içerebilir. Denetçinin önemli hususlarla ilgili olarak müzakerede bulunabileceği diğer kişiler arasında, kurumdaki diğer personel ile kuruma profesyonel danışmanlık hizmeti veren kurum dışı taraflar da yer alabilir.

Tutarsızlıkların Nasıl Ele Alındığının Belgelendirilmesi (Bkz. Parag. 11)

A15. Denetçinin bilgilerdeki tutarsızlıkları nasıl ele aldığını belgelendirme gerekliliği, denetçinin yanlış veya yenilenen belgeleri saklaması gerektiği anlamına gelmez.

Küçük Ölçekli kuruluşlara Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 8)

A16. Küçük ölçekli kuruluşlara yönelik denetimlerin belgelendirilmesi, genellikle daha büyük ölçekli kuruluşların denetimlerine ait olanlardan daha dar kapsamlıdır. Ayrıca görev ortağının denetim çalışmasının tamamını yürüttüğü bir denetimde denetim belgeleri, sadece görev ekibinin üyelerine bilgi veya talimat vermek veya ekibin diğer üyelerince yapılan gözden geçirmeye ilişkin kanıt sağlamak amacıyla belgelendirilmesi gerekli olabilecek hususları içermeyecektir (örneğin ekip görüşmeleri veya ekibin gözetimine ilişkin olarak belgelendirilecek herhangi bir konu yer almayacaktır). Ancak denetim belgeleri, düzenleme veya diğer amaçlarla üçüncü taraflarca gözden geçirmeye tabi olabileceğinden görev ortağı, tecrübeli bir denetçi tarafından anlaşılacak denetim belgelerinin hazırlanmasına ilişkin 8. paragrafta belirtilen kapsayıcı gerekliliğe riayet eder.

A17. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetçisi, denetim belgelerinin hazırlanması sırasında destekleyici çalışma kâğıtlarına uygun şekilde çapraz atıflar yaparak denetimin çeşitli yönlerini tek bir belgeye kaydetmeyi faydalı ve verimli bulabilir. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetiminde bir arada belgelendirilebilecek konulara örnek olarak kurumun ve iç kontrolünün tanınması, genel denetim stratejisi ve denetim planı, ISA 320'ye1 göre belirlenen önemlilik, değerlendirilen riskler, denetim sırasında not edilen önemli hususlar ve ulaşılan sonuçlar verilebilir.

İlgili Bir Gerekliliğe Uymama (Bkz. Parag. 12)

- A18. ISA'ların gereklilikleri, denetçinin ISA'larda belirtilen amaçlara ve böylece denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Buna bağlı olarak istisnai durumlar dışında ISA'lar, denetimin koşulları altında ilgili olan her gerekliliğe riayet edilmesini gerektirir.
- A19. Belgelendirmeye ilişkin gereklilikler sadece, içinde bulunulan şartlarla ilgili olması durumunda uygulanır. Bir gerekliliğin içinde bulunulan şartlarla ilgili olmadığı sadece aşağıdaki durumlarda kabul edilir:²
- (a) ISA'nın tamamı içinde bulunulan şartlarla ilgili değildir (örneğin bir kuruluşun iç kontrol fonksiyonu yoksa ISA 610'un³ tamamı ilgili değildir).
 - (b) Gereklilik şarta bağlıdır ve bu şart mevcut değildir (örneğin yeterli uygun denetim kanıtı elde edilemiyorsa denetçi görüşünün değiştirilmesi gerekliliği ve böylesi bir kanıt elde edilememe hali söz konusu değildir).

Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar (Bkz. Parag. 13)

A20. İstisnai durumlara örnek olarak denetçinin denetçi raporunun tarihinden sonra bilgi sahibi olduğu ancak bu tarihten önce de mevcut olan ve bilinmesi durumunda mali tabloların değiştirilmesine veya denetçinin denetçi raporunda verdiği görüşü değiştirmesine sebep olabilecek olgular verilebilir.⁴ Bunun sonucunda denetim belgelerinde yapılacak değişiklikler, ISA 220'de⁵ ortaya konan gözden geçirme sorumluluklarına uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu görev ortağı üstlenir.

Nihai Denetim Dosyasının Hazırlanması (Bkz. Parag. 14–16)

- A21. ISQC 1 (veya bu standart kadar kapsamlı olan ulusal gereklilikler), denetim dosyasının zamanında hazırlanması için denetim firmalarının politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılar.⁶ Nihai denetim dosyasının tamamlanması için uygun süre, genellikle denetçi raporunun tarihini müteakip en fazla 60 gündür.⁷
- A22. Denetçi raporunun tarihinden sonra nihai denetim dosyasının tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını veya yeni sonuçlar çıkarılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak nihai denetim dosyasının hazırlanması sürecinde denetim belgelerinde idari nitelikte değişiklikler yapılabilir. Bu gibi değişikliklere şu örnekler verilebilir:
- Yenilenen belgelerin silinmesi veya çıkarılması.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

² ISA 200, paragraf 22.

³ ISA 610, "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması".

⁴ ISA 560, "Takip Eden Olaylar", paragraf 14.

⁵ ISA 220, paragraf 16.

⁶ ISQC 1, paragraf 45.

⁷ ISQC 1, A54 numaralı paragraf.

- Çalışma kâğıtlarının tasnif edilmesi, sıraya konulması ve çapraz atıflarının yapılması.
 - Dosya hazırlama sürecine ilişkin sonuçlandırma kontrol listelerinin imzalanması.
 - Denetçinin denetçi raporunun tarihinden önce elde ettiği ve görev ekibinin ilgili üyeleriyle görüştüğü ve kabul ettiği denetim kanıtlarının belgelendirilmesi.
- A23. ISQC 1 (veya bu standart kadar kapsamlı olan ulusal gereklilikler), denetim firmasının görev belgelerinin saklanmasıyla yönelik politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılar.¹ Denetim görevlerine ilişkin belgelerin saklanma süresi genellikle denetçi raporunun veya daha geç ise grup denetçi raporunun tarihini müteakip en az beş yıldır.²
- A24. Denetçinin mevcut denetim belgelerinde değişiklik yapmayı veya dosyanın tamamlanmasından sonra yeni denetim belgesi eklemeyi gerekli gördüğü durumlara örnek olarak kurum içi veya kurum dışı taraflarca yürütülen izleme incelemeleri sırasında alınan yorumlardan doğan mevcut denetim belgelerini açıklama ihtiyacı verilebilir.

¹ ISQC 1, paragraf 47.

² ISQC 1, A61 numaralı paragraf.

Ek (Bkz. Parag. 1)¹**Diğer ISA’larda Yer Alan Denetimin Belgelendirilmesine İlişkin Özel Gereklilikler**

Bu Ek, 12 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetiminde geçerli ve özel belgelendirme gereklilikleri içeren diğer ISA’lardaki paragrafları listeler. ISA’larda yer alan gerekliliklerin ve ilgili uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin değerlendirilmesinde bu liste tek başına yeterli değildir.

- ISA 210, “Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi” –10–12 arası paragraflar
- ISA 220, “Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü” –24–25 arası paragraflar
- ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları” –44–47 arası paragraflar
- ISA 250, “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Değerlendirilmesi” – paragraf 29
- ISA 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim” – paragraf 23
- ISA 300, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması” – paragraf 12
- ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” – paragraf 32
- ISA 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” – paragraf 14
- ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” –28–30 arası paragraflar
- ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi” – paragraf 15
- ISA 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi” – paragraf 23
- ISA 550, “İlgili Taraflar” – paragraf 28
- ISA 600, “Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)” – paragraf 50
- ISA 610, “İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması” – paragraf 13

¹ Ç.N. ISSAI 1230’da bulunmayan olan bu ek, ISA 230 metninin bir parçası olması sebebiyle buraya eklenmiştir.

ISSAI 1240

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org

Mali Denetim Rehberi

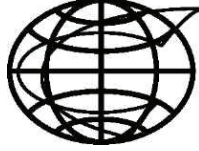
Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Financial Audit Guidelines

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

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

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

INTOSAI

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

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

ISSAI 1240 İçindekiler Tablosu

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

Gereklilikler

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

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

Ek 1: Hile Riski Faktörlerine Örnekler**Ek 2: Hileden Kaynaklanan ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yönelik Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine Örnekler****Ek 3: Hile Olasılığına İşaret Eden Durumlara Örnekler**

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 240 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Arka Plan Bilgisi

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

ISA'ya Giriş

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

Uygulama Notu'nun İçeriği

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

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

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

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

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

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

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan ilgili mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gereklilikleri veya yasama kararlarından doğan denetim görev ve yetkisi; daha başka amaçlar da ortaya koyabilir. Bu amaçlar, örneğin kamu sektörü denetçilerinin bütçeler ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere herhangi bir uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç denetimin etkinliği konusunda raporlama yapmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumluluklarını içerebilir. Fakat bu gibi ilave amaçlar olmasa bile kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında tespit edilen herhangi bir uygunsuzluğu veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Kamu sektörü denetçisi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken bu ek sorumlulukları ve ilgili hile risklerini dikkate almalıdır.
- P5. Bu ISA'daki 2. ve 3. paragraflar, hilenin özelliklerini ele almaktadır. Hile meydana geldiğinde normalde üç koşul mevcuttur. Bu koşullar, genelde kamu sektöründe farklı şekillerde bulunur. Bunlar:
- Teşvik veya baskı (hile yapmalarına bir neden sağlayacak şekilde idare veya çalışanlar üzerinde uygulanır veya bunlar tarafından algılanır) – Kamu sektörü çalışanları genelde az kaynakla kaliteli hizmet sunma ve bütçe beklentilerini karşılama baskısı altındadır. Bu durum, özellikle kullanıcı ücretlerini ve vergi oranlarını koruma baskısının olduğu zorlu ekonomik koşullar altında geçerli olabilir ve gelirleri yüksek ve harcamaları düşük bildirmeye teşvik edebilir. Ayrıca mevcut bütçenin mali yılın sonuna kadar harcanmasına yönelik teşvikler olabilir.
 - Fırsat (hilenin yapılmasına imkân tanıyan, kuruluşa ait özellikler veya kuruluşla ilgili durumlar) –İşe alımın zor olduğu bir ortam veya nitelikli personel eksikliği, kamu sektöründe daha yaygın olabilir. Bu tür durumlar genelde iç kontrolde eksikliklere yol açar ve bu da hile için fırsat yaratır. Belli kamu kurumlarında yüksek hacimli, düşük değerli nakit işlemlerinin yaygın kullanımı (örneğin polis departmanı veya sağlık kliniklerindeki nakit işlemleri), bu riskleri artırabilir. Parasal değerleri az olsa bile bu tür durumlar, kamu güveni ve beklentilerinin ve hesap verebilirliğin ihlal edilmesine yol açabilir.
 - Aklileştirme veya tutum (bireylerin hile yapma nedenlerini haklı göstermelerine imkân veren davranış, karakter veya etik değerler) – Kamu sektöründe maaş seviyesinin genelde özel sektöre göre düşük olması, çalışanların kamu kaynaklarının kötüye kullanımını haklı gösterebileceklerine inanmasına yol açabilir. Yukarıda olduğu gibi bu durum da kamu güveni ve beklentilerini ve hesap verebilirlik ilkelerini ihlal edebilir.

Tanımlar

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

Mesleki Şüphencilik

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

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

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

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme

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

¹ ISSAI 1, “Lima Deklarasyonu”.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

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

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Saptanması ve Değerlendirilmesi

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

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

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

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

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi

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

Denetçinin Göreve Devam Edememesi

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

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

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

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim

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

Ek 1: Kamu Sektöründeki Ek Hile Riski Faktörlerine Örnekler

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

Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

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

Teşvikler/Baskılar

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

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

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

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

Fırsatlar

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

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

Aşağıdaki koşullar sonucu idarenin izlenmesi etkili değildir:

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

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

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

Aşağıdaki koşullar sonucu iç kontrol bileşenleri yetersiz kalmaktadır:

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

Tutumlar/Aklileştirme

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

Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

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

Teşvikler/Baskılar

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

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

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

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

Güç ve yetkinin kötüye kullanılması:

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

Fırsatlar

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

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

Tutumlar/Aklileştirme

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

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

Belirli Adımlar - Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirim

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

Denetim Planlaması

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

Daha yoğun planlama süreci açısından aşağıdaki hususlara dikkat edilebilir:

Çıkar Çatışması

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

Satın Alma Süreci

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

Daha yoğun planlama süreci açısından aşağıdaki hususlara dikkat edilebilir:

Satın Alma Sistemi

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

Çıkar Çatışması

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

Uygun Davranış/ Uymama

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

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

Maddi Doğrulama Testi

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

Bütçe Düzenlemeleri

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

Personel Maliyetleri

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

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

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

Muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar:

- Fonlar ve/veya programlar arası önemli işlem transferleri.

Anormal Bütçe Süreçleri:

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

Satın Alma Süreçleri:

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

Hibeler ve Bağışçı Kuruluşlardan Alınan Finansman:

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

Varlıklar:

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

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

International Standard on Auditing

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



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

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

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

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

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

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 240

MALİ TABLO DENETİMİNDE DENETÇİNİN HİLEYLE İLGİLİ SORUMLULUKLARI

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

İÇİNDEKİLER

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

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

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

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablo denetiminde denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarını ele alır. Bu ISA, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili olarak ISA 315¹ ve ISA 330²'un² nasıl uygulanacağını ele almaktadır.

Hilenin Özellikleri

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

Hilenin Önlenmesi ve Tespitine Yönelik Sorumluluk

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

Denetçinin Sorumlulukları

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

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

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

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

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

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

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

Tanımlar

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

¹ ISA 200, paragraf A51.

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

Gereklilikler

Mesleki Şüphencilik

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

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme

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

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

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

İdare ve Kuruluş Bünyesindeki Diğer Kişiler

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

¹ ISA 315, paragraf 10.

² ISA 315, paragraf 5-24.

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

Yönetimden Sorumlu Olanlar

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

Tespit Edilen Olağan Dışı veya Beklenmedik İlişkiler

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

Diğer Bilgiler

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

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

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

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

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

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

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

Genel Adımlar

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

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

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

¹ ISA 315, paragraf 25.

² ISA 330, paragraf 5.

³ ISA 330, paragraf 6.

İdarenin Kontrolleri Geçersiz Kılmasıyla İlgili Risklere Karşı Yürütülecek Denetim Prosedürleri

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

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. A49)

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

Denetçinin Göreve Devam Edememesi

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

Yazılı Bildirimler

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

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

belirten yazılı bildirimler alır.

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

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

Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlarla İletişim

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

Belgeleme

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

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

² ISA 330, paragraf 28.

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Hilenin Özellikleri (Bkz. Parag. 3)

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

¹ ISA 330, paragraf 28.

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

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

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

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

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

Mesleki Şüphencilik (Bkz. Parag. 12-14)

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

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme (Bkz. Parag. 15)

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

¹ ISA 200, paragraf A47.

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

A11. Görüşme aşağıdaki konuları içerebilir:

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

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İdareden Bilgi Alınması

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

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

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

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

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

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

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

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

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

İç Denetimden Bilgi Alınması (Bkz. Parag. 19)

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

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

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

dâhil olmak üzere belirli iç denetim faaliyetleri hakkında bilgi alabilir.

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

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

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

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

Diğer Bilgilerin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 23)

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

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 24)

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

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

- Gerçekçi olmayan kâr hedeflerine ulaşılması halinde önemli primlerin verilecek olması, hile yapmak için teşvik yaratabilir ve
 - Etkin olmayan bir kontrol ortamı, hile yapmak için bir fırsat doğurabilir.
- A24. Hile riski faktörleri, kolaylıkla önem sırasına sokulamaz. Hile riski faktörlerinin önemi, büyük farklılıklar gösterir. Bu faktörlerin bazıları, belirli koşulların önemli yanlış bildirim riski ortaya koymadığı kuruluşlarda mevcut olacaktır. Buna bağlı olarak bir hile riski faktörünün mevcut olup olmadığının ve bu faktörün mali tablolarda hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekir gerekmediğinin belirlenmesi, mesleki yargının kullanılmasını gerektirir.
- A25. Hileli mali raporlama ve varlıkları zimmete geçirmeye ilgili hile riski faktörleri için örnekler, Ek 1'de sunulmaktadır. Bu açıklayıcı risk faktörleri, hile mevcut olduğunda genelde var olan üç koşula dayalı olarak sınıflandırılmaktadır:
- Hile yapmak için teşvik veya baskı,
 - Hile yapmak için fırsat olduğu algısı ve
 - Hile içeren eylemi aklileştirme becerisi.
- Hile içeren eylemin aklileştirilmesine imkân tanıyan bir tutumu yansıtan risk faktörleri, denetçinin yaptığı gözleme elverişli olmayabilir. Ama yine de denetçi, bu tür bilgilerin mevcudiyetinin farkına varabilir. Ek 1'de sözü edilen hile riski faktörleri, denetçilerin karşılaşılabileceği farklı birçok durumu kapsamalarına karşın bunlar sadece örnek niteliğindedir ve başka risk faktörleri de mevcut olabilir.
- A26. Bir kuruluşun büyüklük, karmaşıklık ve mülkiyet özellikleri; ilgili hile riski faktörlerinin değerlendirilmesi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Örneğin büyük ölçekli bir kuruluş söz konusu olduğunda genelde idarenin yaptığı usulsüz davranışı sınırlandıran
- Yönetimden sorumlu olanların gerçekleştirdiği etkin gözetim,
 - Etkin bir iç denetim fonksiyonu,
 - Yazılı iş ahlâkı kurallarının olması ve uygulanması
- gibi faktörler olabilir. Ayrıca bir faaliyet alanının çalışma düzeyinde dikkate alınan hile riski faktörleri, kuruluşun geneli düzeyinde ele alındığında elde edilenlerle kıyaslandığında farklı bakış açıları sağlayabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

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

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

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

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

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

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

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

Genel Adımlar (Bkz. Parag. 28)

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

¹ ISA 315, paragraf A48.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İdarenin Kontrolleri Geçersiz Kılmasıyla İlgili Risklere Yanıt Niteliğindeki Denetim Prosedürleri

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

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

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

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

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

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

- A45. Mali tabloların hazırlanması, idarenin önemli muhasebe tahminlerini etkileyen çeşitli hükümlerde veya varsayımlarda bulunmasını ve bu tür tahminlerin akla yakınlığını sürekli olarak izlemesini gerektirir. Hileli mali raporlama, genelde muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış bildirilmesiyle yapılır. Bu, örneğin mali tabloların kullanıcılarının kuruluşun performansı ve karlılığı hakkındaki algılarını etkileyerek bu kullanıcıları aldatmak amacıyla ya iki veya daha fazla muhasebe dönemi boyunca kazançları düzeltmek ya da belirlenmiş bir kazanç düzeyini yakalamak üzere tasarlanacak şekilde tüm karşılıkları veya yedekleri az veya çok bildirmek vasıtasıyla yapılabilir.
- A46. İdarenin önceki yılın mali tablolarında yansıtılan önemli muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri ve varsayımlarına ilişkin geriye dönük bir gözden geçirme yapılmasının amacı, idare tarafında olası bir yanlışlığa ilişkin bir gösterge olup olmadığını belirlemektir. Bu gözden geçirmenin amacı, denetçinin önceki yıl o tarihte var olan bilgilere dayanarak vardığı mesleki yargıları sorgulamak değildir.
- A47. Geriye dönük inceleme, ISA 540 tarafından da gerekli kılınmaktadır.¹ Bu gözden geçirme; idarenin önceki dönem tahmin sürecinin etkinliği, sonuç hakkındaki denetim kanıtı veya uygun hallerde güncel dönem muhasebe tahminlerinin yapılmasıyla ilgisi olan önceki dönem muhasebe tahminlerinin sonradan yeniden tahmin edilmesi ve tahmin belirsizliği gibi mali tablolarda açıklanması gerekebilecek konulara ilişkin denetim kanıtıyla ilgili bilgi elde etmek için bir risk değerlendirme prosedürü olarak yapılmaktadır. Pratik olarak; bu ISA uyarınca hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski oluşturabilecek yanlışlıklara yönelik idari hükümler ve varsayımlara ilişkin denetçinin gözden geçirmesi, ISA 540'ın gerektirdiği gözden geçirmeyle bir arada yapılabilir.

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

- A48. Kuruluşa ait faaliyetlerin normal seyri dışında kalan veya olağan dışı görülen önemli işlemlerin hileli mali raporlama yapmak veya varlıkları zimmete geçirmeyi gizlemek için yapılmış olabileceğini akla getirebilecek göstergeler arasında şunlar sayılabilir:
- Bu tür işlemlerin şekli, aşırı derecede karmaşık görünür (örneğin işlem, konsolide bir grup bünyesinde pek çok birimi veya bir çok ilgisiz üçüncü tarafı içerir).
 - İdare, bu tür işlemlerin niteliğini ve muhasebesini kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlarla görüşmemiştir ve belgelendirme yetersizdir.
 - İdare, işlemin altında yatan ekonomik gerekçe yerine daha çok belli bir muhasebe yöntemine ihtiyaç olduğuna vurgu yapmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

Denetçinin Göreve Devam Edememesi (Bkz. Parag. 38)

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

¹ ISA 330, paragraf 25.

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

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

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

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

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

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 39)

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

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

² ISA 580, "Yazılı Bildirimler".

İdareyle ve Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

İdareyle İletişim (Bkz. Parag. 40)

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

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 41)

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

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

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

Hileyle İlgili Diğer Konular (Bkz. Parag. 42)

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

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

¹ ISA 260, paragraf A38.

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

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

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

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

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

Ek 1

(Bkz. Parag. A25)

Hile Riski Faktörleri İçin Örnekler

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

Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

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

Teşvikler/Baskılar

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

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

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

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

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

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

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

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

Fırsatlar

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

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

Aşağıdaki koşullar nedeniyle idare tarafından yapılan izleme etkili değildir:

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

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

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

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

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

Aşağıdakiler nedeniyle iç kontrol bileşenleri yetersiz kalmaktadır:

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

Tutumlar/Aklileştirme

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

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

Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirimlerle İlgili Risk Faktörleri

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

Teşvikler/Baskılar

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

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

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

Fırsatlar

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

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

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

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

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

Tutumlar/Aklileştirmeler

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

Ek 2

(Bkz. Parag. A40)

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

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

Beyan Düzeyindeki Hususlar

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

Bu adımlara ilişkin belirli örnekler aşağıda verilmektedir:

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

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

Belirli Adımlar— Hileli Mali Raporlamadan Kaynaklanan Yanlış Bildirim

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

Gelir Tahakkuku

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

Stok Miktarları

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

İdarenin Tahminleri

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

Belirli Adımlar— Varlıkları Zimmete Geçirmeden Kaynaklanan Yanlış Bildirim

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

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

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

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

Ek 3

(Bkz. Parag. A49)

Hile Olasılığına İşaret Eden Durumlara Örnekler

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

Aşağıdakiler dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarındaki uyumsuzluklar:

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

Aşağıdakiler gibi çelişkili veya eksik kanıtlar:

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

ISSAI 1250

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Financial Audit Guidelines

Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

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

INTOSAI

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

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 250 “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1250 İçindekiler Tablosu

ISA 250 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P7
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	P8
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	P9–P10
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 250	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yasal ve İdari Düzenlemelerin Etkisi	2
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	3–8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11
Gereklilikler	
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	12–17
Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri	18–21
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	22–28
Belgelendirme	29
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk Konusundaki Sorumluluk	A1–A6
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması	A7–A12
Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri	A13–A18
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması	A19–A20
Belgelendirme	A21

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 250 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 250 – Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 250, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 250, denetçinin mali tablo denetiminde yasal ve idari düzenlemeleri dikkate almasına yönelik sorumluluklarını ele alır. Bu ISA, denetçinin belirli yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu denetlemek ve ayrı biçimde raporlamak için özel olarak görevlendirildiği diğer güvence görevleri için geçerli değildir.

Uygulama Notu'nun İçeriği

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

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

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

Genel Hususlar

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

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

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

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

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

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

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması

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

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

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

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

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması

International Standard on Auditing

Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 250), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesi ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

IFAC'ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

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

ISBN: 978-1-60815-003-8

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 250

MALİ TABLO DENETİMİNDE YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELERİN DİKKATE ALINMASI

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

İÇİNDEKİLER

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

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

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

Yasal ve İdari Düzenlemelerin Etkisi

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

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

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

Denetçinin Sorumluluğu

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

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

² ISA 200, paragraf A51.

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

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

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

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

10. Denetçinin amaçları şunlardır:

¹ ISA 200, paragraf 15.

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

Tanım

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

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

Gereklilikler

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

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

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

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

Uygunsuzluk Tespit Edildiğinde ve Uygunsuzluktan Şüphelenildiğinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri

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

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunsuzlukların Raporlanması

Yönetimden Sorumlu Olanlara Uygunsuzluğun Raporlanması

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

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

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

Mali Tablolarla İlgili Denetçi Raporunda Uygunsuzluğun Raporlanması

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

Uygunsuzluğun Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlara Raporlanması

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

Belgelendirme

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Denetçinin Sorumluluğu

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

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

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

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

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

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Dikkate Alması

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 16)

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

Uygunuzluk Tespiti veya Şüphesi Halinde Uygulanacak Denetim Prosedürleri

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

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

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

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

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

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

Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 19)

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

Uygunluğun Etkilerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 21)

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

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Uygunlukların Raporlanması*Düzenleyici ve Mevzuatı Uygulayıcı Kurumlara Uygunluğun Raporlanması (Bkz. Parag.28)*

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

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

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

Belgelendirme (Bkz. Parag. 29)

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

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

ISSAI 1260

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

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Financial Audit Guidelines

Communication with Those Charged with Governance

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) 260 “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1260 İçindekiler Tablosu

ISA 260 UYGULAMA NOTU

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
--	-----------

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar	P3
Yönetimden Sorumlu Olanlar	P4–P5
Bildirilecek Konular	P6–P9
İletişim Süreci	P10

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 260

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı	1
İletişimin Rolü	4–7
Yürürlük Tarihi	8

Amaçlar	9
----------------------	----------

Tanımlar	10
-----------------------	-----------

Gereklilikler

Yönetimden sorumlu olanlar	11–13
Bildirilecek konular	14–17
İletişim süreci	18–22
Belgelendirme	23

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yönetimden sorumlu olanlar	A1–A8
Bildirilecek konular	A9–A27
İletişim süreci	A28–A44
Belgelendirme	A45

Ek 1: ISQC 1'de ve Diğer ISA'larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler

Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 260 Uygulama Notu¹

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 260 –Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 260, 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 260, denetçinin mali tablo denetiminde yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmasına yönelik sorumluluklarını ele alır. Her ne kadar bu ISA, kuruluşun yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın geçerli olsa da yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı durumlarda ve borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda özel hususlar geçerlidir. Kuruluşun idaresinin veya sahiplerinin aynı zamanda bir yönetim göreviyle mükellef olmaması halinde bu ISA, denetçinin idare veya sahiplerle iletişimiyle ilgili gereklilikleri belirlemez.

Mali tablo denetiminde etkin bir ikili iletişimin önemli olduğunu kabul eden bu ISA, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine yönelik kapsamlı bir çerçeve sağlar ve bildirilecek belirli bazı konuları ortaya koyar. ISA 260'ın gerekliliklerini tamamlayan ek iletişim konuları ise diğer ISA'larda ortaya konmaktadır (bkz. Ek 1). Bunun yanı sıra ISA 265,² denetim sırasında denetçinin tespit ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili belirli gereklilikleri ortaya koyar. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler; bu ISA'nın veya diğer ISA'ların zorunlu kılmadığı ilave konuların bildirilmesini gerekli kılabilir. ISA 260'daki hiçbir husus, denetçinin diğer herhangi bir konuyu yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, ISA'daki başlıkları izler ve aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
 - (a) Genel Hususlar.
 - (b) Yönetimden Sorumlu Olanlar.
 - (c) Bildirilecek Konular.
 - (d) İletişim Süreci.

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

² ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi".

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 260, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu ek amaçlar, örneğin denetçinin bütçe ve hesap verme sorumluluğu gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumluluklarını içerebilir. ISA 260'ın 3. paragrafı; Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli ek gereklilikler sonucu ilave konuların da yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesinin gerekebileceğini kabul eder.

Yönetimden Sorumlu Olanlar

- P4. ISA'nın 11. paragrafı, denetçinin kuruluşun yönetim yapısı bünyesinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri belirlemesini gerektirir. Kamu sektöründe yönetim sorumlulukları, birçok organizasyonel düzeyde ve birçok işlevde (dikey veya yatay olarak) mevcut olabilir. Sonuç olarak yönetimden sorumlu olanlar şeklinde tespit edilen birçok farklı grubun bulunduğu durumlar olabilir. Ayrıca kamu sektöründeki bir denetim, hem mali tablo amaçlarını hem de uygunluk amaçlarını kapsayabilir ve bazı durumlarda bu, ayrı yönetim organlarını içerebilir.
- P5. Konuların yönetimden sorumlu olanların alt gruplarına bildirildiği durumlarda, ISA'nın 12. paragrafında ele alındığı üzere, kamu sektörü denetçilerinin bu bilgiyi yönetim kurulunun tamamına özet olarak veya bir bütün olarak bildirmesi gerekebilir. Bu durum, özellikle yönetimden sorumlu olanların kuruluşun idaresinde yer almasının olağan olduğu kamu sektöründe geçerlidir. Kamu sektörü denetçileri, yasama organının veya uygun düzenleyicilerin diğer yönetim düzeylerine bildirilen konular hakkındaki ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak konusunda –özellikle konuların genel kamu menfaatiyle veya spekülasyonla ilgili olabildiği durumlarda– özellikle hassas olmalıdır.

Bildirilecek Konular

- P6. ISA'nın 15. paragrafı, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair genel bir taslak iletmesini gerektirir. Kamu sektöründe bu gereklilik çeşitli yollarla yerine getirilebilir. Örneğin denetimin kapsamı ve zamanlaması, ilgili mevzuatta veya denetim görev ve yetkisinde tanımlı olabilir ya da kamu sektörü denetçileri, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair genel bir taslağı görev yazısında bildirebilir.
- P7. ISA'nın A11(b) paragrafı; denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili bildirimden denetçinin, kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı daha iyi tanımasına yardımcı olabileceğini ifade eder.

Kamu sektörü denetçileri, kuruluşun mali tablolarında hangi bileşenlere ait mali bilgilerin yer alması gerektiği konusundaki fikirlerini bildirmeyi ve fikirlerini doğrulamak için kuruluşun vereceği yanıtı kullanmayı faydalı bulabilir. Örneğin denetlenen bir kuruluşun konsolide mali tablolarında ortak teşebbüslere (özel ve kamu sektörü kuruluşları dâhil) yer verilip verilmeyeceği veya ne derece yer verileceğine karar vermek zor olabilir.

- P8. ISA'nın 16. paragrafı, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi gereken önemli denetim bulgularını sıralar. Kamu sektörü denetçileri, genelde devletin ve devlet yönetiminin tümüne veya belli kısımlarına ilişkin olarak görevlendirilmiş denetçilerdir. Bu durumda kamu sektörü denetçileri, diğer kuruluşlardan ve denetimlerinden edindikleri ve yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olabilecek bilgilere erişim imkânına sahibi olabilir. Buna dair örnekler arasında, denetlenen kuruluşla ilgili işlemlerde yapılan ve başka kuruluşları da etkileyebilecek önemli hatalar veya başka kuruluşlarda verimlilik artışı sağlamış olan uygun kontrollerin tasarımları sayılabilir. Bu tür bilgilerin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, koşullar müsait olduğu takdirde denetime değer katabilir. Bununla birlikte yasal ve idari düzenlemeler veya etik gereklilikler; bu tür bilgilerin bildirilmesini yasaklayabilir.
- P9. Kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, (a) hükümetleri yasama organlarına ve halka karşı sorumlu tutma ve (b) kamu kaynaklarının iyi yönetilmesine yönelik yolsuzluk gibi tehditlerin tespit edilmesine yardımcı olma yetileri bakımından kritik önem taşır. ISA'nın 17. paragrafında yer alan, borsada kayıtlı kuruluşların bağımsızlık konusundaki ilgili etik gerekliliklere uygunluğunu bildirme gerekliliği, bu uygunluğun raporlanmasının kamu yararına olduğu hallerde kamu sektörü denetçileri için de geçerli olabilir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları'nda yer alan hususlara ek olarak INTOSAI Etik Kuralları'nda yer alan siyasi tarafsızlık gibi hususlar, kamu sektörü bağlamında özellikle önemli olabilir.

İletişim Süreci

- P10. ISA'nın 22. paragrafı; denetçinin, yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin denetim amaçları bakımından yeterli olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir. İkili iletişimin yeterli olmaması halinde ISA, denetçinin uygun adımları atmasını gerektirir. Kamu sektöründe uygun adım; yasama organı, uygun düzenleyiciler veya finansman kurumlarıyla iletişime geçilmesini içerebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

International Standard on Auditing

Communication with Those Charged with Governance



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 260), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesi ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik amaçlı olarak veya kişisel amaçlı olarak kullanılması ve satılmaması veya dağıtılmaması koşuluyla 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 dokümanın çoğaltma, stoklama veya dağıtım izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu dokümanın çoğaltılması, depolanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 260

YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA İLETİŞİM

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
İletişimin Rolü.....	4–7
Yürürlük Tarihi.....	8
Amaçlar	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Yönetimden Sorumlu Olanlar.....	11–13
Bildirilecek Konular	14–17
İletişim Süreci.....	18–22
Belgelendirme	23
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yönetimden Sorumlu Olanlar.....	A1–A8
Bildirilecek Konular	A9–A27
İletişim Süreci.....	A28–A44
Belgelendirme	A45
Ek 1: ISQC 1 ve Diğer ISA'larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler	
Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin mali tablo denetiminde yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu ele alır. Her ne kadar bu ISA, kuruluşun yönetim yapısına veya büyüklüğüne bakılmaksızın geçerli olsa da yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı durumlarda ve borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda özel hususlar geçerlidir. Kuruluşun idaresi veya sahiplerinin aynı zamanda bir yönetim göreviyle mükellef olmaması halinde bu ISA, denetçinin idare veya sahiplerle iletişimiyle ilgili gereklilikleri belirlemez.
2. Bu ISA, mali tablo denetimi bağlamında yazılmıştır ancak yönetimden sorumlu olanların geçmiş dönemlere ait diğer mali bilgilerin hazırlanışını denetlemekle sorumlu olduğu durumlarda mevcut şartlara göre gereken şekilde uyarlanarak diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimleri için de uygulanabilir.
3. Mali tabloların denetiminde etkin bir ikili iletişimin önemli olduğunu kabul eden bu ISA, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine yönelik kapsamlı bir çerçeve sağlar ve yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek bazı belirli konuları ortaya koyar. Bu ISA'nın gerekliliklerini tamamlayan ek iletişim konuları ise diğer ISA'larda ortaya konmaktadır (bkz. Ek 1). Bunun yanı sıra ISA 265,¹denetim sırasında denetçinin tespit ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili belirli gereklilikleri ortaya koyar. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler; bu ISA'nın veya diğer ISA'ların zorunlu kılmadığı ilave konuların bildirilmesini gerekli kılabilir. Bu ISA'daki hiçbir husus, denetçinin diğer herhangi bir konuyu yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez (Bkz. Parag. A24–A27).

İletişimin Rolü

4. Bu ISA, öncelikli olarak denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine odaklanır. Bununla birlikte etkin bir ikili iletişim, aşağıdakilere yardımcı olmak konusunda önem arz eder.
 - (a) Denetçi ve yönetimden sorumlu olanların denetim bağlamında ilgili konuları anlaması ve yapıcı bir çalışma ilişkisi geliştirmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.
 - (b) Denetçinin yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin yönetimden sorumlu olanlar; denetçiye, kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıması, uygun denetim kanıtı kaynakları belirlemesi ve belirli işlemler veya olaylar hakkında bilgi temini konusunda yardım edebilir.
 - (c) Yönetimden sorumlu olanların mali raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylelikle mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması riskinin azalması.
5. Bu ISA'nın gerektirdiği hususları bildirmekten denetçi sorumlu olmasına karşın yönetimle ilgili konuların yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesinden idare de sorumludur.

¹ ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi".

Denetçinin konuyu iletmış olması, idareyi bu sorumluluktan kurtarmaz. Benzer şekilde denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi gereken konuları idarenin de bildirmesi, denetçiyi bu konuları bildirme sorumluluğundan kurtarmaz. Bununla birlikte bu konuların idare tarafından bildirilmesi, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişiminin şeklini veya zamanlamasını etkileyebilir.

6. ISA'lar uyarınca bildirilmesi gereken belirli konuların net biçimde bildirilmesi, her denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak ISA'lar, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek diğer hususları belirlemek için özel olarak prosedürler uygulamasını gerektirmez.
7. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara belli konulara ilişkin bildirimlerini sınırlandırabilir. Örneğin yasal veya idari düzenlemeler, uygun bir makamın gerçekleştirdiği bir soruşturmada fiili veya şüpheli bir kanunsuz hareket olduğu yönünde önyargı oluşturabilecek bir bildirim veya eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin bildirimde bulunma yükümlülüğü ile gizliliği koruma yükümlülüğü arasındaki olası çelişkiler, karmaşık bir hal alabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki tavsiye almayı düşünebilir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Mali tablo denetimine ilişkin denetçinin sorumluluklarını ve denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında genel bir taslağı yönetimden sorumlu olanlara net biçimde bildirmek,
 - (b) Yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgileri almak,
 - (c) Denetimden kaynaklanan ve mali raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili ve önemli gözlemleri yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve
 - (d) Denetçi ve yönetimden sorumlu olanlar arasında etkin bir ikili iletişimi teşvik etmek.

Tanımlar

10. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Yönetimden sorumlu olanlar –Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluşlar (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir. Yönetim yapılarının çeşitliliği konusunda bilgi için bakınız paragraf A1–A8.
 - (b) İdare –Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Kuruluş faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi-yöneticiyi kapsar.

Gereklilikler

Yönetimden Sorumlu Olanlar

11. Denetçi, kuruluşun yönetim yapısı içerisinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri belirler. (Bkz. Parag. A1–A4)

Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla İletişim

12. Yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla örneğin bir denetim komitesiyle ya da bir bireyle iletişim kurduğu hallerde denetçi, yönetim kuruluyla da iletişim kurmasının gerekip gerekmediğine karar verir. (Bkz. Parag. A5–A7)

Yönetimden Sorumlu Olanların Hepsini Kuruluşun İdaresinde Yer Aldığı Zaman

13. Bazı durumlarda, örneğin tek bir malikin kuruluşu yönettiği ve başka kimsenin yönetim rolünün olmadığı küçük ölçekli bir kuruluş söz konusu olduğunda, yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer alır. Bu tür durumlarda bu ISA'nın gerektirdiği hususlar, idari sorumlulukları olan kişi veya kişilere bildirilirse ve bu kişiler aynı zamanda yönetim sorumluluklarına sahipse bu hususların yönetim rolleri nedeniyle aynı kişi veya kişilere tekrar bildirilmesi gerekmez. Bu hususlar 16(c) paragrafında belirtilmektedir. Yine de denetçi; idari sorumlulukları olan kişi veya kişilerle yapılan iletişimin yönetim görevleri nedeniyle normal şartlarda iletişim kuracağı herkesi yeterince bilgilendirdiğinden emin olur (Bkz. Parag. A8).

Bildirilecek Konular

Denetçinin Mali Tablo Denetimiyle İlgili Sorumlulukları

14. Denetçi, mali tablo denetimine ilişkin sorumluluklarını yönetimden sorumlu olanlara bildirir; bu bildirimde aşağıdakiler dâhildir:
- (a) Denetçi, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında idare tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmak ve bildirmekten sorumludur ve
 - (b) Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanları kendi sorumluluklarından kurtarmaz (Bkz. Parag. A9–A10).

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması

15. Denetçi, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında genel bir taslağı yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz. Parag. A11–A15).

Önemli Denetim Bulguları

16. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlara şunları bildirir: (Bkz. Parag. A16)
- (a) Muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve mali tablo açıklamaları dâhil olmak üzere kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkındaki denetçi görüşleri. Uygun olduğu hallerde denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesinde kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, kuruluşa özgü koşullar altında neden en uygun uygulama olarak değerlendirmediklerini yönetimden sorumlu olanlara açıklar (Bkz. Parag. A17).

- (b) Varsa denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar (Bkz. Parag. A18).
- (c) Yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer almadığı hallerde:
 - (i) varsa denetimden kaynaklanan, idareyle görüşülen veya yazışmaya tabi olan önemli konular ve (Bkz. Parag. A19)
 - (ii) denetçinin talep ettiği yazılı bildirimler.
- (d) Varsa denetimden kaynaklanan ve denetçinin mesleki yargısına göre mali raporlama sürecinin gözetimi açısından önemli olan diğer hususlar (Bkz. Parag. A20).

Denetçinin Bağımsızlığı

17. Borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlarda iletişim kurar:
 - (a) Görev ekibinin ve denetim firmasındaki ilgili diğer kişilerin, denetim firmasının ve uygun hallerde denetim ağına dâhil firmaların bağımsızlık konusundaki ilgili etik gerekliliklere uyduklarına dair bir bildirim.
 - (b)(i) Denetçinin mesleki yargısına göre bağımsızlık üzerinde makul nedenlerle etkisi olduğu düşünülebilecek, denetim firması, denetim ağına dâhil firma ve kuruluş arasındaki tüm ilişkiler ve diğer hususlar. Bu bildirim, mali tabloların kapsadığı dönemde denetim firması veya denetim ağına dâhil firmalar tarafından kuruluşa ve kuruluşun kontrolündeki bileşenlere verilen denetim dışı hizmetler için ve denetim için alınan toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, yönetimden sorumlu olanların hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini değerlendirmelerinde yardımcı olmak amacıyla uygun kategorilere tahsis edilir.
 - (ii) Bağımsızlığa yönelik belirlenmiş tehditleri ortadan kaldırmak veya bunları makul bir düzeye indirmek için alınan önlemler (Bkz. Parag. A21–A23).

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Kurulması

18. Denetçi; iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriğini yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz. Parag. A28–A36).

İletişim Türleri

19. Mesleki yargısına göre sözlü bildirim yeterli olmayacağı hallerde denetçi, önemli denetim bulgularıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar. Yazılı bildirimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm konuları içermesi gerekmez (Bkz. Parag. A37–A39).
20. Denetçi, 17. paragrafın gerektirdiği durumlarda denetçinin bağımsızlığıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar.

İletişimlerin Zamanlaması

21. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişime geçer (Bkz. Parag. A40–A41).

İletişim Sürecinin Yeterliliği

22. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirir. Uygun olmaması halinde denetçi, bunun, varsa denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirme ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme yetisi üzerindeki etkisini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bkz. Parag. A42–A44).

Belgelendirme

23. Bu ISA uyarınca bildirilmesi gereken hususların sözlü olarak bildirildiği durumlarda denetçi, denetimin belgelendirilmesinde bu sözlü bildirimlere ve bunların ne zaman ve kime bildirildiğine yer verir. Konuların yazılı olarak bildirildiği hallerde denetçi, denetimin belgelendirilmesinin bir parçası olarak bu bildirim bir nüshasını saklar.¹(Bkz. Parag. A45).

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller**Yönetimden Sorumlu Olanlar** (Bkz. Parag. 11)

- A1. Yönetim yapıları; farklı kültürel ve yasal zemin, büyüklük ve mülkiyet özellikleri gibi etkilere bağlı olarak yetki alanı ve kuruluşa göre farklılık gösterir. Örneğin:
- Bazı yetki alanlarında yönetim (idare) kurulundan hukuken ayrı (tamamen veya büyük oranda icra yetkisi olmayan) bir denetim kurulu vardır (“iki kademeli kurul” yapısı). Bazı yetki alanlarında ise hem denetim hem de icra fonksiyonları; tek veya birleşik bir kurulun hukuki sorumluluğundadır (“tek kademeli kurul” yapısı).
 - Bazı kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kuruluşun yasal yapısının ayrılmaz bir parçası olan örneğin şirket direktörlüğü gibi pozisyonlarda yer alır. Diğerlerinde ise, örneğin bazı kamu kurum ve kuruluşlarında kurumun parçası olmayan bir organ yönetimden sorumlu tutulur.
 - Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanların bir kısmı veya hepsi kuruluşun idaresinde yer alır. Bazı durumlarda ise yönetimden sorumlu olanlar ve idare farklı kişilerden oluşur.
 - Kimi durumlarda yönetimden sorumlu olanlar, kuruluşun mali tablolarını onaylamaktan² sorumludur (Bazı durumlarda ise bu sorumluluk idareye aittir).
- A2. Pek çok kuruluşta yönetim; idare heyeti gibi bir yönetim kurulu, denetim kurulu, ortaklar, mal sahipleri, yönetim komitesi, yöneticiler konseyi, mütevelli heyeti ya da dengi kişilerin ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük ölçekli kuruluşlarda yönetimden tek bir kişi, örneğin başka malikin olmadığı hallerde işletme sahibi-yönetici ya da tek bir mütevelli sorumlu olabilir.

¹ ISA 230, “Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 8–11 ve paragraf A6.

² ISA 700 “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, Paragraf A40’ta tanımlandığı üzere; bu bağlamda onaydan sorumlu olmak, ilgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm tabloların hazırlanmış olduğu sonucuna varma yetkisine sahip olmaktır.

Yönetimin ortak bir sorumluluk olduğu hallerde ise denetim komitesi ve hatta tek bir birey gibi bir alt grup, yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmak için belirli işlerden sorumlu olabilir. Alternatif olarak bir alt grup veya bireyin yönetim kurulunun sorumluluklarından farklı olarak kanunen belirlenmiş belirli sorumlulukları olabilir.

- A3. Bu çeşitlilik, bu ISA'nın tüm denetimler için denetçinin belli konuları bildireceği kişi veya kişileri tanımlamasının mümkün olmadığı anlamına gelir. Ayrıca bazı durumlarda, örneğin bazı aile şirketleri, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve bazı kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi yönetim yapısının resmi olarak tanımlanmadığı kuruluşlarda iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler; yürürlükteki yasal çerçevede ya da diğer görev koşullarında net bir şekilde belli olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçinin iletişim kuracağı ilgili kişi veya kişileri, görevlendirmeyi yapan tarafla görüşmesi ve kararlaştırması gerekebilir. Kiminle iletişim kurulacağına karar verirken denetçinin ISA 315¹ uyarınca kuruluşun yönetim yapısı ve süreçleri hakkında elde ettiği bilgiler işe yarar. İletişim kurulacak kişi veya kişiler, bildirilecek konuya göre değişebilir.
- A4. ISA 600, grup denetçileri tarafından yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek olan belirli konuları içerir.² Kuruluşun bir grubun bileşeni olduğu hallerde bileşen denetçisinin görev koşulları hakkında iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri, görev koşulları ve bildirilecek konu belirler. Bazı durumlarda birçok bileşen, aynı iç kontrol sistemi bünyesinde aynı işleri yapıyor ve aynı muhasebe uygulamalarını kullanıyor olabilir. Bu bileşenlerin yönetimden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda (örneğin, ortak yönetim kurulu), iletişim tekrarlarının önlenmesi amacıyla bu bileşenlerle eş zamanlı olarak iletişime geçilebilir.

Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla İletişim (Bkz. Parag. 12)

- A5. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişim kurmayı düşündüğünde aşağıdaki hususları dikkate alabilir:
- Alt grubun ve yönetim kurulunun ayrı ayrı sorumlulukları.
 - Bildirilecek olan konunun niteliği.
 - İlgili yasal veya düzenleyici gereklilikler.
 - Alt grubun, bildirilen bilgiyle ilgili adım atma yetkisinin olup olmadığı ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği ilave bilgi ve açıklamaları sağlayıp sağlayamayacağı.
- A6. Denetçi, bilgiyi yönetim kuruluna da özet olarak veya bir bütün olarak bildirmesi gerekip gerekmediğine karar verirken alt grubun ilgili bilgiyi yönetim kuruluna ne kadar etkin ve uygun iletildiğine ilişkin denetçi değerlendirmesinden etkilenebilir. Yasal veya idari düzenlemelerce yasaklanmadığı sürece denetçi, görevin şartları üzerinde mutabakata varırken yönetim kuruluyla doğrudan iletişim kurma hakkını saklı tuttuğunu açık şekilde ifade edebilir.
- A7. Pek çok yetki alanında denetim komiteleri (veya farklı isme sahip benzer alt gruplar) vardır. Bunların kendi işlev ve yetkileri farklı olabilmesine karşın varsa denetim komitesiyle iletişim, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişiminin temel bir unsuru haline gelir.
- İyi yönetim ilkeleri:
- Denetçinin denetim komitesi toplantılarına düzenli olarak davet edilmesini,

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

² ISA 600, "Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)", paragraf 46-49.

- Denetim komitesi başkanının ve ilgili durumlarda denetim komitesinin diğer üyelerinin düzenli aralıklarla denetçiyle iletişim kurmasını,
 - Denetim komitesinin, yılda en az bir defa idarenin bulunmadığı bir ortamda denetçiyle görüşmesini,
- tavsiye eder.

Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının Kuruluş İdaresinde Yer Aldığı Durumlar(Bkz. Parag.13)

- A8. Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer alır ve iletişim gerekliliklerinin uygulanması, bu duruma uygun olacak şekilde değiştirilir. Böyle durumlarda idari sorumluluğa sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişim, denetçinin normal şartlarda yönetim yetkileri sebebiyle iletişim kuracağı kişilere yeterince bilgi sağlamayabilir. Örneğin tüm direktörlerin kuruluşun idaresinde yer aldığı bir şirkette bu direktörlerden bazıları (mesela pazarlamadan sorumlu direktör), diğer bir direktörle (örneğin mali tabloların hazırlanmasından sorumlu direktörle) görüşülen önemli konulardan haberdar olmayabilir.

Bildirilecek Konular

Denetçinin Mali Tablo Denetimiyle İlgili Sorumlulukları (Bkz. Parag. 14)

- A9. Denetçinin mali tablo denetimine ilişkin sorumluluklarına genelde görev yazısında veya görevin mutabakata varılmış şartlarının kaydedildiği diğer uygun bir tür yazılı anlaşmada yer verilir. Yönetimden sorumlu olanlara bu görev yazısının veya diğer uygun bir tür yazılı anlaşmanın bir nüshasının verilmesi, aşağıdakiler gibi konuları bildirmek için uygun bir yol olabilir:
- Denetçinin mali tablolar hakkında bir görüş bildirmeyi amaçlayan denetimi ISA'lara uygun olarak yürütme sorumluluğu. Bu nedenle ISA'nın bildirilmesini zorunlu kıldığı konular, mali tabloların denetiminden kaynaklanan ve yönetimden sorumlu olanların mali raporlama süreci üzerindeki gözetimiyle ilgili önemli konuları içerir.
 - ISA'ların, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmek üzere ek konular belirlemek amacıyla prosedürler tasarlamasını gerektirmediği.
 - Uygun olduğu hallerde denetçinin; yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler tarafından zorunlu kılınan belli konuları bildirme sorumluluğu.
- A10. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli ek gereklilikler; yönetimden sorumlu olanlarla daha kapsamlı iletişim kurulmasını sağlayabilir. Örneğin (a) kuruluşla yapılan bir anlaşma, mali tablo denetimi dışında yer alan ve bir firma veya denetim ağına dâhil bir firma tarafından sağlanan hizmetlerden kaynaklanan belli konuların bildirilmesini sağlayabilir ya da (b) kamu sektörü denetçisinin görev ve yetkisi, performans denetimi gibi başka çalışmalar sonucunda denetçinin farkına vardığı konuların bildirilmesini sağlayabilir.

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması (Bkz. Parag. 15)

- A11. Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili bildirim;
- (a) yönetimden sorumlu olanların denetçinin çalışmasının sonuçlarını daha iyi anlamalarına, risk hususlarını ve önemlilik kavramını denetçiyle görüşmelerine ve denetçiden ek prosedürler gerçekleştirmesini isteyebilecekleri alanları belirlemelerine ve

- (b) denetçinin kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı daha iyi tanınmasına yardımcı olabilir.
- A12. Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken özellikle yönetimden sorumlu olanların bir kısmının veya hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı hallerde, denetimin etkinliğine gölge düşürmemeye dikkat etmek gerekir. Örneğin detaylı denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlamasının bildirilmesi, bu prosedürleri çok tahmin edilebilir kılarak etkinliklerini azaltabilir.
- A13. Bildirilen konular arasında şunlar sayılabilir:
- Denetçinin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirimlere dair önemli riskleri nasıl ele almayı önerdiği.
 - Denetçinin denetimle ilgili iç kontrole dair yaklaşımı.
 - Önemlilik kavramının denetim bağlamında uygulanması.¹
- A14. Yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi uygun olabilecek planlamaya ilişkin diğer konular arasında şunlar sayılabilir:
- Kurularda iç denetim fonksiyonunun olduğu durumlarda, denetçinin iç denetim çalışmasını ne derece kullanacağı ve dış ve iç denetçilerin yapıcı ve bütünleyici şekilde birlikte en iyi nasıl çalışabileceği.
 - Yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilerle ilgili görüşleri:
 - Kuruluşun yönetim yapısı bünyesinde iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler.
 - Sorumlulukların, yönetimden sorumlu olanlar ve idare arasındaki paylaşımı.
 - Kuruluşun amaçları ve stratejileri ve önemli yanlış bildirimlere yol açabilecek ilgili faaliyet riskleri.
 - Yönetimden sorumlu olanların, denetim sırasında özel dikkat gerektirdiğini düşündükleri konular ve ek prosedürler uygulanmasını istedikleri alanlar.
 - Düzenleyici kurumlarla kurulan önemli iletişimler.
 - Yönetimden sorumlu olanların, mali tablo denetimini etkileyebileceğini düşündükleri diğer hususlar.
 - Yönetimden sorumlu olanların,
 - (a) yönetimden sorumlu olanların iç kontrolün etkinliğini nasıl gözetim altında tuttukları dâhil kuruluştaki iç kontrol ve iç kontrolün kuruluş bünyesindeki önemine ve
 - (b) hile tespiti veya olasılığına dair tutumları, farkındalıkları ve eylemleri.
 - Muhasebe standartları, kurumsal yönetim uygulamaları, borsaya kayıt kuralları ve ilgili konulardaki gelişmeler karşısında yönetimden sorumlu olanların attığı adımlar.
 - Yönetimden sorumlu olanların, denetçiyle önceki iletişimlere verdikleri yanıtlar.
- A15. Yönetimden sorumlu olanlarla iletişim, denetçinin denetimin kapsamı ve zamanlamasını planlamasına yardımcı olabilmesine karşın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını içeren denetim planını ve genel denetim stratejisini oluşturmaya yönelik denetçinin temel sorumluluğunu değiştirmez.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

Önemli Denetim Bulguları (Bkz. Parag. 16)

- A16. Denetim bulgularının bildirilmesi, elde edilen denetim kanıtını tamamlamak amacıyla yönetimden sorumlu olanlardan ilave bilgi talep edilmesini içerebilir. Örneğin denetçi, yönetimden sorumlu olanların belirli işlemler veya olaylarla ilgili gerçekleri ve koşulları aynı şekilde anladığını teyit edebilir.

Muhasebe Uygulamalarının Önemli Nitel Özellikleri(Bkz. Parag. 16(a))

- A17. Mali raporlama çerçeveleri genelde kuruluşun muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ve mali tablo açıklamaları hakkında yargıda bulunmasına imkân verir. Kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkında açık ve yapıcı iletişim, önemli muhasebe politikalarının kabul edilebilirliği konusunda yorum içerebilir. Ek 2, bu iletişimde yer verilebilecek konuları belirler.

Denetim Sırasında Karşılaşılan Önemli Zorluklar (Bkz. Parag. 16(b))

- A18. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar, şu gibi hususları içerebilir:

- İdarenin gerekli bilgileri vermesinde önemli gecikmeler.
- Denetimin tamamlanacağı sürenin gereğinden kısa olması.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için beklenmedik ölçüde yoğun çaba gerekmesi.
- Beklenen bilgilerin elde edilememesi.
- İdare tarafından denetçiye getirilen kısıtlamalar.
- İdarenin, talep edildiğinde kuruluşun sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapma veya değerlendirme kapsamını genişletme konusundaki isteksizliği.

Bazı koşullarda bu tür zorluklar, denetçinin görüşünün değişmesine yol açan bir kapsam sınırlaması teşkil edebilir.¹

İdareyle Görüşülen veya İdareyle Yazışmaya Tabi Olan Önemli Konular (Bkz. Parag. 16(c)(i))

- A19. İdareyle görüşülen veya idareyle yazışmaya tabi olan önemli konular, aşağıdakiler gibi hususları içerebilir:
- Kuruluşu etkileyen çalışma koşulları ve önemli yanlış bildirim risklerini etkileyebilecek iş planları ve stratejileri.
 - İdarenin, muhasebe ve denetim hususları hakkında diğer muhasebecilerle yaptığı istişareler konusundaki endişeler.
 - Muhasebe uygulamaları, denetim standartlarının uygulanışı ya da denetime veya diğer hizmetlere yönelik ücretlerle ilgili olarak denetçinin ilk veya yinelenen görevlendirmesiyle bağlantılı görüşmeler veya yazışmalar.

Mali Raporlama Süreciyle İlgili Diğer Önemli Konular (Bkz. Parag.16(d))

- A20. Denetimden kaynaklanan ve yönetimden sorumlu olanların mali raporlama sürecini izlemesiyle doğrudan ilgili diğer önemli konular arasında durumların önemli ölçüde yanlış bildirilmesi veya düzeltilmiş olan denetlenen mali tablolara eşlik eden bilgilerde önemli tutarsızlıklar gibi hususlar sayılabilir.

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

Denetçinin Bağımsızlığı (Bkz. Parag. 17)

- A21. Denetçinin, mali tablo denetimi görevlerine ilişkin olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil ilgili etik gerekliliklere uyması gerekir.¹
- A22. İlişkiler, diğer hususlar ve alınan önlemler, görevin koşullarına göre değişmekle birlikte genel olarak şunları ele alır:
- (a) Kişisel çıkar tehditleri, özdeğerlendirme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma amaçlı tehditler olarak sınıflandırılabilir bağımsızlığa yönelik tehditler.
- (b) Meslek, mevzuat veya düzenlemenin belirlediği önlemler, kuruluş bünyesindeki önlemler ve firmanın kendi sistemleri ve prosedürleri bünyesindeki önlemler.
- 17(a) paragrafının gerekli kıldığı iletişim, ilgili etik gerekliliklerin sehvence ihlal edilmesini içerebilir çünkü bu gereklilikler denetçinin bağımsızlığıyla ve yapılan veya önerilen düzeltici işlemlerle ilgilidir.
- A23. Borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda geçerli olan denetçinin bağımsızlığıyla ilgili bildirim gereklilikleri, diğer bazı kuruluşlar –özellikle kamu menfaati açısından önemli olabilen kuruluşlar– söz konusu olduğunda da ilgili olabilir çünkü faaliyetleri, büyüklükleri veya kurumsal statüleri nedeniyle bunların çok sayıda paydaşı vardır. Borsada kayıtlı olmayan ancak denetçi bağımsızlığının bildirilmesinin uygun olduğu kuruluşlara örnek olarak kamu kurumları, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve emeklilik maaş fonları sayılabilir. Diğer yandan bağımsızlığa ilişkin bildirimlerin ilgili olmadığı, örneğin yönetimden sorumlu olanların hepsinin idari faaliyetleri nedeniyle ilgili olaylardan haberdar edildiği durumlar olabilir. Bu durum, özellikle kuruluş işletme sahibi tarafından yönetildiğinde ve denetçinin firması ve denetim ağına dâhil firmaların mali tablo denetimi dışında kuruluşla çok az ilişkisi olduğunda olasıdır.

Ek Hususlar (Bkz. Parag. 3)

- A24. İdarenin yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözetimi; mali raporlamanın güvenilirliğine, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine ve de ilgili yasal veya idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin olarak kuruluşun uygun iç kontrolü tasarlaması, uygulaması ve muhafaza etmesinin sağlanmasını içerir.
- A25. Denetçi, mali raporlama sürecinin gözetimiyle ilgisi olmayabilecek fakat yönetimden sorumlu olanların kuruluşun stratejik yönünü veya kuruluşun hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerini gözetme sorumluluğu bakımından önemli olabilecek ek hususların farkına varabilir. Bu tür hususlar arasında örneğin yönetim yapıları veya süreçleriyle ilgili önemli konular ve üst yönetim tarafından uygun onaylar olmadan alınan önemli karar veya eylemler sayılabilir.
- A26. Denetçi; ek hususları yönetimden sorumlu olanlara bildirme konusunda karar verirken, mevcut şartlar altında uygunsuz olmadığı takdirde, farkına vardığı bu tür hususları uygun idari kademeye görüşebilir.
- A27. Ek bir hususun bildirilmesi halinde denetçinin yönetimden sorumlu olanları şu konular hakkında bilgilendirmesi uygun olabilir:
- (a) Bu tür hususların tespit edilmesi ve bildirilmesi, denetimin mali tablolar hakkında bir görüş oluşturma amacının arzi bir sonucudur.

¹ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 14.

- (b) Konuyla ilgili olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için gereken prosedürler dışında hiçbir prosedür gerçekleştirilmemiştir.
- (c) Bu tür başka bir husus olup olmadığını belirlemek için hiçbir prosedür gerçekleştirilmemiştir.

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Kurulması (Bkz. Parag. 18)

- A28. Denetçinin sorumlulukları, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ve de bildirimlerin beklenen genel içeriğinin net biçimde bildirilmesi; etkin bir ikili iletişim için temel oluşturulmasına yardımcı olur.
- A29. Aşağıdaki hususların görüşülmesi de etkin bir ikili iletişim sağlanmasına katkıda bulunabilir:
- İletişimin amacı. Amaç net olduğunda denetçi ve yönetimden sorumlu olanlar, iletişim sürecinin ortaya çıkaracağı beklenen eylemler ve ilgili hususlara dair mutabakata varmak için daha iyi bir konumda olur.
 - Yapılacak olan bildirimlerin şekli.
 - Denetim ekibinden ve yönetimden sorumlu olanlar arasından belli konularda iletişim kurulacak kişi veya kişiler.
 - İletişimin iki yönlü olacağına ve yönetimden sorumlu olanların denetçiye denetimle ilgili olduğunu düşündükleri –örneğin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını önemli ölçüde etkileyebilecek stratejik kararlar, hile şüphesi veya tespiti, üst yönetimin dürüstlüğü veya yeterliliği konusundaki endişeler gibi– konuları bildireceğine dair denetçinin beklentisi.
 - Denetçinin bildirdiği konularda gerekli adımları atma ve geri raporlamada bulunma süreci.
 - Yönetimden sorumlu olanların bildirdiği konularda gerekli adımları atma ve geri raporlamada bulunma süreci.
- A30. İletişim süreci; kuruluşun büyüklüğü ve yönetim yapısı, yönetimden sorumlu olanların nasıl çalıştığı ve denetçinin bildirilecek konuların önemine dair görüşü gibi koşullara göre değişecektir. Etkin bir ikili iletişim kurulmasında zorluk yaşanması, denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin denetimin amaçları bakımından yeterli olmadığına işaret edebilir (bkz. paragraf A44).

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A31. Küçük ölçekli kuruluşların denetimleri söz konusu olduğunda denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla borsada kayıtlı kuruluşlar ya da büyük ölçekli kuruluşlara kıyasla daha esnek bir şekilde iletişim kurabilir.

İdare ile İletişim

- A32. Denetimin normal gidişatı içerisinde bu ISA uyarınca yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gereken konular dâhil idareyle birçok konu görüşülebilir. Bu tür görüşmelerde idarenin kuruluşun faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik icra sorumluluğu ve özellikle idarenin mali tabloların hazırlanmasına yönelik sorumluluğu tanınır.
- A33. Denetçi; yönetimden sorumlu olanlara bildirmeden önce uygunsuz olmadığı takdirde konuları idare ile görüşebilir. Örneğin idarenin yeterlik veya dürüstlüğüne dair şüpheleri idareyle görüşmek uygun olmayabilir.

İdarenin icra sorumluluğunun tanınmasına ek olarak bu ilk görüşmeler, konular ve sorunları netleştirebilir ve ilave bilgi ve açıklama sağlaması için idareye fırsat verebilir. Benzer şekilde kuruluşun bir iç denetim işlevi olduğu zaman denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçmeden önce konuları iç denetçiyle görüşebilir.

Üçüncü Taraflarla İletişim

- A34. Yönetimden sorumlu olanlar; üçüncü taraflara, örneğin bankalara veya belli düzenleyici mercilere, denetçinin yaptığı yazılı bildirim nüşhalarını vermek isteyebilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara yapılan açıklamalar kanunsuz veya uygunsuz olabilir. Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış olan yazılı bir bildirim üçüncü taraflara verildiği zaman, üçüncü tarafların, söz konusu bildirimlerin onlar göz önünde bulundurulurken hazırlanmadığı konusunda bilgilendirilmeleri mevcut şartlar altında önemli olabilir. Bu şekilde bilgilendirme, örneğin yönetimden sorumlu olanlarla yapılan yazılı bildirimlerde aşağıdaki hususların belirtilmesiyle yapılabilir:
- Bildirim sadece yönetimden sorumlu olanların ve uygun olduğu hallerde grup idaresi ile grup denetçisinin kullanımı için hazırlandığı ve üçüncü taraflarca temel alınmaması gerektiği.
 - Denetçinin üçüncü taraflara karşı hiçbir sorumluluk üstlenmediği.
 - Üçüncü taraflara yönelik açıklama veya dağıtım kısıtlamaları.
- A35. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler denetçinin örneğin şunları yapmasını zorunlu kılabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlara bildirilmiş olan belli konuların bir düzenleyici veya mevzuatı uygulayıcı kuruma bildirilmesi. Örneğin bazı ülkelerde idarenin ve yönetimden sorumlu olanların düzeltici önlem almaması durumunda denetçinin yanlış bildirimleri ilgili mercilere raporlama görevi vardır.
 - Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış belli raporların nüşhalarının ilgili düzenleyici kurumlara veya finansman kuruluşlarına veya bazı kamu kurumları söz konusu olduğunda merkezi otorite gibi başka kurumlara sunulması.
 - Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış raporların kamuoyuna sunulması.
- A36. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla yaptığı yazılı bildirimlerin bir nüshasının üçüncü bir tarafa verilmesini zorunlu kılmıyorsa denetçi, bunu yapmak için önce yönetimden sorumlu olanların ön onayını alır.

İletişim Türleri (Bkz. Parag. 19–20)

- A37. Etkin iletişim; planlı sunumları, yazılı raporları ve görüşmeler gibi planlı olmayan diğer iletişim biçimlerini içerebilir. Denetçi, 19 ve 20. paragraflarda belirtilenler dışındaki konuları sözlü ya da yazılı olarak bildirebilir. Yazılı bildirimler, yönetimden sorumlu olanlara verilen bir görev yazısını içerebilir.
- A38. Belli bir konunun önemine ek olarak iletişim şekli de (örneğin sözlü mü yoksa yazılı mı bildirim yapılacağı, bildirimde ne seviyede detay veya özet verileceği ve planlanarak mı yoksa planlanmadan mı iletişim kurulacağı) aşağıdaki gibi faktörlerden etkilenebilir:
- Konunun tatmin edici şekilde çözülüp çözülmediği.
 - İdarenin konuyu daha önceden bildirip bildirmediği.
 - Kuruluşun büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol ortamı ve yasal yapısı.

- Özel amaçlı mali tabloların denetimi söz konusu olduğunda, denetçinin aynı zamanda kuruluşun genel amaçlı mali tablolarını da denetleyip denetlemediği.
- Yasal gereklilikler. Bazı yetki alanlarında yönetimden sorumlu olanlara yapılacak yazılı bildirimlerin, yerel kanunlarda öngörüldüğü şekilde yapılması gerekir.
- Denetçiyle periyodik toplantılar veya iletişimler için yapılan düzenlemeler dâhil olmak üzere yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla sürdürdüğü iletişim ve diyalogun yoğunluğu.
- Yönetim kurulu üyeliğinde önemli değişiklikler olup olmadığı.

A39. Yönetimden sorumlu olanların münferit bir üyesiyle örneğin denetim komitesi başkanıyla önemli bir konu görüşüldüğü zaman denetçinin, yönetimden sorumlu olanların hepsinin tam ve dengeli bilgi sahibi olabilmesi için konuyu sonraki bildirimlerde özetlemesi uygun olabilir.

İletişimlerin Zamanlaması (Bkz. Parag. 21)

A40. İletişimlere yönelik uygun zamanlama, görevin koşullarıyla birlikte değişecektir. İlgili koşullar arasında konunun önemi ve niteliği ile yönetimden sorumlu olanların atması beklenen adımlar sayılabilir. Örneğin:

- Planlama konularıyla ilgili iletişim, genelde denetim görevinin başlarında ve ilk denetim görevi söz konusu olduğunda görevin şartları üzerinde mutabakata varılmasının bir parçası olarak yapılabilir.
- Yönetimden sorumlu olanların denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğu aşmak konusunda denetçiye yardım edebilecek olması veya bu zorluğun değişikliğe uğramış görüşe yol açacak olması halinde, söz konusu zorluğu mümkün olan en kısa zamanda bildirmek uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi; iç denetimde tespit ettiği önemli zafiyetleri, ISA 265'in öngördüğü şekilde yazılı olarak bildirmeden önce mümkün olan en kısa zamanda sözlü olarak yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir.¹ Bağımsızlıkla ilgili bildirimler, bağımsızlığa ve ilgili teminatlara yönelik tehditler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman –örneğin denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir görevi kabul ederken ve nihai görüşmelerde– uygun olabilir. Nihai bir görüşme; aynı zamanda denetçinin, kuruluşa ait muhasebe uygulamalarının nitel özellikleri hakkındaki görüşlerini de içeren denetim bulgularını bildirmek için uygun bir zaman olabilir.
- Hem genel amaçlı hem de özel amaçlı mali tabloları denetlerken bildirimlerin zamanlamasını koordine etmek uygun olabilir.

A41. İletişimlerin zamanlamasıyla ilgili olabilecek diğer faktörler arasında şunlar sayılabilir:

- Denetlenen kuruluşun büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol ortamı ve yasal yapısı.
- Belli konuları belirli bir zaman içerisinde bildirmeye yönelik yasal yükümlülük.
- Denetçiyle periyodik toplantılar veya iletişimler için yapılan düzenlemeler dâhil olmak üzere yönetimden sorumlu olanların beklentileri.

¹ ISA 265, paragraf 9 ve A14.

- Denetçinin belli konuları saptadığı süre: Örneğin denetçi, belli bir konuyu (örneğin kanuna uygunsuzluk durumunu) önleyici tedbirlerin alınabilmesi için zamanında tespit edemeyebilir ancak konunun bildirilmesi düzeltici işlemlerin yapılmasına imkân verebilir.

İletişim Sürecinin Yeterliliği (Bkz. Parag. 22)

A42. Denetçinin yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasındaki ikili iletişime yönelik değerlendirmeyi desteklemek için belirli prosedürler tasarlaması gerekmez ancak bu değerlendirme, başka amaçlarla gerçekleştirilen denetim prosedürlerinden kaynaklanan gözlemlere dayalı olabilir. Bu tür gözlemler şunları içerebilir:

- Denetçinin gündeme getirdiği konular karşısında yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılan adımların uygunluğu ve zamanlılığı. Önceki iletişimlerde gündeme getirilen önemli konuların etkin şekilde ele alınmaması durumunda, denetçinin neden uygun adım atılmadığını sorgulaması ve konuyu tekrar gündeme getirmesi uygun olabilir. Bu, denetçinin konunun layığıyla ele alındığı veya artık önemli olmadığı konusunda tatmin olduğu şeklinde bir izlenim oluşması riskini engeller.
- Yönetimden sorumlu olanların, denetçiyle iletişimindeki açıklığı.
- Yönetimden sorumlu olanların, idarenin yokluğunda denetçiyle görüşme konusundaki istekliliği ve kapasitesi.
- Yönetimden sorumlu olanların, denetçinin gündeme getirdiği konuları bütünüyle anlama konusunda görünürdeki yetisi: örneğin yönetimden sorumlu olanların sorunları ne derece incelediği ve verilen tavsiyeleri ne derece sorguladığı.
- Yönetimden sorumlu olanlarla iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği konusunda mutabakata varmanın zorluğu.
- Yönetimden sorumlu olanların bir kısmının veya hepsinin kuruluşun idaresinde yer almaları durumunda, denetçiyle görüşülen konuların genel yönetim sorumluluklarını ve idari sorumluluklarını nasıl etkilediğine dair görünürdeki farkındalıkları.
- Yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin, geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı.

A43. 4. paragrafta belirtildiği üzere etkin bir ikili iletişim, hem denetçiye hem de yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olur. Ayrıca ISA 315; dış denetçilerin ve varsa iç denetimle etkileşimleri dâhil yönetimden sorumlu olanların katılımcı yaklaşımını, kuruluşun kontrol ortamının bir unsuru olarak tanımlar.¹ Yetersiz ikili iletişim, tatmin edici düzeyde olmayan bir kontrol ortamına işaret edebilir ve denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesini etkileyebilir. Ayrıca denetçinin, mali tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması gibi bir risk de vardır.

A44. Yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin yeterli olmaması ve sorunun çözülememesi halinde denetçinin atabileceği adımlar arasında şunlar vardır:

- Denetçi görüşünün, kapsam sınırlandırmasına dayanılarak değiştirilmesi.
- Farklı eylem planlarının sonuçları hakkında hukuki tavsiye alınması.
- Üçüncü taraflarla (örneğin bir düzenleyici) veya işletme sahipleri gibi kuruluş dışı yönetim yapısındaki daha üst bir makamla (örneğin genel kuruldaki hissedarlar) veya kamu sektöründe sorumlu bakanla veya parlamentoyla iletişim kurulması.

¹ ISA 315, paragraf A70.

- İlgili idari veya yasal düzenlemeler kapsamında mümkün olması halinde görevden çekilme.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 23)

- A45. Kuruluş tarafından hazırlanan ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçası olarak muhafaza edilen tutanakların iletişimin uygun bir kaydı olması halinde, sözlü bildirimlere ait belgelendirme, bu tutanakların nüshalarını içerebilir.

Ek 1

(Bkz. Parag. 3)

ISQC 1’de ve Diğer ISA’larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler

Bu ek, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli olan ve belirli konuların yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini gerektiren ISQC 1¹ ve diğer ISA’lardaki paragrafları göstermektedir. Bu liste, ISA’lardaki gereklilikler ve ilgili uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin dikkate alınması için bir alternatif değildir.

- ISQC 1, “Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü” – paragraf 30(a)
- ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hıyayle İlgili Sorumlulukları” – paragraf 21, 38(c)(i) ve 40–42
- ISA 250, “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması” – paragraf 14, 19 ve 22–24
- ISA 265, “İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi” – paragraf 9
- ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi” – paragraf 12–13
- ISA 505, “Dış Teyitler” – paragraf 9
- ISA 510, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” – paragraf 7
- ISA 550, “İlgili Taraflar” – paragraf 27
- ISA 560, “Takip Eden Olaylar” – paragraf 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) ve 17
- ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği” – paragraf 23
- ISA 600, “Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)” – paragraf 49
- ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler” – paragraf 12, 14, 19(a) ve 28
- ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” – paragraf 9
- ISA 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler– Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” – paragraf 18
- ISA 720, “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları” – paragraf 10, 13 ve 16

¹ ISQC 1, “Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü”.

Ek 2

(Bkz. Parag. 16(a), A17)

Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri

16(a) paragrafında gerekli kılınan ve A17 paragrafında ele alınan iletişim, aşağıdakiler gibi hususları içerebilir:

Muhasebe Politikaları

- Bilgi sağlamanın maliyetini, kuruluşa ait mali tabloların kullanıcılarına muhtemel faydasıyla dengeleme ihtiyacı göz önüne alındığında muhasebe politikalarının, kuruluşun özel koşullarına uygunluğu. Kabul edilebilir alternatif muhasebe politikalarının mevcut olduğu durumlarda yapılacak bildirim, önemli muhasebe politikalarının seçiminden etkilenen mali tablo kalemlerinin tanımlanmasını ve benzer kuruluşlar tarafından kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgileri içerebilir.
- Yeni muhasebe kararlarının uygulanması dâhil olmak üzere önemli muhasebe politikalarının başlangıçtaki seçimi ve bu politikalardaki değişiklikler. İletişim şunları içerebilir: Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin kabulünün zamanlaması ve yönteminin, kuruluşun şimdiki ve gelecekteki kazançları üzerindeki etkisi; yapılması beklenen yeni muhasebe kararlarıyla bağlantılı olarak muhasebe politikalarındaki bir değişikliğin zamanlaması.
- Önemli muhasebe politikalarının, ihtilaflı veya yeni alanlardaki (veya bir endüstriye özgü alanlarda, özellikle güvenilir rehberlik veya uzlaşma olmadığında) etkisi.
- Kaydedildikleri dönemle ilgili olarak işlemlerin zamanlamasının etkisi.

Muhasebe Tahminleri

- Tahminlerin önemli olduğu kalemler söz konusu olduğunda ISA 540'ta¹ ele alınan hususlar arasında şunlar yer almaktadır:
 - İdarenin muhasebe tahminlerini tespit etmesi.
 - İdarenin muhasebe tahminlerinde bulunma süreci.
 - Önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Muhtemel idari yanlışlık göstergeleri.
 - Mali tablolarda tahmin belirsizliğinin açıklanması.

Mali Tablo Açıklamaları

- Özellikle hassas mali tablo açıklamalarının belirtilmesinde dâhil edilen konular ve varılan ilgili yargılar (örneğin gelir tahakkuku, ödeme, işletmenin sürekliliği, takip eden olaylar ve acil durum konuları ile ilgili açıklamalar).
- Mali tablolardaki açıklamaların genel tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı.

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

İlgili Hususlar

- Mali tablolarda açıklanan, (devam eden davalar gibi) önemli riskler, maruz kalınan tehlikeler ve belirsizliklerin mali tablolar üzerindeki olası etkileri.
- Mali tabloların, dönem içinde gerçekleştirilen bir defaya mahsus tutarlar gibi olağandışı işlemlerden etkilenme derecesi ve bu tür işlemlerin mali tablolarda ayrı olarak açıklanma derecesi.
- Maddi ve maddi olmayan varlıklar için öngörülen kullanım süresini belirlemek için kuruluşun usulleri dâhil olmak üzere varlıkların ve borçların defter kıymetini etkileyen faktörler. İletişim, defter kıymetlerini etkileyen faktörlerin nasıl seçildiğini ve alternatif seçimlerin mali tabloları nasıl etkileyebileceğini açıklayabilir.
- Yanlış bildirimlere yönelik seçici düzeltme: örneğin bildirilen kazançları azaltma etkisi olan yanlış bildirimlerin değil bildirilen kazançları artırma etkisi olan yanlış bildirimlerin düzeltilmesi.

ISSAI 1265

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi

Financial Audit Guidelines

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

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç

Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF

(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)

DAMPFSCHTFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71

Faks: ++43 (1) 718 09 69

intosai@rechnungshof.gv.at

<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 265 “İç Kontrol Zaafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1265 İçindekiler Tablosu

ISA 265 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Gereklilikler	P4
Kamu Sektöründe Yönetimden Sorumlu Olanların Belirlenmesi	P5
İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi	P6
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 265	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1-3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Gereklilikler	7-11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi	A1-A4
İç Kontroldeki Önemli Zafiyetler	A5-A11
İç Kontrol Zafiyetlerinin Bildirilmesi	A12-A30

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 265 İçin Uygulama Notu¹

İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 265 – İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 265, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 265, denetçinin mali tablo denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol zafiyetlerini yönetimden sorumlu olanlara ve idareye uygun biçimde bildirmesi sorumluluğunu ele alır. ISA 260, ISA 315² ve ISA 330³'da yer alan gereklilikler dışında denetçiye iç kontrolün tanınması ve kontroller üzerinde yapılan testlerin tasarımı ve uygulanmasına yönelik ek sorumluluklar getirmez. ISA 260⁴, denetçinin denetimle bağlantılı olarak yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ek gereklilikler koyar ve rehberlik sağlar.

Uygulama Notu'nun İçeriği

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

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

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

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

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", 4 ve 12. Paragraflar.

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

⁴ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

Gereklilikler

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

Kamu Sektöründe Yönetimden Sorumlu Olanların Belirlenmesi

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

İç Kontrol Zafiyetlerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi

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

Uluslararası Denetim Standardı

İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi

International Standard on Auditing

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



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 265), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-005-2

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 265

İÇ KONTROL ZAFİYETLERİNİN YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE İDAREYE BİLDİRİLMESİ

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

İÇİNDEKİLER

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

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

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

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

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

Tanımlar

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

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

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

³ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

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

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

Gereklilikler

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

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

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

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

Küçük Ölçekli Kurumlarla İlgili Hususlar

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

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

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

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

İç Kontrol Zafiyetlerinin Bildirilmesi

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

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

¹ ISA 315, paragraf A66.

² ISA 260, paragraf 13.

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

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

² ISA 230, paragraf A21.

Küçük Ölçekli Kurumlarla İlgili Hususlar

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹ ISA 260, paragraf 13.

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

ISSAI 1300

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

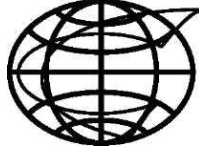
Mali Tablo Denetiminin Planlanması

Financial Audit Guidelines

Planning an Audit of Financial Statements

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

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

INTOSAI

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

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 300 “Mali Tablo Denetiminin Planlanması”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1300 İçindekiler Tablosu

ISA 300 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	P4
Genel Hususlar	P3
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması	P4-P5
Başlangıç Görev Faaliyetleri	P6
Planlama Faaliyetleri	P7
Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular	P8
Belgelendirme	P9
İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar	P10
Yargısal Yetkiye Sahip Kamu Sektörü Denetçilerine Özgü Hususlar	P11-P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 300	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaçlar	4
Gereklilikler	
Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı	5
Başlangıç Görev Faaliyetleri	6
Planlama Faaliyetleri	7-11
Belgelendirme	12
Başlangıç Denetimi Görevlerine İlişkin Ek Hususlar	13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması	A1-A3
Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı	A4
Başlangıç Görev Faaliyetleri	A5-A7
Planlama Faaliyetleri	A8-A15
Belgelendirme	A16-A19
İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar	A20

Ek: Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasına İlişkin Hususlar

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 300 Uygulama Notu¹

Mali Tablo Denetiminin Planlanması

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Mali Tablo Denetiminin Planlanması” başlıklı ISA 300’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 300, 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 300, denetçinin bir mali tablo denetimini planlama sorumluluğunu ele alır. Bu ISA, tekrar eden denetimler bağlamında yazılmıştır. İlk denetim görevine ilişkin ek hususlar, ayrıca belirlenmiştir.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar
 - Planlamanın Rolü ve Zamanlaması
 - Başlangıç Görev Faaliyetleri
 - Planlama Faaliyetleri
 - Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular
 - Belgelendirme
 - İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar
 - Yargısal Yetkiye Sahip Kamu Sektörü Denetçilerine Özgü Hususlar

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 300, mali tablo denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamı çerçevesine) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçları doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Fakat bu tarz ek amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, denetimi planlarken ve yürütürken bu gibi beklentileri dikkate alır ve iç kontrolün etkinliğine ilişkin veya uygunsuzluklara yol açabilecek risklere karşı tetikte olur.

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması

- P4. Bu ISA'nın 2. paragrafında yeterli planlamanın faydaları ele alınmıştır. A1 ve A3 arası paragraflarda yer alan uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller, planlamanın rolü ve zamanlamasına ilişkin ek bilgiler sunar. Kamu sektörü ortamında planlamaya ilişkin ek hususlar arasında şunlar yer alabilir:
- Denetimin daha kapsamlı amaçları nedeniyle kurum için geçerli yasal ve düzenleyici çerçevenin anlaşılması,
 - Önceki tavsiyelerin sonuçları dâhil kuruma ilişkin performans denetimleri ve diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgilerin mali tablo denetimlerine etkileri,
 - İlgili bölüm ve bakanlığa ilişkin planlama faaliyetlerinden elde edilen bilgilerin mali tablo denetimlerine etkileri,
 - Yasama organı ve denetçi raporunun diğer kullanıcılarının beklentileri.
- P5. Bu ISA'nın A3 paragrafında denetim görevinin yürütülmesi ve yönetimini kolaylaştırmak için denetçinin kurum yönetimi ile planlamanın unsurlarını görüşme kararı alabileceği belirtilmektedir. Yasal ve idari düzenlemeler veya denetim görev ve yetkisi; denetçinin denetim stratejisi ve denetim planına ilişkin görüşeceği konuları kısıtlayabilir. Kamu sektörü denetçileri; bu yasal ve idari düzenlemeler veya denetim yetki ve görevi konusunda bilgi sahibi olur.

Başlangıç Görev Faaliyetleri

- P6. ISA'nın 6. paragrafında mevcut bir denetim görevinin başında yürütülecek faaliyetler belirlenmiştir. Bu faaliyetler; müşteri ilişkileri ve özel denetim görevinin devamlılığına ilişkin ISA 220'nin gerektirdiği prosedürleri uygulamak, bu ISA'ya uygun olarak bağımsızlık dâhil etik gerekliliklere uygunluğu değerlendirmek ve ISA 210'un gerektirdiği şekilde görev şartlarına ilişkin bir anlayış geliştirmektir. Kamu sektörü denetçilerinin devamlılık sürecini etkileyen husus, bir görevden ayrılma seçeneğine sahip olmamaları olasılığıdır. Kamu sektörü denetçileri, normal şartlarda görevi reddetmelerine veya göreve devam etmemelerine neden olacak bir bilgiye ulaşırsa bu bilgiyi sonraki planlama ve risk değerlendirme faaliyetlerinde dikkate alır. Kamu sektörü denetçilerinin ayrıca bu tür konuları raporlama konusunda yasal bir sorumlulukları da olabilir. Kamu sektörü denetçileri, bu konuyla ilgili hukuk danışmanı ile görüşebilir.

Planlama Faaliyetleri

- P7. Bu ISA'nın 8. paragrafında genel denetim stratejisinin belirlenmesinde uygulanacak prosedürler açıklanmıştır. Görevin [bu ISA'nın 8(a) paragrafına göre] kapsamını belirleyen özelliklerini tespit ederken kamu sektörü denetçileri, ek özellikleri de göz önünde bulundurur. Bu gibi özelliklere verilecek örnekler arasında şunlar yer alabilir:
- Denetimin kapsamı ve zamanlaması ile bildirim niteliğini etkileyebilecek yasama organınca belirlenmiş ilave raporlama sorumlulukları. Bu gibi ek gerekliliklere örnek olarak kurumun hibeler dâhil devlet tarafından sağlanan fonlara ilişkin raporlama gerekliliği verilebilir.
 - Denetim yetki ve görevinden doğan kamu sektörü denetçilerine yönelik ilave raporlama sorumlulukları veya denetimin kapsamı ve zamanlaması ile bildirim niteliğini etkileyebilecek diğer gereklilikler. Kamu sektörü denetçilerine yönelik bu ilave sorumluluklara örnek olarak bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri dâhil yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğa ve/veya iç kontrolün etkinliğine ilişkin raporlama verilebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- P8. Bu ISA'nın A11, A15 ve A19 paragraflarında küçük ölçekli kuruluşlara özgü yönlendirici ek bilgiler yer almaktadır. Küçük ölçekli kamu sektörü kuruluşlarının denetimi, genellikle serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yürütülmez. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarının raporlama yapısı nedeniyle işletme sahibi yönetici kavramı mevcut değildir. Kamu sektöründe küçük ölçekli kuruluşların kontrol yapıları, genellikle daha büyük bir kamu kuruluşunun kontrol yapısının bir parçasını oluşturur. Dolayısıyla bu ISA'nın A19 paragrafında anlatılan az sayıdaki kontrol faaliyeti varsayımı, genellikle kamu sektörüne uygun değildir. Daha büyük kamu kuruluşunun ilave kontrol özellikleri, kamu sektörü denetçisinin denetim planlarına eklenebilir.

Belgelendirme

- P9. Bu ISA'nın 12. paragrafı, denetçinin genel denetim stratejisi ve denetim planını, denetim sırasında hazırlanan belgelerde yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenlerini belgelendirmesini gerekli kılar. Kamu sektöründe denetim belgeleri, üçüncü tarafların erişimine tabi olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, ilgili mevzuat hakkında bilgi sahibi olur ve bu mevzuatın denetim belgeleri üzerindeki etkilerini belirler.

İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar

- P10. Bu ISA'nın A20 paragrafında yer alan uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerle desteklenen 13. paragrafı, denetçinin başlangıç denetiminden önce belirli faaliyetleri yürütmesini gerekli kılar. Kamu sektöründe denetim görevleri, genellikle özel sektörde olduğu gibi başlatılmaz. Kamu sektörü denetçileri, bir eleme sürecinden geçirilerek seçilebilir veya kanun yoluyla atanabilir. Ancak bu ISA'nın 13 ve A20 paragraflarında yer alan rehber bilgiler, belirtilen şartlar mevcut olduğunda kamu sektörü denetçileri için de geçerlidir.

Yargısal Yetkiye Sahip Kamu Sektörü Denetçilerine Özgü Hususlar

- P11. Bazı kamu sektörü örneklerinde (Hesap Mahkemelerinde olduğu gibi) denetçi raporu, genellikle yargılanır ve önemli konular, kontrol zafiyetleri ve yasal ve idari düzenlemelere uyulmaması dâhil olmak üzere mali eylemlerden sorumlu olanlar üzerindeki şahsi yasal sonuçları belirlemek için kullanılır. Bu nedenle bu gibi ortamlarda yer alan kamu sektörü denetçileri, yasal gereklilikleri karşılamak ve finansal eylemlerden sorumlu olanları tespit etmek üzere prosedürleri planlayabilir ve uygulayabilir.
- P12. Ayrıca P11 paragrafında belirtilen ortamlarda yer alan kamu sektörü denetçileri, mali hileleri ele alırken savcı ve polislerle yakın çalışabilir. Bu nedenle bu gibi ortamlardaki kamu sektörü denetçileri, uygun olduğu hallerde savcı ve polislerden bilgi elde edebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

Mali Tablo Denetiminin Planlanması

International Standard on Auditing

Planning an Audit of Financial Statements



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Mali Tablo Denetiminin Planlanması” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 300), 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’ın 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 300

MALİ TABLO DENETİMİNİN PLANLANMASI

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması	2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Gereklilikler	
Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı	5
Başlangıç Görev Faaliyetleri	6
Planlama Faaliyetleri	7-11
Belgelendirme	12
İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar	13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Planlamanın Rolü ve Zamanlaması	A1-A3
Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı	A4
Başlangıç Görev Faaliyetleri	A5-A7
Planlama Faaliyetleri	A8-A15
Belgelendirme	A16-A19
İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar	A20
Ek: Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasına İlişkin Hususlar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 300 "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin bir mali tablo denetimini planlama sorumluluğunu ele alır. Bu ISA, tekrar eden denetimler bağlamında yazılmıştır. İlk denetim görevine ilişkin ek hususlar, ayrıca belirlenmiştir.

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması

2. Denetimin planlanması, göreve ilişkin genel denetim stratejisinin belirlenmesi ve bir denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli planlama, mali tablo denetimine çeşitli açılardan fayda sağlar. Örneğin: (Bkz. Parag. A1-A3)
 - Denetçinin denetimin önemli alanlarına gerektiği şekilde dikkat etmesini sağlar.
 - Denetçinin olası sorunları zamanında tespit etmesi ve çözümlenmesini sağlar.
 - Denetim görevinin etkin ve verimli biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesinde denetçiye yardımcı olur
 - Öngörülen risklere yanıt verecek kabiliyet ve yetkinliğe sahip görev ekibi üyelerinin seçilmesine ve bu üyelere uygun işlerin verilmesine yardımcı olur.
 - Görev ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve çalışmalarının gözden geçirilmesini kolaylaştırır.
 - Uygun hallerde bileşen denetçileri ve uzmanlarca yapılan çalışmanın koordinasyonuna yardım eder.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı, denetimi etkin şekilde yürütülecek şekilde planlamaktır.

Gereklilikler

Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı

5. Görev ortağı ve diğer temel görev ekibi üyeleri, görev ekibi üyeleri arasındaki görüşmelerin planlanması ve bu görüşmelere katılım dâhil denetimin planlanmasında yer alır. (Bkz. Parag. A4)

Başlangıç Görev Faaliyetleri

6. Denetçi, mevcut denetim görevinin başında aşağıda yer alan faaliyetleri yürütür:

- (a) Müşteri ilişkileri ve özel denetim görevinin devamlılığına ilişkin ISA 220'nin gerektirdiği prosedürleri uygulama,¹
- (b) ISA 220'ye uygun olarak bağımsızlık dâhil ilgili etik gerekliliklere uygunluğu değerlendirme,²
- (c) ISA 210'un gerektirdiği gibi görev şartlarına ilişkin bir anlayış geliştirme.³ (Bkz. Parag. A5-A7)

Planlama Faaliyetleri

7. Denetçi, denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönünü ortaya koyan ve denetim planının geliştirilmesinde rehberlik eden genel bir denetim stratejisi belirler.
8. Genel denetim stratejisini belirlerken denetçi:
 - (a) Görevin kapsamını tanımlayan özelliklerini belirler.
 - (b) Denetimin zamanlamasını ve gerekli görülen iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla görevin raporlama hedeflerini belirler.
 - (c) Mesleki yargısına göre görev ekibinin çalışmalarını yönlendirmede önemli olan faktörleri değerlendirir.
 - (d) Başlangıç görev faaliyetlerinin sonuçlarını ve uygun hallerde görev ortağınca kurum için yürütülmüş diğer görevlerden elde edilen bilginin konuyla ilgili olup olmadığını değerlendirir.
 - (e) Görevin yerine getirilmesi için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve miktarını belirler. (Bkz. Parag. A8-A11)
9. Denetçi, aşağıda belirtilen hususların açıklandığı bir denetim planı geliştirir:
 - (a) ISA 315⁴ kapsamında belirlendiği üzere planlanmış risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
 - (b) ISA 330⁵ kapsamında belirlendiği üzere beyan düzeyinde planlanan ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
 - (c) Görevin ISA'lara uygun olması için uygulanması gereken diğer planlanmış denetim prosedürleri (Bkz. Parag. A12)
10. Denetçi, denetim sırasında gerektiği şekilde genel denetim stratejisini ve denetim planını günceller ve değiştirir. (Bkz. Parag. A13)
11. Denetçi, görev ekibi üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi ile üyelerin yönlendirilmesinin ve gözetiminin niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlar. (Bkz. Parag. A14-A15)

Belgelendirme

12. Denetçi, denetim belgelerine şunları dâhil eder:
 - (a) Genel denetim stratejisi,
 - (b) Denetim planı,

¹ ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü" 12–13 arası paragraflar.

² ISA 220, 9–11 arası paragraflar.

³ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi" 9–13 arası paragraflar.

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

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

- (c) Denetim görevi sırasında genel denetim stratejisi veya denetim planında yapılan önemli değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenleri. (Bkz. Parag. A16-A19)

İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar

13. Denetçi, ilk denetimden önce aşağıdaki faaliyetleri yürütür:
- Müşteri ilişkisi ve özel denetim görevinin kabulüne ilişkin ISA 220'nin gerektirdiği prosedürleri uygulamak;¹
 - Denetçilerin değişmesi halinde ilgili etik gerekliliklere uygun olarak önceki denetçi ile iletişim kurmak. (Bkz. Parag. A20)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması (Bkz. Parag. 2)

- A1. Planlama faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı; kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığı, temel görev ekibi üyelerinin kuruma ilişkin önceki tecrübeleri ve denetim görevi sırasında koşullarda meydana gelen değişikliklere göre farklılık gösterir.
- A2. Planlama, denetim aşamalarından ayrı bir safha olmayıp genellikle önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra (veya bununla bağlantılı olarak) başlayan ve mevcut denetim görevinin tamamlanmasına kadar devam eden sürekli ve tekrar eden bir süreçtir. Ancak planlama, sonraki denetim prosedürlerine geçmeden önce tamamlanması gereken belirli faaliyetlerin ve denetim prosedürlerinin zamanlamasının değerlendirilmesini kapsar. Örneğin planlama aşamasında denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesi ve değerlendirmesinden önce şu konular değerlendirilmelidir:
- Risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanacak analitik inceleme teknikleri.
 - Kurum için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ve kurumun bu çerçeveye nasıl riayet ettiğine ilişkin genel bir anlayış geliştirilmesi.
 - Önemliliğin belirlenmesi.
 - Uzmanların işin içine dâhil edilmesi.
 - Diğer risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması.
- A3. Denetçi, denetim görevinin yürütülmesi ve yönetimini kolaylaştırmak (örneğin, planlanan denetim prosedürlerinin bazılarını kurum personelinin çalışması ile koordine etmek) için kurum yönetimi ile planlamanın unsurlarını müzakere etme kararı alabilir. Bu gibi görüşmeler sıkça yapılsa da genel denetim stratejisi ve denetim planı denetçinin sorumluluğundadır. Genel denetim stratejisi veya denetim planında yer alan konular görüşülürken denetimin etkinliğinin riske atılmamasına dikkat edilmelidir. Örneğin detaylı denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlamasının idare ile müzakere edilmesi, denetim prosedürlerini aşırı tahmin edilebilir kılarak denetimin etkinliğini riske atabilir.

¹ ISA 220, 12–13 arası paragraflar.

Temel Görev Ekibi Üyelerinin Katılımı (Bkz. Parag. 5)

- A4. Denetimin planlanmasına görev ortağının ve diğer temel görev ekibi üyelerinin katılması, bu kişilerin deneyim ve bakış açılarından yararlanılmasını sağlar ve böylece planlama sürecinin etkinliği ve verimliliğini artırır.¹

Başlangıç Görev Faaliyetleri (Bkz. Parag. 6)

- A5. Mevcut denetim görevinin başında 6. paragrafta belirtilen başlangıç görev faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim görevini planlama ve yürütme kabiliyetini negatif yönde etkileyebilecek olayları veya koşulları tespit etmesi ve değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olur.
- A6. Başlangıç görev faaliyetlerine ilişkin söz konusu faaliyetlerin yürütülmesi, denetçinin denetimi belirli nitelikleri taşıyacak şekilde planlayabilmesini sağlar. Örneğin:
- Denetçinin gerekli bağımsızlığı ve görevi yerine getirme kabiliyetini muhafaza etmesi.
 - İdarenin dürüstlüğüyle ilgili olarak denetçinin göreve devam etme yönündeki istekliliğini etkileyebilecek herhangi bir sorunun bulunmaması.
 - Müşteri ile görevin şartları üzerinde herhangi bir yanlış anlamamanın yaşanmaması.
- A7. Denetçi; denetim görevi boyunca koşul ve şartlarda değişiklikler meydana geldikçe müşteri devamlılığı ve bağımsızlık dâhil olmak üzere ilgili etik gerekliliklere ilişkin değerlendirmelerde bulunur. Mevcut denetim görevinin başında hem müşteri devamlılığı hem de (bağımsızlık dâhil) ilgili etik gerekliliklerin değerlendirilmesine ilişkin başlangıç prosedürlerinin uygulanması, bunların mevcut denetim görevine yönelik diğer önemli faaliyetlerin yürütülmesinden önce tamamlandıkları anlamına gelir. Devam eden denetim görevleri için bu gibi başlangıç prosedürleri genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasından hemen sonra veya önceki denetimin tamamlanmasıyla bağlantılı olarak uygulanır.

Planlama Faaliyetleri*Genel Denetim Stratejisi* (Bkz. Parag. 7–8)

- A8. Genel denetim stratejisinin belirlenmesi süreci, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerini tamamlamasına bağlı olarak şu gibi konuları belirlemesini sağlar:
- Yüksek riskli alanlarda uygun tecrübeye sahip ekip üyelerinden faydalanılması veya karmaşık konularda uzmanların katılımı gibi özel denetim alanlarında kullanılacak kaynaklar,
 - Önemli yerlerde stok sayımını gözlemek için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı, grup denetimlerinde diğer denetçilerin çalışmaları üzerinde yapılacak gözden geçirmenin kapsamı veya yüksek riskli alanlar için ayrılacak saat bazında planlama gibi özel denetim alanlarına aktarılacak kaynak miktarı,
 - Bu kaynakların ne zaman aktarılacağı; örneğin ara denetim aşamasında mı veya belirli hesap kesim tarihlerinde mi?

¹ ISA 315'in 10. paragrafı, görev ekibinin, mali tablolarda önemli yanlış bildirim kurumun yatkınlığı konusunda kurumla yapacağı görüşmelere dair gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar. ISA 240 "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları"nın 15. paragrafı, bu görüşmelerde kurumun ele alınan mali tablolarının hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yatkınlığı konusunda rehberlik sağlar.

- Ekibin bilgilendirme toplantılarının ne zaman yapılacağı, görev ortağının ve yönetici değerlendirmelerinin yapılma biçimi (denetim yapılan yerde veya başka bir yerde) gibi konularda kaynakların nasıl yönetileceği, yönlendirileceği ve kontrol edileceği ve de kalite kontrol gözden geçirmelerinin tamamlanıp tamamlanmayacağı.
- A9. Ekte genel denetim stratejisinin oluşturulmasında dikkate alınacak hususlara ilişkin örnekler listelenmiştir.
- A10. Genel denetim stratejisi belirlendikten sonra denetçi kaynaklarının verimli kullanılması suretiyle denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi gerektiği dikkate alınarak genel denetim stratejisinde tespit edilen çeşitli konuların ele alınması için bir denetim planı geliştirilebilir. Genel denetim stratejisi ve detaylı denetim planının hazırlanması, birbirinden bağımsız veya birbirini takip eden süreçler olmak zorunda değildir. Ancak birinde meydana gelen değişiklik diğerinde buna bağlı değişikliklere neden olabileceğinden bunlar, yakından bağlantılı süreçlerdir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A11. Küçük ölçekli kuruluşların denetiminde denetimin tamamı, küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük ölçekli kuruluşların denetimlerinin çoğunda bir görev ekibi üyesi ile birlikte çalışan (veya herhangi bir görev ekibi üyesi olmaksızın) görev ortağı (bu serbest çalışan muhasebe meslek mensubu da olabilir) yer alır. Daha küçük bir ekipte ekip üyeleri arasında koordinasyon ve iletişim daha kolaydır. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetimine yönelik genel denetim stratejisinin belirlenmesi, karmaşık veya zaman alıcı olmak zorunda değildir ve bu, kurumun büyüklüğü, denetimin karmaşıklığı ve görev ekibinin büyüklüğüne göre çeşitlilik gösterir. Örneğin bir önceki denetimin tamamlanmasından sonra çalışma kâğıtları üzerinde yapılan gözden geçirmeye dayalı olarak bu denetimde tespit edilen hususları ortaya koyan kısa bir muhtıra, 8. paragrafta belirtilen konuları kapsıyorsa, yeni dönemde işletme sahibi yönetici ile yapılan görüşmelere dayalı olarak güncellenerek mevcut denetim görevi için bir denetim strateji belgesi olarak işlev görebilir.

Denetim Planı (Bkz. Parag. 9)

- A12. Denetim planı, görev ekibi üyelerince uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını içerdiğinden genel denetim stratejisinden daha detaylıdır. Bu denetim prosedürlerinin planlanması, göreve yönelik denetim planı geliştikçe denetim süresince devam eder. Örneğin denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin planlanması, denetim sürecinin başında gerçekleşir. Ancak sonraki özel denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının planlanması, bu risk değerlendirme prosedürlerinin sonuçlarına bağlıdır. Ayrıca denetçi, diğer denetim prosedürlerini planlamadan önce bazı işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için sonraki denetim prosedürlerinin uygulanmasına başlayabilir.

Denetim Sırasında Planlama Kararlarında Yapılan Değişiklikler (Bkz. Parag. 10)

- A13. Beklenmeyen olaylar, koşullarda meydana gelen değişiklikler veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtları nedeniyle denetçi, etkisi değerlendirilen risklerin yeniden gözden geçirilmesine dayalı olarak genel denetim stratejisi ve denetim planını ve bunlara bağlı olarak sonraki denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamını değiştirmek durumunda kalabilir. Bu durum, denetçi denetim prosedürlerini planladığı zaman mevcut olan bilgilerden son derece farklı bilgilerin farkına vardığında söz konusu olabilir. Örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması sonucu elde edilen denetim kanıtı, kontroller üzerinde yapılan testlerden elde edilen denetim kanıtları ile çelişebilir.

Yönetim, Gözetim ve Gözden Geçirme (Bkz. Parag. 11)

A14. Görev ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; aşağıda belirtilenler dâhil birçok faktöre göre çeşitlilik gösterir:

- Kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığı,
- Denetimin alanı,
- Etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riski (örneğin denetimin belirli bir alanında değerlendirilen yanlış bildirim riskinde bir artış olması, görev ekibi üyelerinin çalışmalarının daha detaylı gözden geçirilmesini ve buna bağlı olarak ekibin yönlendirilme ve gözetiminin kapsam ve zamanlılığının artırılmasını gerektirir),
- Denetim çalışmasını yürüten ekip üyelerinin bireysel kabiliyetleri ve yetkinliği.

ISA 220, denetim çalışmasının yönetimi, gözetimi ve gözden geçirilmesine ilişkin daha fazla rehber bilgi içerir.¹

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

A15. Eğer bir denetim tamamen görev ortağı tarafından yürütülüyorsa görev ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesi hususları gündeme gelmez. Bu gibi durumlarda çalışmanın bütün yönlerini bizzat yürütmüş olan görev ortağı, tüm önemli hususların farkında olacaktır. Denetimin tamamını aynı kişi yürüttüğünde, denetim sırasında varılan yargıların uygunluğuna ilişkin tarafsız bir görüş oluşturmak, uygulamada problemlere neden olabilir. Özellikle karmaşık veya sıra dışı konular söz konusuysa ve denetim serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yürütülüyorsa uygun deneyime sahip diğer denetçilerle veya denetçinin meslek kuruluşuyla görüşülmesi arzu edilebilir.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 12)

A16. Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetimin uygun biçimde planlanması ve önemli konuların görev ekibine bildirilmesi için gerekli görülen temel kararların bir kayıdır. Örneğin denetçi, genel denetim stratejisini denetimin kapsamı, zamanlaması ve yürütülmesine ilişkin temel kararların yer aldığı bir muhtıra şeklinde özetleyebilir.

A17. Denetim planının belgelendirilmesi; risk değerlendirme prosedürlerinin ve etkisi değerlendirilmiş risklere karşı uygulanan beyan düzeyindeki ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının kayıdır. Aynı zamanda uygulanmalarından önce gözden geçirilebilecek ve onaylanabilecek denetim prosedürlerine ilişkin düzgün planlamaya yönelik bir kayıt işlevi de görür. Denetçi, özel görev koşullarını yansıtmak için hazırlanmış standart denetim programları veya denetim tamamlama kontrol listelerini kullanabilir.

A18. Genel denetim stratejisi ve denetim planında yapılan önemli değişiklikler ve buna bağlı olarak denetim prosedürlerinin planlanmış niteliği, zamanlaması ve kapsamında yapılan değişikliklerin kaydı; önemli değişikliklerin neden yapıldığı ve denetim için nihai olarak kabul edilen genel denetim stratejisi ve denetim planını açıklar. Bu, denetim sırasında meydana gelen önemli değişikliklere verilen uygun karşılığı da yansıtır.

¹ ISA 220, 15–17 arası paragraflar.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A19. A11 paragrafında ele alındığı üzere uygun ve kısa bir muhtıra, küçük ölçekli bir kuruluşun denetimi için belgelendirilmiş bir strateji işlevi görebilir. Küçük ölçekli kurumlarda muhtemel olduğu gibi, ilgili az sayıda kontrol faaliyetinin bulunduğu varsayımıyla oluşturulan standart denetim programları veya kontrol listeleri (Bakınız: A17 paragrafı), denetçinin risk değerlendirmeleri dâhil görevin koşullarına göre biçimlendirilmiş olması kaydıyla, denetim planı olarak kullanılabilir.

İlk Denetim Görevlerine İlişkin Ek Hususlar (Bkz. Parag. 13)

- A20. Denetimin planlanmasındaki amaç ve hedef, denetim ilk defa yapılan veya tekrar eden bir denetim görevi de olsa aynıdır. Ancak ilk denetimde denetçi, planlama faaliyetlerini genişletmek ihtiyacı duyabilir; çünkü denetçi, tekrar eden görevlerin planlanmasında dikkate alınan kuruma dair önceki tecrübelerle ilk denetimde normal olarak sahip değildir. Denetçinin ilk denetim görevi için genel denetim stratejisi ve denetim planını oluştururken dikkate alabileceği konular arasında aşağıdakiler yer alır:
- Yasal veya idari düzenlemelerce yasaklanmamış ise bir önceki denetçi ile yapılacak çalışmalar, örneğin bir önceki denetçinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.
 - Denetçi olarak ilk kez seçilmeyle bağlantılı olarak idare ile görüşülen (muhasebe ilkelerinin veya denetim ve raporlama standartlarının uygulanması dâhil) her türlü önemli konu, bunların yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi ve bu konuların genel denetim stratejisi ve denetim planını nasıl etkilediği.
 - Açılış bakiyelerine ilişkin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli denetim prosedürleri.¹
 - İlk denetim görevleri için denetim firmasının kalite kontrol sisteminin gerektirdiği diğer prosedürler (örneğin denetim firmasının kalite kontrol sistemi, önemli denetim prosedürlerine başlamadan önce genel denetim stratejisini gözden geçirmek veya yayımlanmadan önce raporları gözden geçirmek için başka bir ortağın veya kıdemli birinin işin içine dâhil olmasını gerektirebilir).

¹ ISA 510, “İlk Denetim Görevleri—Açılış Bakiyeleri”.

Ek

(Bkz. Parag. 7–8, A8-A11)

Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasına İlişkin Hususlar

Bu ekte denetçinin genel denetim stratejisini oluştururken göz önünde bulundurabileceği konulara örnekler verilmiştir. Bu konuların birçoğu, denetçinin detaylı denetim planını da etkileyecektir. Verilen örnekler, geniş bir yelpazede birçok görevde uygulanabilecek konuları içerir. Aşağıda belirtilen konulardan bazıları diğer ISA'larda da gerekli kılınmış olsa da konuların tamamı, tüm denetim görevleri için geçerli değildir ve liste, aşağıdakilerle sınırlı değildir.

Görevin Özellikleri

- Diğer bir mali raporlama çerçevesi ile herhangi bir uyumlaştırma ihtiyacı dâhil denetlenecek mali bilgi hazırlanırken kullanılan mali raporlama çerçevesi.
- Endüstri düzenleyicilerince zorunlu kılınan raporlarda olduğu gibi endüstriye özgü raporlama gereklilikleri.
- Kapsama eklenecek bileşenlerin sayısı ve yerleri dâhil beklenen denetim kapsamı.
- Ana kuruluş ve bileşenler arasında bulunan ve grubun nasıl konsolide edileceğini belirleyen kontrol ilişkilerinin niteliği.
- Bileşenlerin diğer denetçiler tarafından ne ölçüde denetlendiği.
- Uzman bilgisi ihtiyacı dâhil denetlenecek faaliyet alanlarının niteliği.
- Denetlenen mali bilgi için para biriminin başka bir para birimine çevrilmesi ihtiyacı dâhil raporlamada kullanılacak para birimi.
- Konsolidasyon amacıyla yapılan bir denetime ek olarak bağımsız mali tabloların yasal denetimine ihtiyaç.
- İç denetçilerin çalışmalarının erişilebilirliği ve denetçinin bu çalışmalara güveninin ölçüsü.
- Kurumun hizmet kuruluşlarından faydalanması ve denetçinin bu kuruluşlar tarafından uygulanan kontrollerin tasarımı veya işleyişine ilişkin kanıtı nasıl elde edebileceği.
- Önceki denetimlerde elde edilen denetim kanıtlarının olası kullanımı, örneğin risk değerlendirme prosedürleri ve kontrollerin test edilmesine ilişkin denetim kanıtları.
- Verinin erişilebilirliği ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin olası kullanımı dâhil olmak üzere bilişim teknolojilerinin denetim prosedürleri üzerindeki etkisi.
- Denetim çalışmasının beklenen kapsam ve zamanlamasının ara dönem mali bilgilerinin gözden geçirilmesi ile koordinasyonu ve bu gözden geçirmeler sırasında elde edilen bilginin denetim üzerindeki etkisi.
- Müşteri personeli ve verilerinin erişilebilirliği.

Raporlama Amaçları, Denetimin Zamanlaması ve İletişimin Niteliği

- Ara dönem ve nihai aşamalar gibi kurumun raporlama programı.

- Denetim çalışmasının niteliği, zamanlaması ve kapsamının görüşülmesi için idare ve yönetimden sorumlu olanlarla toplantıların organize edilmesi.
- Denetçi raporu, yönetim mektupları ve yönetimden sorumlu olanlarla iletişim dâhil yayımlanacak raporların ve diğer bildirimlerin niteliği ve zamanlaması konularında idare ve yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi.
- Görev süresince denetim çalışmasının durumuna ilişkin beklenen iletişimler hakkında idare ile görüşülmesi.
- Yayımlanacak raporların beklenen zamanlaması ve türüyle ilgili olarak bileşen denetçileri ile görüşülmesi ve bileşen denetimiyle bağlantılı olarak yapılacak diğer görüşmeler.
- Ekip toplantılarının niteliği ve zamanlaması ile yapılan işin gözden geçirilmesinin zamanlaması dâhil görev ekibi üyeleri arasındaki iletişimin beklenen niteliği ve zamanlaması.
- Denetimden kaynaklanan her türlü yasal veya sözleşmeye dayalı raporlama sorumlulukları dâhil olmak üzere üçüncü taraflara herhangi bir bildirim olup olmayacağı.

Önemli Faktörler, Başlangıç Görev Faaliyetleri ve Diğer Görevlerde Elde Edilen Bilgiler

- ISA 320¹'ye¹ göre önemliliğin belirlenmesi ve uygulanabildiği hallerde:
 - o ISA 600²'e² uygun olarak bileşenler için önemliliğin belirlenmesi ve bu konuyla ilgili bileşen denetçileriyle görüşme.
 - o Önemli bileşenler ve önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalarının önceden tespiti.
- Önemli yanlış bildirim riskinin yüksek olabileceği alanların önceden tespiti.
- Genel mali tablo düzeyinde yer alan ve etkisi değerlendirilmiş olan önemli yanlış bildirim riskinin yönetim, gözetim ve gözden geçirme üzerindeki etkisi.
- Denetçinin, görev ekibi üyelerine, denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir bakış açısının korunması ve mesleki şüpheciliğin uygulanmasının gerekliliğinin önemini belirtme şekli.
- Tespit edilen zafiyetlerin niteliği ve bunlara müdahale etmek için atılan adımlar dâhil olmak üzere iç kontrolün işlevsel etkinliğinin değerlendirmesini içeren önceki denetimlerin sonuçları.
- Denetimi etkileyebilecek konuların kuruma diğer hizmetleri sağlamaktan sorumlu denetim firması personeli ile görüşülmesi.
- İç kontrolün uygun şekilde belgelendirildiğine ilişkin kanıt dâhil idarenin sağlıklı iç kontrol oluşturma, uygulama ve sürdürme taahhüdüne ilişkin kanıt.
- Denetçinin iç kontrole güvenmesinin daha verimli olup olmadığını belirleyebilecek işlem hacmi.
- Kurumun tamamında işin başarılı bir şekilde yürümesi için iç kontrole verilen önem.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

² ISA 600, "Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)" 21-23 arası paragraflar ve 40(c) paragrafı.

- Bilişim teknolojileri ve iş süreçlerindeki değişiklikler, kilit yönetimde değişiklik, alımlar, birleşme ve tasfiye gibi kurumu etkileyen, işle ilgili önemli gelişmeler.
- Endüstriye ilişkin düzenlemelerdeki değişiklikler ve yeni raporlama gereklilikleri gibi endüstrideki önemli gelişmeler.
- Muhasebe standartlarında değişiklikler gibi mali raporlama çerçevesinde meydana gelen önemli değişiklikler.
- Kurumu etkileyen yasal düzenlemelerde değişikliklerin yapılması gibi diğer önemli gelişmeler.

Kaynakların Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

- Görev ekibinin (gerektiğinde görevin kalitesini gözden geçiren kişi dâhil) seçimi ve ekip üyelerinin görevlendirilmesi (önemli yanlış bildirim riskinin yüksek olabileceği alanlara uygun deneyime sahip ekip üyelerinin görevlendirilmesi dâhil).
- Önemli yanlış bildirim riskinin yüksek olabileceği alanlar için ayrılacak uygun sürenin değerlendirilmesi dâhil, görev bütçesinin hazırlanması.

ISSAI 1315

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

*Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği
Ortamin Tanınması Yoluyla
Önemli Yanlış Bildirim
Risklerinin Tespiti ve
Değerlendirilmesi*

Financial Audit Guidelines

*Identifying and Assessing the
Risks of Material Misstatement
through Understanding the Entity
and Its Environment*

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) 315 “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1315 İçindekiler Tablosu

ISA 315 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	P3
Genel Hususlar	P4
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	P5–P11
Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği	P12–P16
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	P17–18
Ek: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylara Ek Örnekler	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 315	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	5–10
Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği	11–24
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	25–31
Belgelendirme	32
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A1–A16
Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği	A17–A104
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	A105–A130
Belgelendirme	A131–A134
Ek 1: İç Kontrol Bileşenleri	
Ek 2: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 315 Uygulama Notu¹

Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu , “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” başlıklı ISA 315’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 315, 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 315, denetçinin kuruluşu, kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamı ve kuruluşun iç kontrolünü tanıması yoluyla mali tablolarda önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirme sorumluluğunu ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.
 - Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliği.
 - Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 315, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 315; ISA’nın A21, A35, A65 ve A113 paragraflarında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

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

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. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Bu ek amaçlar, kamu sektörü denetçilerini daha başka önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmeye yönlendirebilir. Fakat bu tarz ek amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu veya iç kontrolün etkinliğine ilişkin raporlama yapmasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, denetimi planlar ve yürütürken bu gibi beklentileri dikkate alır ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk risklerine ya da iç kontrolün etkinliğiyle ilgili risklere yol açabilecek alanlara karşı tetikte olur.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- P5. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 5 ve 10. paragrafları arasında belirtilen risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri yerine getirirken yukarıda P4 paragrafında tanımlandığı şekilde denetim görev ve yetkisinin kapsamlı amaçlarını göz önünde bulundurur.
- P6. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 6(a) ve A6 paragraflarında tanımlandığı şekilde risk değerlendirme prosedürlerinin parçası olarak idare ve kuruluş bünyesindeki diğer kişilerden bilgi alırken aşağıdakiler gibi ek kaynaklardan da bilgi sağlayabilir:
- Kuruluşla ilgili performans denetimi ve diğer denetimlerde yer alan denetçiler,
 - Devlet görevlileri,
 - Yasama raporları veya tutanakları.
- P7. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 6(b) paragrafı ve A7 ile A10 arası paragraflarında tanımlandığı şekilde risk değerlendirme prosedürlerinin parçası olarak analitik inceleme tekniklerini uygularken şu gibi ilişkileri de değerlendirebilir:
- Yapılan tahsisler ve bunlara kıyasla harcamalar,
 - Demografik bilgiler ve bunlara kıyasla çocuk yardımı ve emeklilik aylığı gibi ek ödemeler,
 - Devlet borçlanma oranına kıyasla ulusal borç yüzdesi olarak faiz.
- P8. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 6(c) ve A11 paragraflarında tanımlandığı şekilde risk değerlendirme prosedürlerinin parçası olarak gözlem ve inceleme yaparken şu gibi kalemler üzerinde gözlem ve inceleme yapabilir:
- Performans raporları veya finansman talepleri gibi yasama organı için idare tarafından hazırlanmış ek belgeler,
 - Kurum görevlilerinin ifadeleri,
 - Bakanlık yönergeleri ve diğer yönergeler,
 - Yasama organının işlemlerine ait resmi kayıtlar.

- P9. ISA'nın 7. paragrafında bahsedilen kabul ve devam süreci, kamu sektörü ortamında bazen geçerli olmayabilir. Kamu sektörü denetçilerinin bir denetimi reddetme veya yarıda bırakma seçeneği olmayabilir. Bununla birlikte kamu sektörü denetçileri, önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken bu veya benzeri süreçlerden elde edebilecekleri bilgileri dikkate alır.
- P10. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 9. paragrafında tanımlandığı şekilde kuruluşa ilişkin önceki deneyimlerden ve önceki denetimlerden elde edilen bilgileri kullanırken önceki performans denetimlerine ve kuruluşa ilgili diğer denetim faaliyetlerine ait raporları da kullanabilir.
- P11. ISA'nın 10. paragrafı; görev ortağının ve diğer kilit görev ekibi üyelerinin, kuruluşun mali tablolarının önemli yanlış bildirimde yatkınlığını ve geçerli mali raporlama çerçevesinin kuruluşun gerçeklerine ve koşullarına uygulanışını tartışmasını gerektirir. Kamu sektöründe bu tartışma, yukarıda P4 paragrafında belirtildiği şekilde ek amaçları ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerini kapsayabilir. Kamu sektörü denetçileri, kuruluşa ilgili performans denetimlerine ve diğer denetim faaliyetlerine katılan denetçileri bu tartışmaya dâhil edebilir.

Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliği

- P12. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 11. paragrafının gerektirdiği şekilde kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıırken şunları dikkate alır:
- Politik süreçlerin bir sonucu olarak kararlar, kuruluşun dışında alınmaya başlayabilir. Bu tür kararlar idarenin faaliyetlerini etkiler. Örneğin:
 - Yeni coğrafi bölgeler veya mevcut iş yerlerinin kapatılması,
 - Faaliyetlerin diğer kuruluşlara devredilmesi gibi yeniden teşkilatlanmalar,
 - Yeni program alanları,
 - Bütçe kısıtlamaları veya kesintileri.
 - İlgili düzenleyici faktörler arasında kuruluşun tabi olduğu belirli yasal ve idari düzenlemeler ve bunlara uygunsuzluğun muhtemel etkisi bulunur.
 - Geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil diğer dış faktörler, belirli raporlama amaçlarını etkileyebilir.
 - Kurum faaliyetlerinin tanınması, yürütülen ilgili hükümet faaliyetleri ve programlar hakkında bilgi edinmeyi içerebilir.
 - Program amaçları ve stratejileri, kamu politikası unsurlarını içerebilir ve bu yüzden risk değerlendirmesine yönelik sonuçları olabilir.
 - Kamu kurumlarının mülkiyeti, özel sektördekiyle aynı karşılığa sahip olmayabilir. Kamu sektöründe odak noktası, vatandaşların temsilcisi görevindeki yönetimden sorumlu olanlardır.
 - Yönetim yapıları; kuruluşun yasal yapısından örneğin kuruluşun bir bakanlık, daire, kurum veya başka tür bir kuruluş olmasından etkilenir.
 - İdarenin işletmenin sürekliliği konusundaki varsayımlarıyla ilgili hususlar, ilgili olmayabilir.

- P13. ISA'nın 11(e) paragrafı, mali performansın ölçülmesi ve gözden geçirilmesinden bahseder. Kamu sektörü denetçileri, ölçümlerinde veya gözden geçirmelerinde ulaşılan sonuçlar (örneğin programın yardımcı olduğu insan sayısı) gibi mali olmayan bilgilere yer verebilirler. Ayrıca kamu sektöründe performansı ölçebilen veya gözden geçirebilen başka dış taraflar vardır. Bu dış taraflar; yasama organı, diğer kamu kurumları ve medyayı içerebilir.
- P14. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 12. paragrafının gerektirdiği şekilde iç kontrolü tanıırken şunları dikkate alır:
- İç kontrollerle ilgili ek raporlama sorumlulukları,
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla bağlantılı ilgili kontroller,
 - Bütçeye göre performansın izlenmesiyle ilgili kontroller,
 - Bütçe fonlarının diğer kuruluşlara aktarılmasıyla ilgili kontroller,
 - Vergi ve sağlık bilgileri gibi hassas kişisel veriler ve ulusal güvenlik verileriyle ilgili gizli bilgilere ilişkin kontroller,
 - Denetleme ve diğer kontroller, kuruluş dışı taraflarca yapılabilir ve aşağıdakiler gibi alanlarla ilgilidir:
 - Satın alma yönetmeliklerine uygunluk,
 - Bütçenin uygulanması,
 - Mevzuat veya denetim yetki ve görevince tanımlandığı şekilde diğer alanlar,
 - İdarenin hesap verme sorumluluğu.
- P15. Kamu sektörü denetçileri; ISA'nın 15. paragrafının gerektirdiği şekilde kuruluşun risk değerlendirme sürecini tanıırken bu sürecin mevzuatta düzenlenmiş, yönergelere dâhil edilmiş ya da başka kamu kurumları tarafından yürütülmekte olabileceğini dikkate alır.
- P16. Hesap Mahkemesi ortamı gibi bazı denetim ortamlarında kamu sektörü denetçileri, mali hileyle ilgilenirken savcılarla ve polisle yakın şekilde çalışabilir. Bu nedenle savcılardan ve polisten kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınması ve risk değerlendirmesiyle ilgili bilgi almış olabilirler.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

- P17. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 25 ve 26. paragrafına göre önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken aşağıdakiler gibi ek konuları dikkate alabilir:
- Mali tablo ve beyan düzeyindeki risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesinin siyasi ortam, kamu yararı ve program hassasiyetiyle ilgili hususları içerebileceği ve
 - İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik beyanların, işlemlerin ve durumların ISA'nın A113 paragrafında belirtilen şekilde mevzuata veya uygun yasal ve idari düzenlemeye uygun yapıldığına ilişkin beyanları da içine alacak şekilde genişletilebileceği.
- P18. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın 28. paragrafının gerektirdiği şekilde hangi risklerin önemli riskler olduğu konusunda yargıya varırken aşağıdakileri de dikkate alır:
- Yönetmelik ve yönergelerdeki karmaşıklık ve tutarsızlık,
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk,
 - Bütçe süreci ve bütçenin uygulanması.

Kamu sektöründe bütçe, yasama organının belirlediği amir araçtır. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri normalde bütçe sürecini sadece idari bir süreç olarak değil kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınmasının ve risk değerlendirmesinin zaruri bir parçası olarak ele alır.

Ek: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylara Ek Örnekler

Kamu sektöründeki kuruluşlar için önemli yanlış bildirim risklerine işaret edebilecek diğer koşul ve olaylara örnekler aşağıda verilmektedir:

- Zayıf bütçe kontrolleri yüzünden bütçenin aşılması,
- Özelleştirmeler,
- Yeni programlar,
- Mevcut programlarda yapılan büyük değişiklikler,
- Yeni finansman kaynakları,
- Yeni mevzuat ve yönetmelikler veya yönergeler,
- Faaliyetlerin yerinin değiştirilmesi gibi siyasi kararlar,
- Yeterli kaynak tahsisi veya finansmanı olmayan programlar,
- Kamuoyu beklentilerinin artması,
- Savunma gibi belli sektörlerde mal ve hizmet alımı,
- Kamu faaliyetleri için dışarıdan hizmet alınması,
- Özel soruşturmalara tabi faaliyetler,
- Siyasi liderlikteki değişiklikler,
- İsrاف veya kötüye kullanım olduğuna dair göstergeler,
- Bütçeyi gerçekleştirmeye yönelik normalin üstünde beklentiler,
- Kamu özel ortaklıkları.

Uluslararası Denetim Standardı

Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği
Ortamın Tanınması Yoluyla
Önemli Yanlış Bildirim
Risklerinin Tespiti ve
Değerlendirilmesi

International Standard on Auditing

Identifying and Assessing the
Risks of Material Misstatement
through Understanding the Entity
and Its Environment



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

“Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 200), 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 315
KURULUŞUN VE FAALİYET GÖSTERDİĞİ ORTAMIN
TANINMASI YOLUYLA ÖNEMLİ YANLIŞ BİLDİRİM
RİSKLERİNİN TESPİTİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	5–10
Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği	11–24
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	25–31
Belgelendirme	32
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A1–A16
Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği	A17–A104
Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi	A105–A130
Belgelendirme	A131–A134
Ek 1: İç Kontrol Bileşenleri	
Ek 2: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylar	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyula Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin kuruluşu, faaliyet gösterdiği ortamı ve iç kontrolünü tanınması yoluyla mali tablolarda önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirme 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; kuruluşu, kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamı ve kuruluşun iç kontrolünü tanıma yoluyla mali tablo ve beyan düzeylerinde hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederek değerlendirmek ve böylelikle etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir temel sağlamaktır.

Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Beyanlar - Mali tabloların özünde yer alan, idarenin açık veya zımni bildirimlerini ifade eder. Denetçi, bunları ortaya çıkması muhtemel farklı türdeki yanlış bildirimleri değerlendirirken kullanır.
 - (b) Faaliyet riski - Bir kuruluşun hedeflerine ulaşma ve stratejilerini yürütme kabiliyetini olumsuz yönde etkileyebilen önemli koşullar, olaylar, şartlar, eylemler veya eylemsizliklerden veya uygun olmayan hedef ve stratejiler belirlemesinden kaynaklanan risktir.
 - (c) İç kontrol - Bir kuruluşun, mali raporlama güvenilirliği, çalışmalarının etkinlik ve verimliliği ile ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu bakımından amaçlarına ulaşması hakkında makul güvence sağlamak amacıyla yönetimden sorumlu olanlar, idare veya diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen süreçtir. "Kontroller" terimi, iç kontrolün bileşenlerinden bir veya daha fazlasının herhangi bir yönünü ifade etmektedir.
 - (d) Risk değerlendirme prosedürleri - Kuruluş ve çevresini (kuruluşun iç kontrolü dâhil olmak üzere) anlamak, mali tablo ve beyanlar düzeyinde hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için uygulanan denetim prosedürleridir.
 - (e) Önemli risk - Denetçinin yargısına göre, denetimde özel dikkat gerektiren, belirlenmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskidir.

Gereklilikler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

5. Denetçi, mali tablo ve beyan düzeylerinde önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve etkilerinin değerlendirilmesi için bir temel sağlamak üzere risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Bununla birlikte risk değerlendirme prosedürleri kendi başına denetim görüşünün dayandırılacağı yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz. (Bkz. Parag. A1-A5)
6. Risk değerlendirme prosedürleri şunları içerir:
 - (a) Denetçinin yargısına göre hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesine yardım edebilecek bilgiye sahip olabilecek kuruluş bünyesindeki diğer kişilerin ve idarenin sorgulanması. (Bkz. Parag. A6)
 - (b) Analitik inceleme teknikleri. (Bkz. Parag. A7-A10)
 - (c) Gözlem ve inceleme. (Bkz. Parag. A11)
7. Denetçi, müşteri kabulü veya devamlılığı sürecinden elde edilen bilgilerin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmekle ilgili olup olmadığını değerlendirir.
8. Görev ortağının kuruluş için başka görevler yerine getirmiş olması halinde söz konusu görev ortağı, elde edilen bilgilerin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmekle ilgili olup olmadığını değerlendirir.
9. Denetçi, kuruluşa ilişkin önceki deneyimlerinden ve önceki denetimlerde gerçekleştirilen denetim prosedürlerinden elde edilen bilgileri kullanmak istediğinde önceki denetimden bu yana bu bilgilerin mevcut denetimle ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin meydana gelip gelmediğini belirler. (Bkz. Parag. A12-A13)
10. Görev ortağı ve diğer kilit görev ekibi üyeleri, kuruluşun mali tablolarının önemli yanlış bildirim risklerini ve geçerli mali raporlama çerçevesinin kuruluşun gerçeklerine ve koşullarına uygulanışını görüşür. Görev ortağı, görüşmede yer almayan görev ekibi üyelerine hangi konuların aktarılacağına karar verir. (Bkz. Parag. A14-A16)

Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği

Kuruluş ve Faaliyet Gösterdiği Ortam

11. Denetçi şunlarla ilgili bilgi edinir:
 - (a) İlgili endüstri ve düzenleyici unsurlar ile geçerli mali raporlama çerçevesi gibi diğer dış unsurlar. (Bkz. Parag. A17-A22)
 - (b) Denetçinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve mali tablolarda beklenen açıklamaları anlamasını sağlamak amacıyla
 - (i) Kuruluşun faaliyetleri,
 - (ii) Kuruluşun mülkiyet ve yönetim yapıları,
 - (iii) Özel amaçlı işletmelere yapılan yatırımlar gibi kuruluşun yapmakta olduğu ve yapmayı planladığı yatırımların türleri,

- (iv) Kuruluşun yapılanma şekli ve nasıl finanse edildiği dâhil olmak üzere kuruluşun niteliği (Bkz. Parag. A23-A27)
- (c) Kuruluşun muhasebe politikalarını seçmesi, uygulaması ve bu politikalarda değişiklik yapılmasının nedenleri. Denetçi, kuruluşun muhasebe politikalarının ilgili endüstride kullanılan geçerli mali raporlama çerçevesiyle ve muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını ve faaliyetine uygunluğunu değerlendirir. (Bkz. Parag. A28)
- (d) Kuruluşun amaçları ve stratejileri ile önemli yanlış bildirim risklerine yol açabilecek ilgili faaliyet riskleri. (Bkz. Parag. A29-A35)
- (e) Kuruluşun mali performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi. (Bkz. Parag. A36-A41)

Kuruluşun İç Kontrolü

12. Denetçi, denetimle ilgili iç kontrole ilişkin bilgi edinir. Denetimle ilgili çoğu kontrol mali raporlamayla ilişkili olabilmesine karşın mali raporlamayla ilgili her kontrol denetimle ilgili olmayabilir. Bir kontrolün, tek başına veya diğer kontrollerle birlikte, denetimle ilgili olup olmadığı denetçinin mesleki yargısına kalmıştır. (Bkz. Parag. A42-A65)

İlgili Kontrollerin Tanınmasının Niteliği ve Kapsamı

13. Denetçi, denetimle ilgili kontrollere ilişkin bilgi edinirken kuruluş personelinden bilgi almaya ek olarak prosedürler uygulayarak bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirler. (Bkz. Parag. A66-A68)

İç Kontrol Bileşenleri

Kontrol ortamı

14. Denetçi kontrol ortamına ilişkin bilgi edinir. Denetçi, bu tanımın bir parçası olarak:
- (a) İdarenin, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında, bir dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturarak muhafaza edip etmediğini ve
 - (b) Kontrol ortamı öğelerinin güçlü yanlarının toplu olarak iç kontrolün diğer bileşenleri için uygun bir temel sağlayıp sağlamadığını ve bu diğer bileşenlerin kontrol ortamındaki zafiyetlerce zayıflatılıp zayıflatılmadığını değerlendirir. (Bkz. Parag. A69-A78)

Kuruluşun risk değerlendirme süreci

15. Denetçi, kuruluşun aşağıdakilere yönelik bir sürece sahip olup olmadığı konusunda bilgi edinir:
- (a) Mali raporlama amaçlarıyla ilgili faaliyet risklerinin tespit edilmesi,
 - (b) Bu risklerin öneminin tahmin edilmesi,
 - (c) Bu risklerin ortaya çıkma olasılığının değerlendirilmesi,
 - (d) Bu riskleri ele almak üzere atılacak adımlara karar verilmesi. (Bkz. Parag. A79)

16. Kuruluşun bu tür bir süreç oluşturmuş olması halinde (bu noktadan itibaren "kuruluşun risk değerlendirme süreci" olarak bahsedilecektir) denetçi, bu sürece ve sonuçlarına ilişkin bilgi edinir. İdarenin tespit edemediği önemli yanlış bildirim riskleri tespit etmesi halinde denetçi, kuruluşun risk değerlendirme süreci tarafından tespit edilmiş olmasını beklediği türde bir temel risk olup olmadığını değerlendirir. Bu tür bir riskin var olması halinde denetçi, sürecin bunu neden tespit edemediği hakkında bilgi edinir ve sürecin içinde bulunduğu koşullara uygun olup olmadığını değerlendirir ya da kuruluşun risk değerlendirme süreciyle ilgili olarak iç kontrolde önemli bir zafiyet olup olmadığına karar verir.
17. Kuruluşun bu tür bir süreç oluşturmamış veya geçici bir süreç oluşturmuş olması halinde denetçi, mali raporlama amaçlarıyla ilişkili faaliyet risklerinin tespit edilip edilmediğini ve bunların nasıl ele alındığını idareyle görüşür. Denetçi, belgeye dayalı bir risk değerlendirme sürecinin olmamasının mevcut şartlar altında uygun olup olmadığını değerlendirir ya da bu durumun iç kontrolde önemli bir zafiyeti yansıtıp yansıtmadığına karar verir. (Bkz. Parag. A80)

İlgili iş süreçleri dâhil mali raporlamayla ilgili bilişim sistemi ve iletişim

18. Denetçi, ilgili iş süreçleri dâhil mali raporlamayla ilgili bilişim sistemi hakkında aşağıdakiler gibi alanlarda bilgi edinir:
- Kuruluşun çalışmalarındaki mali tablolar açısından önemli işlem sınıfları.
 - Bu işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek, gerektiğinde düzeltmek, defteri kebire aktarmak ve mali tablolarda raporlamak için kullanılan bilişim teknolojisi (BT) ve manuel sistemler kapsamındaki prosedürler.
 - İşlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan, mali tablolardaki ilgili muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler ve belirli hesaplar. Bu, yanlış bilgilerin doğrulanmasını ve bilgilerin defteri kebire aktarılma şeklini de içerir. Kayıtlar manuel ya da elektronik biçimde olabilir.
 - Bilişim sisteminin mali tablolar için önem arz eden işlemler dışındaki olayları ve koşulları nasıl yakaladığı.
 - Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamalar dâhil kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci.
 - Bir defaya mahsus, olağandışı işlemler veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart dışı yevmiye kayıtları dâhil yevmiye kayıtlarına yönelik kontroller. (Bkz. Parag. A81-A85)
19. Denetçi, kuruluşun mali raporlamaya yönelik görev ve sorumlulukları ve mali raporlamayla ilgili önemli konuları nasıl bildirdiği hakkında bilgi edinir. Buna aşağıdakiler dâhildir: (Bkz. Parag. A86-A87)
- İdare ve yönetimden sorumlu olanlar arası iletişim ve
 - Örneğin düzenleyici mercilerle kurulanlar gibi dış iletişim.

Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri

20. Denetçi, denetimle ilgili kontrol faaliyetleri hakkında bilgi edinir. Bunlar, denetçinin beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmek ve etkisi değerlendirilen risklere yanıt niteliğinde ilave denetim prosedürleri tasarlamak için bilmesi gerektiğini düşündüğü faaliyetlerdir. Bir denetim için mali tablolardaki her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamayla veya bunlara ilişkin her beyanla ilgili tüm kontrol faaliyetlerinin bilinmesi gerekmez. (Bkz. Parag. A88-A94)

21. Denetçi, kuruluşun kontrol faaliyetlerini tanıırken kuruluşun BT'den kaynaklanan risklere nasıl yanıt verdiği konusunda bilgi edinir. (Bkz. Parag. A95-A97)

Kontrollerin izlenmesi

22. Denetçi; denetimle ilgili kontrol faaliyetlerine ilişkin faaliyetler gibi kuruluşun mali raporlama üzerindeki iç kontrolü izlemek için kullandığı önemli faaliyetler hakkında ve kuruluşun kontrollerindeki zafiyetlere karşı düzeltici işlemleri nasıl başlattığı hakkında bilgi edinir. (Bkz. Parag. A98-A100)
23. Kuruluşun bir iç denetim fonksiyonunun olması halinde¹ denetçi, bu iç denetim fonksiyonunun denetimle ilgisinin olup olmadığına karar vermek amacıyla aşağıdakiler hakkında bilgi edinir:
- (a) İç denetim fonksiyonuna ait sorumlulukların niteliği ve iç denetim fonksiyonunun kuruluşun teşkilat yapısına nasıl uyduğu ve
 - (b) İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen ya da gerçekleştirilecek olan faaliyetler. (Bkz. Parag. A101-A103)
24. Denetçi, kuruluşun izleme faaliyetlerinde kullanılan bilgi kaynakları ve idarenin bu bilgilerin amaca yönelik yeterince güvenilir olduğunu düşünmesini sağlayan dayanak hakkında bilgi edinir. (Bkz. Parag. A104)

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

25. Denetçi, ilave denetim prosedürleri tasarlamak ve uygulamak için temel sağlaması amacıyla
- (a) mali tablo düzeyi ve (Bkz. Parag. A105-A108)
 - (b) işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik beyan düzeyindeki (Bkz. Parag. A109-A113)
- önemli yanlış bildirim risklerini tespit eder ve değerlendirir.
26. Bu amaçla denetçi;
- (a) Kuruluşu, faaliyet gösterdiği ortamı ve risklerle ilgili kontrolleri tanıma süreci boyunca ve mali tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaları dikkate alarak riskleri tespit eder, (Bkz. Parag. A114-A115)
 - (b) Belirlenmiş riskleri değerlendirir ve bu risklerin daha yaygın şekilde bir bütün olarak mali tablolarla ilgili olup olmadığını ve potansiyel olarak pek çok beyanı etkileyip etkilemediğini değerlendirir,
 - (c) Denetçinin test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenmiş olan riskleri beyan düzeyinde aksayabilecek şeylerle ilişkilendirir, (Bkz. Parag. A116-A118)
 - (d) Birçok yanlış bildirim olması olasılığı dâhil olmak üzere yanlış bildirim ihtimalini ve muhtemel yanlış bildirim önemli yanlış bildirim yol açabilecek kadar büyük olup olmadığını değerlendirir.

¹ "İç denetim fonksiyonu" terimi, ISA 610 "İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması" 7(a) paragrafında şöyle tanımlanmaktadır: "Kuruluşa hizmet olarak sağlanan veya oluşturulan bir değerlendirme faaliyetidir. İşlevleri arasında, diğer şeylerin yanı sıra, iç kontrolün yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi yer almaktadır."

Denetimde Özel Dikkat Gerektiren Riskler

27. 25. Paragrafta tanımlandığı şekilde risk değerlendirmesinin bir parçası olarak denetçi, belirlenmiş risklerden herhangi birinin denetçinin yargısına göre önemli bir risk olup olmadığına karar verir. Denetçi, bu yargıya varırken belirlenmiş kontrollerin riskle ilgili etkilerini hesaba katmaz.
28. Denetçi, hangi risklerin önemli risk olduğuna dair yargıya varırken en azından şunları dikkate alır:
- (a) Riskin bir hile riski olup olmadığı,
 - (b) Riskin yakın tarihli, önemli ekonomik, muhasebeye ilişkin veya diğer gelişmelerle ilgisinin olup olmadığı ve bu nedenle özel dikkat gerektirip gerektirmediği,
 - (c) İşlemlerin karmaşıklığı,
 - (d) Riskin ilgili taraflarla önemli işlemler içerip içermediği,
 - (e) Riskle ilgili mali bilgilere yönelik ölçümlerdeki, özellikle de çok kapsamlı ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki öznellik derecesi,
 - (f) Riskin, kuruluşun işlerinin normal seyri dışında kalan ya da olağandışı görünen önemli işlemler içerip içermediği. (Bkz. Parag. A119-A123)
29. Önemli bir riskin mevcut olduğuna karar vermesi halinde denetçi, kuruluşun bu riskle ilgili kontrolleri ve kontrol faaliyetleri hakkında bilgi edinir. (Bkz. Parag. A124-A126)

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlamadığı Riskler

30. Denetçi, bazı riskler söz konusu olduğunda sadece maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya elverişli olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, nitelikleri gereği genelde az veya sıfır manuel müdahaleyle yüksek derecede otomatik işlemlere imkân veren rutin veya önemli işlem sınıflarının veya hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür durumlarda kuruluşun bu tür riskler üzerindeki kontrolleri, denetimle ilgilidir ve denetçi bunlar hakkında bilgi edinmelidir. (Bkz. Parag. A127-A129)

Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi

31. Denetçinin beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesi, denetimin seyri sırasında ek denetim kanıtı elde edildiğinde değişebilir. İlave denetim prosedürleri uygulayarak denetim kanıtı elde ettiği ya da yeni bilgiler elde edildiği ve bu yeni kanıt veya bilgilerin denetçinin değerlendirmesine temel oluşturan denetim kanıtıyla tutarsız olduğu hallerde denetçi, söz konusu değerlendirmeyi revize eder ve planlanmış denetim prosedürlerini buna göre değiştirir. (Bkz. Parag. A130)

Belgelendirme

32. Denetçi, denetimin belgelendirilmesinde şunlara yer vermelidir:¹
- (a) 10. paragrafın gerektirdiği durumlarda görev ekibi bünyesinde yapılan görüşmeler ve alınan önemli kararlar.

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

- (b) 11. Paragrafta belirtilen kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamın her yönüyle ilgili elde edilen bilgilerin ve 14 ile 24 arası paragraflarda belirtilen iç kontrol bileşenlerinin her birinin kilit öğeleri; bilgilerin elde edildiği bilgi kaynakları; uygulanan risk değerlendirme prosedürleri.
- (c) 25. Paragrafın gerektirdiği şekilde mali tablo ve beyan düzeyinde tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri.
- (d) 27 ile 30 arası paragraflardaki gerekliliklerin sonucu olarak denetçinin hakkında bilgi edildiği tespit edilmiş riskler ve ilgili kontroller. (Bkz. Parag. A131-A134)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler (Bkz. Parag. 5)

A1. Kuruluş, faaliyet gösterdiği ortam ve kuruluşun iç kontrolünün tanınması (bu noktadan itibaren "kuruluşun tanınması" olarak bahsedilecektir); denetim boyunca bilgilerin toplanması, güncellenmesi ve analiz edilmesine ilişkin sürekli ve dinamik bir süreçtir. Bu tanıma, örneğin

- Mali tablolarda önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirirken
- ISA 320'e¹ göre önemliliğe karar verirken
- Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanışının uygunluğunu ve mali tablo açıklamalarının yeterliliğini değerlendirirken
- Örneğin ilgili taraf işlemleri, idarenin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğu, işlemlerin ticari amacının değerlendirilmesi gibi denetimde özellikle dikkat edilmesi gerekebilecek alanları belirlerken
- Analitik inceleme tekniklerinin uygulanması sırasında kullanılacak beklentileri geliştirirken
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave denetim prosedürleri tasarlanması ve uygulanması dâhil olmak üzere etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verirken ve
- Varsayımlar ile idarenin sözlü ve yazılı bildirimlerinin uygunluğu gibi elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken

denetçinin denetimi planlaması ve denetim boyunca mesleki yargısını kullanması için bir referans çerçevesi oluşturur.

A2. Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetler gerçekleştirilerek elde edilen bilgiler, denetçi tarafından önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeleri desteklemek üzere denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Buna ilaveten denetçi; bu tür prosedürler maddi doğrulama prosedürleri veya kontroller üzerinde yapılan testler olarak özellikle planlanmamış olsa bile, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri, açıklamalar, ilgili beyanlar ve kontrollerin faaliyet etkinliği hakkında denetim kanıtı elde edebilir. Ayrıca denetçi, risk değerlendirme prosedürleri ile maddi doğrulama prosedürlerini veya kontroller üzerinde yapılan testleri eşzamanlı olarak uygulamayı seçebilir, çünkü böyle yapmak hızlı ve verimli olur.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

- A3. Denetçi, gerekli tanınmanın kapsamına karar vermek için mesleki yargısını kullanır. Denetçinin asıl dikkat etmesi gereken şey, tanınmanın bu ISA’da belirtilen amacı karşılamak için yeterli olup olmadığıdır. Denetçinin gerek duyduğu genel tanınmanın derinliği, kuruluşu yöneten idarenin sahip olduğundan daha azdır.
- A4. Etkisi değerlendirilecek riskler, hem hatadan hem de hileden kaynaklanan riskleri içerir ve bu ISA’da bunların ikisine de yer verilmektedir. Bununla birlikte hilenin önemi yüzünden hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmekte kullanılan bilgileri sağlayacak risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerle ilgili olarak ISA 240’ta başka gerekliliklere ve rehberliğe de yer verilmektedir.¹
- A5. Kuruluşun tanınması sürecinde denetçinin 6. paragrafta anlatılan tüm risk değerlendirme prosedürlerini uygulaması gerekir (bkz. paragraf 11–24) ancak denetçinin kuruluşun tanınmasında her bir aşama için bu prosedürlerin tamamını gerçekleştirmesi gerekmez. Başka prosedürlerden elde edilecek bilgilerin önemli yanlış bildirim risklerinin tespitine yardımcı olabilecek olması halinde başka prosedürler de uygulanabilir. Bu tür prosedürlere örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Ticaret ve ekonomi gazetesi, analistler, bankalar, derecelendirme kuruluşları, düzenleyici veya mali yayınlar gibi dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi.
 - Kurum dışı hukuk danışmanından ya da kuruluşun kullandığı değerlendirme uzmanlarından bilgi elde edilmesi.

İdareden ve Kuruluştaki Diğer Kişilerden Bilgi Alınması (Bkz. Parag. 6(a))

- A6. Denetçinin araştırmalarıyla elde edilen bilgilerin çoğu, idareden ve mali raporlamadan sorumlu olanlardan gelir. Bununla birlikte denetçi, kuruluştaki diğer bireylerden ve farklı yetki düzeylerine sahip diğer çalışanlardan bilgi almak suretiyle önemli yanlış bildirim risklerinin tespitine yönelik farklı bir bakış açısı veya bilgi edinebilir. Örneğin:
- Yönetimden sorumlu olanlardan bilgi alınması, denetçinin mali tabloların hazırlandığı ortamı tanınmasına yardımcı olabilir.
 - İç denetim personelinden bilgi alınması, kuruluşun iç kontrolünün tasarımı ve etkinliğiyle ilgili olarak yıl boyunca uygulanan iç denetim prosedürleri hakkında ve idarenin bu prosedürlerden elde edilen bulgulara tatmin edici şekilde yanıt verip vermediği konusunda bilgi sağlayabilir.
 - Karmaşık veya olağandışı işlemlerin başlatılması, işlenmesi veya kaydedilmesinde görev alan çalışanlardan bilgi alınması, denetçinin belli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanışının uygunluğunu değerlendirmesine yardımcı olabilir.
 - Kurum içi hukuk danışmanından bilgi alınması; davalar, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk, kuruluşu etkileyen hile durumu veya hile şüphesi, teminatlar, satış sonrası yükümlülükler, iş ortaklarıyla anlaşmalar (ortak teşebbüs gibi) ve sözleşme şartlarının anlamı gibi konular hakkında bilgi sağlayabilir.
 - Pazarlama veya satış personelinden bilgi alınması; kuruluşun pazarlama stratejileri, satış eğilimleri veya müşterilerle yapılan sözleşmeye bağlı düzenlemelerdeki değişiklikler hakkında bilgi sağlayabilir.

¹ ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”, paragraf 12–24.

Analitik inceleme teknikleri (Bkz. Parag. 6(b))

- A7. Risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanan analitik inceleme teknikleri, kuruluşun denetçinin haberdar olmadığı yönlerini ortaya çıkarabilir ve etkisi değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir temel sağlamak amacıyla önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesine yardımcı olabilir. Risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanan analitik inceleme teknikleri arasında satışlar ile satış alanının metrekaresi arasındaki ilişki veya satılan malların hacmi gibi hem mali hem de mali olmayan bilgiler yer alabilir.
- A8. Analitik inceleme teknikleri; denetim çıkarımları olan konulara işaret edebilecek olağandışı işlemler veya olaylar, tutarlar, oranlar ve eğilimlerin mevcudiyetinin tespit edilmesine yardımcı olabilir. Tespit edilen olağandışı veya beklenmedik ilişkiler, denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini, özellikle de hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesine yardım edebilir.
- A9. Bununla birlikte bu tür analitik inceleme teknikleri yüksek düzeyde kümelenmiş verileri kullandığı zaman (risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanan analitik inceleme tekniklerinde bu durum söz konusu olabilir) bu analitik inceleme tekniklerinin sonuçları, önemli bir yanlış bildirim olup olmadığı hakkında sadece genel bir gösterge sağlar. Buna bağlı olarak bu tür durumlarda, analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarıyla birlikte önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken toplanan diğer bilgilerin dikkate alınması, denetçinin analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarını anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A10. Bazı küçük ölçekli kuruluşların analitik inceleme teknikleri gerçekleştirmek amacıyla kullanılabilecek ara dönem veya aylık mali bilgileri olmayabilir. Bu koşullar altında denetçi, denetimi planlamak veya araştırmalar yoluyla biraz bilgi edinmek amacıyla sınırlı analitik inceleme teknikleri uygulayabilir. Ancak buna rağmen denetçi, kuruluşun mali tablolarının ilk taslağı mevcut olduğunda, önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve etkilerinin değerlendirilmesi için analitik inceleme teknikleri uygulamayı planlamaya ihtiyaç duyabilir.

Gözlem ve İnceleme (Bkz. Parag. 6(c))

- A11. Gözlem ve inceleme, idareden ve başkalarından bilgi alınmasını destekleyebilir ve ayrıca kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortam hakkında bilgi sağlayabilir. Bu tür denetim prosedürlerine örnekler arasında aşağıdakilerin gözlenmesi ve incelenmesi sayılabilir:
- Kuruluşun faaliyetleri.
 - Belgeler (iş planları ve stratejileri gibi), kayıtlar ve iç kontrol rehberleri.
 - İdarenin (üç aylık idari raporlar ve ara dönem mali tablolar gibi) ve yönetimden sorumlu olanların (yönetim kurulu toplantılarının tutanakları gibi) hazırladığı raporlar.
 - Kuruluşun binaları ve fabrika tesisleri.

Önceki Dönemlerde Elde Edilen Bilgiler (Bkz. Parag. 9)

- A12. Denetçinin kuruluşa ilişkin önceki deneyimleri ve önceki denetimlerde uygulanan denetim prosedürleri, denetçiye aşağıdaki gibi konular hakkında bilgi sağlayabilir:
- Geçmiş yanlış bildirimler ve bunların zamanında düzeltilip düzeltilmediği.
 - Kuruluşun, faaliyet gösterdiği ortamın ve iç kontrolünün (iç kontrol zafiyetleri dâhil) niteliği.

- Önceki mali dönemden bu yana kuruluşun veya faaliyetlerinin geçirmiş olabileceği önemli değişiklikler: Bunlar, denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek üzere kuruluşu yeterince tanınmasına yardımcı olabilir.

A13. Denetçi, önceki dönemlerde elde edilen bilgileri mevcut denetim için kullanmak istiyorsa bu bilgilerin hala geçerli olup olmadığına karar vermelidir. Bunun nedeni, örneğin kontrol ortamındaki değişikliklerin önceki yıl elde edilen bilginin geçerliliğini etkileyebilecek olmasıdır. Bu gibi bilgilerin geçerliliğini etkileyebilecek değişikliklerin meydana gelip gelmediğine karar vermek için denetçi, araştırma yapabilir ve ilgili sistemin süreç takipleri gibi başka uygun denetim prosedürleri uygulayabilir.

Görev Ekibi Bünyesinde Görüşme (Bkz. Parag. 10)

A14. Kuruluşun mali tablolarının önemli yanlış bildirimde yatkınlığı hakkında görev ekibi bünyesinde yapılan görüşme:

- Daha deneyimli görev ekibi üyelerinin ve görev ortağının kuruluşla ilişkin bilgilerine dayalı olarak düşüncelerini paylaşmaları için fırsat sağlar.
- Görev ekibi üyelerinin, kuruluşun tabi olduğu faaliyet riskleri hakkında ve mali tabloların hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirimde nasıl ve nerede yatkın olabileceği konusunda bilgi alışverişinde bulunmasına imkân verir.
- Görev ekibi üyelerinin, kendilerine tayin edilmiş olan belirli alanlarda mali tabloların önemli yanlış bildirim içerme potansiyelini daha iyi anlamasına ve gerçekleştirdikleri denetim prosedürlerinin sonuçlarının, ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkındaki kararlar dâhil, denetimin diğer yönlerini nasıl etkileyebileceğini kavramasına yardımcı olur.
- Görev ekibi üyelerinin iletişim kurması ve denetim boyunca elde edilen ve önemli yanlış bildirim risklerine yönelik değerlendirmeyi etkileyebilecek yeni bilgileri ya da bu riskleri ele almak için uygulanan denetim prosedürlerini paylaşması için bir temel sağlar.

ISA 240, hile riskleri hakkında görev ekibi bünyesinde görüşme yapılmasıyla ilgili ilave gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.¹

A15. Tek bir görüşmede tüm üyelerin yer alması görüşme için her zaman gerekli veya (örneğin çok işyeri içeren bir denetimde olduğu üzere) pratik değildir ve görev ekibinin tüm üyelerinin görüşmede alınan tüm kararlardan haberdar edilmesi gerekmez. Görev ortağı; uygun bulunması halinde uzmanlar ve bileşenlerin denetiminden sorumlu olanlar dâhil görev ekibinin kilit üyeleriyle konuları görüşebilir ve görev ekibi genelinde gerekli olduğu düşünülen iletişimin kapsamını dikkate alarak diğerleriyle görüşmesi için başkalarını görevlendirebilir. Görev ortağının da mutabık kaldığı bir iletişim planı faydalı olabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

A16. Pek çok küçük denetim, baştan sona görev ortağı (bu, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olabilir) tarafından gerçekleştirilir. Bu gibi durumlarda kuruluşun mali tablolarının hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirimde yatkınlığını değerlendirmekten denetimin planlamasını şahsen yapmış bulunan görev ortağı sorumlu olacaktır.

¹ ISA 240, paragraf 15.

Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliği

Kuruluş ve Faaliyet Gösterdiği Ortam

Endüstri Faktörleri, Düzenleyici Faktörler ve Diğer Dış Faktörler (Bkz. Parag. 11(a))

Endüstri Faktörleri

- A17. İlgili endüstri faktörleri arasında rekabetçi ortam, tedarikçi ve müşteri ilişkileri ve teknolojik gelişmeler gibi endüstri koşulları sayılabilir. Denetçinin dikkate alabileceği konulara örnekler şunlardır:
- Talep, kapasite ve fiyat rekabeti dâhil piyasa ve rekabet.
 - Periyodik veya mevsimsel faaliyet.
 - Kuruluşun ürünleriyle ilgili ürün teknolojisi.
 - Enerji tedariki ve maliyeti.
- A18. Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri, işin niteliği veya düzenleme derecesinden kaynaklanan belirli önemli yanlış bildirim risklerine sebebiyet verebilir. Örneğin uzun süreli sözleşmeler, önemli yanlış bildirim risklerine sebebiyet veren önemli gelir ve gider tahminleri içerebilir. Bu gibi durumlarda görev ekibinde yeterli ve ilgili bilgi birikimine ve tecrübeye sahip üyelerin olması önem taşır.¹

Düzenleyici Faktörler

- A19. İlgili düzenleyici faktörler, düzenleyici ortamı içerir. Düzenleyici ortam ise diğer hususların yanı sıra geçerli mali raporlama çerçevesini ve yasal ve siyasi ortamı kapsar. Denetçinin dikkate alabileceği konulara örnekler şunlardır:
- Muhasebe ilkeleri ve endüstriye özgü uygulamalar.
 - Düzenlenmiş bir endüstriye yönelik düzenleyici çerçeve.
 - Doğrudan denetleyici faaliyetler dâhil kuruluşun faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen yasal ve idari düzenlemeler.
 - Vergilendirme (kurumsal ve diğer).
 - Döviz kontrolü dâhil parasal politikalar ile mali teşvikler (örneğin hükümetin yardım programları), gümrük vergileri ya da ticaret kısıtlama politikaları dâhil mali politikalar gibi kuruluşun sevk ve idaresini halen etkilemekte olan hükümet politikaları.
 - Endüstriyi ve kuruluşun işlerini etkileyen çevresel gereklilikler.
- A20. ISA 250, kuruluş ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya sektöre uygulanabilir olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ilgili bazı özel gereklilikler içerir.²

Kamu kurumlarına özgü konular

- A21. Kamu kurumlarının denetimleri söz konusu olduğunda kanun, yönetmelik ve diğer yasal ve idari düzenlemeler; kuruluşun faaliyetlerini etkileyebilir. Kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıırken bu tür unsurların dikkate alınması zaruridir.

¹ ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf 14.

² ISA 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması", paragraf 12.

Diğer Dış Faktörler

- A22. Kuruluşu etkileyen ve denetçinin dikkate alabileceği diğer dış faktörlere örnekler arasında genel ekonomik koşullar, faiz oranları, finansman mevcudiyeti, enflasyon ve paranın yeniden değerlendirilmesi sayılabilir.

Kuruluşun Niteliği (Bkz. Parag. 11(b))

- A23. Kuruluşun niteliğinin tanınması, denetçinin aşağıdakiler gibi konuları anlamasına imkân verir:

- Kuruluşun karmaşık bir yapısının olup olmadığı, örneğin bağlı kuruluşları veya pek çok yerde işyerlerinin olup olmadığı. Karmaşık yapılar genelde önemli yanlış bildirim risklerine yol açabilecek sorunlar doğurabilir. Bu tür sorunlar arasında şerefîye, ortak teşebbüsler, yatırımlar veya özel amaçlı işletmelerin uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği sayılabilir.
- Mülkiyet ve malikler ile diğer kişi ve kuruluşlar arası ilişkiler. Bu tür bilgiler, ilgili taraf işlemlerinin uygun şekilde tespit edilerek muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini belirlemeye yardımcı olur. ISA 550¹, denetçinin ilgili taraflara dair değerlendirmelerine yönelik gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

- A24. Denetçinin, kuruluşun niteliğini tanıırken değerlendirebileceği konulara örnekler şunlardır:

- Aşağıdakiler gibi ticari faaliyetler:
 - İnternet satışları ve pazarlama faaliyetleri gibi elektronik ticarete katılım dâhil gelir kaynakları, ürünler, hizmetler ve piyasaların niteliği.
 - Faaliyetlerin sevk ve idaresi (örneğin üretim aşamaları ve yöntemleri veya çevresel risklere maruz kalan faaliyetler).
 - İttifaklar, ortak teşebbüsler ve dışarıdan hizmet alımı faaliyetleri.
 - Coğrafi dağılım ve endüstri bölümlendirmesi.
 - Üretim tesisleri, depolar ve ofislerin yerleri ve stokların yerleri ve miktarları.
 - Kilit müşteriler ve önemli mal ve hizmet tedarikçileri, istihdam düzenlemeleri (sendika sözleşmeleri, emeklilik ve istihdam sonrası yapılan diğer ödemeler, hisse satın alma yetkisi veya teşvik primi düzenlemeleri ve istihdam konularıyla ilgili hükümet düzenlemelerinin mevcudiyeti dâhil).
 - Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve harcamaları.
 - İlgili taraflarla yapılan işlemler.
- Aşağıdakiler gibi yatırımlar ve yatırım faaliyetleri:
 - Planlanmakta olan veya yakın zamanda gerçekleştirilmiş satın almalar veya elden çıkarmalar.
 - Menkul kıymetler veya ikrazlara dair yatırımlar ve tasarruflar.
 - Sermaye yatırımı faaliyetleri.
 - Ortaklıklar, ortak teşebbüsler ve özel amaçlı işletmeler dâhil olmak üzere konsolide olmayan kuruluşlara yapılan yatırımlar.
- Aşağıdakiler gibi finansmanlar ve finansman faaliyetleri:
 - Konsolide olan ve konsolide olmayan yapılar dâhil olmak üzere önemli bağlı kuruluşlar ve ortak kuruluşlar.

¹ ISA 550, "İlgili Taraflar".

- Bilanço dışı finansman düzenlemeleri ve kiralama düzenlemeleri dâhil olmak üzere borç yapısı ve ilgili koşullar.
- İntifa hakkı sahipleri (yerli, yabancı, ticari itibar ve deneyim) ve ilgili taraflar.
- Türev finansal araçların kullanılması.
- Aşağıdakiler gibi mali raporlama:
 - Muhasebe ilkeleri ve endüstriye özgü önemli kategoriler dâhil olmak üzere endüstriye özgü uygulamalar (örneğin bankalara yönelik krediler ve yatırımlar veya ilaçlara yönelik araştırma ve geliştirme).
 - Gelir tahakkuku uygulamaları.
 - Gerçeğe uygun değerlerin muhasebeleştirilmesi.
 - Döviz varlıkları, borçları ve işlemleri.
 - Tartışmalı veya yeni alanlardakiler dâhil olmak üzere olağandışı veya karmaşık işlemlerin izah edilmesi (örneğin stoka dayalı tazminatın muhasebeleştirilmesi).

A25. Kuruluşta önceki dönemlerde meydana gelen önemli değişiklikler, önemli yanlış bildirim risklerine yol açabilir ya da bu riskleri değiştirebilir.

Özel Amaçlı İşletmelerin Niteliği

- A26. Özel amaçlı işletme (bazen özel amaçlı araç da denir), genelde bir kira sözleşmesi veya finansal varlık menkulleştirmesi yapmak veya araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürütmek gibi dar ve iyi tanımlanmış bir amaca yönelik olarak oluşturulan bir kuruluştur. Özel amaçlı işletme; şirket, tröst, ortaklık veya adi şirket şeklini alabilir. Özel amaçlı işletme adına kurulan kuruluş, genelde varlıkları bu işletmeye (örneğin finansal varlıkları içeren bir bilanço dışı bırakma işleminin bir parçası olarak) devredebilir, bu işletmenin varlıkları kullanma hakkını elde edebilir ya da bu işletme için hizmetler gerçekleştirebilir; bu arada başka taraflar bu işletme için finansman sağlayabilir. ISA 550'nin gösterdiği üzere bazı şartlarda özel amaçlı işletme, kuruluşun ilgili bir tarafı olabilir.¹
- A27. Mali raporlama çerçeveleri, genelde kontrol anlamına geldiği düşünülen detaylı koşulları ya da özel amaçlı işletmelerin konsolidasyon için değerlendirilmesini gerekli kılan koşulları belirler. Bu tür çerçevelerin gerekliliklerinin yorumlanması, genelde özel amaçlı işletmeleri içeren ilgili düzenlemelere dair detaylı bilgi gerektirir.

Kuruluşun Muhasebe Politikalarını Seçmesi ve Uygulaması (Bkz. Parag. 11(c))

- A28. Kuruluşun muhasebe politikalarını seçmesi ve uygulaması hakkında bilgi edinmek, aşağıdaki gibi konuları içine alabilir:
- Kuruluşun önemli ve olağandışı işlemleri muhasebeleştirmek için kullandığı yöntemler.
 - Haklarında resmi düzenleme veya konsensüs bulunmayan tartışmalı veya yeni alanlardaki önemli muhasebe politikalarının etkisi.
 - Kuruluşun muhasebe politikalarındaki değişiklikler.
 - Kuruluş için yeni olan mali raporlama standartları, yasal ve idari düzenlemeler ve kuruluşun bu tür gereklilikleri ne zaman ve nasıl benimseyeceği.

¹ ISA 550, paragraf A7.

Amaçlar, Stratejiler ve İlgili Faaliyet Riskleri (Bkz. Parag. 11(d))

- A29. Kuruluş; faaliyetlerini endüstri faktörleri, düzenleyici faktörler ve diğer iç ve dış faktörler bağlamında gerçekleştirir. Bu faktörlere yanıt vermek için kuruluş idaresi veya yönetimden sorumlu olanlar, kuruluşun amaçlarını yani kuruluşu yönelik genel planları tanımlar. Stratejiler, idarenin amaçlarını gerçekleştirmek için kullanacağı yaklaşımlardır. Kuruluşun amaçları ve stratejileri, zaman içinde değişebilir.
- A30. Faaliyet riski, mali tablolarda önemli yanlış bildirim riskinden daha kapsamlıdır ve bu riski de kapsar. Faaliyet riski, değişiklikten veya karmaşıklıktan kaynaklanabilir. Değişiklik ihtiyacının fark edilememesi de faaliyet riskine yol açabilir. Faaliyet riski örneğin şunlardan kaynaklanabilir:
- Başarısız olabilecek yeni ürün veya hizmetlerin geliştirilmesi,
 - Başarıyla geliştirilse bile ürün veya hizmeti desteklemekte yetersiz bir pazar olması,
 - Borçlanmaya ve itibar riskine yol açabilecek ürün veya hizmet kusurları.
- A31. Kuruluşun karşılaştığı faaliyet risklerinin tanınması, önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilme olasılığını artırır. Çünkü çoğu faaliyet riski er geç mali sonuçlar doğuracak ve dolayısıyla mali tablolar üzerinde etki yaratacaktır. Bununla birlikte her faaliyet riski, önemli yanlış bildirim risklerine yol açmadığı için denetçi, bütün faaliyet risklerini tespit etmekten veya değerlendirmekten sorumlu değildir.
- A32. Kuruluşun amaçları, stratejileri ve mali tablolarda önemli yanlış bildirim riskine yol açabilecek ilgili faaliyet risklerini tanıırken denetçinin dikkate alabileceği konulara örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Endüstrideki gelişmeler (örneğin kuruluşun endüstrideki değişikliklerle başa çıkacak personel veya uzmanlığa sahip olmaması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Yeni ürünler ve hizmetler (örneğin ürün sorumluluğunun artması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Ticari faaliyetin genişlemesi (örneğin talebin doğru biçimde tahmin edilmemiş olması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Yeni muhasebe gereklilikleri (örneğin uygulamanın eksik veya uygunsuz olması veya maliyetlerin artması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Düzenleyici gereklilikler (örneğin yasal risklere daha fazla açık olması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Mevcut ve geleceğe yönelik finansman gereklilikleri (örneğin kuruluşun gereklilikleri karşılayamaması yüzünden finansmanı kaybetmesi muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - BT kullanımı (örneğin sistemlerin ve süreçlerin uyumsuz olması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).
 - Bir stratejinin uygulanmasının etkileri, özellikle yeni muhasebe gerekliliklerine yol açacak etkiler (örneğin uygulamanın eksik veya uygunsuz olması muhtemel bir ilgili faaliyet riski olabilir).

- A33. Faaliyet riskinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik beyan düzeyinde veya mali tablo düzeyinde önemli yanlış bildirim riskleri açısından ani sonuçları olabilir. Örneğin sözleşme yapan müşteri tabanından kaynaklanan faaliyet riski, alacakların değerlemesiyle ilişkili önemli yanlış bildirim risklerini artırabilir. Bununla birlikte aynı riskin, özellikle daralan bir ekonomi söz konusu olduğunda denetçinin işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu değerlendirirken dikkate aldığı daha uzun süreli bir sonucu olabilir. Bu nedenle bir faaliyet riskinin önemli yanlış bildirim riskine yol açıp açmayacağı, kuruluşun içinde bulunduğu koşullar ışığında değerlendirilir. Önemli yanlış bildirim risklerine işaret edebilecek koşul ve olaylara dair örnekler Ek 2’de sunulmaktadır.
- A34. Genelde idare, faaliyet risklerini belirler ve bunları ele alacak yaklaşımlar geliştirir. Bu tür bir risk değerlendirme süreci, iç kontrolün bir parçasıdır ve 15. Paragrafta ve A79-A80 paragraflarında ele alınmaktadır.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A35. Kamu kurumlarının denetimleri söz konusu olduğunda "idarenin amaçları"; kamusal hesap verme sorumluluğuyla ilgili kaygılardan etkilenebilir ve kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelerden kaynaklanan amaçları içerebilir.

Kuruluşun Mali Performansının Ölçülmesi ve Gözden Geçirilmesi (Bkz. Parag.11(e))

- A36. İdare ve diğerleri, önemli olduğunu düşündükleri şeyleri ölçer ve gözden geçirir. Performans ölçümleri, ister dış ister iç ölçümler olsun, kuruluş üzerinde baskı yaratır. Bu baskılar da idareyi ticari performansı iyileştirmek veya mali tablolarda yanlış bildirim yapmak üzere harekete geçmeye itebilir. Buna bağlı olarak kuruluşun performans ölçümlerinin tanınması; idarenin performans hedeflerine ulaşma baskıları yüzünden hileden kaynaklananlar dâhil önemli yanlış bildirim risklerini artıran eylemlerde bulunmasına yol açıp açmayacağını değerlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olur. Hile riskleriyle ilgili gereklilikler ve rehberlik için ISA 240’a bakınız.
- A37. Mali performansın ölçülmesi ve gözden geçirilmesi, kontrollerin izlenmesiyle aynı şey değildir (A98-A104 arası paragraflarda iç kontrolün bir bileşeni olarak ele alınmaktadır) ancak amaçları örtüşebilir:
- Performansın ölçülmesi ve gözden geçirilmesi, ticari performansın idarenin (veya üçüncü tarafların) belirlediği amaçlara ulaşıp ulaşmadığına yöneliktir.
 - Kontrollerin izlenmesi, özellikle iç kontrollerin etkin işlemeyle ilgilidir.
- Bununla birlikte bazı durumlarda performans göstergeleri de idarenin iç kontroldeki zafiyetleri tespit etmesine imkân veren bilgiler sağlar.
- A38. Mali performansı ölçmek ve gözden geçirmek için idarenin kullandığı kuruluş içerisinde üretilen ve denetçinin dikkate alabileceği bilgilere örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Kilit performans göstergeleri (mali olan ve olmayan) ve kilit oranlar, eğilimler ve faaliyet istatistikleri.
 - Her döneme ait mali performans analizleri.
 - Bütçeler, öngörüler, varyans analizleri, işletme bölümü bilgileri ve bölümlere, departmanlara veya diğer düzeylere ait performans raporları.
 - Çalışan performans ölçümleri ve teşvik tazminatı politikaları.
 - Kuruluşun performansı ile rakiplerinin performansları arasında yapılan kıyaslamalar.

- A39. Dış taraflar da kuruluşun mali performansını ölçebilir ve gözden geçirebilir. Örneğin analist raporları ve kredi derecelendirme kuruluşlarının raporları gibi dış bilgiler, denetçi için faydalı bilgiler ortaya koyabilir. Bu tür raporlar, genelde denetlenen kuruluştan elde edilebilir.
- A40. İç ölçümler, idarenin nedenlerini belirlemesi ve (bazı durumlarda yanlış bildirimlerin zamanında tespit edilmesi ve düzeltilmesi dâhil) düzeltici eylemde bulunmasını gerektiren beklenmedik sonuçların veya eğilimlerin altını çizebilir. Ayrıca performans ölçümleri, denetçiye ilgili mali tablo bilgilerinde yanlış bildirim risklerinin var olduğunu gösterebilir. Örneğin performans ölçümleri, kuruluşun aynı endüstrideki diğer kuruluşlara kıyasla alışılmadık derecede hızlı büyüme veya kârlılık gösterdiğini ortaya koyabilir. Bu tür bilgiler, özellikle performansa dayalı prim veya teşvik ödemesi gibi başka faktörlerle birleştiginde mali tabloların hazırlanmasında idarenin yanlışlığı olduğuna dair muhtemel bir riske işaret edebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A41. Küçük ölçekli kuruluşların genelde mali performansı ölçecek ve gözden geçirecek süreçleri yoktur. İdareden bilgi alınması, idarenin mali performansı değerlendirmek ve uygun adım atmak için belli kilit göstergeleri temel aldığı ortaya çıkartabilir. Bu tür bir araştırma, performansın ölçülmediğine veya gözden geçirilmediğine işaret ediyorsa yanlış bildirimlerin tespit edilmemiş ve düzeltilmemiş olma riski de daha yüksek demektir.

Kuruluşun İç Kontrolü (Bkz. Parag. 12)

- A42. İç kontrolün tanınması; muhtemel yanlış bildirim türlerini ve önemli yanlış bildirim risklerini etkileyen faktörleri tespit etmesinde ve ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını tasarlamasında denetçiye yardımcı olur.
- A43. İç kontrol konulu aşağıdaki uygulama materyali, izleyen dört bölümde ele alınmaktadır:
- İç Kontrolün Genel Niteliği ve Özellikleri.
 - Denetimle İlgili Kontroller.
 - İlgili Kontrollerin Tanınmasının Niteliği ve Kapsamı.
 - İç Kontrol Bileşenleri.

İç Kontrolün Genel Niteliği ve Özellikleri

İç Kontrolün Amacı

- A44. İç kontrol; kuruluşun
- mali raporlamasının güvenilirliği,
 - faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği ve
 - ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu

açısından amaçlarından herhangi birine ulaşılmasını tehdit eden, belirlenmiş faaliyet risklerini ele almak üzere tasarlanır, uygulanır ve sürdürülür. İç kontrolün tasarlanma, uygulanma ve sürdürülme şekli, kuruluşun büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak değişir.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü konular

- A45. Küçük ölçekli kuruluşlar, amaçlarını gerçekleştirmek için daha az yapılandırılmış yollar ve daha basit süreç ve prosedürler kullanabilir.

İç Kontrolün Sınırlamaları

- A46. Ne kadar etkin olursa olsun iç kontrol, bir kuruluş için kuruluşun mali raporlama amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda ancak makul güvence sağlayabilir. Bu amaçların gerçekleştirilme olasılığı, iç kontrolün yapısal sınırlamalarından etkilenir. Bu tür sınırlamalar, karar alınmasında insan kanaatinin kusurlu olabileceği ve iç kontroldeki bozuklukların insan hatasından kaynaklanabileceği gerçeğini içerir. Örneğin bir kontrolün tasarımında ya da kontrolün kendisinde yapılan değişiklikte bir hata olabilir. Aynı şekilde bir kontrolün işletimi; mesela iç kontrol amacıyla üretilen bilgilerin (örneğin bir istisna raporu) bu bilgileri gözden geçirmekten sorumlu bireyin bilgilerin amacını anlamaması veya uygun adımları atmaması yüzünden etkin şekilde kullanılmadığı durumlarda etkin olmayabilir.
- A47. Buna ilaveten kontroller, iki veya daha fazla insanın muvazaası ya da iç kontrolün idare tarafından uygunsuz biçimde geçersiz kılınması yoluyla alt edilebilir. Örneğin idare, müşterilerle kuruluşun standart satış sözleşmelerinin şart ve koşullarını değiştiren yan anlaşmalar yapabilir ve bu da uygunsuz gelir tahakkukuna neden olabilir. Ayrıca bir yazılımda, belirlenmiş kredi limitlerini aşan işlemleri tespit etmek ve raporlamak için tasarlanan düzeltme kontrolleri geçersiz kılınabilir ya da etkisiz hale getirilebilir.
- A48. Ayrıca idare, kontrolleri tasarlar ve uygularken uygulamayı seçtiği kontrollerin niteliği ve kapsamı ve üstlenmeyi seçtiği risklerin niteliği ve kapsamı hakkında yargıya varabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A49. Genelde küçük ölçekli kuruluşların daha az çalışanı vardır ve bu da görev ayrılığı ilkesinin uygulanma derecesini sınırlandırabilir. Bununla birlikte, sahibi tarafından yönetilen küçük ölçekli bir kuruluştaki işletme sahibi yönetici, büyük ölçekli bir kuruluştakine kıyasla daha etkin bir gözetim gerçekleştirebilir. Bu gözetim, genelde görev ayrılığını sağlamaya yönelik imkânların sınırlı olmasını edebilir.
- A50. Diğer yandan işletme sahibi yönetici, iç kontrol sistemi daha az yapılandırılmış olduğu için kontrolleri geçersiz kılmakta daha etkin olabilir. Bu durum, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi sırasında denetçi tarafından dikkate alınır.

İç Kontrolün Bileşenlere Ayrılması

- A51. ISA'ların amaçları doğrultusunda iç kontrolün aşağıdaki beş bileşene ayrılması, denetçilerin kuruluşun iç kontrolünün farklı yönlerinin denetimi nasıl etkileyebileceğini değerlendirmesi için faydalı bir çerçeve sağlar:
- Kontrol ortamı,
 - Kuruluşun risk değerlendirme süreci,
 - İlgili iş süreçleri dâhil mali raporlamayla ilgili bilişim sistemi ve iletişim,
 - Kontrol faaliyetleri,
 - Kontrollerin izlenmesi.

Bu ayrımın bir kuruluşun iç kontrolü nasıl tasarladığı, uyguladığı ve sürdürdüğünü veya belli bir bileşeni nasıl sınıflandırabileceğini yansıtmaması gerekmez. Denetçiler, bu ISA'da tanımlanan tüm bileşenlerin ele alınması kaydıyla iç kontrolün çeşitli özelliklerini ve denetim üzerindeki etkilerini tarif etmek için bu ISA'da kullanılan farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.

- A52. Mali tablo denetimiyle ilgili beş iç kontrol bileşeniyle ilgili uygulama materyali, aşağıda A69-A104 arası paragraflarda ortaya konmaktadır. Ek 1 ise bu iç kontrol bileşenlerine dair ayrıntılı bilgi vermektedir.

Denetçinin Risk Değerlendirmesiyle İlgili Olarak İç Kontrolün Manuel ve Otomatik Unsurlarının Özellikleri

- A53. Bir kuruluşun iç kontrol sistemi, manuel unsurlara sahiptir ve genelde otomatik unsurlar da içerir. Manuel veya otomatik unsurların özellikleri, denetçinin risk değerlendirilmesiyle ve buna dayalı ilave denetim prosedürleriyle ilgilidir.

- A54. İç kontrolde manuel veya otomatik unsurların kullanılması; aynı zamanda işlemlerin başlatılma, kaydedilme, işleme ve raporlanma şeklini de etkiler:

- Manuel bir sistemdeki kontroller; işlem onayları ve gözden geçirmeler, hesap mutabakatları ve mutabık kalemlerin takibi gibi prosedürler içerebilir. Buna alternatif olarak kuruluş; işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için otomatik prosedürler kullanabilir. Bu durumda elektronik ortamdaki kayıtlar, basılı belgelerin yerini alır.
- BT sistemlerindeki kontroller, otomatik kontrollerin (örneğin Bilgisayar programlarına entegre edilmiş kontroller) ve manuel kontrollerin bileşiminden oluşur. Ayrıca manuel kontroller; BT'den bağımsız olabilir, BT'nin ürettiği bilgileri kullanabilir ya da BT'nin ve otomatik kontrollerin etkin işleyişini izlemekle ve istisnaları ele almakla sınırlı olabilir. BT'nin mali tablolara dâhil edilecek diğer mali bilgileri veya işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanıldığı durumlarda sistemler ve programlar; maddi hesaplara yönelik eş beyanlarla ilgili kontrolleri içerebilir ya da BT'ye dayalı manuel kontrollerin etkin işleyişi için kritik önem taşıyabilir.

Bir kuruluşun iç kontroldeki manuel ve otomatik unsurlarının karışımı, o kuruluşun BT kullanımının niteliği ve karmaşıklığına göre değişir.

- A55. Genel olarak BT, kuruluşun aşağıdakileri yapmasına olanak tanıyarak kuruluşun iç kontrolüne fayda sağlar:

- Önceden tanımlanmış ticari kuralların devamlı olarak uygulanması ve büyük hacimli işlem veya verilerin işlenmesindeki karmaşık hesaplamaların yapılması,
- Bilgilerin zamanlılık, kullanılabilirlik ve doğruluğunun artırılması,
- Bilgilerin ek analizinin kolaylaşması,
- Kuruluşa ait faaliyet, politika ve prosedürlerin performansını izleme kabiliyetinin artırılması,
- Kontrollerin alt edilme riskinin azaltılması,
- Uygulamalar, veritabanları ve işletim sistemlerinde güvenlik kontrolleri uygulayarak görev ayrılığını etkin şekilde sağlama kabiliyetinin artırılması.

- A56. BT aynı zamanda bir kuruluşun iç kontrolü için belirli riskler doğurabilir. Örneğin:

- Verileri yanlış işleyen, yanlış verileri işleyen veya her ikisini birden yapan sistem veya programlara güvenilmesi.

- Yetkisiz veya var olmayan işlemlerin kaydedilmesi ve işlemlerin yanlış kaydedilmesi dâhil olmak üzere verilerde uygunsuz değişiklik yapılmasıyla veya verilerin tahribiyle sonuçlanabilecek yetkisiz veri erişimleri. Birden çok kullanıcının ortak bir veritabanına erişim sahibi olduğu durumlarda belli bazı riskler ortaya çıkabilir.
 - BT personelinin, kendilerine verilen görevleri yapmaları için gerekenden daha fazla erişim ayrıcalığı elde etme olasılığı ve böylelikle görev ayrılığı ilkesinin bozulması.
 - Ana dosyalardaki verilerde yetkisiz değişiklikler yapılması.
 - Sistem veya programlarda yetkisiz değişiklikler yapılması.
 - Sistem veya programlarda gerekli değişikliklerin yapılamaması.
 - Uygunsuz manuel müdahale.
 - Muhtemel veri kaybı veya verilere gerektiği şekilde erişilememesi.
- A57. İç kontroldeki manuel unsurlar, kanaat ve takdir yetkisinin gerekli olduğu aşağıdaki gibi durumlarda daha uygun olabilir:
- Büyük, olağandışı veya tek seferlik işlemler.
 - Hataların tanımlanması, öngörülmesi ve tahmin edilmesinin zor olduğu durumlar.
 - Mevcut bir otomatik kontrolün kapsamı dışında kalan bir kontrol yanıtı gerektiren koşulların değiştirilmesinde.
 - Otomatik kontrollerin etkinliğinin izlenmesinde.
- A58. İç kontroldeki manuel unsurlar, otomatik unsurlardan daha az güvenilir olabilir. Çünkü hem bunları atlatmak, göz ardı etmek veya geçersiz kılmak çok daha kolaydır hem de bunlar basit hatalara ve yanlışlara daha meyillidir. Bu nedenle manuel bir kontrol unsurunun uygulanmasının tutarlı olduğu varsayılmaz. Manuel kontrol unsurlarının uygunluğu aşağıdaki koşullarda daha az olabilir:
- Yüksek hacimli veya tekrarlayan işlemler ya da öngörülebilir veya tahmin edilebilir hataların otomatik kontrol parametreleriyle önlenemediği veya tespit edilerek düzeltilemediği durumlar.
 - Kontrolü gerçekleştirmeye yönelik belirli yolların layıkıyla tasarlanabileceği ve otomatikleştirilebileceği durumlardaki kontrol faaliyetleri.
- A59. İç kontroldeki risklerin niteliği ve kapsamı, kuruluşun bilişim sisteminin niteliğine ve özelliklerine bağlı olarak değişir. Kuruluş, BT kullanımından veya iç kontroldeki manuel unsurların kullanımından doğan risklere kuruluşun bilişim sisteminin özellikleri ışığında etkin kontroller oluşturarak yanıt verir.

Denetimle İlgili Kontroller

- A60. Kuruluşun amaçları ile bu amaçların gerçekleştirilmesi konusunda makul güvence elde etmek üzere uyguladığı kontroller arasında doğrudan bir ilişki vardır. Kuruluşun amaçları ve buna bağlı olarak kuruluşun kontrolleri; mali raporlama, faaliyetler ve uygunlukla ilgilidir. Bununla birlikte bu amaç ve kontrollerin bazıları denetçinin risk değerlendirmesiyle ilgili olmayabilir.
- A61. Bir kontrolün, tek başına veya diğer kontrollerle birlikte, denetimle ilgili olup olmadığı hakkında denetçinin yargısıyla ilgili faktörler; aşağıdakiler gibi konuları içerebilir:
- Önemlilik.
 - İlgili riskin önemi.
 - Kuruluşun büyüklüğü.

- Teşkilatı ve mülkiyet özellikleri dâhil olmak üzere kuruluşun ticari yapısı.
 - Kuruluşun faaliyetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı.
 - Geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler.
 - Mevcut koşullar ve ilgili iç kontrol bileşeni.
 - Hizmet örgütlerinin kullanımı dâhil olmak üzere kuruluşun iç kontrolünün parçası olan sistemlerin niteliği ve karmaşıklığı.
 - Belirli bir kontrolün, tek başına veya diğer kontrollerle birlikte, önemli yanlış bildirimini önleme veya tespit ederek düzeltme işini yapıp yapmadığı ve nasıl yaptığı.
- A62. Kuruluş tarafından üretilen bilgilerin tamlığı ve doğruluğuna yönelik kontroller, denetçinin ilave prosedürleri tasarlamak ve uygulamak için bu bilgilerden faydalanmak istemesi halinde denetimle ilgili olabilir. Faaliyetler ve uygunluk amaçlarıyla ilgili kontroller de söz konusu bu kontrollerin denetçinin denetim prosedürlerini uygularken değerlendirdiği veya kullandığı verilerle ilgili olması halinde denetimle ilgili olabilir.
- A63. Varlıkların yetkisiz alım, kullanım veya elden çıkarılmasına karşı önlem alınmasına yönelik iç kontrol; hem mali raporlamayla hem de faaliyet amaçlarıyla ilgili kontrolleri içerebilir. Denetçinin bu tür kontrollere dair değerlendirmesi, genelde mali raporlamanın güvenilirliğiyle ilgili kontrollerle sınırlıdır.
- A64. Bir kuruluş genelde denetimle ilgisi olmayan ve bu yüzden değerlendirilmesi gerekmeyen amaçlarla ilgili kontrollere de sahiptir. Örneğin bir kuruluş, faaliyetlerin verimli ve etkin yürütülmesi için otomatik kontrollerden oluşan (bir havayolunun uçuş programlarını tuttuğu otomatik kontroller sistemi gibi) karmaşık bir sisteme güvenebilir. Ancak bu kontroller normalde denetimle ilgili olmayacaktır. Dahası iç kontrol kuruluşun tamamı veya bütün faaliyet birimleri ve ticari süreçleri için geçerli olmasına karşın kuruluşun faaliyet birimleri ve ticari süreçlerinin her biriyle ilgili iç kontrolün tanınması, denetimle ilgili olmayabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A65. Kamu sektörü denetçilerinin genelde iç kontrolle ilgili, örneğin uygulamaya ilişkin yerleşik kurallara uygunluk durumunun raporlanması gibi ek sorumlulukları vardır. Kamu sektörü denetçilerinin aynı zamanda kanun, yönetmelik ve diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu raporlama sorumlulukları olabilir. Sonuç olarak iç kontrole yönelik gözden geçirmeleri, daha kapsamlı ve daha detaylı olabilir.

İlgili Kontrollerin Tanınmasının Niteliği ve Kapsamı (Bkz. Parag. 13)

- A66. Bir kontrolün tasarımının değerlendirilmesi, bir kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte, önemli yanlış bildirimleri etkin şekilde önlemek veya tespit ederek düzeltmek konusunda yetkin olup olmadığının değerlendirilmesini içerir. Bir kontrolün uygulanması, kontrolün var olduğu ve kuruluşun bunu kullandığı anlamına gelir. Etkin olmayan bir kontrolün uygulanışını değerlendirmenin pek manası yoktur. Bu yüzden önce kontrolün tasarımı değerlendirilir. Uygun olmayan şekilde tasarlanmış bir kontrol, iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğu anlamına gelebilir.
- A67. İlgili kontrollerin tasarımı ve uygulanışı hakkında denetim kanıtı elde etmeye yönelik risk değerlendirme prosedürleri, şunları içerebilir:
- Kuruluşun personelinden bilgi alınması.
 - Belirli kontrollerin uygulanışının gözlemlenmesi.
 - Belgelerin ve raporların incelenmesi.

- Mali raporlamayla ilgili bilişim sistemi boyunca işlemlerin izlenmesi.

Ancak tek başına bilgi alma, bu tür amaçlar için yeterli değildir.

- A68. Kontrollerin tutarlı çalışmasını sağlayan bir otomasyon olmaması halinde kuruluşun kontrollerinin tanınması, söz konusu kontrollerin çalışma etkinliğini test etmek için yeterli olmaz. Örneğin manuel bir kontrolün herhangi bir zamanda uygulanışı hakkında denetim kanıtı elde edilmesi, söz konusu kontrolün denetime tabi dönem zarfındaki başka zamanlardaki işletme etkinliği hakkında denetim kanıtı sağlamaz. Bununla birlikte BT süreçlerinin içsel tutarlılığı yüzünden (bkz. paragraf A55) otomatik bir kontrolün uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için denetim prosedürlerinin uygulanması; program değişikliklerine yönelik kontroller gibi kontrollere yönelik denetçinin yaptığı değerlendirme ve çözümlenmeye dayalı olarak söz konusu kontrolün uygulama etkinliğine yönelik bir test görevi görebilir. Kontrollerin çalışma etkinliğine yönelik testler, ISA 330'da ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.¹

İç Kontrol Bileşenleri—Kontrol Ortamı (Bkz: Parag. 14)

- A69. Kontrol ortamı; yönetimden sorumlu olanların ve idarenin kuruluşun iç kontrolüyle ve bu iç kontrolün kuruluştaki önemiyle ilgili yönetsel ve idari fonksiyonlarını ve tutum, farkındalık ve eylemlerini kapsar. Kontrol ortamı, kuruluştaki insanların kontrol bilincini etkileyerek teşkilatın ortamını belirler.
- A70. Kontrol ortamını tanıırken ilgili olabilecek kontrol ortamı öğeleri, şunları içerebilir:
- (a) Dürüstlük ve etik değerlerin iletilmesi ve uygulanması – Bunlar, kontrollerin tasarımı, uygulanması ve izlenmesinin etkinliğini etkileyen esas unsurlardır.
 - (b) Yetkinlik taahhüdü – İdarenin belli işlere yönelik yetkinlik düzeylerini değerlendirmesi ve bu düzeylerin zorunlu bilgi ve becerilere nasıl dönüştüğü gibi konular.
 - (c) Yönetimden sorumlu olanların katılımı – Yönetimden sorumlu olanların vasıfları, örneğin:
 - İdareden bağımsız olmaları.
 - Deneyim ve itibarları.
 - Katılım düzeyleri, aldıkları bilgilerin düzeyleri ve faaliyetlere dair incelemeleri.
 - İdareye ne kadar soru sorulduğu ve bunların takibinin ne derece yapıldığı dâhil olmak üzere eylemlerinin uygunluğu; iç ve dış denetçilerle etkileşimleri.
 - (d) İdarenin felsefesi ve çalışma şekli – İdarenin özelliklerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
 - İdarenin faaliyet riski alma ve yönetme yaklaşımı.
 - Mali raporlamaya yönelik tutum ve eylemleri.
 - Bilgi işlem ve muhasebe işlevleri ve personele karşı tutumları.
 - (e) Teşkilat yapısı – Kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin planlandığı, yürütüldüğü, kontrol edildiği ve gözden geçirildiği çerçeve.

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

- (f) Yetki ve sorumluluk verilmesi – Faaliyetleri gerçekleştirme yetki ve sorumluluğunun nasıl verildiği ve raporlama ilişkileri ve yetkilendirme hiyerarşilerinin nasıl kurulduğu gibi konular.
- (g) İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları – Örneğin istihdam, uyum, eğitim, değerlendirme, danışmanlık, terfi, tazminat ve iyileştirme faaliyetleriyle ilgili politikalar ve uygulamalar.

Kontrol Ortamı Öğelerine Yönelik Denetim Kanıtı

- A71. Uygun denetim kanıtı; araştırmalar ve (alınan bilgilerin gözlem ve belge incelemesi yoluyla doğrulanması gibi) diğer risk değerlendirme prosedürlerinin bir bileşimi yoluyla elde edilebilir. Örneğin denetçi, idare ve çalışanlardan bilgi alınması yoluyla idarenin iş uygulamaları ve etik davranışlar konusundaki görüşlerini çalışanlara nasıl ilettiği konusunda bilgi edinebilir. Daha sonra denetçi, örneğin idarenin yazılı iş ahlakı kuralları olup olmadığını ve bu kuralları destekleyen biçimde davranıp davranmadığını değerlendirerek ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verebilir.

Kontrol Ortamının Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Değerlendirilmesi Üzerindeki Etkisi

- A72. Bir kuruluşun kontrol ortamının bazı öğelerinin önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi üzerinde yaygın bir etkisi vardır. Örneğin bir kuruluşun kontrol bilinci, yönetimden sorumlu olanlardan önemli ölçüde etkilenir. Çünkü bunların görevlerinden biri, piyasa talepleri veya ödeme planlarından doğabilecek mali raporlamayla ilgili idarenin üzerindeki baskıları dengelemektir. Bu nedenle kontrol ortamı tasarımının yönetimden sorumlu olanların katılımı açısından etkinliği, aşağıdaki gibi konulardan etkilenir:
- Yönetimden sorumlu olanların idareden bağımsız olması ve idarenin eylemlerini değerlendirme kabiliyetleri.
 - Kuruluşun ticari işlemlerini anlayıp anlamadıkları.
 - Mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ne derece değerlendirdikleri.
- A73. Aktif ve bağımsız bir yönetim kurulu, üst yönetimin felsefesini ve çalışma şeklini etkileyebilir. Bununla birlikte diğer öğelerin etkisi daha sınırlı kalabilir. Örneğin ehil finans, muhasebe ve BT personelinin işe alınmasını amaçlayan insan kaynakları politikaları ve uygulamaları; mali bilgilerin işlenmesinde hata riskini azaltabilir fakat üst yönetimin kazançları şişirmek yönündeki güçlü yanlılığını hafifletmeyebilir.
- A74. Tatmin edici bir kontrol ortamının mevcudiyeti, denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmesi sırasında olumlu bir faktör olabilir. Ancak tatmin edici bir kontrol ortamı, hile riskini azaltabilmesine karşın hile konusunda mutlak bir caydırıcı değildir. Diğer taraftan kontrol ortamındaki zafiyetler, kontrollerin etkinliğini özellikle hile açısından zayıflatabilir. Örneğin idarenin BT güvenlik risklerini ele alacak yeterli kaynak ayırmaması, bilgisayar programlarında veya verilerde uygun olmayan değişiklikler yapılmasına veya yetkisiz işlemlerin gerçekleştirilmesine olanak vererek iç kontrolü olumsuz şekilde etkileyebilir. ISA 330'da açıklandığı üzere kontrol ortamı; denetçinin ilave prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını da etkiler.¹

¹ ISA 330, paragraf A2-A3.

- A75. Kontrol ortamı, tek başına önemli bir yanlış bildirim önlemez veya tespit ederek düzeltmez. Bununla birlikte denetçinin diğer kontrollerin etkinliğine yönelik değerlendirmesini (örneğin kontrollerin izlenmesi ve belirli kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi) ve böylece denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine yönelik değerlendirmesini etkileyebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A76. Küçük ölçekli kuruluşlardaki kontrol ortamı, büyük ölçekli kuruluşlardakinden farklı olabilir. Örneğin küçük ölçekli kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar arasında bağımsız veya dışarıdan bir üye olmayabilir ve yönetim görevi, başka sahiplerin olmadığı durumlarda doğrudan işletme sahibi yönetici tarafından yerine getirilebilir. Kontrol ortamının niteliği, diğer kontrollerin veya kontrol olmamasının önemini de etkileyebilir. Örneğin işletme sahibi yöneticinin aktif katılımı, küçük ölçekli kuruluşlarda görevler ayrılığı olmamasından kaynaklanan belli riskleri azaltabilir ancak kontrollerin geçersiz kılınması riski gibi diğer riskleri artırabilir.
- A77. Buna ilaveten küçük ölçekli kuruluşlardaki kontrol ortamı öğelerine yönelik denetim kanıtı, özellikle idare ile diğer personel arası iletişimin gayri resmi ama etkin olduğu durumlarda belgeli şekilde mevcut olmayabilir. Örneğin küçük ölçekli kuruluşlarda yazılı iş ahlakı kuralları olmayabilir. Ancak bunun yerine sözlü iletişim yoluyla ve idarenin örnek teşkil etmesiyle dürüstlük ve etik davranışların önemini vurgulayan bir kültür geliştirebilirler.
- A78. Sonuç olarak idarenin veya işletme sahibi yöneticinin tutum, farkındalık ve eylemleri; denetçinin bir kuruluşun kontrol ortamını tanıması için özellikle önemlidir.

İç Kontrol Bileşenleri—Kuruluşun Risk Değerlendirme Süreci (Bkz. Parag. 15)

- A79. Kuruluşun risk değerlendirme süreci, risklerin nasıl yönetileceği hususunda idarenin vereceği karara temel sağlar. Eğer bu süreç; kuruluşun yapısı, büyüklüğü ve karmaşıklığı dâhil olmak üzere mevcut koşullara uygun ise denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesine yardımcı olur. Kuruluşun risk değerlendirme sürecinin mevcut koşullara uygun olup olmadığı ise bir mesleki yargı meselesidir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular (Bkz. Parag. 17)

- A80. Küçük ölçekli kuruluşlarda yerleşik bir risk değerlendirme süreci olma olasılığı azdır. Bu tür durumlarda idare, çalışmalara doğrudan ve kişisel katılım göstermek vasıtasıyla riskleri tespit edebilir. Bununla birlikte koşullar nasıl olursa olsun belirlenmiş riskler ve idarenin bu riskleri nasıl ele aldığı konusunda bilgi alınması gerekir.

İç Kontrol Bileşenleri—İlgili İş Süreçleri Dâhil Mali Raporlamayla İlgili Bilişim Sistemi ve İletişim

İlgili İş Süreçleri Dâhil Mali Raporlamayla İlgili Bilişim Sistemi (Bkz. Parag. 18)

- A81. Mali raporlama amaçlarıyla ilgili, muhasebe sistemini de içeren bilişim sistemi; aşağıdakileri yapmak üzere tasarlanmış ve oluşturulmuş prosedürlerden ve kayıtlardan oluşur:
- Kuruluşun işlemlerini (ayrıca olayları ve koşulları) başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak ve ilgili varlıklar, borçlar ve özkaynaklara yönelik hesap verebilirliği sağlamak;
 - İşlemlerin yanlış işlenmesini ortadan kaldırmak. Örneğin bekleyen kalemleri zamanında çözüme kavuşturmak için otomatik bekleme dosyaları ve prosedürlerinin takip edilmesi;

- Sistemi geçersiz kılma veya kontrolleri atlatma durumlarını işlemde geçirmek ve açıklamak;
- İşlemlerin işlendiği sistemlerden defteri kebirde bilgi aktarmak;
- İşlemler dışındaki olaylar ve koşullara dair mali raporlamayla ilgili bilgileri yakalamak. Örneğin varlıkların yıpranma payı ve amortismanları ile alacak hesaplarının geri kazanılabilirliğindeki değişiklikler;
- Geçerli mali raporlama çerçevesine göre açıklanması gereken bilgilerin mali tablolarda uygun şekilde toplanması, kaydedilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanmasını sağlamak.

Yevmiye Kayıtları

- A82. Bir kuruluşun bilişim sistemi, genelde işlemleri kaydetmek için süreklilik bazında gerekli olan standart yevmiye kayıtlarının kullanılmasını içerir. Buna ilişkin örnekler arasında; defteri kebirde alış, satış ve nakit ödemelerini kaydetmek veya idare tarafından periyodik olarak yapılan, tahsil edilemeyen alacak miktarlarının tahminindeki değişiklikler gibi muhasebe tahminlerini kaydetmek amaçlı yevmiye kayıtları sayılabilir.
- A83. Bir kuruluşun mali raporlama süreci; tek seferlik, olağandışı işlemlerin ve düzeltmelerin kaydedilmesi amacıyla standart olmayan yevmiye kayıtlarının kullanılmasını da içerir. Bu tür kayıtlara örnekler arasında; bir ticari birleşme için düzeltmelerin ve kayıtların konsolide edilmesi veya tasarruflar veya bir varlıkta değer düşürülmesi gibi tek seferlik tahminler sayılabilir. Manuel defteri kebir sistemlerinde standart olmayan yevmiye kayıtları; ana defterlerin, günlük defterlerin ve destekleyici belgelerin incelenmesiyle tespit edilebilir. Defteri kebir tutmak ve mali tabloları hazırlamak için otomatik prosedürlerin kullanıldığı durumlarda bu tür kayıtlar, sadece elektronik ortamda mevcut olabilir. Bu yüzden bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımı vasıtasıyla daha kolay tespit edilebilirler.

İlgili iş süreçleri

- A84. Bir kuruluşun iş süreçleri aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere tasarlanmış faaliyetlerdir:
- Bir kuruluşun ürünlerini ve hizmetlerini geliştirmek, satın almak, üretmek, satmak ve dağıtmak;
 - Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak;
 - Muhasebe ve mali raporlama bilgileri dâhil olmak üzere bilgileri kaydetmek.

İş süreçleri; bilişim sistemi tarafından kaydedilen, işlenen ve raporlanan işlemlerle sonuçlanır. İşlemlerin nasıl başladığı da dâhil olmak üzere kuruluşun iş süreçlerinin tanınması, denetçinin kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sistemini kuruluşun içinde bulunduğu koşullara uygun şekilde tanınmasına yardımcı olur.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü konular

- A85. Küçük ölçekli kuruluşlardaki bilişim sistemleri ve mali raporlamayla ilgili iş süreçleri, büyük ölçekli kuruluşlara kıyasla daha az sofistike olabilir ama görevleri aynı derecede önemlidir. İdarenin aktif katılım gösterdiği küçük ölçekli kuruluşlarda muhasebe prosedürlerine ait ayrıntılı tanımlara, sofistike muhasebe kayıtlarına veya yazılı politikalara gerek olmayabilir. Dolayısıyla küçük ölçekli kuruluşların denetiminde kuruluşun sistem ve süreçlerinin tanınması daha kolay olabilir ve belgelerin gözden geçirilmesinden ziyade bilgi almaya dayalı olabilir. Fakat tanıma ihtiyacı, önem arz etmeye devam eder.

İletişim (Bkz. Parag. 19)

- A86. Mali raporlama görev ve sorumluluklarının ve mali raporlamayla ilgili önemli konuların kuruluş tarafından iletilmesi, mali raporlama üzerindeki iç kontrolle ilgili bireysel görev ve sorumluluklar hakkında bilgi verilmesini içerir. Bu, personelin mali raporlama bilişim sistemindeki faaliyetlerinin başkalarının işiyle nasıl ilgili olduğunu ne ölçüde anladığı ve istisnaların kuruluş bünyesindeki uygun, daha üst bir düzeye raporlanmasını sağlayan araçlar gibi konuları içerir. İletişimler, politika rehberleri ve mali raporlama rehberleri gibi biçimlerde olabilir. Açık iletişim kanalları, istisnaların raporlanması ve bunlara uygun yanıt verilmesinin sağlanmasına yardımcı olur.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü konular

- A87. Sorumluluk düzeyinin büyük ölçekli bir kuruluşa kıyasla daha az ve idarenin görünürlüğü ve yatkınlığının daha fazla olduğu küçük ölçekli bir kuruluşta iletişim daha kolay gerçekleştirilebilir ve daha az yapılandırılmış olabilir.

İç Kontrol Bileşenleri—Kontrol Faaliyetleri (Bkz. Parag. 20)

- A88. Kontrol faaliyetleri, idarenin direktiflerinin yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. İster BT bünyesinde olsun ister manuel sistemlerde olsun kontrol faaliyetlerinin çeşitli amaçları vardır ve kontrol faaliyetleri farklı örgütsel ve işlevsel düzeylerde uygulanır. Belirli kontrol faaliyetlerine örnekler arasında aşağıdakilerle ilgili olanlar sayılabilir:
- Yetkilendirme.
 - Performans gözden geçirmeleri.
 - Bilgi işlem.
 - Fiziki kontroller.
 - Görevler ayrılığı.
- A89. Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri şunlardır:
- Önemli risklerle ilgili kontrol faaliyetleri olması nedeniyle böyle ele alınması gereken kontrol faaliyetleri ve sırasıyla 29 ve 30. paragrafların gerektirdiği üzere maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığı risklerle ilgili kontrol faaliyetleri veya
 - Denetçinin yargısına göre ilgili olduğu düşünülen kontrol faaliyetleri.
- A90. Bir kontrol faaliyetinin denetimle ilgili olup olmadığı hususundaki denetçi yargısı; denetçinin önemli yanlış bildirim yol açabileceğini belirlediği riskten ve denetçinin maddi doğrulama testinin kapsamını belirlerken kontrolün çalışma etkinliğini test etmenin uygun olacağını düşünüp düşünmemesinden etkilenir.
- A91. Denetçi, önemli yanlış bildirim risklerinin daha yüksek olabileceğini düşündüğü alanları ele alan kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve tanınmasının üzerinde durabilir. Pek çok kontrol faaliyetinin her biri, aynı amacı yerine getirdiği zaman bu amaçla ilgili kontrol faaliyetlerinin her birini tanımak gerekmez.
- A92. Denetçinin iç kontrolün diğer bileşenlerini tanıyarak elde ettiği, kontrol faaliyetlerinin varlığı veya yokluğu hakkındaki bilgisi; denetçinin kontrol faaliyetlerinin tanınmasına ek dikkat göstermesi gerekip gerekmediğine karar vermesine yardımcı olur.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A93. Küçük ölçekli kuruluşlarda kontrol faaliyetlerinin altında yatan kavramlar, büyük ölçekli kuruluşlardakilere benzer olabilir. Ancak bu kavramların etki etme biçimi, farklı olabilir. Ayrıca küçük ölçekli kuruluşlar, idarenin uyguladığı kontroller yüzünden belli kontrol faaliyet türlerinin uygun olmadığını bulabilir. Örneğin müşterilere kredi verilmesi ve önemli alımların onaylanması konusunda idarenin tek yetkili olması, önemli hesap bakiyesi ve işlemler üzerinde güçlü kontrol sağlayabilir ve daha detaylı kontrol faaliyetlerine yönelik ihtiyacı azaltabilir veya ortadan kaldırabilir.
- A94. Küçük ölçekli bir kuruluşun denetimle ilgili kontrol faaliyetleri; gelirler, alımlar ve istihdam harcamaları gibi temel işlem döngüleriyle ilgili olabilir.

BT'den Kaynaklanan Riskler (Bkz. Parag. 21)

- A95. BT kullanımı, kontrol faaliyetlerinin uygulanma şeklini etkiler. Denetçinin bakış açısına göre BT sistemleri üzerindeki kontroller, hem bilginin bütünlüğünü ve bu tür sistemlerin işlediği verilerin güvenliğini koruduğu hem de etkin genel BT kontrolleri ve uygulama kontrolleri içerdiği zaman etkilidir.
- A96. Genel BT kontrolleri, birçok uygulamayla ilgili olan ve uygulama kontrollerinin etkin işleyişini destekleyen politika ve prosedürlerdir. Ana sistem, alt sistem ve son kullanıcı ortamları için geçerlidirler. Bilginin bütünlüğünü ve verilerin güvenliğini koruyan genel BT kontrolleri, yaygın olarak aşağıdakiler üzerindeki kontrolleri içerir:
- Veri merkezi ve ağ işlemleri.
 - Sistem yazılım alımı, değişikliği ve bakımı.
 - Program değişikliği.
 - Erişim güvenliği.
 - Uygulama sistemi alımı, geliştirilmesi ve bakımı.

Bunlar genelde yukarıda A56 paragrafında belirtilen riskleri ele almak için uygulanır.

- A97. Uygulama kontrolleri, genelde iş süreci düzeyinde çalışan ve işlemlerin bireysel uygulamalar tarafından işlenmesi için geçerli olan manuel veya otomatik prosedürlerdir. Uygulama kontrolleri, nitelik bakımından önleyici veya tespit edici olabilir ve muhasebe kayıtlarının bütünlüğünü sağlamak için tasarlanır. Buna göre uygulama kontrolleri; işlemleri veya diğer mali verileri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan prosedürlerle ilgilidir. Bu kontroller, işlemlerin meydana gelmesini, onaylanmasını ve tam ve doğru biçimde kaydedilmesini ve işlenmesini sağlamaya yardımcı olur. Örnekler arasında; verilerin girdi kontrolleri ve istisna raporlarının manuel takibi veya veri girişi noktasındaki düzeltme ile sayısal sıralama kontrolleri sayılabilir.

İç Kontrol Bileşenleri—Kontrollerin İzlenmesi (Bkz. Parag. 22)

- A98. Kontrollerin izlenmesi, iç kontrolün icrasının zaman içindeki etkinliğini değerlendirme sürecidir. Kontrollerin etkinliğinin zamanlı şekilde değerlendirilmesini ve gerekli düzeltici adımların atılmasını içerir. İdare, sürekli faaliyetler, ayrı değerlendirmeler veya bu ikisinin kombinasyonu vasıtasıyla kontrollerin izlenmesini gerçekleştirir. Sürekli izleme faaliyetleri, genelde bir kuruluşun normal tekrarlayan faaliyetlerinin içine yerleştirilir ve düzenli idari ve gözetim faaliyetlerini içerir.
- A99. İdarenin izleme faaliyetleri, sorunlara işaret edebilen veya iyileştirme yapılması gereken alanların altını çizen müşteri şikâyetleri ve düzenleyici yorumlar gibi dış taraflardan gelen iletişimlerden edinilen bilgilerin kullanılmasını içerebilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A100. İdarenin kontrolleri izlemesi, genelde idarenin veya işletme sahibi yöneticinin çalışmalara yakından katılımıyla gerçekleşir. Bu katılım, genelde beklentilerden önemli sapmaları ve mali verilerdeki yanlışlıkları tespit edecek ve kontrolde düzeltici adımlar atılmasına yol açacaktır.

İç Denetim İşlevleri (Bkz. Parag. 23)

- A101. Kuruluşun iç denetim işlevi; iç denetim işlevinin sorumluluk ve faaliyetlerinin niteliğinin kuruluşun mali raporlamasıyla ilgili olması ve denetçinin iç denetçilerin çalışmasını gerçekleştirecek olan denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanını değiştirmek veya kapsamlarını azaltmak için kullanmayı planlaması halinde denetimle ilgili olabilir. Denetçinin iç denetim işlevinin denetimle ilgili olabileceğine karar vermesi halinde ISA 610 geçerli olur.
- A102. İç denetim işlevinin amaçları ve buna bağlı olarak sorumluluklarının niteliği ve organizasyon bünyesindeki statüsü, çok büyük farklılıklar gösterir ve kuruluşun büyüklüğüne ve yapısına ve idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekliliklerine dayalı olur. İç denetim işlevinin sorumlulukları; örneğin iç kontrolün izlenmesini, risk yönetimini ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun gözden geçirilmesini içerebilir. Diğer yandan iç denetim işlevinin sorumlulukları; örneğin faaliyetlerin tutumluluğu, verimliliği ve etkinliğinin gözden geçirilmesi ile sınırlı olabilir ve buna bağlı olarak kuruluşun mali raporlamasıyla ilgili olmayabilir.
- A103. İç denetim işlevinin sorumluluklarının niteliğinin kuruluşun mali raporlamasıyla ilgili olması halinde dış denetçinin iç denetim işlevi tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin değerlendirmesi, iç denetim işlevinin ilgili döneme yönelik denetim planının gözden geçirilmesini ve varsa bu planın iç denetçilerle görüşülmesini içerebilir.

Bilgi Kaynakları (Bkz. Parag. 24)

- A104. İzlemede kullanılan bilgilerin çoğu, kuruluşun bilişim sistemi tarafından üretilebilir. İdarenin izleme için kullanılan verilerin doğru olduğunu varsayması ve bu varsayım için bir temel olmaması halinde bilgide var olabilecek hatalar, idarenin izleme faaliyetlerinden yanlış sonuçlar çıkarmasına yol açabilir. Bundan dolayı denetçinin, iç kontrolün bir bileşeni olan kuruluşun izleme faaliyetlerini tanınmasının bir parçası olarak
- kuruluşun izleme faaliyetleriyle ilgili bilgi kaynaklarını
 - idarenin bilgilerin bu amaç için yeterince güvenilir olduğunu düşünmesine ilişkin dayanağı
- tanınması gerekir.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 25(a))

- A105. Mali tablo düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskleri, yaygın biçimde mali tabloların bütünüyle ilgili olan ve pek çok beyanı etkileme potansiyeline sahip riskleri ifade eder. Bu nitelikteki risklerin mutlaka işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama düzeyindeki belirli beyanlarla tanımlanabilir riskler olması gerekmez. Bunun yerine bu tür riskler, örneğin iç kontrolün idare tarafından geçersiz kılınması yoluyla beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerini artırabilen koşulları ifade eder. Mali tablo düzeyindeki riskler, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine dair denetçi değerlendirmesiyle özellikle ilgili olabilir.
- A106. Mali tablo düzeyindeki riskler, (bu riskler aynı zamanda gerileyen ekonomik koşullar gibi başka faktörlerle ilgili olabilmesine karşın) özellikle yetersiz bir kontrol ortamından kaynaklanabilir. Örneğin idarenin yetersizliği gibi zafiyetler, mali tablolar üzerinde daha yaygın bir etkiye sahip olabilir ve denetçinin genel bir yanıt vermesini gerektirebilir.
- A107. Denetçinin iç kontrolü tanınması, kuruluşun mali tablolarının denetlenebilirliği hakkında şüpheler doğurabilir. Örneğin:
- Kuruluş idaresinin dürüstlüğü hakkındaki endişeler; denetçinin, mali tablolarda idare tarafından yanlış bildirim yapılması riskinin denetimin yapılamayacağı kadar çok olduğu sonucuna varmasına yol açacak kadar ciddi olabilir.
 - Kuruluşun kayıtlarının durumu ve güvenilirliği hakkındaki endişeler; denetçinin, mali tablolar hakkındaki değişikliğe uğramamış görüşü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtının mevcut olmayabileceği sonucuna varmasına yol açabilir.
- A108. ISA 705¹, denetçinin şartlı görüş bildirmesi veya bir görüş bildirmekten kaçınması veya bazı durumlarda gerekebileceği üzere, yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler kapsamında görevden çekilmenin mümkün olduğu hallerde çekilmesinin gerekip gerekmediğine karar verilmesi konularındaki gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

Beyan Düzeyindeki Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 25(b))

- A109. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi gerekir. Çünkü bu tür değerlendirmeler; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken beyan düzeyindeki ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine doğrudan yardımcı olur. Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesinde denetçi, belirlenmiş risklerin daha yaygın biçimde mali tabloların bütünüyle ilgili olduğu ve pek çok beyanı etkileme potansiyeline sahip olduğu sonucuna varabilir.

Beyanların Kullanımı

- A110. Mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olduğunu beyan ederken idare; mali tabloların çeşitli öğeleri ve ilgili açıklamaların muhasebeleştirilmesi, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili doğrudan veya dolaylı beyanlar yapar.
- A111. Meydana gelebilecek farklı türdeki olası yanlış bildirimleri değerlendirmek için denetçinin kullandığı beyanlar, aşağıdaki üç kategoriye girer ve altlarında sıralanan biçimleri alabilir:

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

- (a) Denetim kapsamındaki döneme yönelik işlem sınıfları ve olaylar hakkındaki beyanlar:
 - (i) Gerçekleşme— Kaydedilen işlem ve olaylar meydana gelmiştir ve kuruluşla ilgilidir.
 - (ii) Tamlık — Kaydedilmesi gereken tüm işlem ve olaylar kaydedilmiştir.
 - (iii) Doğruluk — Kaydedilen işlem ve olaylarla ilgili tutarlar ve diğer veriler, uygun şekilde kaydedilmiştir.
 - (iv) Dönemsellik — İşlem ve olaylar, doğru muhasebe döneminde kaydedilmiştir.
 - (v) Sınıflandırma — İşlem ve olaylar, uygun hesaplarda kaydedilmiştir.
- (b) Dönem sonundaki hesap bakiyeleri hakkındaki beyanlar:
 - (i) Mevcudiyet — Varlıklar, borçlar ve özkaynaklar mevcuttur.
 - (ii) Hak ve yükümlülükler — Kuruluş, varlıklara ait haklara sahiptir veya bu hakları kontrol eder ve borçlar da kuruluşun yükümlülüğüdür.
 - (iii) Tamlık — Kaydedilmesi gereken tüm varlıklar, borçlar ve özkaynaklar kaydedilmiştir.
 - (iv) Değerleme ve tahsis — Varlıklar, borçlar ve özkaynaklar mali tablolarda uygun tutarlarda yer almaktadır ve sonuç olarak yapılan her tür değerlendirme veya tahsis düzenlemeleri uygun şekilde kaydedilmiştir.
- (c) Sunum ve açıklamalar hakkındaki beyanlar:
 - (i) Gerçekleşme ve hak ve yükümlülükler — Açıklanan olaylar, işlemler ve diğer hususlar meydana gelmiştir ve kuruluşla ilgilidir.
 - (ii) Tamlık — Mali tablolarda yer alması gereken tüm açıklamalara yer verilmiştir.
 - (iii) Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik — Mali bilgiler uygun şekilde sunulmuş ve tanımlanmıştır ve açıklamalar net biçimde ifade edilmiştir.
 - (iv) Doğruluk ve değerlendirme — Mali ve diğer bilgiler, gerçeğe uygun şekilde ve uygun tutarlarda açıklanmıştır.

A112. Denetçi, beyanları yukarıda tanımlandığı şekilde kullanabilir veya yukarıda tanımlanan tüm özelliklerin karşılanması koşuluyla beyanları farklı şekilde ifade edebilir. Örneğin denetçi, işlemler ve olaylar hakkındaki beyanları hesap bakiyeleri hakkındaki beyanlarla birleştirmeyi seçebilir.

Kamu kurumlarına özgü konular

A113. İdare; A111 paragrafında belirtilen beyanlara ek olarak kamu kurumlarının mali tabloları hakkında beyanlarda bulunurken genelde işlemler ve olayların kanun, yönetmelik ve diğer yasal ve idari düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiğini beyan edebilir. Bu tür beyanlar, mali tablo denetiminin kapsamına girebilir.

Önemli Yanlış Bildirim Risklerini Tespit Süreci (Bkz. Parag. 26(a))

A114. Kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verirken elde edilen denetim kanıtları gibi risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması yoluyla toplanan bilgiler, risk değerlendirmesini destekleyecek denetim kanıtı olarak kullanılır. Risk değerlendirmesi; uygulanacak olan ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirler.

- A115. Ek 2, önemli yanlış bildirim risklerinin mevcudiyetine işaret edebilecek koşul ve olaylara dair örnekler sunmaktadır.

Kontrollerin Beyanlarla İlişkilendirilmesi (Bkz. Parag. 26(c))

- A116. Risk değerlendirmelerini yaparken denetçi; belirli beyanlardaki önemli yanlış bildirimleri önleyebilecek veya tespit ederek düzeltebilecek kontrolleri belirleyebilir. Genelde kontrollerin tanınması ve kontrollerin dâhil oldukları süreçler ve sistemler bağlamında beyanlarla ilintilendirilmesi faydalı olur. Çünkü bireysel kontrol faaliyetleri genelde kendi başlarına bir riski ele almaz. Genelde bir riski ele almak için sadece çoklu kontrol faaliyetleri, iç kontrolün diğer bileşenleriyle birlikte yeterli olacaktır.
- A117. Diğer taraftan bazı kontrol faaliyetlerinin, belli bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinde yer alan münferit bir beyan üzerinde belirli bir etkisi olabilir. Örneğin bir kuruluşun personelin yıllık fiziki stokları uygun şekilde saymasını ve kaydetmesini sağlamak için oluşturduğu kontrol faaliyetleri, stok hesap bakiyesine yönelik mevcudiyet ve tamlık beyanlarıyla doğrudan ilintilidir.
- A118. Kontroller, bir beyanla doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olabilir. Bu ilişki ne kadar dolaylı olursa kontrol de söz konusu beyandaki yanlış bildirimleri önlemekte veya tespit ederek düzeltmekte o kadar az etkili olur. Örneğin bir satış yöneticisinin bölgeler bazında belirli mağazalara ait satış faaliyeti özetini gözden geçirmesi, genelde satış gelirlerine yönelik tamlık beyanı ile sadece dolaylı olarak ilgilidir. Dolayısıyla bu, söz konusu beyana yönelik riskin azaltılması konusunda sevkiyat belgelerinin faturalandırma belgeleriyle eşleştirilmesi gibi beyanla daha doğrudan ilgili kontrollere kıyasla daha etkisiz olabilir.

Önemli Riskler

Önemli Risklerin Tespit Edilmesi (Bkz. Parag. 28)

- A119. Önemli riskler, genelde önemli rutin dışı işlemler veya yargısal konularla ilgilidir. Rutin dışı işlemler, boyutu veya yapısı itibarıyla olağandışı olan ve bu nedenle seyrek meydana gelen işlemlerdir. Yargısal konular, önemli ölçüm belirsizliği olan muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini içerebilir. Sistematik işlemeye tabi olan rutin, karmaşık olmayan işlemlerin önemli risklere yol açması daha az muhtemeldir.
- A120. Önemli yanlış bildirim riskleri, aşağıdakiler gibi konulardan kaynaklanan rutin dışı ve önemli işlemler söz konusu olduğunda daha fazla olabilir:
- Muhasebe işlemini belirlemeye yönelik daha fazla idari müdahale.
 - Veri toplama ve işlemeye yönelik daha fazla manuel müdahale.
 - Karmaşık hesaplamalar veya muhasebe ilkeleri.
 - Kuruluşun riskler üzerinde etkin kontroller uygulamasını zorlaştıran, rutin dışı işlemlerin niteliği.
- A121. Önemli yanlış bildirim riskleri, aşağıdakiler gibi konulardan kaynaklanan muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini gerektiren önemli yargısal konular söz konusu olduğunda daha fazla olabilir:
- Muhasebe tahminlerine yönelik muhasebe ilkeleri veya gelir tahakkuku, farklı yorumlara tabi olabilir.
 - Yargı gerektiren husus, subjektif veya karmaşık olabilir veya gelecek olayların etkisi (örneğin gerçeğe uygun değer hakkında yargı) hakkında varsayımlar gerektirebilir.

A122. ISA 330, bir riskin önemli risk olarak tespit edilmesinin ilave denetim prosedürlerine yönelik sonuçlarını ele alır.¹

Hileden Kaynaklanan Önemli Yanlış Bildirim Riskleriyle İlgili Önemli Riskler

A123. ISA 240, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili ilave gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.²

Önemli Risklerle İlgili Kontrollerin Tanınması (Bkz. Parag. 29)

A124. Genelde önemli rutin dışı veya yargısal konularla ilgili risklerin rutin kontrollere tabi olması daha az muhtemeldir. Buna karşın idarenin bu tür riskleri ele almayı hedefleyen başka yanıtları olabilir. Buna bağlı olarak kuruluşun rutin dışı veya yargısal konulardan kaynaklanan önemli risklere yönelik kontroller tasarlayıp bunları uygulayıp uygulamadığı konusunda denetçinin edineceği bilgiler, idarenin bu risklere karşılık verip vermediğini ve nasıl karşılık verdiğini içerir. Bu tür yanıtlar şunları içerebilir:

- Varsayımların üst yönetim veya uzmanlarca gözden geçirilmesi gibi kontrol faaliyetleri.
- Tahminlere yönelik belgeli süreçler.
- Yönetimden sorumlu olanların onayı.

A125. Örneğin önemli bir davanın tebligatının alınması gibi tek seferlik olaylar olduğunda kuruluşun yanıtının değerlendirilmesi; konunun (kurum içi veya dışı hukuk danışmanı gibi) uygun uzmanlara sevk edilip edilmediği, muhtemel etki hakkında bir değerlendirme yapıp yapılmadığı, koşulların mali tablolarda nasıl açıklanması gerektiği konusundaki öneriler gibi konuları içerebilir.

A126. Bazı durumlarda idare, önemli yanlış bildirim yapma riskinin yüksek olduğu hallerde bu riskler üzerinde kontroller uygulayarak uygun şekilde yanıt vermemiş olabilir. İdarenin bu tür kontroller uygulayamaması, iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğunun göstergesidir.³

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlamadığı Riskler (Bkz. Parag. 30)

A127. Önemli yanlış bildirim riskleri, rutin işlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin kaydedilmesiyle ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasıyla doğrudan ilgili olabilir. Bu tür riskler; kuruluşun geliri, alımları, kasa tahsilâtı veya nakit ödemeleri gibi rutin ve önemli işlem sınıflarına yönelik yanlış veya eksik işlem yapılması risklerini içerebilir.

A128. Bu tür rutin ticari işlemlerin oldukça otomatik işlemlere tabi olduğu ve manuel müdahalenin az olduğu veya hiç olmadığı hallerde riskle ilgili sadece maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması mümkün olmayabilir. Örneğin denetçi; bu durumun, kuruluşun bilgilerinin önemli bir miktarının entegre bir sistemde olduğu gibi sadece elektronik ortamda başlatıldığı, kaydedildiği, işlendiği veya raporlandığı hallerde söz konusu olduğunu düşünebilir. Bu tür durumlarda:

- Denetim kanıtı sadece elektronik ortamda olabilir ve bu kanıtın yeterliliği ve uygunluğu genelde kanıtın doğruluğu ve tamlığı üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlıdır.
- Uygunsuz başlatma veya bilgi değişiminin meydana gelmesi ve tespit edilmemesi ihtimali, uygun kontrollerin etkin şekilde çalışmaması halinde daha yüksek olabilir.

¹ ISA 330, paragraf 15 ve 21.

² ISA 240, paragraf 25–27.

³ ISA 265, “İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi”, paragraf A7.

- A129. Bu tür risklerin tespit edilmesinin ilave denetim prosedürlerine yönelik sonuçları, ISA 330'da ele alınmaktadır.¹

Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi (Bkz. Parag. 31)

- A130. Denetim sırasında denetçi, risk değerlendirmesine temel oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler edinebilir. Örneğin risk değerlendirmesi, belli kontrollerin etkin işlemesi beklentisine dayalı olabilir. Bu kontrollere dair testler yaparken denetçi, bu kontrollerin denetim sırasında ilgili zamanlarda etkin şekilde işlemediğine dair denetim kanıtı elde edebilir. Benzer şekilde maddi doğrulama prosedürlerini uygularken denetçi, kendi risk değerlendirmesiyle tutarlı olandan daha fazla miktarda veya sıklıkta yanlış bildirimler olduğunu tespit edebilir. Bu tür durumlarda risk değerlendirmesi, kuruluşun gerçek koşullarını uygun biçimde yansıtmayabilir ve planlanan ilave denetim prosedürleri, önemli yanlış bildirimlerin tespit edilmesinde etkili olmayabilir. Daha fazla bilgi için ISA 330'a bakınız.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 32)

- A131. 32. Paragraftaki gerekliliklerin belgelendirilme şekline, mesleki yargısını kullanarak denetçi karar verir. Örneğin küçük ölçekli kuruluşların denetimlerinde belgelendirme, genel strateji ve denetim planının belgelendirilmesiyle birleştirilebilir.² Benzer şekilde örneğin risk değerlendirmesinin sonuçları, ayrı olarak veya denetçinin ilave prosedürlere yönelik belgelendirmesinin bir parçası olarak belgelendirilebilir.³ Belgelendirmenin şekli ve kapsamı; kuruluşun yapısı, büyüklüğü ve karmaşıklığından, kuruluşun iç kontrolünden, kuruluştan bilgi elde edilebilmesinden ve de denetim sürecinde kullanılan denetim metodolojisi ve teknolojisinden etkilenir.
- A132. Mali raporlamayla ilgili işlemleri ve süreçleri karmaşık olmayan kuruluşlar söz konusu olduğunda belgelendirme, şekil olarak basit ve nispeten kısa olabilir. Denetçinin kuruluşa ve kuruluşla ilgili konulara ait bilgilerinin tümünü belgelendirmeye gerek yoktur. Denetçinin belgelendirdiği temel bilgiler, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirirken denetçi tarafından temel alınan bilgileri içerir.
- A133. Belgelendirmenin kapsamı, denetim görevi ekibi üyelerinin deneyim ve kabiliyetlerini de yansıtabilir. ISA 230'un gerekliliklerinin her zaman karşılanması koşuluyla daha deneyimsiz bireylerden oluşan bir görev ekibi tarafından yapılan bir denetimde bu bireylerin kuruluşu uygun şekilde tanınmasına yardımcı olmak üzere deneyimli bireyleri içeren bir denetimdekine kıyasla daha detaylı belgelendirme gerekebilir.
- A134. Tekrarlayan denetimler söz konusu olduğunda belirli bir belgelendirme devam ettirilebilir ve gerektiğinde kuruluşun işlem ve süreçlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenebilir.

¹ ISA 330, paragraf 8.

² ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", paragraf 7 ve 9. ISA 330, paragraf 28.

³ ISA 330, 28. paragraf.

Ek 1

(Bkz. Parag. 4(c), 14–24, A69-A104)

İç Kontrol Bileşenleri

1. Bu ek; 4(c), 14–24 ve A69-A104 paragraflarında belirtilen iç kontrol bileşenlerini, mali tablo denetimiyle ilişkileri çerçevesinde ayrıntılı şekilde açıklamaktadır.

Kontrol ortamı

2. Kontrol ortamı, şu öğeleri kapsar:
 - (a) *Doğruluk ve etik değerlerin iletilmesi ve uygulanması.* Kontrollerin etkinliği; bu kontrolleri yaratan, yöneten ve izleyen bireylerin doğruluk ve etik değerlerinin ötesine geçemez. Dürüstlük ve etik davranış; kuruluşun etik ve davranış standartlarının, bunların nasıl aktarıldığının ve uygulamada nasıl pekiştirildiğinin ürünüdür. Doğruluk ve etik değerlerin pekiştirilmesi; örneğin personelin hileli, yasadışı veya etik olmayan davranışlarda bulunmasına yol açabilen teşvikleri veya kışkırtmaları ortadan kaldıran veya azaltan idari eylemleri içerir. Kuruluşun doğruluk ve etik değerlerle ilgili politikalarının aktarılması, davranış standartlarının politika beyanları, davranış kuralları ve örnek teşkil etmek vasıtasıyla personele bildirilmesini içerebilir.
 - (b) *Yetkinlik taahhüdü.* Yetkinlik, bireyin işini tanımlayan görevleri yerine getirmesi için gerekli bilgi ve becerilerdir.
 - (c) *Yönetimden sorumlu olanların katılımı.* Bir kuruluşun kontrol farkındalığı, yönetimden sorumlu olanlardan önemli ölçüde etkilenir. Yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarının önemi; çalışma kuralları ile diğer yasal ve idari düzenlemelerde veya yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış rehberde kabul ve tasdik edilir. Yönetimden sorumlu olanların diğer sorumlulukları, ihbar prosedürlerinin tasarım ve etkin işleyişinin ve kuruluşun iç kontrolünün etkinliğini gözden geçirme sürecinin gözetimini içerebilir.
 - (d) *İdarenin felsefesi ve çalışma şekli.* İdarenin felsefesi ve çalışma şekli, birçok özelliği kapsar. Örneğin idarenin mali raporlamaya yönelik tutum ve eylemleri, mevcut alternatif muhasebe ilkeleri arasından tutucu veya agresif seçim yapılması vasıtasıyla veya muhasebe tahminlerinin geliştirilmesindeki dürüstlük ve tutuculukla kendini gösterebilir.
 - (e) *Teşkilat yapısı.* İlgili bir teşkilat yapısının oluşturulması, temel yetki ve sorumluluk alanlarının ve uygun raporlama sıralarının değerlendirilmesini içerir. Kuruluşun teşkilat yapısının uygunluğu, kısmen kuruluşun faaliyetlerinin büyüklüğü ve yapısına dayanır.
 - (f) *Yetki ve sorumluluk verilmesi.* Yetki ve sorumluluk verilmesi; uygun iş uygulamalarıyla ilgili politikaları, kilit personelin bilgi ve deneyimini ve görevlerin yerine getirilmesi için temin edilen kaynakları içerebilir. Ayrıca buna tüm personelin kuruluşun amaçlarını anlamasını, bireysel eylemlerinin bu amaçlarla nasıl ilişkili olduğunu ve bunlara nasıl katkıda bulunduğunu öğrenmesini ve neyden ve nasıl sorumlu tutulacaklarını fark etmelerini sağlayıcı hedefleyen politikalar ve iletişimler dâhil olabilir.

- (g) *İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.* İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, genelde kuruluşun kontrol farkındalığıyla ilgili önemli konuları gösterir. Örneğin en nitelikli bireylerin işe alınmasına yönelik –eğitim geçmişi bilgisi, önceki iş deneyimleri, geçmiş başarıları, doğruluk ve etik davranış kanıtlarına önem veren– standartlar olması kuruluşun ehil ve güvenilir insanlara bağlılığını gösterir. Muhtemel görev ve sorumlulukları aktaran ve eğitim kursları ve seminerleri gibi uygulamaları içeren eğitim politikaları, beklenen performans ve davranış düzeylerini gösterir. Dönemsel performans değerlendirmelerinin belirlediği terfiler, kuruluşun nitelikli personelin daha üst sorumluluk düzeylerine terfi ettirilmesine olan bağlılığını gösterir.

Kuruluşun risk değerlendirme süreci

3. Mali raporlama amaçları açısından kuruluşun risk değerlendirme süreci; idarenin, mali tabloların kuruluşun geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasıyla ilgili faaliyet risklerini nasıl belirlediğini, bu risklerin önemini nasıl tahmin ettiğini, bu risklerin gerçekleşme olasılığını nasıl değerlendirdiğini ve bu risklere ve sonuçlarına yanıt verecek ve bunları yönetecek eylemlere nasıl karar verdiğini içerir. Örneğin kuruluşun risk değerlendirme süreci; kuruluşun, kaydedilmemiş işlem olasılığını nasıl değerlendirdiğini veya mali tablolarda kaydedilen önemli tahminleri nasıl tespit ve analiz ettiğini ele alabilir.
4. Güvenilir mali raporlamayla ilgili riskler; meydana gelebilecek ve kuruluşun mali verileri mali tablolarda idarenin beyanlarıyla tutarlı biçimde başlatma, kaydetme, işleme ve raporlama kabiliyetini olumsuz etkileyebilecek iç ve dış olaylar, işlemler veya koşulları içerir. İdare; belirli riskleri ele alacak planlar, programlar veya eylemler başlatabilir ya da maliyeti yüzünden veya başka bir nedenden ötürü riski kabul etmeye karar verebilir. Riskler, aşağıdakiler gibi koşullar nedeniyle ortaya çıkabilir veya değişim gösterebilir:
 - *Çalışma ortamındaki değişiklikler.* Düzenleyici ortamdaki veya çalışma ortamındaki değişiklikler, rekabet baskılarında değişiklikler ve önemli ölçüde farklı riskler olmasıyla sonuçlanabilir.
 - *Yeni personel.* Yeni personelin iç kontrol konusunda farklı bir odağı veya bilgisi olabilir.
 - *Yeni veya yenileştirilmiş bilişim sistemleri.* Bilişim sistemlerindeki önemli ve hızlı değişiklikler, iç kontrolle ilgili riski değiştirebilir.
 - *Hızlı büyüme.* Faaliyetlerin önemli ölçüde ve hızla genişlemesi, kontrolleri zorlayarak kontrollerde bir aksaklık olması riskini artırabilir.
 - *Yeni teknoloji.* Yeni teknolojilerin üretim süreçlerine veya bilişim sistemlerine dâhil edilmesi, iç kontrolle ilişkili riski değiştirebilir.
 - *Yeni iş modelleri, ürünleri veya faaliyetleri.* Kuruluşun az deneyim sahibi olduğu iş alanlarına veya işlemlere girilmesi, iç kontrolle ilişkili yeni riskler ortaya koyabilir.
 - *Kurumsal yeniden yapılanmalar.* Yeniden yapılanmalar, beraberinde çalışan sayısının azaltılmasını ve gözetimde ve görevler ayrılığında değişiklikleri getirebilir ve bu da iç kontrolle ilişkili riski değiştirebilir.
 - *Yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin genişletilmesi.* Yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin genişletilmesi veya satın alınması; örneğin yabancı para işlemlerinden kaynaklanan ek veya değişik riskler gibi iç kontrolü etkileyebilecek yeni ve genelde benzersiz riskler taşır.
 - *Yeni muhasebe açıklamaları.* Yeni muhasebe ilkelerinin benimsenmesi ya da muhasebe ilkelerinin değiştirilmesi; mali tabloların hazırlanmasındaki riskleri etkileyebilir.

İlgili İş Süreçleri Dâhil Mali Raporlamayla İlgili Bilişim Sistemi ve İletişim

5. Bir bilişim sistemi; altyapı (fiziki bileşenler ve donanım bileşenleri), yazılım, insanlar, prosedürler ve verilerden oluşur. Çoğu bilişim sistemi, bilişim teknolojilerinden (BT'den) yaygın biçimde faydalanır.
6. Mali raporlama sistemini içeren mali raporlama amaçlarıyla ilgili bilişim sistemi;
 - Tüm geçerli işlemleri tespit eden ve kaydeden,
 - Mali raporlama için işlemlerin uygun biçimde sınıflandırmasına imkân vermek üzere işlemleri yeterince detay vererek ve zamanında tanımlayan,
 - İşlemlerin değerini, uygun parasal değerlerinin mali tablolarda kaydedilmesine imkân verecek şekilde ölçen,
 - İşlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkân vermek üzere işlemlerin meydana geldiği zaman aralığına karar veren ve
 - İşlemleri ve ilgili açıklamaları mali tablolarda uygun şekilde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar.
7. Sistemin ürettiği bilginin kalitesi, idarenin kuruluş faaliyetlerini yönetirken ve kontrol ederken uygun kararlar alma ve güvenilir mali raporlar hazırlama kabiliyetini etkiler.
8. Mali raporlama üzerindeki iç kontrolle ilgili bireysel görev ve sorumlulukların tanınmasının sağlanmasını içeren iletişim; politika rehberleri, muhasebe ve mali raporlama rehberleri ve muhtıralar gibi şekiller alabilir. Ayrıca iletişim; elektronik ve sözel olarak ve idarenin eylemleri vasıtasıyla gerçekleştirilebilir.

Kontrol Faaliyetleri

9. Genelde denetimle ilgili olabilecek kontrol faaliyetleri, aşağıdakilerle ilgili politika ve prosedürler olarak kategorize edilebilir:
 - *Performans gözden geçirmeleri.* Bu kontrol faaliyetleri şunları içerir: bütçeler, öngörüler ve önceki dönem performansına kıyasla gerçekleşen performansla dair gözden geçirmeler ve analizler; işletme verileri veya mali veriler gibi farklı veri setlerinin birbiriyle ilişkilendirilmesi, bu ilişkilerin ve araştırmacı ve düzeltici eylemlerin analiz edilmesi; iç verilerin dış bilgi kaynaklarıyla kıyaslanması; işlevsel performans ve faaliyet performansının gözden geçirilmesi.
 - *Bilgi işlem.* Bilişim sistemleri kontrol faaliyetleri, münferit uygulamaların işlenmesinde geçerli olan uygulama kontrolleri ve pek çok uygulamayla ilgili olan ve bilişim sistemlerinin sürekli ve uygun biçimde çalışmasını sağlamaya yardımcı olarak uygulama kontrollerinin etkin işleyişini destekleyen politika ve prosedürler olan genel BT kontrolleri olmak üzere iki büyük gruba ayrılır. Uygulama kontrollerine örnekler şunlardır: kayıtların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi, hesapların ve mizanların korunması ve gözden geçirilmesi, verilerin girdi kontrolleri ve sayısal sıra kontrolleri gibi otomatik kontroller, istisna raporlarının manuel takibi. Genel BT kontrollerine örnekler ise şunlardır: program değişikliği kontrolleri, program ve verilere erişimi sınırlandıran kontroller, paket yazılım uygulamalarının yeni sürümlerinin uygulanması üzerindeki kontroller, sistem yazılımı üzerinde yer alan ve denetim izi bırakmadan mali verileri veya kayıtları değiştirebilecek sistem programlarına erişimi sınırlandıran veya bunların kullanımını izleyen kontroller.

- *Fiziki kontroller.* Şunları kapsayan kontrollerdir:
 - Varlıklara ve kayıtlara erişim olanaklarının güvence altına alınması gibi yeterli koruma tedbirleri dâhil olmak üzere varlıkların fiziksel güvenliği.
 - Bilgisayar programları ve veri dosyalarına erişime yönelik yetkilendirme yapılması.
 - Periyodik sayım ve kontrol kayıtlarında gösterilen tutarlarla kıyaslama yapılması (örneğin kasa, senet ve stok sayımları sonuçlarının muhasebe kayıtlarıyla kıyaslanması).

Varlıkların çalınmasını önlemeyi amaçlayan fiziki kontrollerin, mali tablo hazırlığının güvenilirliği ve dolayısıyla denetimle ne derece ilgili olduğu, varlıkların zimmete geçirilmeye çok müsait olduğu durumlar gibi mevcut koşullara dayalı olur.

- *Görevler ayrılığı.* İşlemleri yetkilendirme, işlemleri kaydetme ve varlıkların muhafaza edilmesi sorumluluklarının farklı kişilere verilmesi. Görevler ayrılığının amacı, kişinin görevlerinin normal seyrinde hem hata veya hile yapacak hem de bunları saklayacak bir pozisyonda olmasına imkân veren fırsatları sınırlandırmaktır.
10. Belirli kontrol faaliyetleri; idare veya yönetimden sorumlu olanların oluşturduğu uygun üst düzey politikaların mevcudiyetine dayalı olabilir. Örneğin yetkilendirme kontrolleri; yönetimden sorumlu olanların belirlediği yatırım kriterleri gibi yerleşik rehberler kapsamında devredilebilir; alternatif olarak büyük alımlar ve tasfiyeler gibi rutin dışı işlemler, belirli üst düzey onaylar gerektirebilir ve bazı durumlarda hissedarların onayı da gerekebilir.

Kontrollerin izlenmesi

11. Önemli idari sorumluluklardan biri de iç kontrolü oluşturmak ve sürekli olarak muhafaza etmektir. İdarenin kontrolleri izlemesi, bu kontrollerin istenen şekilde çalışıp çalışmadığının ve koşullardaki değişikliklere uygun olarak değiştirilip değiştirilmediğinin değerlendirilmesini içerir. Kontrollerin izlenmesi; banka mutabakatlarının zamanında hazırlanıp hazırlanmadığının idarece gözden geçirilmesi, satış personelinin satış sözleşmelerinin koşulları konusundaki kuruluş politikalarına riayetinin iç denetçilerce değerlendirilmesi ve kuruluşun etik politikalara ve iş uygulaması politikalarına riayetinin hukuk müşavirliğince gözetimi gibi faaliyetleri içerebilir. İzleme, kontrollerin zaman içinde etkin şekilde işlemeye devam etmesini sağlamak için de yapılır. Örneğin banka mutabakatlarının zamanındalığı ve doğruluğunun izlenmemesi halinde personel bunları hazırlamayı bırakabilir.
12. İç denetçiler veya benzer işlevleri yerine getiren personel, ayrı değerlendirmeler vasıtasıyla kuruluşun kontrollerinin izlenmesine katkıda bulunabilir. Genelde iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanarak iç kontrolün işleyişi hakkında düzenli olarak bilgi sağlar ve iç kontrolün güçlü ve zayıf yönleri hakkında bilgi ve iç kontrolün iyileştirilmesine yönelik tavsiyeler verirler.
13. İzleme faaliyetleri, dış taraflardan gelen ve sorunlara işaret eden veya iyileştirilmesi gereken alanların altını çizen iletişimlerdeki bilgilerin kullanılmasını içerebilir. Müşteriler, faturalarını ödeyerek veya fiyatlar hakkında şikâyetle bulunarak dolaylı yoldan faturalandırma verilerini doğrular. Ayrıca düzenleyiciler, iç kontrolün işleyişini etkileyen konular hakkında kuruluşla iletişime geçebilir (örneğin bankacılık düzenleme kurumlarının incelemelerle ilgili iletişimleri). İdare de izleme faaliyetlerini gerçekleştirirken dış denetçilerden gelen iç kontrolle ilgili bildirimleri dikkate alabilir.

Ek 2

(Bkz. Parag. A33, A115)

Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylar

Aşağıda önemli yanlış bildirim risklerinin mevcudiyetine işaret edebilecek koşul ve olaylara dair örnekler sunulmaktadır. Burada verilen örnekler, birçok farklı olay ve koşulu kapsamaktadır. Bununla birlikte her olay veya koşul denetim göreviyle ilgili olmayabilir ve örnek listesi aşağıdakilerle sınırlı değildir.

- Ekonomik açıdan istikrarsız olan bölgelerdeki çalışmalar: örneğin önemli para devalüasyonu veya yüksek enflasyonist ekonomileri olan ülkeler.
- Değişken piyasalara maruz kalan çalışmalar: örneğin vadeli işlemler ticareti.
- Son derece karmaşık düzenlemelere tabi olan çalışmalar.
- Önemli müşteri kayıpları dâhil işletmenin sürekliliği ve likidite sorunları.
- Sermaye ve kredi bulunabilirliği konusundaki kısıtlamalar.
- Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstrideki değişiklikler.
- Tedarik zincirindeki değişiklikler.
- Yeni ürünler veya hizmetler geliştirilmesi veya sunulması ya da yeni bir iş koluna geçilmesi.
- Yeni yerlere doğru genişleme.
- Kuruluş bünyesindeki değişiklikler: örneğin büyük şirket alımları veya diğer olağandışı olaylar.
- Satılması olası kuruluşlar veya iş dalları.
- Karmaşık ittifakların ve ortak teşebbüslerin mevcudiyeti.
- Bilanço dışı finans, özel amaçlı kuruluşlar ve diğer karmaşık finansman düzenlemelerinin kullanılması.
- İlgili taraflarla yapılan önemli işlemler.
- Uygun muhasebe ve mali raporlama becerilerine sahip personel eksikliği.
- Kilit yöneticilerin ayrılması gibi kilit personel değişiklikleri.
- İç kontrol zafiyetleri, özellikle idarenin ele almadığı zafiyetler.
- Kuruluşun BT stratejisi ve iş stratejisi arasındaki tutarsızlıklar.
- BT ortamındaki değişiklikler.
- Mali raporlamayla ilgili önemli yeni BT sistemlerinin kurulması.
- Kuruluşun çalışmalarının veya mali sonuçlarının düzenleyici kuruluşlar veya devlet organları tarafından sorgulanması.
- Eski yanlış bildirimler, hatalarla dolu bir geçmiş veya dönem sonunda önemli miktarda düzeltme yapılmış olması.
- Şirketler arası işlemler ve dönem sonunda büyük gelir işlemleri gibi rutin olmayan veya sistematik olmayan önemli miktarda işlem olması.

- İdarenin isteğine dayalı olarak kaydedilmiş işlemler: örneğin borcun yeniden finanse edilmesi, elden çıkarılacak kıymetler ve pazarlanabilir menkul kıymetlerin sınıflandırılması.
- Yeni muhasebe açıklamalarının uygulanması.
- Karmaşık süreçler içeren muhasebe ölçümleri.
- Muhasebe tahminleri gibi önemli ölçüm belirsizliği içeren olaylar veya işlemler.
- Devam eden davalar ve muhtemel yükümlülükler: örneğin satış taahhütleri, finansal teminatlar ve çevre ıslahı.

ISSAI 1320

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

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Financial Audit Guidelines

Materiality in Planning and Performing an 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) 320 “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”ten yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1320 İçindekiler Tablosu

ISA 320 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	P3
Genel Hususlar	P4
Denetim Bağlamında Önemlilik	P5–P7
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	P8–P11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 320	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Bağlamında Önemlilik	2–6
Yürürlük Tarihi	7
Amaç	8
Tanım	9
Gereklilikler	
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	10–11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	12–13
Dokümantasyon	14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Önemlilik ve Denetim Riski	A1
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	A2–A12
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	A13

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 320 Uygulama Notu¹

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı ISA 320’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 315, 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 320, denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu ele alır. ISA 450², tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmede önemliliğin nasıl uygulandığını ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Denetim Bağlamında Önemlilik.
 - Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi.
 - Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 320, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 320, ISA’nın A2 ve A9 paragraflarında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

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

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

Genel Hususlar

- P4. Mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda raporlamayı içeren kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, ISA'ların kapsamıyla kıyaslandığında genelde daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi, mali tablo denetimiyle ilgili göz önünde bulundurulmuş daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında; örneğin denetçinin bütçe ve hesap verme sorumluluğu gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili ek denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Bu tarz ek raporlama amaçlarının olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamusal beklentiler söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, önemliliğe karar verirken bu gibi beklentileri dikkate alır. Yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili ek sorumluluklar, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberlerinde (ISSAI 4000¹ ve 4200²) ele alınmaktadır. Bu tür ek sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4000 ve 4200'ü dikkate alabilir.

Denetim Bağlamında Önemlilik

- P5. Kamu sektöründe planlamaya yönelik önemlilik belirlenirken kalemlerin niteliğinin yanı sıra hem niteliksel hem de niceliksel hususlar önemlidir. Konunun yer aldığı bağlam, önemli olabilir. Dahası kalemlerin veya kalem gruplarının yapısal niteliği veya özellikleri, onları önemli kılabilir.
- P6. ISA 320'nin A2 numaralı paragrafı, genelde yasa koyucular ve düzenleyicilerin kamu kurumlarına ait mali tabloların birincil kullanıcıları olduğunu ve mali tabloların ekonomik kararlar dışındaki kararları almak için kullanılabileceğini ifade eder. Yasa koyucular, vatandaşları temsil eder ve çeşitli kamu kurum ve kuruluşların programları, faaliyetleri ve fonksiyonları için finansman sağlar. Yasa koyucular ve/veya düzenleyiciler, genellikle bir kurumun faaliyetlerini değerlendirir veya bunlara ilişkin karar alır. Diğer kullanıcılar arasında kurum yönetimi, tahvil sahipleri veya medya olabilir. Yasa koyucu ve düzenleyicilerin ihtiyaçlarına cevap veren mali tablolar, diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını da büyük oranda karşılayacaktır.
- P7. Mali tablolar, kamu kurumlarının kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun temel bir unsurunu da temsil edebilir. Hesap verme sorumluluğu çerçevesi, farklı seviyelerde önemliliğin belirlenmesini etkileyen diğer faktörleri beraberinde getirebilir. Buna bağlı olarak önemliliğin hem niteliksel hem de niceliksel faktörlerin sonucu olması muhtemeldir. Dolayısıyla belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyleri; genelde düşük bir düzeyde belirlenebilir.

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

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

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

- P8. Yukarıda belirtildiği üzere kamu sektöründe önemlilik, (ISA’larda yanlış bildirimlerin “büyüklüğü” ve “niteliği” ile ilgili yönler olarak ifade edilen) hem niteliksel hem de niceliksel yönleri kapsar. Önemlilik düzeyi veya düzeylerinin belirlenmesi, bu ISA’nın 10 ve 11. paragraflarında açıklanmıştır. Kamu sektöründe belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyleri; ISA’larda yer alan gerekliliklerin izlenmesiyle tespit edilecek önemlilik düzeylerinden daha düşük belirlenebilir. Yukarıda P5-P7 arası paragraflarda açıklandığı üzere bunun konunun bağlamı veya sistemlerin ve söz konusu kurumların niteliği ve özellikleri gibi çeşitli nedenleri olabilir. Ayrıca denetim yetki ve görevi veya mevzuat, belirli prosedürlerin uygulanmasını zorunlu kılabilir. Bu prosedürlere örnek olarak mevzuatla düzenlenen bakanlık maaşları ve kıdemli personelin seyahat ve konuk ağırlama gibi hassas ödemeleri üzerindeki testler verilebilir. Bu tür yanlış bildirimlerin tamamını tespit etmek istediği nadir durumlarda kamu sektörü denetçileri, ilgili tüm işlemleri test eder.
- P9. Kontrollerin etkinliği veya yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin görüş verdikleri durumlarda kamu sektörü denetçileri, mali tablolara yönelik önemliliğe ek olarak bu amaçlara yönelik önemliliği ortaya koyma ihtiyacını göz önünde bulundurur. Örneğin kontrollerin etkinliğine ilişkin raporlama yaparken denetçi, kontrol sapmalarının değerlendirilmesinin önemliliğini belirlemek için örnek alınan işlem yüzdeleri veya parasal tutarlara dayalı bir kıyaslama ölçütünden faydalanabilir.
- P10. Bu ISA’nın A2 paragrafı, kamu sektöründe önemlilik düzeylerinin belirlenmesine ilişkin hususları açıklar. Belli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın veya mali raporlama çerçevesinde yer alan diğer beyanların niteliği gereği önemli olup olmadığını belirlerken kamu sektörü denetçileri, şu gibi niteliksel yönleri dikkate alır:
- Konunun yer aldığı bağlam. Örneğin konunun aynı zamanda yasal ve idari düzenlemelere, mevzuata veya yönetmeliklere uygunluğa tabi olup olmadığı veya ilgili tutarlara bakılmaksızın yasal veya idari düzenlemelerin kamu fonlarının fazla harcanmasını yasaklayıp yasaklamadığı.
 - Farklı paydaşların ihtiyaçları ve mali tabloları nasıl kullandıkları.
 - Mali tablo kullanıcıları için hassas olduğu değerlendirilen işlemlerin niteliği.
 - Bazı açıklamaların gerekliliği dâhil olmak üzere kamu hesapları komisyonu gibi yasama organındaki ilgili komisyonların belirli konulara attığı önemi de kapsayan toplumsal beklenti ve ilgi.
 - Belirli bir alanda yasama organının gözetimine ve düzenlemesine ihtiyaç duyulması.
 - Açıklık ve saydamlık ihtiyacı. Örneğin hile veya diğer zararlar için açıklama yapılmasına ilişkin belli gerekliliklerin olup olmadığı.
- P11. Bu ISA’nın A9 numaralı paragrafı, mali tablo önemliliğine ilişkin uygun kıyaslama ölçütlerinin belirlenmesi hususunu ele alır. Masraflarını karşılama veya kâr ve zararının eşit olması beklenen kamu kurumları için net maliyetler, uygun bir kıyaslama ölçütü olmayabilir. Bu gibi durumlarda brüt gider veya brüt gelirler, daha ilgili bir kıyaslama ölçütü olabilir. Büyük miktarda menkul kıymetleri muhafaza eden kamu kurumları söz konusu olduğunda toplam varlıklar, toplam yükümlülükler, net varlıklar veya net yükümlülükler veya belirli varlık sınıfları mali tablolarda açıklanmaları koşuluyla uygun bir kıyaslama ölçütü olabilir. Bazı durumlarda özellikle niteliksel önemlilik değerlendirilirken diğer kıyaslama ölçütleri de faydalı olabilir. Örneğin:
- Belirli bir programda yer alan ilgili kullanıcı veya kurumların toplamının bir yüzdesi olarak etkilenen kullanıcı veya kurumların sayısı.

- Kamu hesapları komisyonu gibi yasama organındaki ilgili bir komisyon tarafından önceden önemli bulunan tutarlar.
- Örneğin kamu sektörü programları uyarınca bağlanan emeklilik veya engelli aylığı gibi aylık sosyal yardımların hak sahibi alıcılar için önemi gibi yaşam maliyeti göstergelerine kıyasla sosyal yardımlar.

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması

- P12. Bu ISA'nın 12, 13 ve A13 paragrafları; denetim sırasında yeni bilgilerin farkına varılması halinde önemlilik düzeylerini revize etme ihtiyacını ele alır. Kamu sektöründeki yönetim yapıları ve kurumların karşılıklı ilişkileri nedeniyle kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında yeni bilgilere ulaşması, sıra dışı bir durum değildir.

Uluslararası Denetim Standardı

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

International Standard on Auditing

Materiality in Planning and Performing an Audit



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 320), 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: 978-1-60815-008-3

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 320

DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

(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 Bağlamında Önemlilik	2–6
Yürürlük Tarihi	7
Amaç	8
Tanım	9
Gereklilikler	
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	10–11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	12–13
Belgelendirme	14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Önemlilik ve Denetim Riski	A1
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	A2–A12
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	A13

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulaması sorumluluğunu ele alır. ISA 450¹, tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmede önemliliğin nasıl uygulandığını açıklar.

Denetim Bağlamında Önemlilik

2. Mali raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genelde mali tabloların hazırlanması ve sunumu bağlamında ele alır. Mali raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmesine karşın genellikle aşağıda belirtilen hususları açıklar:
 - Eksiklikler dâhil olmak üzere yanlış bildirimlerin, tek başına veya toplu olarak, kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi mantık çerçevesinde beklenmekteyse bu yanlış bildirimler önemli olarak nitelendirilir.
 - Önemliliğe ilişkin yargılara, mevcut şartlar ışığında varılır ve bu yargılar, bir yanlış bildirimün büyüklüğü veya niteliğinden veya bu ikisinin bileşiminden etkilenir.
 - Mali tablo kullanıcıları için önemli olan konulara ilişkin yargılar, bir grup olarak kullanıcıların mali bilgiye yönelik ortak ihtiyaçlarının değerlendirilmesi esasına dayanır². Yanlış bildirimlerin, ihtiyaçları büyük ölçüde çeşitlilik gösterebilecek özel bireysel kullanıcılar üzerindeki olası etkisi dikkate alınmaz.
3. Geçerli mali raporlama çerçevesinde yer alması halinde bu tür bir açıklama, denetim için önemliliği belirlemede denetçiye bir referans çerçevesi sağlar. Geçerli mali raporlama çerçevesi önemlilik kavramına ilişkin bir açıklama içermiyorsa 2. paragrafta belirtilen özellikler, denetçiye böyle bir referans çerçevesini sağlar.
4. Denetçinin önemliliği belirlemesi, mesleki yargısını kullanmasını gerektiren bir konudur ve denetçinin mali tablo kullanıcılarının mali bilgiye yönelik ihtiyaçlarını nasıl algıladığından etkilenir. Bu bağlamda denetçinin kullanıcılarla ilgili şu gibi varsayımlarda bulunması uygundur:
 - (a) Kullanıcıların ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebeye ilişkin makul düzeyde bilgiye sahip olduğu ve mali tablolarda yer alan bilgileri makul özen göstererek incelemeye istekli olduğu,
 - (b) Mali tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığı, sunulduğu ve denetlendiğini bildiği,
 - (c) Gelecekteki faaliyetlere ilişkin tahminler, kararlar ve değerlendirmelere dayalı miktar ölçümlerinin doğasında bulunan belirsizliklerin farkında olduğu ve
 - (d) Mali tablolarda yer alan bilgiye dayanarak makul ekonomik kararlar aldığı.
5. Önemlilik kavramı; denetçi tarafından denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde, tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasında kullanılır. (Bkz. Parag. A1)

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

² Örneğin Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca kabul edilen "Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Çerçeve", kâr amacı güden bir kuruluşta, yatırımcılar işletmeye risk sermayesi sağlayan kişiler olduğundan onların ihtiyaçlarına cevap veren mali tabloların sağlanmasının, mali tabloların karşılayabileceği diğer kullanıcı ihtiyaçlarına da büyük oranda cevap vereceğini bildirmektedir.

6. Denetimi planlarken denetçi, önemli kabul edilecek yanlış bildirimlerin büyüklüğüne ilişkin yargıya varır. Bu yargılar, şu hususlara esas teşkil eder:
- (a) Risk değerlendirme prosedürünün yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.
 - (b) Önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi.
 - (c) Ek denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.

Denetim planlanırken belirlenen önemlilik, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir tutar eşiği ortaya koymayabilir. Bazı yanlış bildirimlerle ilgili koşullar, denetçinin bu yanlış bildirimleri önemlilik düzeyinin altında olsa bile önemli olarak değerlendirmesine neden olabilir. Denetim prosedürlerinin sadece niteliğinden dolayı önemli olabilecek yanlış bildirimleri tespit etmek amacıyla tasarlanması uygulanabilir değildir. Buna rağmen mali tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirirken denetçi, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin sadece büyüklüğünü değil aynı zamanda niteliğini ve meydana geliş şartlarını da göz önünde bulundurur.¹

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

8. Denetçinin amacı, denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulamaktır.

Tanım

9. ISA'ların amaçlarına yönelik olarak uygulama önemliliği, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının bir bütün olarak mali tabloların önemlilik düzeyini aşma olasılığını uygun derecede düşük bir düzeye indirmek amacıyla; denetçi tarafından mali tabloların tümü için önemlilik düzeyinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. Uygun hallerde, uygulama önemliliği; denetçi tarafından işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar açısından önemlilik düzey veya düzeylerinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarlar anlamına da gelir.

Gereklilikler

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

10. Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken bir bütün olarak mali tablolar için önemliliği belirler. Kuruluşun içinde bulunduğu şartlara göre bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemlilik düzeyinin altında kalan yanlış bildirimlerin, kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesini beklemek makul olabilir. Bu gibi yanlış bildirimlerin söz konusu olduğu bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama varsa denetçi; bu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için de önemlilik düzeyi veya düzeylerini belirler. (Bkz. Parag. A2-A11)

¹ ISA 450, paragraf A16.

11. Denetçi, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmek ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar vermek amacıyla uygulama önemliliğini belirler. (Bkz. Parag. A12)

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması

12. Denetçi, denetim sırasında başlangıçta farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine neden olabilecek bilgiler edinmesi halinde bir bütün olarak mali tabloların önemliliğini (ve uygun hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerini) revize eder. (Bkz. Parag. A13)
13. Denetçi, bir bütün olarak mali tablolar için başlangıçta belirlenenden (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzey veya düzeylerinden) daha düşük bir önemlilik düzeyinin uygun olduğu sonucuna varması halinde; uygulama önemliliğinin revize edilmesinin gerekli olup olmadığına ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının hala uygun olup olmadığına karar verir.

Belgelendirme

14. Denetçi, denetim belgelerinde aşağıda belirtilen tutarlara ve bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan faktörlere yer verir¹:
 - (a) Bir bütün olarak mali tabloların önemliliği (bkz. paragraf 10),
 - (b) Uygun hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar açısından önemlilik düzey veya düzeyleri (bkz. paragraf 10),
 - (c) Uygulama önemliliği (bkz. paragraf 11),
 - (d) Denetim ilerledikçe (a)-(c) arası maddelerde yapılan her türlü revizyon (bkz. paragraflar 12-13).

¹ ISA 230, "Denetim Dokümantasyonu", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Önemlilik ve Denetim Riski (Bkz. Parag. 5)

- A1. Mali tablo denetimini yürütürken denetçinin genel amaçları; bir bütün olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine ve mali tablolara ilişkin raporlama yapmasına ve de ISA'ların gerektirdiği şekilde kendi bulgularına uygun iletimde bulunmasına imkân tanımaktır.¹ Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul güvence elde eder.² Denetim riski, mali tablolar önemli yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin buna uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.³ Önemlilik ve denetim riski, denetim boyunca özellikle şu durumlarda değerlendirilir:
- Yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi,⁴
 - Ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi,⁵
 - Varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar⁶ üzerinde ve denetçi raporunda görüş oluşturulurken etkisinin değerlendirilmesi.⁷

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 10)

- A2. Bir kamu kurumu söz konusu olduğunda mali tabloların temel kullanıcıları, genelde yasama organı ve düzenleyici kurum ve kuruluşlardır. Mali tablolar, ekonomik kararlardan başka kararların alınmasında da kullanılabilir. Dolayısıyla bir kamu kurumunun mali tablolarının denetiminde bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerinin) belirlenmesi; kanun, yönetmelik ve diğer yasal ve idari düzenlemelerden ve kamu sektörü programlarına ilişkin yasa koyucuların ve kamuoyunun mali bilgi ihtiyaçlarından etkilenir.

Bir Bütün Olarak Mali Tabloların Önemliliğinin Belirlenmesinde Kıyaslama Ölçütlerinin Kullanılması (Bkz. Parag. 10)

- A3. Önemliliğin belirlenmesi, mesleki yargının kullanılmasını içerir. Bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak genelde bir yüzde, seçilen bir kıyaslama ölçütüne uygulanır. Uygun kıyaslama ölçütünün belirlenmesini etkileyebilecek faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Mali tabloların unsurları, (örneğin varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye, gelirler, giderler)

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 11.

² ISA 200, paragraf 17.

³ ISA 200, paragraf 13(c).

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

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

⁶ ISA 450.

⁷ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

- Belli bir kuruluşa ait mali tabloların kullanıcılarının üzerinde odaklanma eğiliminde olduğu kalemlerin var olup olmadığı (örneğin mali performansı değerlendirmek için kullanıcılar; kâr, gelir ve net varlıklar üzerinde durma eğiliminde olabilir),
 - Kuruluşun niteliği, kuruluşun yaşam döngüsünün hangi noktasında olduğu ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstriyel ve ekonomik ortam,
 - Kuruluşun mülkiyet yapısı ve nasıl finanse edildiği (örneğin kuruluş öz sermayeyle değil de sadece borçla finanse ediliyorsa kullanıcılar, varlıklar üzerinde daha fazla durabilir ve kuruluşun kazancından ziyade varlıklarına önem verebilir) ve
 - Kıyaslama ölçütünün nispi değişkenliği.
- A4. Kurumun içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama ölçütlerine örnek olarak; vergi öncesi kâr, toplam gelir, brüt kâr ve toplam giderler, toplam öz sermaye veya net varlıklar gibi raporlanan gelir kategorileri verilebilir. Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr, genelde kâr amaçlı kuruluşlar için kullanılır. Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr değişken olduğunda, brüt kâr veya toplam gelir gibi diğer kıyaslama ölçütleri daha uygun olabilir.
- A5. Seçilen kıyaslama ölçütüyle ilişkili olarak ilgili mali veriler, genellikle şunları içerir: önceki dönemlere ait mali sonuçlar ve mali pozisyonlar, geçmiş dönemlerden mevcut döneme kadar olan mali sonuçlar ve mali pozisyonlar, kuruluşun içinde bulunduğu şartlardaki önemli değişiklikler (önemli bir ticari kazanç gibi) ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya ekonomik çevredeki koşullarda ilgili değişikliklere göre düzenlenen mevcut döneme ait bütçeler veya tahminler. Örneğin başlangıç noktası olarak belli bir kuruluş için bir bütün olarak mali tabloların önemliliği, devam eden faaliyetlerden doğan vergi öncesi kârın oranına göre belirlenebilir. Bu durumda bu kârdaki istisnai bir azalma veya artışa neden olan koşullar nedeniyle denetçi, geçmiş sonuçlara dayalı devam eden faaliyet rakamlarından elde edilen düzeltilmiş vergi öncesi kâr kullanılarak bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin daha uygun şekilde belirlenebileceği sonucuna varabilir.
- A6. Önemlilik, denetçinin hakkında raporlama yaptığı mali tablolarla ilgilidir. Yeni kurulan bir kuruluş veya mali raporlama döneminde değişiklik yapılması durumunda olduğu gibi mali tabloların on iki aydan daha fazla veya daha az bir dönem için hazırlanması halinde önemlilik, bu mali raporlama dönemi için hazırlanan mali tablolarla ilgilidir.
- A7. Seçilen kıyaslama ölçütüne uygulanacak oranın belirlenmesinde mesleki yargı kullanılır. Oran ve seçilen kıyaslama ölçütü, birbiriyle ilişkilidir. Yani devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâra uygulanan oran, genelde toplam gelire uygulanan orandan daha yüksek olacaktır. Örneğin denetçi, imalat sanayisinde kâr odaklı bir kuruluş için devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın yüzde beşinin uygun olduğunu düşünürken kâr amacı gütmeyen bir kuruluş için toplam gelirin veya toplam giderlerin yüzde birinin uygun olabileceğini düşünebilir. Ancak daha yüksek veya düşük oranlar, koşullara bağlı olarak uygun bulunabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A8. Bir kuruluşun sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârı sürekli olması gerekenden az gözükiyorsa (örneğin işletme sahibinin vergi öncesi kârın büyük bir bölümünü maaş ödemesi olarak aldığı, işletme sahibi tarafından yönetilen işletmelerde bu durum söz konusu olabilir), vergi ve ücret ödemesi öncesi kâr gibi bir kıyaslama ölçütü daha uygun olabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A9. Kamu kurumlarının denetiminde toplam maliyet veya net maliyet (gelir gider arası fark veya alacaklarla harcamalar arası fark), program faaliyetleri için uygun kıyaslama ölçütleri olabilir. Kamu varlıklarının kamu kurumunun sorumluluğunda olması halinde uygun kıyaslama ölçütü, varlıklar olabilir.

Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri veya Açıklamalar için Önemlilik Düzeyi veya Düzeyleri (Bkz. Parag. 10)

- A10. Bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemlilik düzeyinin altında kalan yanlış bildirimlerin, kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi makul ölçülerde beklenebilir. Bu gibi yanlış bildirimlerin söz konusu olduğu bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın varlığına işaret edebilecek faktörler arasında şunlar yer alır:
- Kanun, yönetmelik veya geçerli mali raporlama çerçevesinin; belli kalemlerin ölçülmesi veya açıklanmasına ilişkin kullanıcı beklentilerini etkileyip etkilemediği (örneğin ilgili taraf işlemleri, idare ve yönetimden sorumlu olanlara yapılan hizmet karşılığı ödeme).
 - Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstriye ilişkin kilit açıklamalar (Örneğin bir ilaç şirketinin araştırma ve geliştirme maliyetleri).
 - Mali tablolarda ayrıca beyan edilen kuruluşun faaliyetinin belirli bir yönü üzerine ilginin yoğunlaşp yoğunlaşmadığı (örneğin yeni devralınan bir iş).
- A11. Kuruluşa özel koşullar altında bu gibi işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların var olup olmadığını değerlendirirken denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ve idarenin görüş ve beklentileri konusunda bilgi edinilmesini faydalı bulabilir.

Uygulama Önemliliği (Bkz. Parag. 11)

- A12. Denetimin sadece tek başına önemli olan yanlış bildirimleri tespit etmek üzere planlanması, tek başına önemli olmayan yanlış bildirimlerin toplamının mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabileceği gerçeğini göz ardı eder ve tespit edilmemiş olası yanlış bildirimler için pay bırakmaz. Uygulama önemliliği (ki bu, tanımı gereği bir veya daha fazla tutardır), mali tablolardaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler toplamının bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemliliği aşması olasılığını uygun bir düzeye indirmek için belirlenir. Benzer şekilde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyiyle ilgili uygulama önemliliği; bu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalardaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin bunların tamamı için belirlenen önemlilik düzeyini aşması olasılığını uygun bir seviyeye düşürmek için belirlenir. Uygulama önemliliğinin belirlenmesi, basit mekanik bir hesaplama olmayıp mesleki yargının kullanılmasını içerir. Uygulama önemliliğinin belirlenmesi, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellenen kuruma ilişkin bilgilerinden ve önceki denetimlerde tespit edilen yanlış bildirimlerin niteliği ve kapsamı ve dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki beklentilerinden etkilenir.

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması (Bkz. Parag. 12)

- A13. Denetim sırasında koşullarda meydana gelen değişiklikler (örneğin kuruluşun faaliyetinin önemli bir kısmına son verilmesi kararı), yeni bilgilere ulaşılması veya ek denetim prosedürlerinin bir sonucu olarak kuruluş ve kuruluşun faaliyetlerine ilişkin denetçinin sahip olduğu anlayışın değişmesiyle birlikte bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerinin) revize edilmesi gerekebilir. Örneğin gerçekleşen mali sonuçlar, bir bütün olarak mali tablolar için önemliliği belirlerken kullanılan tahmini dönem sonu mali sonuçlarından büyük oranda farklı olabilir. Bu durum denetim sırasında ortaya çıkarsa denetçi, bu önemlilik düzeyini revize eder.

ISSAI 1330

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

Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar

Financial Audit Guidelines

The Auditor's Responses to Assessed Risks

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) 330 “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1330 İçindekiler Tablosu

ISA 330 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	P3
Genel Hususlar	P4
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri	P5–P9
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	P10
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar	P11
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 330	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Genel Yanıtlar	5
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri	6–23
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği	24
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	25–27
Belgelendirme	28–30
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Genel Yanıtlar	A1–A3
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri	A4–A58
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği	A59
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	A60–A62
Belgelendirme	A63

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 330 Uygulama Notu¹

Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” başlıklı ISA 330’a ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 330, 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 330; denetçinin, mali tablo denetiminde ISA 315’e² uygun olarak denetçi tarafından tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması sorumluluğunu ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri.
 - Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi.
 - Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 330, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 330, ISA’nın A17 paragrafında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

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

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

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. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Bu ek amaçlar; kamu sektörü denetçilerini daha başka önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederek değerlendirmeye, mali tablo düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş riskleri ele alacak genel yanıtlar tasarlayarak uygulamaya ve beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt verecek ek denetim prosedürleri tasarlayarak uygulamaya yönlendirebilir. Fakat bu tarz ek amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu raporlamasına veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu gibi beklentileri dikkate alır ve etkisi değerlendirilmiş uygunsuzluk risklerine ve iç kontrolün etkinliğiyle ilgili risklere yanıt verme ihtiyacına karşı tetikte olur.

Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

- P5. ISA'nın 6. paragrafında anlatıldığı şekilde ek denetim prosedürlerini planlarken kamu sektörü denetçileri, bütçe uygulaması üzerinde yapılan testlerin normalde yılsonunda tamamlanmasına karşın yasal ve idari düzenlemelere uygunluk testlerinin yıl içinde yapılabileceğini de dikkate alır.
- P6. ISA'nın A17 paragrafı; denetim görev ve yetkisinin ve diğer özel denetim gerekliliklerinin, ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin denetçi değerlendirmesini etkileyebileceğini belirtir. Bu diğer gerekliliklere örnekler arasında bütçenin uygulanmasıyla ilgili düzenlemeler veya satın alma alanındaki düzenlemeler gibi belli düzenlemelere uygunsuzluk konusundaki test ve raporlamalar sayılabilir.
- P7. ISA'nın 8. paragrafı, denetçinin ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontroller üzerinde test yapması gereken durumları açıklar. Yukarıda P4 paragrafında ele alınan ek amaçların sonucu olarak bir kamu kurumundaki kontroller üzerinde yapılan testler, özel sektördeki bir kuruluşa yönelik testlerden daha geniş kapsamlı ve detaylı olabilir. Kontroller üzerinde yapılan bu testler, ISA'nın 8. paragrafında açıklanan durumlara bakmaksızın da uygulanabilir. Örneğin kamu sektörü denetçileri, seyahat harcamaları veya hassas ödemelere yönelik kontroller üzerinde veya kuruluş bünyesinde hileyi önlemek veya tespit etmek için tasarlanmış kontroller üzerinde testler uygulayabilir.
- P8. ISA'nın 10. paragrafı uyarınca kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken kamu sektörü denetçileri, kuruluşun daha büyük bir kamusal kontrol ortamının parçası olup olmadığına karar verir. Sonuç olarak, kuruluşun dışında kontroller bulunabilir. Denetçi, bu kontroller hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilemeyeceğine ve nasıl elde edileceğine karar verir.

- P9. ISA'nın 13. paragrafında belirtildiği üzere kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilmiş denetim kanıtını kullanırken kamu sektörü denetçileri, kuruluşla ilgili performans denetimlerinde veya diğer denetim faaliyetlerinde elde edilmiş kanıtları kullanabilir. Geçmiş performans denetimlerinde elde edilmiş kanıtları kullanırken kamu sektörü denetçileri, kullanılan beyanların ve yürütülen testlerin mali tablo denetiminin amaçları için yeterli olup olmadığını değerlendirir.

Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

- P10. ISA'nın 27. paragrafı, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda denetçinin mali tablolar hakkında şartlı görüş vermesini veya görüş vermeyi reddetmesini gerektirir. ISA'nın A62 paragrafı, yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğuna dair denetçinin yargısını etkileyebilecek unsurlara değinmektedir. Yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğunu değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, yukarıda P4 paragrafında ele alınan ek amaçlara ulaşmak için yeterli ve uygun kanıt elde etme ihtiyacını da göz önünde bulundurur.

Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar

- P11. Bazı kamu sektörü ortamlarında örneğin Hesap Mahkemelerinde denetçilerin raporu; genelde önemli konular, kontrol zafiyetleri ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumları gibi mali eylemlerden sorumlu olanların uğrayacağı kişisel yasal sonuçları belirlemek için değerlendirilir ve kullanılır. Bu nedenle bu tür ortamlardaki kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken mali eylemlerden ve yasal gerekliliklere uygunluktan sorumlu olanları tespit edecek prosedürler yürütür.

Uluslararası Denetim Standardı

Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar

International Standard on Auditing

The Auditor's Responses to Assessed Risks



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 330), 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 330

ETKİSİ DEĞERLENDİRİLEN RİSKLERE KARŞI DENETÇİNİN ATACAĞI ADIMLAR

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Genel Yanıtlar	5
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri	6-23
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği	24
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	25-27
Belgelendirme	28-30
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Genel Yanıtlar	A1-A3
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri	A4-A58
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği	A59
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	A60-A62
Belgelendirme	A63

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin, mali tablo denetiminde ISA 315'e¹ uygun olarak denetçi tarafından tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması 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, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı uygun yanıtlar tasarlamak ve uygulamak suretiyle bu risklerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Maddi doğrulama prosedürü - Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimleri tespit etmek için tasarlanan bir denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri şunlardan oluşur:
 - (i) Detaylara yönelik testler (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların detayları) ve
 - (ii) Maddi analitik inceleme teknikleri.
 - (b) Kontroller üzerinde yapılan test - Önemli yanlış bildirimlerin beyan düzeyinde önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusunda kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek için tasarlanmış olan denetim prosedürüdür.

Gereklilikler

Genel Yanıtlar

5. Denetçi, mali tablo düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapacağı genel işleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A1-A3)

Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

6. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bu risklere karşı uygulanan ek denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A4-A8)

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

7. Denetçi uygulanacak ek denetim prosedürlerini tasarlar;en;
- (a) Her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskine dair değerlendirme yaparken aşağıdaki gibi hususları dikkate alır:
- (i) İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özelliklerine bağlı önemli yanlış bildirim olasılığı (yani yapısal risk) ve
- (ii) Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri hesaba katıp katmadığı (yani kontrol riski), dolayısıyla denetçinin kontrollerin etkin biçimde çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği (yani denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi tasarlar) (Bkz. Parag. A9-A18)
- (b) Risk değerlendirmesi ne kadar yüksekse denetçi, o kadar çok ikna edici denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A19)

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler

8. Denetçi aşağıdaki durumlarda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontroller üzerinde testler tasarlar ve uygular:
- (a) Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine yönelik denetçi değerlendirmesinin, kontrollerin etkin biçimde çalıştığı beklentisini içermesi halinde (yani denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi tasarlaması halinde) veya
- (b) Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaması halinde (Bkz. Parag. A20-A24)
9. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken bir kontrolün etkinliğine ne kadar fazla güven duyarsa o kadar çok ikna edici denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A25)

Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Niteliği ve Kapsamı

10. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken;
- (a) Kontrollerin
- (i) Denetim kapsamındaki dönem zarfında gerektiğinde nasıl uygulandığı,
- (ii) Kontrollerin uygulanmasındaki tutarlılık ve
- (iii) Kontrollerin kim tarafından ve hangi araçlarla uygulandığı (Bkz. Parag. A26-A29) dâhil olmak üzere kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla bilgi almayla birlikte başka denetim prosedürleri yürütür.
- (b) Test edilecek kontrollerin başka kontrollere (dolaylı kontrollere) dayanıp dayanmadığını, dayanıyorsa bu dolaylı kontrollerin etkin çalıştığını destekleyen denetim kanıtı elde etmenin gerekli olup olmadığını belirler. (Bkz. Parag. A30-A31)

Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Zamanlaması

11. Denetçi, kontrollerden elde edeceği güvenceye uygun bir temel sağlamak üzere aşağıdaki 12 ile 15 arası paragraflara tabi olarak söz konusu kontrollere güvenmeyi tasarladığı dönem boyunca veya belirli bir süre için bu kontrolleri test eder. (Bkz. Parag. A32)

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması

12. Denetçi, ara dönemde kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmesi halinde:
- Ara dönemden sonra bu kontrollerde yapılan önemli değişiklikler hakkında denetim kanıtı elde eder ve
 - Kalan dönem için elde edilecek ek denetim kanıtına karar verir. (Bkz. Parag. A33-A34)

Önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtının kullanılması

13. Denetçi, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının kullanılmasının uygun olup olmadığına ve uygunsu kontrolün tekrar test edilmesinden önce geçebilecek sürenin uzunluğuna karar verirken şunları dikkate alır:
- Kontrol ortamı, kuruluşun kontrolleri izlemesi dahil olmak üzere başka iç kontrol öğelerinin ve kuruluşun risk değerlendirme sürecinin etkinliği.
 - Kontrolün manüel mi yoksa otomatik mi olduğu gibi kontrole ait özelliklerden kaynaklanan riskler.
 - Genel BT kontrollerinin etkinliği.
 - Kontrolün uygulanışı konusunda geçmiş denetimlerde belirlenen sapmaların niteliği ve kapsamı dâhil olmak üzere kontrolün etkinliği ve kuruluş tarafından uygulanışı; kontrolün uygulanışını önemli ölçüde etkileyen personel değişikliklerinin meydana gelip gelmediği.
 - Belli bir kontrolde değişiklik olmamasının, değişen koşullar nedeniyle risk teşkil edip etmediği.
 - Kontrollere ne derece güvenildiği ve önemli yanlış bildirim riskleri. (Bkz. Parag. A35)
14. Denetçi, belli kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtını kullanmayı planlaması halinde geçmiş denetimin sonrasında söz konusu kontrollerde önemli değişiklikler meydana gelip gelmediği hakkında denetim kanıtı elde ederek söz konusu kanıtın konuyla ilgisinin devam ettiğini ortaya koyar. Denetçi, söz konusu kontrollere dair bildiklerini teyit etmek amacıyla bu kanıtı gözlem veya incelemeyle birlikte bilgi alma yoluyla elde eder ve
- Denetçi, geçmiş denetimde elde edilen denetim kanıtının konuyla ilgisini etkileyen değişiklikler meydana gelmişse kontrolleri mevcut denetimde test eder. (Bkz. Parag. A36)
 - Denetçi, bu tür değişikliklerin meydana gelmemiş olması halinde kontrolleri en az her üç denetimde bir kere test eder. Ancak, denetçi, sonraki iki denetim döneminde güven duyulan kontrollerin testinin hiç yapılmaması durumunu önlemek amacıyla bazı kontrolleri her denetimde test eder. (Bkz. Parag. A37-A39)

Önemli riskler üzerindeki kontroller

15. Denetçi, önemli olduğuna karar verdiği bir riski ele alan kontrollere güvenmeyi planlıyorsa bu kontrolleri mevcut denetimde test eder.

Kontrollerin Çalışma Etkinliğinin Değerlendirilmesi

16. Denetçi, ilgili kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirirken maddi doğrulama prosedürleriyle tespit edilen yanlış bildirimlerin, kontrollerin etkin çalışmadığına işaret edip etmediğini değerlendirir. Ancak maddi doğrulama prosedürleri sonucunda tespit edilen yanlış bildirim olmaması, test edilen hedefle ilgili kontrollerin etkin olduğuna dair denetim kanıtı sağlamaz. (Bkz. Parag. A40)
17. Denetçinin güvenmeyi tasarladığı kontrollerden sapmalar olduğunun tespit edilmesi halinde denetçi; bu konuları ve muhtemel sonuçlarını anlamak için özel sorgulamalar gerçekleştirir ve aşağıdaki hususlara karar verir:(Bkz. Parag. A41)
 - (a) Kontroller üzerinde yapılan testlerin, kontrollere güvenmek için uygun temel sağlayıp sağlamadığı,
 - (b) Kontroller üzerinde ek testlerin yapılmasının gerekip gerekmediği veya
 - (c) Olası yanlış bildirim risklerinin maddi doğrulama testleri kullanılarak ele alınması gerekip gerekmediği.

Maddi Doğrulama Prosedürleri

18. Denetçi, etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak önemli her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A42-A47)
19. Denetçi, maddi doğrulama prosedürleri olarak dış teyit prosedürleri uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir. (Bkz. Parag. A48-A51)

Mali Tabloların Kapanış Süreciyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri

20. Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri, mali tablolara ilişkin kapanış süreciyle ilgili aşağıdaki denetim prosedürlerini içerir:
 - (a) Mali tabloların temel muhasebe kayıtlarıyla uygunluğu veya mutabakatı ve
 - (b) Mali tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtları ve diğer düzenlemelerin incelenmesi. (Bkz. Parag. A52)

Önemli Risklere Karşı Uygulanan Maddi Doğrulama Prosedürleri

21. Denetçi, beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskinin önemli bir risk olduğuna karar vermesi halinde özellikle bu riske yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri yürütür. Önemli bir riske yönelik yaklaşımın sadece maddi doğrulama prosedürlerinden oluştuğu durumlarda bu prosedürler, detaylara yönelik testleri içerir. (Bkz. Parag. A53)

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması

22. Denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönemde uygulanması halinde denetim sonuçlarını ara dönemden dönem sonuna kadar genişletmek için makul temel sağlayan:
 - (a) Arada kalan dönem için kontroller üzerinde yapılan testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürleri gerçekleştirerek veya
 - (b) Denetçinin yeterli olduğuna karar vermesi halinde sadece ek maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak
 kalan dönemi kapsama dahil eder. (Bkz. Parag. A54-A57)

23. Denetçi, ara dönemde önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirirken denetçinin beklemediği yanlış bildirimlerin tespit edilmesi halinde ilgili risk değerlendirmesinin ve kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının değiştirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A58)

Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği

24. Denetçi, ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere mali tabloların genel sunumunun geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri yürütür. (Bkz. Parag. A59)

Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

25. Denetçi, denetimi tamamlamadan önce, uygulanan denetim prosedürleri ve elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmelerin uygun olmaya devam edip etmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A60-A61)
26. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine karar verir. Denetçi, görüşünü oluştururken mali tablolardaki beyanlara destek verdiği veya aykırı düştüğüne bakmaksızın ilgili tüm denetim kanıtlarını dikkate alır. (Bkz. Parag. A62)
27. Denetçi, önemli bir mali tablo beyanı ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemesi halinde ek denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde mali tablolar hakkında şartlı görüş verir veya görüş vermeyi reddeder.

Belgelendirme

28. Denetçi, denetim belgelerinde şunlara yer verir:¹
- (a) Mali tablo düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele almak için genel yanıtlar ile uygulanan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
 - (b) Bu prosedürlerin beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş risklerle bağlantısı.
 - (c) Denetim sonuçlarının açık olmadığı durumlarda varılan sonuçlar dâhil olmak üzere denetim prosedürlerinin sonuçları (Bkz. Parag. A63)
29. Kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtını kullanmayı planlaması halinde denetçi, geçmiş denetimde test edilen bu tür kontrollere güvenilmesine dair varılan neticelere denetim belgelerinde yer verir.
30. Denetçinin denetim belgeleri, mali tabloların temel muhasebe kayıtlarıyla uyuştuğunu veya mutabık olduğunu gösterir.

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

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Genel Yanıtlar (Bkz. Parag. 5)

- A1. Mali tablo düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele alacak genel yanıtlar, şunları içerebilir:
- Denetim ekibine, mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesinin öneminin belirtilmesi.
 - Daha deneyimli veya özel becerilere sahip çalışanların görevlendirilmesi veya uzmanlardan faydalanılması.
 - Daha fazla gözetim sağlanması.
 - Uygulanacak ek denetim prosedürlerinin seçimine, öngörülemezlikle ilgili ek unsurların dâhil edilmesi.
 - Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamı konusunda genel değişiklikler yapılması. Örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi.
- A2. Denetçinin kontrol ortamına ilişkin bilgisi, mali tablo düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeyi ve dolayısıyla denetçinin genel yanıtlarını, etkiler. Etkin kontrol ortamı, denetçinin iç kontrole ve kuruluş bünyesinde üretilen denetim kanıtının güvenilirliğine daha fazla güvenmesine imkân verebilir. Dolayısıyla denetçinin, örneğin bazı denetim prosedürlerini dönem sonu yerine ara dönemde yürütmesine imkân tanıyabilir. Bununla birlikte kontrol ortamındaki zafiyetlerin ters etkisi vardır. Örneğin denetçi; etkisiz kontrol ortamına,
- Ara dönem yerine dönem sonu itibariyle daha fazla denetim prosedürü uygulayarak,
 - Maddi doğrulama prosedürleri yoluyla daha kapsamlı denetim kanıtı elde ederek ve
 - Denetimin kapsamında yer alacak iş yerlerinin sayısını artırarak
- yanıt verebilir.
- A3. Bu nedenle bu tür hususların denetçinin genel yaklaşımı üzerinde önemli etkisi vardır: örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin vurgulanması (maddi doğrulama yaklaşımı) veya maddi doğrulama prosedürleriyle birlikte kontroller üzerinde yapılan testleri kullanma yaklaşımı (karma yaklaşım).

Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

Ek Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz. Parag. 6)

- A4. Beyan düzeyindeki tespit edilmiş risklere dair denetçi değerlendirmesi, ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik uygun denetim yaklaşımının belirlenmesine yönelik temel sağlar. Örneğin denetçi, şunlara karar verebilir:
- (a) Denetçi, belli bir beyana yönelik etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yalnızca kontroller üzerinde yapılan testleri yürüterek etkin bir yanıt verebilir.

- (b) Yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin yürütülmesi, belli beyanlar için uygundur. Bu nedenle denetçi, kontrollerin etkisini ilgili risk değerlendirmesinin dışında bırakır. Bunun nedeni; denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin, beyanla ilgili etkin herhangi bir kontrol tespit etmemiş olması veya kontrollerin test edilmesinin etkisiz olması ve dolayısıyla denetçinin maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi hedeflememesi olabilir.
- (c) Hem kontroller üzerinde yapılan testler hem de maddi doğrulama prosedürlerini kullanan karma yaklaşım, etkili bir yaklaşımdır.

Bununla birlikte 18. Paragrafta belirtildiği üzere denetçi; seçilen yaklaşıma bakmaksızın önemli her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular.

- A5. Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu prosedürün amacı (yani kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (yani inceleme, gözlem, bilgi alma, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedürü) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt verilmesinde çok önemlidir.
- A6. Denetim prosedürünün zamanlaması; ilgili prosedürün ne zaman uygulandığı veya denetim kanıtının geçerli olduğu dönem veya tarihi ifade eder.
- A7. Denetim prosedürünün kapsamı; örneklem boyutu veya bir kontrol faaliyetinin gözlem sayısı gibi uygulanacak prosedürleri ifade eder.
- A8. Niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bu risklere yanıt veren ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması; denetçinin uygulayacağı ek denetim prosedürleri ve risk değerlendirmesi arasında net bir bağlantı sağlar.

Beyan Düzeyindeki Etkisi Değerlendirilmiş Risklere Yanıt Verilmesi (Bkz. Parag. 7(a))

Nitelik

- A9. Denetçinin değerlendirdiği riskler, uygulanacak denetim prosedürlerinin hem türünü hem kombinasyonunu etkileyebilir. Örneğin etkisi değerlendirilmiş risk yüksek olduğunda denetçi, belgeyi incelemeye ilaveten sözleşme koşullarının tamlığını karşı tarafla teyit edebilir. Ayrıca belli denetim prosedürleri, bazı beyanlar için diğerlerine kıyasla daha uygun olabilir. Örneğin gelir söz konusu olduğunda tamlik beyanına ilişkin etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim riskine en iyi karşılık veren prosedür, kontroller üzerinde yapılan testler olabilir. Gerçekleşme beyanına ilişkin etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim riskine en iyi karşılık veren prosedür ise maddi doğrulama prosedürleri olabilir.
- A10. Bir riske ilişkin yapılan değerlendirmenin gerekçeleri, denetim prosedürlerinin niteliğinin belirlenmesiyle ilgilidir. Örneğin ilgili kontrollere bakılmaksızın etkisi değerlendirilmiş riskin, işlem sınıfının belirli özellikleri nedeniyle düşük olması halinde denetçi; maddi analitik inceleme tekniklerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığına karar verebilir. Diğer yandan etkisi değerlendirilmiş riskin iç kontroller nedeniyle düşük olması ve denetçinin maddi doğrulama prosedürlerini bu düşük değerlendirmeye dayandırmak istemesi halinde söz konusu denetçi, 8(a) paragrafının gerektirdiği üzere bu kontroller üzerinde testler yürütür. Bu durum; örneğin kuruluşun bilişim sistemi tarafından rutin olarak işlenen ve kontrol edilen, makul ölçüde düzenli ve basit özelliklere sahip işlem sınıfları için geçerli olabilir.

Zamanlama

- A11. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürlerini ara dönemde veya dönem sonunda uygulayabilir. Önemli yanlış bildirim riski ne kadar yüksekse denetçinin; maddi doğrulama prosedürlerini erken bir tarih yerine dönem sonuna doğru veya dönem sonunda uygulamanın ya da denetim prosedürlerini haber vermeden veya öngörülemez zamanlarda uygulamanın (örneğin seçili iş yerlerinde denetim prosedürlerini haber vermeden uygulamanın) daha etkin olduğuna karar verme olasılığı da o kadar yüksek olur. Bu husus, özellikle hile risklerine karşı yapılacak işler dikkate alındığında daha uygundur. Örneğin kasıtlı yanlış bildirim veya manipülasyon riskleri tespit edildiğinde denetçi, ara dönemde ulaşılan denetim sonuçlarını dönem sonuna genelleyecek denetim prosedürlerinin etkili olmayacağı sonucuna varabilir.
- A12. Diğer yandan denetim prosedürlerinin dönem sonundan önce uygulanması, denetçinin önemli konuları denetimin erken safhasında belirlemesine ve dolayısıyla bu konuları idarenin yardımıyla çözüme ulaştırmasına veya bunları ele alacak etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmesine yardımcı olabilir.
- A13. Buna ilaveten belli denetim prosedürleri, sadece dönem sonunda veya sonrasında uygulanabilir. Örneğin:
- Mali tabloların muhasebe kayıtlarıyla uyuşması,
 - Mali tabloların hazırlanması sırasında yapılan düzenlemelerin incelenmesi,
 - Kuruluşun uygun olmayan satış sözleşmeleri akdetmiş olması veya işlemlerin sonlandırılmamış olması riskine karşı dönem sonunda uygulanacak prosedürler.
- A14. Denetim prosedürlerinin ne zaman uygulanacağına dair denetçinin değerlendirmesini etkileyen ilgili diğer faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Kontrol ortamı.
 - Konuyla ilgili bilgiye ne zaman erişilebileceği (örneğin elektronik dosyaların üstüne sonradan yazılmış olabilir veya gözlemlenecek prosedürler sadece belirli zamanlarda gerçekleşebilir).
 - Riskin niteliği (örneğin kazanç beklentilerini karşılamak amacıyla sonradan gerçek olmayan satış anlaşmaları yaratılarak gelirlerin şişirilmesi riski söz konusuysa denetçi, dönem sonunda mevcut olan sözleşmeleri incelemek isteyebilir).
 - Denetim kanıtının ilgili olduğu dönem veya tarih.

Kapsam

- A15. Gerekli olduğuna karar verilen bir denetim prosedürünün kapsamı; önemlilik, etkisi değerlendirilmiş risk ve denetçinin elde etmeyi planladığı güvence derecesi dikkate alındıktan sonra belirlenir. Tek bir hedefe ulaşmak için birkaç prosedürün birleşiminin kullanılması halinde her prosedürün kapsamı, ayrı biçimde değerlendirilir. Genelde önemli yanlış bildirim riski arttıkça denetim prosedürlerinin kapsamı da genişler. Örneğin hileden kaynaklanan etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskine karşı, örneklem boyutlarının genişletilmesi veya maddi analitik inceleme prosedürlerinin daha detaylı düzeyde uygulanması uygun olabilir. Fakat denetim prosedürünün kapsamının artırılması, yalnızca denetim prosedürünün belirli riskle ilgili olması halinde etkili olur.

- A16. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri'nin (BDDT) kullanılması, elektronik işlemlerin ve hesap dosyalarının daha kapsamlı biçimde test edilmesine imkân verebilir. Bu durum, denetçinin örneğin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verirken testin kapsamını uyarlamaya karar verdiği durumlarda faydalı olabilir. Bu tür teknikler; ana elektronik dosyalardan işlem örnekleme seçilmesi, belirli özelliklere sahip işlemlerin sınıflandırılması veya tek bir örneklem yerine tüm popülasyonun test edilmesi için kullanılabilir.

Kamu kurumlarına özgü konular

- A17. Kamu kurumlarının denetimleri söz konusu olduğunda denetim görev ve yetkisi ve diğer özel denetim gereklilikleri; ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik denetçi değerlendirmesini etkileyebilir.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü konular

- A18. Küçük ölçekli kuruluşlar söz konusu olduğunda denetçinin tespit edebileceği çok sayıda kontrol faaliyeti olmayabilir veya kontrollerin varlığının veya çalışmasının kuruluş tarafından yapılan belgelendirmenin kapsamı sınırlı olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin esasen maddi doğrulama prosedürleri olan ek denetim prosedürleri uygulaması daha verimli olabilir. Bununla birlikte bazı istisnai durumlarda kontrol faaliyetlerinin veya diğer kontrol bileşenlerinin bulunmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini imkânsız hale getirebilir.

Riskin Daha Yüksek Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 7(b))

- A19. Riskin daha yüksek değerlendirilmesi nedeniyle daha ikna edici denetim kanıtı elde ederken denetçi; kanıt miktarını artırabilir veya örneğin üçüncü taraf kanıtı elde edilmesine daha fazla önem vererek ya da bağımsız kaynaklardan destekleyici kanıtlar elde ederek daha ilgili veya güvenilir kanıt elde edebilir.

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler

Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Tasarlanması ve Uygulanması (Bkz. Parag. 8)

- A20. Kontroller üzerinde yapılan testler; yalnızca denetçinin bir beyandaki önemli yanlış bildirimini önlemeye veya tespit ederek düzeltmeye uygun şekilde tasarlanmış olduğuna karar verdiği kontroller üzerinde uygulanır. Denetlenen dönemde farklı zamanlarda aslen farklı kontrollerin kullanılmış olması halinde, her kontrol ayrı şekilde değerlendirilir.
- A21. Kontrollerin çalışma etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin tasarım ve uygulamasının tanınmasından ve değerlendirilmesinden farklıdır. Ancak bunlar için aynı tür denetim prosedürleri kullanılır. Bu nedenle denetçi, kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve uygulanmış olduklarını belirlerken aynı zamanda bu kontrollerin çalışma etkinliğini test etmenin etkili olduğuna karar verebilir.
- A22. Ayrıca bazı risk değerlendirme prosedürleri, kontroller üzerinde yapılan testler olarak tasarlanmamış olsa da bu prosedürler; kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı sağlayabilir ve dolayısıyla kontroller üzerinde yapılan testler gibi iş görebilir. Örneğin denetçinin risk değerlendirme prosedürleri şunları içermiş olabilir:
- Bütçelerin idare tarafından nasıl kullanıldığının sorgulanması.
 - Aylık olarak bütçelenen ve gerçekleşen harcamaların idare tarafından nasıl kıyaslandığının izlenmesi.

- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arası farkların araştırılmasıyla ilgili raporların incelenmesi.

Bu denetim prosedürleri, kuruluşun bütçeleme politikalarının tasarımı ve bu politikaların uygulanıp uygulanmadığı hakkında bilgi sağlar. Ancak bütçeleme politikalarının uygulanmasının harcamaların sınıflandırılmasındaki önemli yanlış bildirimleri önlemek veya tespit etmekteki etkinliği hakkında da denetim kanıtı sağlayabilir.

- A23. Buna ilaveten denetçi, aynı işlem hakkında detaylara yönelik testle eşzamanlı uygulanmak üzere kontroller üzerinde yapılan bir test tasarlayabilir. Kontroller üzerinde yapılan testin amacı, detaylara yönelik testin amacından farklı olmasına rağmen bu ikisi, aynı işlem hakkında hem kontrollere hem detaylara yönelik testler yürütülmesi vasıtasıyla eş zamanlı gerçekleştirilebilir. Buna çift amaçlı test de denir. Örneğin denetçi, onaylanıp onaylanmadığını belirlemek üzere bir faturayı incelemek ve ilgili işleme ait maddi denetim kanıtı sağlamak amacıyla bir test tasarlayabilir ve bu testin sonuçlarını değerlendirebilir. Çift amaçlı test, testin her amacı ayrı biçimde düşünülerek tasarlanır ve değerlendirilir.
- A24. Bazı durumlarda denetçi, beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtını tek başına sağlayan etkin maddi doğrulama prosedürleri tasarlamamanın imkansız olduğunu görebilir.¹ Bu durum; kuruluşun işlemlerini BT kullanarak gerçekleştirdiği ve işlemlere yönelik BT sisteminden çıkanlar hariç belge üretilmediği veya saklanmadığı hallerde ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda 8(b) paragrafı, denetçinin ilgili kontroller üzerinde testler yürütmesini gerektirir.

Denetim Kanıtı ve Denetim Kanıtına Yönelik Güven (Bkz. Parag. 9)

- A25. Benimsenen yaklaşımın esasen kontroller üzerinde yapılan testlerden oluştuğu hallerde, özellikle yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumlarda, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında daha yüksek bir güvence düzeyi aranabilir.

Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Niteliği ve Kapsamı

Bilgi almayla birlikte diğer denetim prosedürleri (Bkz. Parag. 10(a))

- A26. Bilgi alma, kontrollerin çalışma etkinliğinin test edilmesi için tek başına yeterli değildir. Dolayısıyla bilgi almayla birlikte başka denetim prosedürleri uygulanır. Bu bağlamda bilgi almanın yeniden uygulama ve incelemeye birlikte uygulanması; bilgi almanın gözlemle birlikte uygulanmasından daha fazla güvence sağlayabilir; çünkü gözlem, yalnızca yapıldığı anda geçerlidir.
- A27. Bir kontrolün niteliği, bu kontrolün etkin çalışıp çalışmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmek için gereken prosedür türünü etkiler. Örneğin çalışma etkinliğinin belgeyle kanıtlanması halinde denetçi, çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmek için bu belgeyi incelemeye karar verebilir. Ancak bazı kontroller söz konusu olduğunda belgelendirme mümkün veya ilgili olmayabilir. Örneğin kontrol ortamındaki bazı faktörler (yetki ve sorumluluk tayini gibi) veya bazı kontrol faaliyeti türleri (bilgisayarın uyguladığı kontrol faaliyetleri) için belgelendirme bulunmayabilir. Bu tür durumlarda çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı, gözlem yapılması ve BDDT'lerin kullanılması gibi başka denetim prosedürleriyle birlikte bilgi alınması yoluyla elde edilebilir.

¹ ISA 315, paragraf 30.

Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsamı

A28. Bir kontrolün etkinliğiyle ilgili daha ikna edici denetim kanıtının gerektiği hallerde kontrol üzerinde yapılan testin kapsamını genişletmek uygun olabilir. Kontrollere ne derece güvenildiğinin yanı sıra denetçinin kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsamını belirlerken dikkate alabileceği konular arasında şunlar sayılabilir:

- İlgili dönemde kuruluşun kontrolü uygulama sıklığı.
- Denetçinin, denetim süresi boyunca kontrolün çalışma etkinliğine dayandığı sürenin uzunluğu.
- Kontrolde sapmaya dair beklenen oran.
- Beyan düzeyindeki kontrolün çalışma etkinliğine ilişkin elde edilecek denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği.
- Beyanla ilgili diğer kontroller üzerinde yapılan testlerden ne ölçüde denetim kanıtı elde edildiği.

ISA 530¹, testlerin kapsamı konusunda daha fazla bilgi içermektedir.

A29. BT işlemlerinin yapısal tutarlılığı nedeniyle otomatik bir kontrole yönelik testin kapsamını genişletmeye gerek olmayabilir. Program (tablolar, dosyalar ve programın kullandığı diğer daimi veriler dâhil) değiştirilmediği sürece otomatik bir kontrolün tutarlı biçimde işlemesi beklenebilir. Otomatik bir kontrolün tasarlanan şekilde çalıştığını belirledikten sonra (ki bu, kontrolün ilk uygulandığı anda veya başka bir tarihte yapılabilir) denetçi, kontrolün etkin biçimde çalışmaya devam ettiğini belirlemek için testler yapmayı düşünebilir. Bu tür testler, şunları içerebilir:

- Programdaki değişikliklerin, uygun program değişikliği kontrollerine tabi tutularak yapıldığının belirlenmesi;
- İşlemlerin yürütülmesi için programın onaylı versiyonunun kullanıldığının belirlenmesi;
- İlgili diğer genel kontrollerin etkin olduğunun belirlenmesi.

Bu tür testler, programlarda değişiklikler yapılmadığının belirlenmesini de içerebilir. Bu durum, kuruluşun paket yazılım uygulamalarını bunları değiştirmeksizin veya güncellemeksizin kullanması hallerinde söz konusu olabilir. Örneğin denetçi, ilgili dönemde yetkisiz erişim olmadığına dair denetim kanıtı elde etmek amacıyla BT güvenliğine ilişkin sistem kayıtlarını inceleyebilir.

Dolaylı kontrollerin test edilmesi (Bkz. Parag. 10(b))

A30. Bazı durumlarda dolaylı kontrollerin çalışma etkinliğini destekleyen denetim kanıtı elde edilmesi gerekebilir. Örneğin denetçi, yetkilendirilmiş kredi sınırlarını aşan satışları detaylandıran istisna raporlarının kullanıcı tarafından gözden geçirilmesinin etkinliğini test etmeye karar verdiğinde denetçiyi doğrudan ilgilendiren kontrol, kullanıcı gözden geçirmesi ve ilgili izlemedir. Raporlardaki bilgilerin doğruluğu üzerindeki kontroller (örneğin genel BT kontrolleri), “dolaylı” kontroller olarak tanımlanır.

A31. BT işlemlerinin yapısal tutarlılığı dolayısıyla otomatik bir uygulama kontrolünün uygulanışı hakkındaki denetim kanıtı, kuruluşun genel kontrollerinin (özellikle değişiklik kontrollerinin) çalışma etkinliği hakkındaki denetim kanıtıyla birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu kontrolün çalışma etkinliği hakkında da somut denetim kanıtı sağlayabilir.

¹ ISA 530, “Denetim Örnekleme”.

Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Zamanlaması

Hedeflenen güven dönemi (Bkz. Parag. 11)

- A32. Sadece belli bir tarihi veya dönemi ilgilendiren denetim kanıtı, denetçinin amaçları açısından, örneğin dönem sonunda kuruluşun fiziksel stok sayımı üzerindeki kontrolleri test ederken yeterli olabilir. Diğer yandan, denetçinin bir dönemi ilgilendiren bir kontrole güvenmeyi hedeflemesi halinde, bu kontrolün söz konusu dönemde ilgili olan zamanlarda etkin bir biçimde çalıştığına dair denetim kanıtı sağlayabilecek testlerin yapılması uygun olacaktır. Bu tür testler, kuruluşun kontrolleri izlemeye yönelik testlerini içerebilir.

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 12(b))

- A33. Ara dönemden sonra kalan dönemde çalışan kontroller hakkında hangi ek denetim kanıtının elde edileceğine karar verilmesinde ilgili olan faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin önemi.
 - Ara dönemde test edilen belirli kontroller; kontrollerin test edilmesinden bu yana bilişim sistemi, süreçler ve personeldeki değişiklikler dâhil olmak üzere bu kontrollerde meydana gelen önemli değişiklikler.
 - Bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında ne derece denetim kanıtı elde edildiği.
 - Kalan dönemin uzunluğu.
 - Denetçinin, kontrollere duyulan güvene dayanarak ek maddi doğrulama prosedürlerini ne kadar azaltmayı hedeflediği.
 - Kontrol ortamı.
- A34. Ek denetim kanıtı, örneğin kontroller üzerinde yapılan testler kalan döneme yayılarak veya kuruluşun kontrolleri izlemesi test edilerek elde edilebilir.

Geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 13)

- A35. Bazı durumlarda denetçi, geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını, bunların ihtiyaca uygunluğunun devam ettiğini ortaya koyan denetim prosedürlerini uygulaması halinde, denetim kanıtı olarak kullanabilir. Örneğin geçmiş denetimi yürütürken denetçi, otomatik bir kontrolün amacına uygun şekilde çalıştığını belirlemiş olabilir. Denetçi, otomatik kontrolde etkin işleyişinin sürekliliğini etkileyen değişikliklerin yapıp yapılmadığını belirlemek amacıyla örneğin idareyi sorgulayarak ve hangi kontrollerin değiştirildiğini gösteren kayıtları inceleyerek denetim kanıtı elde edebilir. Bu değişiklikler hakkındaki denetim kanıtının dikkate alınması, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında mevcut dönemde elde edilmesi beklenen denetim kanıtının artırılmasını ya da azaltılmasını destekleyebilir.

Geçmiş denetimden sonra değişen kontroller (Bkz. Parag. 14(a))

- A36. Değişiklikler, geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu etkileyebilir. Öyle ki bu kanıtlara dayanılması için artık bir temel bulunmayabilir. Örneğin kuruluşun sistemden yeni bir rapor almasına imkân veren sistem değişiklikleri, geçmiş denetimde elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu muhtemelen etkilemezken; verilerin farklı toplanmasına veya hesaplanmasına yol açan bir değişiklik, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu etkiler.

Geçmiş denetimden sonra değişmeyen kontroller (Bkz. Parag. 14(b))

A37. Denetçinin,

- (a) En son yapılan testten bu yana değişmemiş olan ve
- (b) Önemli bir riski azaltan kontroller arasında yer almayan

kontroller için geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtına güvenip güvenmeme konusundaki kararı, mesleki yargısına tabidir. Bunun yanı sıra, bu tür kontrollerin tekrar test edilmesi arasındaki zamanın uzunluğu da mesleki yargıya tabi olmakla birlikte bu testler 14 (b) paragrafı uyarınca en az her üç yılda bir defa yapılmalıdır.

A38. Genel olarak önemli yanlış bildirim riski ne kadar yüksek olursa veya kontrollere ne kadar çok güvenilirse aradan geçen süre de (varsa) o kadar kısa olacaktır. Bir kontrolün tekrar testine yönelik süreyi azaltabilecek veya geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtına hiç güvenilmemesiyle sonuçlanabilecek faktörler şunları içerir:

- Kontrol ortamının yetersiz olması.
- Kontrollerin yetersiz izlenmesi.
- İlgili kontrollerin önemli bir kısmının elle yapılması.
- Kontrolün uygulanışını önemli ölçüde etkileyen personel değişiklikleri.
- Kontrolde değişiklikler yapılması ihtiyacına işaret eden değişen koşullar.
- Genel BT kontrollerinin yetersiz olması.

A39. Denetçinin, geçmiş denetimlerden elde edilmiş olan denetim kanıtlarına güvenmeyi düşündüğü çok sayıda kontrol bulunduğu, her denetimde bu kontrollerden bazılarının test edilmesi, kontrol ortamının etkinliğinin sürdüğü hakkında destekleyici bilgi sağlar. Bu bilgi, geçmiş denetimlerden elde edilmiş olan denetim kanıtına güvenmenin uygun olup olmadığına ilişkin denetçinin alacağı karara katkıda bulunur.

Kontrollerin Çalışma Etkinliğinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 16-17)

- A40. Denetçi prosedürlerinin saptadığı önemli bir yanlış bildirim, iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğuna dair güçlü bir göstergedir.
- A41. Kontrollerin çalışma etkinliği kavramı, kontrollerin kuruluş tarafından uygulanış şeklinde bazı sapmalar meydana gelebileceğini kabul eder. Öngörülen kontrollerden sapmalar olmasının nedeni; kilit personelde değişiklikler olması, işlem hacminde büyük dönemsel dalgalanmalar yaşanması ve insan hatası gibi faktörler olabilir. Tespit edilen sapma oranı; özellikle beklenen oranla kıyaslandığında, beyan düzeyindeki riski denetçi tarafından değerlendirilen risk seviyesine kadar indirmek için kontrole güvenilemeyeceğine işaret edebilir.

Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 18)

- A42. 18. paragraf uyarınca denetçi; etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular. Bu gereklilik, şu gerçekleri yansıtır: (a) denetçinin risk değerlendirmesi; yargısına dayalıdır, dolayısıyla önemli yanlış bildirim için tüm riskleri tespit edemeyebilir ve (b) idarenin kontrolleri geçersiz kılması gibi iç kontrole yönelik yapısal kısıtlamalar bulunur.

Maddi Doğruluma Prosedürlerinin Niteliği ve Kapsamı

A43. İlgili koşullara bağlı olarak denetçi şunlara karar verebilir:

- Yalnızca maddi analitik inceleme teknikleri uygulamanın, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmeye yeterli olduğuna (örneğin denetçinin risk değerlendirmesi, kontroller üzerinde yapılan testlerden elde edilen denetim kanıtıyla desteklendiğinde),
- Yalnızca detaylara yönelik testlerin uygun olduğuna ve
- Maddi analitik inceleme teknikleri ile detaylara yönelik testlerin birlikte uygulanmasının, etkisi değerlendirilen risklere verilecek en iyi karşılık olduğuna.

A44. Maddi analitik inceleme teknikleri, zaman içinde tahmin edilebilen büyük hacimli işlemlerde genelde daha çok uygulanabilir. ISA 520¹, denetim sırasında analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına dair gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.

A45. Risk ve beyanın niteliği, detaylara yönelik testlerin tasarımıyla ilgilidir. Örneğin mevcudiyet beyanı veya gerçekleşme beyanına ilişkin detaylara yönelik testler, mali tablodaki tutarın kapsadığı kalemler arasından seçim yapılarak ilgili denetim kanıtı elde edilmesini kapsayabilir. Tamlik beyanına ilişkin detaylara yönelik testler ise, ilgili mali tablodaki tutarda yer alması beklenen kalemler arasından seçim yapılarak bunların tabloya dâhil edilmediğinin incelenmesini kapsayabilir.

A46. Önemli yanlış bildirim riskinin değerlendirilmesinde iç kontrolün dikkate alınmıyor olması sebebiyle, kontroller üzerinde yapılan testlerden alınan sonuçlar yetersiz bulunduğu maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamının genişletilmesi gerekebilir. Ancak bir denetim prosedürünün kapsamının genişletilmesi, sadece bu denetim prosedürünün belirli riskle ilgili olması halinde uygundur.

A47. Detaylara yönelik testlerin tasarlanmasında testlerin kapsamı, genelde örneklem büyüklüğü açısından değerlendirilir. Ancak belli bir faaliyete yönelik diğer test araçlarının kullanılmasının daha etkili olup olmadığı gibi hususlar da konuyla ilgilidir. ISA 500'e² bakınız.

Dış Teyit Prosedürlerinin Uygulanıp Uygulanmayacağına Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 19)

A48. Dış teyit prosedürleri genelde hesap bakiyeleri ve öğelerine ilişkin beyanların ele alındığı durumlara ilgilidir. Fakat bu prosedürlerin bu kalemlerle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, bir kuruluş ve diğer taraflar arasında yapılan anlaşmalar, sözleşmeler veya işlemlerdeki koşullara ilişkin dış teyit talebinde bulunabilir. Dış teyit prosedürleri, belli koşulların eksikliği hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla da uygulanabilir. Örneğin yapılan bir talep, özellikle kuruluşun gelirin dönerselliği beyanıyla ilgili herhangi bir "yan anlaşma" bulunmadığının teyit edilmesini isteyebilir. Etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verilmesinde dış teyit prosedürlerinin ilgili denetim kanıtı sağlayabileceği diğer durumlar, aşağıdakileri içerebilir:

- Banka bakiyeleri ve bankacılık ilişkileriyle ilgili diğer bilgiler.
- Alacak hesabının bakiyeleri ve dönemleri.
- Antrepolarında, işlem görmek üzere veya sevkiyat amacıyla üçüncü taraflarca tutulan stoklar.
- Avukatlar veya finansörler tarafından emanet veya ipotek amacıyla tutulan tapu senetleri.

¹ ISA 520, "Analitik İnceleme Teknikleri".

² ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf 10.

- Üçüncü taraflarca emanet olarak tutulan veya borsa acentelerinden satın alınan fakat bilanço tarihinde teslim edilmemiş yatırımlar.
 - İlgili geri ödeme şartları ve kısıtlayıcı koşullar dâhil olmak üzere borç verenlere ödenecek tutarlar.
 - Ödenecek borçlar hesabının bakiyeleri ve dönemleri.
- A49. Dış teyitler, bazı beyanlar hakkında ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlayabilirken bazı beyanlara ilişkin daha az ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlar. Örneğin dış teyitler, alacaklar hesabındaki bakiyelerin mevcudiyetine kıyasla bunların tahsil edilebilirliğine ilişkin daha az uygun denetim kanıtı sağlar.
- A50. Denetçi, bir amaçla uygulanan dış teyit prosedürlerinin diğer konular hakkında da denetim kanıtı elde etme fırsatı sağladığına karar verebilir. Örneğin banka bakiyelerine ilişkin teyit talepleri, genelde diğer mali tablo beyanlarıyla ilgili bilgi taleplerini de içerir. Bu gibi hususlar, denetçinin dış teyit prosedürleri uygulayıp uygulamama kararını etkileyebilir.
- A51. Maddi doğrulama prosedürleri olarak dış teyit prosedürlerinin uygulanıp uygulanmayacağına karar verirken denetçiye yardımcı olabilecek faktörler aşağıdakileri içerebilir:
- Teyit eden tarafın konuya ilişkin bilgisi – Teyide ilişkin alınan yanıtlar, teyit eden tarafta yer alan ve teyit edilen konuyla ilgili bilgi sahibi biri tarafından sağlanması halinde daha güvenilir olabilir.
 - Teyitte bulunması istenen tarafın yanıt verme yeterliliği veya istekliliği – Örneğin teyit eden taraf;
 - teyit talebine yanıt verme sorumluluğunu kabul etmeyebilir,
 - yanıt vermenin çok maliyetli veya zaman alıcı olduğunu düşünebilir,
 - yanıt vermekten doğabilecek yasal yükümlülük hakkında endişe duyuyor olabilir,
 - işlemleri farklı para birimlerinde açıklayabilir veya
 - teyit taleplerine yanıt vermenin, günlük faaliyetlerin önemli bir parçası olmadığı bir ortamda çalışıyor olabilir.
- Bu gibi durumlarda teyit eden taraflar; yanıt vermeyebilir, üstünkörü yanıt verebilir veya yanıtı duyulan güveni sınırlandırmaya çalışabilir.
- Teyitte bulunması istenen tarafın tarafsızlığı - Teyit eden tarafın kuruluşla ilgili bir taraf olması halinde teyit taleplerine verilen yanıtlar daha az güvenilir olabilir.

Mali Tablolara İlişkin Kapanış Süreciyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 20(b))

- A52. Yevmiye kayıtları ve diğer düzenlemelere yönelik denetçinin yaptığı incelemenin niteliği ve kapsamı, kuruluşun mali raporlama sürecinin niteliği ve karmaşıklığına ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerine dayanır.

Önemli Risklere Karşı Uygulanan Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 21)

A53. Bu ISA'nın 21. paragrafı; denetçinin, özellikle önemli olduğuna karar verdiği risklere yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri uygulamasını gerektirir. Uygun olduğunu teyit eden taraflardan doğrudan denetçinin aldığı dış teyitler şeklindeki denetim kanıtı; denetçinin, hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine yanıt vermek için ihtiyaç duyduğu yüksek güvenilirlik düzeyine sahip denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olabilir. Örneğin denetçinin, idarenin kazanç beklentilerini karşılama baskısı altında olduğunu tespit ettiği hallerde idarenin, gelir tahakkukunu engelleyen koşullara sahip satış anlaşmalarına ilişkin geliri uygunsuz şekilde tahakkuk ettirilerek veya satışları nakliyattan önce faturalandırarak satışları olduğundan fazla gösterme riski olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, örneğin hem ödenmemiş borçları hem de satış anlaşmalarının detaylarını (tarih, iade hakları ve teslimat koşulları dâhil) teyit etmek amacıyla dış teyit prosedürleri tasarlayabilir. Buna ilaveten denetçi; bu gibi dış teyit prosedürlerini, satış anlaşmaları ve teslimat koşullarındaki değişiklikler hakkında kuruluştaki mali konularla ilgisi olmayan personelden bilgi alınmasıyla takviye etmenin etkili olacağını düşünebilir.

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması (Bkz. Parag. 22-23)

A54. Çoğu durumda geçmiş denetimin maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtı, mevcut dönem için çok az denetim kanıtı sağlar veya hiç denetim kanıtı sağlamaz. Ancak bazı istisnalar vardır. Örneğin geçmiş denetimde bir menkul kıymetleştirmenin yapısına ilişkin hukuki görüş alınmış ve bu yapıda hiçbir değişiklik meydana gelmemişse bu görüş, mevcut dönemde de ilgili olabilir. Bu gibi durumlarda geçmiş denetimin maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtının kullanılması, söz konusu kanıt ve ilgili konunun temelde değişmemiş olması ve ilgililiğin sürdüğünü ortaya koymak üzere mevcut dönemde denetim prosedürlerinin uygulanmış olması halinde uygun olabilir.

Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 22)

A55. Bazı durumlarda denetçi;

- olağandışı görünen tutarları tespit etmek,
- varsa bu tür tutarları araştırmak ve
- arada kalan dönemin test edilmesi için maddi analitik inceleme teknikleri veya detaylara yönelik testleri uygulamak

amacıyla ara dönemde maddi doğrulama prosedürleri yürütmenin ve dönem sonu bakiyesiyle ilgili bilgiyi ara dönemdeki benzer bilgiyle karşılaştırarak mutabakat sağlamanın etkili olacağına karar verebilir.

A56. Ara dönemde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması ve sonraki bir tarihte ek prosedürlerin uygulanmaması, dönem sonunda var olabilecek yanlış bildirimlerin denetçi tarafından tespit edilememesi riskini artırır. Kalan süre uzadıkça bu risk artar. Aşağıdaki ve benzeri faktörler, ara dönemde maddi doğrulama prosedürleri uygulanıp uygulanmayacağını etkileyebilir:

- Kontrol ortamı ve ilgili diğer kontroller.
- Denetçinin uygulayacağı prosedürler için gerekli bilginin, daha sonraki bir tarihte elde edilebilmesi.
- Maddi doğrulama prosedürünün amacı.
- Etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riski.
- İşlem sınıfı veya hesap bakiyesinin niteliği ve ilgili beyanlar.

- Dönem sonunda var olabilecek yanlış bildirimlerin tespit edilememe riskini azaltmak amacıyla kalan dönemi kapsama almak üzere denetçinin, uygun maddi doğrulama prosedürleri veya kontroller üzerinde yapılan testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürleri uygulama yeterliliği.

A57. Aşağıdaki ve benzeri faktörler, ara dönem ile dönem sonu arasında geçen süreye ilişkin maddi analitik inceleme teknikleri yürütülüp yürütülmeyeceğini etkileyebilir:

- Belirli işlem sınıfları veya hesap bakiyelerine ait dönem sonu bakiyelerinin tutar, nispi önem ve içeriği bakımından makul ölçüde öngörülebilir olup olmadığı.
- Kuruluşun, bu tür işlem sınıfları veya hesap bakiyelerini ara dönemlerde analiz etmeye ve düzenlemeye ve uygun muhasebe kesintileri oluşturmaya yönelik prosedürlerinin uygun olup olmadığı.
- Mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin, dönem sonundaki bakiyeler ve kalan dönemdeki işlemler hakkında, aşağıdakilerin araştırılmasına olanak tanıyacak kadar bilgi sağlayıp sağlamayacağı:
 - (a) Önemli olağandışı işlemler veya kayıtlar (dönem sonuna yakın olanlar ve dönem sonundakiler dâhil).
 - (b) Önemli dalgalanmaların diğer sebepleri veya beklediği halde gerçekleşmeyen dalgalanmalar.
 - (c) İşlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin birleşimindeki değişiklikler.

Ara dönemde tespit edilen yanlış bildirimler (Bkz. Parag. 23)

A58. Denetçi, kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının ara dönemde tespit edilen beklenmedik yanlış bildirimler neticesinde değiştirilmesi gerektiği sonucuna vardığı zaman söz konusu değişiklikler, ara dönemde uygulanan prosedürlerin dönem sonunda yinelenmesini veya genişletilmesini içerebilir.

Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği (Bkz. Parag. 24)

A59. İlgili açıklamalar dâhil mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesi; münferit mali tabloların, mali bilgiye dair uygun sınıflandırmayı ve tanımı yansıtır şekilde sunulup sunulmadığıyla ve mali tabloların ve eklerindeki notların biçim, düzenleme ve içeriğiyle ilişkilidir. Buna örneğin kullanılan terminoloji, verilen detay miktarı, tablolardaki kalemlerin sınıflandırılması ve ortaya konan tutarların temelleri dâhildir.

Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 25-27)

A60. Mali tablo denetimi, birikime dayalı ve yinelenen bir süreçtir. Planlanan denetim prosedürleri uygulanırken elde edilen denetim kanıtı; denetçinin planlanan diğer denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama veya kapsamını değiştirmesine sebep olabilir. Denetçi, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgilerin farkına varabilir. Örneğin:

- Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak tespit ettiği yanlış bildirimlerin kapsamı, denetçinin risk değerlendirmeleri hakkındaki yargısını değiştirebilir ve iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğuna işaret edebilir.
- Denetçi, muhasebe kayıtlarında tutarsızlıklar bulunduğunu veya çelişen veya eksik kanıtlar bulunduğunu fark edebilir.

- Denetimin genel gözden geçirme aşamasında uygulanan analitik inceleme teknikleri, önceden fark edilmemiş bir önemli yanlış bildirim riskine işaret edebilir.

Bu tür durumlarda denetçi; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ve ilgili beyanların tümüne veya bazılarına yönelik etkisi değerlendirilmiş risklere dair revize değerlendirmeye dayalı olarak planlanan denetim prosedürlerini tekrar değerlendirme ihtiyacı hissedebilir. ISA 315, denetçinin risk değerlendirmesinin revize edilmesi hususunda ek bilgi vermektedir.¹

- A61. Denetçi, bir hile veya hata olayının münferit bir olay olduğunu varsayamaz. Bu nedenle bir yanlış bildirim tespitinin, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini nasıl etkilediğine dair değerlendirme; ilgili değerlendirmenin uygun olmaya devam edip etmediğinin belirlenmesinde önemli olur.
- A62. Yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğuna dair denetçinin yargısı, aşağıdaki ve benzeri faktörlerden etkilenir:
- Olası yanlış bildirim, beyan içindeki önemi ve mali tabloları tek başına veya diğer olası yanlış bildirimlerle birlikte önemli ölçüde etkileme ihtimali.
 - İdarenin, risklere karşı yaptığı işlerin ve tesis ettiği kontrollerin etkinliği.
 - Benzer olası yanlış bildirimlere ilişkin geçmiş denetimlerde kazanılan deneyim.
 - Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları (bu denetim prosedürlerinin spesifik hile veya hata olayları tespit edip etmediği dâhil).
 - Elde edilen bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.
 - Denetim kanıtının ikna ediciliği.
 - Kuruluşun, faaliyet gösterdiği ortamın ve iç kontrolünün tanınması.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 28)

- A63. Denetim belgelerinin şekli ve kapsamı; mesleki yargıya bağlı olup kuruluşun ve iç kontrolünün yapısı, kapsamı ve karmaşıklığından, kuruluştan bilgi elde edilebilmesinden ve denetimde kullanılan denetim metodolojisi ve teknolojisinden etkilenir.

¹ ISA 315, paragraf 31.

ISSAI 1402

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

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

Financial Audit Guidelines

Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

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) 402 “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1402 İçindekiler Tablosu

ISA 402 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	P3
Genel Hususlar	P4
Bu ISA'nın Kapsamı	P5
Amaçlar	P6
Tanımlar	P7
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	P8–P13
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar	P14
Ek: Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşları	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 402	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–5
Yürürlük Tarihi	6
Amaçlar	7
Tanımlar	8
Gereklilikler	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	9–14
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi	15–17
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	18
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	19
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	20–22
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	A1–A23
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar	A24–A39
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	A40
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	A41
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	A42–A44

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 402 Uygulama Notu¹

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşa İlişkin Denetim Hususları” başlıklı ISA 402’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 402, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere yönelik mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 402; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı bir kuruluşun bir veya daha fazla sayıda hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ele alır. Esas olarak bu ISA; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluş ve denetimle ilgili iç kontrol hakkında önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek kadar bilgi edinirken ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürleri tasarlar ve uygularken ISA 315² ve ISA 330³’u nasıl uyguladığını anlatır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Bu ISA’nın Kapsamı.
 - Amaçlar.
 - Tanımlar.
 - İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi.
 - Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 402, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

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

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

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 402'nin A10 ve A11 paragrafları, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

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. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ilave amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Fakat bu tür ilave amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu raporlamasına veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle bir kuruluşun bir hizmet kuruluşundan yararlandığı durumlarda kamu sektörü denetçileri, bu gibi beklentileri dikkate alır ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk olması veya etkin iç kontrol olmaması risklerine karşı tetikte olur.

Bu ISA'nın Kapsamı

- P5. ISA'nın 2. paragrafı, bir kuruluşun faaliyetleri için zaruri nitelikteki hizmetleri sağlayan kuruluşları ele alır. Kamu sektöründe hizmet kuruluşları; kullanıcı kuruluşun tabi olduğu yasal ve idari düzenlemelere riayet etme, program amaçlarını gerçekleştirme ve etkin iç kontrol sağlama kapasitesinin ayrılmaz bir parçası da olabilir. Bu bağlamda kamu sektörü denetçileri tarafından yapılacak çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin niteliğiyle kamu kurumu için önemine ve bu hizmetlerin kamu sektörünün denetim görev ve yetkisiyle ilgisine dayanır. Bu Uygulama Notu'nun eki, kamu sektörü bağlamında hizmet kuruluşlarınınca uygulanan faaliyetlere örnekler vermektedir.

Amaçlar

- P6. Kamu sektörü denetçilerinin amaçları, ISA'nın 7. paragrafında ortaya konan amaçlardan daha kapsamlı olabilir. Bu kapsamlı amaçlar arasında kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarının gerçekleştirilmesi ve iç kontrolün etkinliği konularında raporlama yapmasına yönelik gereklilik ve beklentilerle ilgili unsurlar sayılabilir.

Tanımlar

- P7. "Hizmet kuruluşu" ve "Alt yüklenici" terimleri ISA'nın 8(e) ve (g) paragraflarında tanımlanmaktadır. Kullanıcı kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olmasının yanı sıra bu terimler; kamu sektöründe uygunluğun belirlenmesi ve bireylere emeklilik ödeneği dağıtılması veya birey ya da kuruluşlara hibeler verilmesi gibi kullanıcı kuruluşun program amaçlarına ulaşması için zaruri nitelikteki hizmetleri sağlayan kuruluşları da kapsayabilir.

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi

- P8. ISA'nın 9. paragrafı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluşun, çalışmalarında hizmet kuruluşundan nasıl yararlandığını anlamasını ele alır. Kullanıcı kuruluşa sunulan hizmetlerin önemini, yapılan işlemlerin nitelik ve önemliliğini ve kullanıcı kuruluşla hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; hizmet kuruluşunun yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarının gerçekleştirilmesi ve iç kontrolün etkinliğiyle ilgili görevini de dikkate alabilir.
- P9. Hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluş için yapılan işlemlerin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, bu iki kuruluş arasındaki kaynak akışına dair hesap verme sorumluluğu derecesini de değerlendirebilir. İki kuruluş arasındaki hesap verme sorumluluğu, aşağıdaki durumlarda olduğu gibi farklılık gösterebilir:
- (a) Kullanıcı kuruluşun uygun alıcılara şartsız finansman sağlamak için bir hizmet kuruluşundan faydalandığı ve bu kaynakların kullanımı konusunda alıcıların veya hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluşa rapor verme gerekliliğinin olmadığı bir durum,
 - (b) Hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlemlerin etraflıca açıklandığı, hizmet kuruluşunca yapılan işlemlerin ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygun olduğu ve ilgili program amaçlarına ulaşıldığı konusunda kullanıcı kuruluşa güvence verildiği ve kaynaklara yönelik tam hesap verme sorumluluğunun olduğu bir durum.
- P10. Buna ilaveten kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; ilgili yönetim yapılarını, hesap verme sorumluluğu yapısını ve bir kuruluşun diğer kuruluş üzerindeki olası etkisinin derecesini de dikkate alabilir.
- P11. ISA'nın 8(d) ve (h) paragraflarında verilen "hizmet kuruluşu denetçisi" ve "kullanıcı kuruluş denetçisi" tanımları, konuyla ilgili iki ayrı denetim kuruluşu olduğuna işaret etmektedir. Ancak kamu sektöründe bir kamu kurum ve kuruluşu, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet sağlayabilir. Bu kurumların nihayetinde aynı devlet yapısına ait olduğu ve sonuç olarak aynı kamu sektörü denetim kuruluşu tarafından denetlenebileceği düşünülebilir. Aynı kamu sektörü denetim kuruluşunun parçası olmak, sırasıyla hizmet kuruluşundan ve kullanıcı kuruluştan sorumlu iki münferit denetçinin ISA'nın 12-18 arasındaki paragraflarında belirtilen gereklilikler uyarınca birbiriyle nasıl iletişim kurduğunu ve birbirine nasıl rapor verdiğini etkileyebilir. Örneğin böyle durumlarda hizmet kuruluşu denetçisi ve kullanıcı kuruluş denetçisi arasındaki iletişim, görev ve yetkilerine bağlı olarak özel sektördekiyle aynı gizlilik gerekliliklerine tabi olmayabilir.
- P12. Örneğin ISA'nın 12. paragrafı, önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için temel sağlamak amacıyla kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolünü yeterli düzeyde tanımak üzere kullanıcı kuruluş denetçisinin faydalanabileceği seçenekleri anlatır. Kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisinin aynı kamu sektörü denetim kuruluşuna mensup olduğu hallerde ISA'nın 12. paragrafında anlatılan seçeneklerin bazıları veya tümü uygulanabilir olmayabilir. Bununla birlikte bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasındaki bilgi paylaşımı, şeffaf şekilde gerçekleştirilir. Bu bilgi, 1. Tip veya 2. Tip bir raporda yer alan konulara benzer konular içerebilir.
- P13. Dahası bu gibi durumlarda, görevin planlama aşaması sırasında ilgili raporlama ihtiyaçları, kanalları ve yollarının tespit edilerek ele alınmasına yeterince dikkat edilmesi faydalı olabilir.

Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar

P14. Yukarıda ortaya konan rehberlik, Yüksek Denetim Kurumunun denetim yükümlülükleri ile ilgilidir. Ancak Hesap Mahkemeleri gibi bazı ortamlarda kamu sektörü denetçilerinin yargısal yükümlülükleriyle ilgili olarak gerçekleştirdikleri çalışma açısından ilgili kamu sektörü denetçilerinin dikkate aldığı başka ek hususlar olabilir. Bu hususlar arasında şunlar sayılabilir:

- Kullanıcı kuruluştaki veya hizmet kuruluşunda, kamu maliyesi üzerinde önemli etkisi olabilecek, olası uygunsuzluk veya görevi kötüye kullanma risklerinin değerlendirilmesi,
- Olası düzensizlikler veya görevi kötüye kullanma durumları tespit edildiğinde resmi hüküm işlemlerine devam edilmesi için ilgili gerekliliklerin karşılanması gibi daha katı kanıt kurallarının takip edilmesi,
- Mahkeme niteliğindeki Yüksek Denetim Kurumlarının yargı dairesine bu gibi olası düzensizlikler ve görevi kötüye kullanma durumlarına dair kanıt sağlanması ve gerektiğinde yargı dairesiyle işbirliği yapılması. Bu gibi bilgiler, normalde yürütülen denetim çalışması ve ilgili bulguları konu alan ayrı bir rapor şeklinde sunulur.

Ek: Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşları

Aşağıdaki listeler, kamu sektörü bağlamında ilgili olabilecek hizmet kuruluşlarına ilişkin faaliyet ve durumlara dair örnekler içermektedir. Bu listeler, sadece örnek niteliğinde olup çok detaylandırılmamıştır.

Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşlarının Yürüttüğü Faaliyetlere Örnekler

- Bir kamu kurumu tarafından başka kurumlar adına işlemler gerçekleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarının tutulması (örneğin bordro işlemleri).
- Gelir üzerinden alınan vergiler gibi gelirlerin bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından başka bir kamu kurum ve kuruluşu adına değerlendirilmesi ve toplanması.
- Emeklilik kesintisi veya belirli amaçlara tahsis edilen gelirler gibi kamu kurum ve kuruluşları tarafından özel bir amaca yönelik olarak toplanan kamu kaynağı yatırımı.
- Temerrüde düşen krediler, ödenmemiş vergiler, faiz, cezalar ve hatalı ödemelerin geri alınması gibi kamu kurum ve kuruluşları adına alacak tahsili.
- Uygunluğun belirlenmesi ve ödeme işlemleri dâhil olmak üzere faydalanıcılara sosyal yardımların veya hibelerin ödenmesi.
- Sermaye varlıklarının kamu kurum ve kuruluşları adına başka bir kuruluş tarafından yönetilmesi.

Kamu sektörü denetçileri; bu tür faaliyetlere yönelik olarak yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarına ulaşılması ve iç kontrolün etkinliği konularında raporlama yapılmasıyla ilgili gereklilikleri ve beklentileri de dikkate alabilir.

Hizmet Kuruluşlarının Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Sağlamak Üzere Belli Sorumluluklarının Olabileceği Durumlara Örnekler

- Kamu mevzuatı yüzünden yatırım stratejilerinde sınırlamalar olan yatırım kuruluşları. Örneğin çevreye duyarlı olmayan kuruluşlara yatırım yapılması konusundaki sınırlamalar.
- Kamu kaynaklarının yönetilmesine yönelik kamusal düzenlemeler uyarınca personeli için belli güvenlik gerekliliklerini uygulamak zorunda olan bankacılık kuruluşları.
- Uyulması gereken uygunluk kriterleri veya önceden belirlenmiş harcama sınırları olduğunda kamu kaynaklarının dağıtımından sorumlu kuruluş.
- Vergi veya diğer ücretlerin bir kamu kurum ve kuruluşu adına başka bir kamu kurum ve kuruluşu veya özel kuruluş tarafından idaresi veya toplanması ve bu ödemeleri idare eden veya toplayan kuruluşun kamu mevzuatına uymak zorunda olması.

Hizmet Kuruluşlarının Program Amaçlarını Gerçekleştirmek Üzere Belli Sorumluluklarının Olabildiği Durumlara Örnekler

- Emeklilik, maluliyet, çocuk bakımı ve işsizlik yardımı gibi sosyal yardım ödemelerine uygunluk durumuna karar verilmesi ve bu ödemelerinin bireylere dağıtılması.
- Uluslararası kalkınma veya uluslararası yardım gibi amaçlara yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları adına sivil toplum kuruluşları (örneğin Birleşmiş Milletler) tarafından yönetilen kaynakların idaresi ve dağıtılması.

Uluslararası Denetim Standardı

Bir Hizmet Kuruluşundan
Yararlanan Bir Kuruluşun
Denetimine İlişkin Hususlar

International Standard on Auditing

Audit Considerations Relating to
an Entity Using a Service
Organization



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

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

“Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 402), 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.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 402

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–5
Yürürlük Tarihi	6
Amaçlar	7
Tanımlar	8
Gereklilikler	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	9–14
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi	15–17
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	18
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uyumsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	19
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	20–22
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	A1–A23
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar	A24–A39
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1 ve 2. Tip Raporlar	A40
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uyumsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	A41
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	A42–A44

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 402, “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı bir kuruluşun bir veya daha fazla sayıda hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ele alır. Esas olarak bu ISA; kullanıcı kuruluş hakkında önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yeterli olacak şekilde denetime ilişkin iç kontrolü de içeren bir anlayışa sahip olunmasında ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında, kullanıcı kuruluş denetçisinin ISA 315¹ ve ISA 330'u² nasıl uygulayacağını anlatır.
2. Birçok kuruluş, bazı faaliyetleri için dışarıdan hizmet alımı yapar. Bu alımlar, belirli bir işin kuruluşun yönlendirmesi altında yapılmasından, kuruluşun belirli faaliyet birimleri veya işlevlerinin (örneğin vergi uyumu işlevi gibi) tamamının dışarıdan alınmasına kadar geniş bir aralığı kapsayabilir. Bu tür kuruluşların verdiği hizmetlerin çoğu, kuruluşun ticari faaliyetleri için gereklidir ancak bu hizmetlerin hepsi denetimle ilgili değildir.
3. Bir hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetler ve bu hizmetler üzerindeki kontrollerin, kullanıcı kuruluşun (ilgili iş süreçleri dâhil) mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olması halinde bu hizmetler; kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgilidir. Hizmet kuruluşundaki kontrollerin çoğu mali raporlamayla ilgili olabilmesine karşın varlıkların korunması üzerindeki kontroller gibi denetimle de ilgili olabilecek başka kontroller olabilir. Hizmet kuruluşunun hizmetlerinin aşağıdakilerden herhangi birini etkilemesi halinde söz konusu bu hizmetler, kullanıcı kuruluşun (ilgili iş süreçleri dâhil) mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olur:
 - (a) Kullanıcı kuruluşun mali tabloları için önem arz eden faaliyetlerindeki işlem sınıfları.
 - (b) Kullanıcı kuruluşun işlemlerini başlatmak, kaydetmek, işleme almak, gerektiğinde düzeltmek, defter-i kebire aktarmak ve mali tablolarda raporlamak için kullanılan bilişim teknolojisi (BT) prosedürleri ve manüel sistemler kapsamındaki prosedürler.
 - (c) Elektronik veya manüel ortamdaki ilgili muhasebe kayıtları; kullanıcı kuruluşun işlemlerini başlatmak, kaydetmek, işleme almak ve raporlamak için kullanılan, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında yer alan destekleyici bilgiler ve belirli hesaplar. Bu kapsamda yanlış bilginin düzeltilmesi ve bilginin defter-i kebire nasıl aktarıldığı yer alır.
 - (d) Kullanıcı kuruluşun bilişim sisteminin, işlemler dışında kalan ve mali tablolar için önem arz eden olay ve koşulları nasıl tuttuğu.
 - (e) Kayda değer muhasebe tahminleri ve açıklamaları dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci.
 - (f) Tek seferlik, olağandışı işlem veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart dışı yevmiye kayıtları dâhil olmak üzere yevmiye kayıtları üzerindeki kontroller.
4. Bir hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlere ilişkin olarak kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından yapılacak çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin niteliğine ve kullanıcı kuruluş için önemine ve bu hizmetlerin denetimle ilgisine dayanır.

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

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

5. Bu ISA; bir kuruluşun bir finans kuruluşunda tutulan hesabına yönelik olarak bir banka tarafından çek hesabı işlemlerinin yapılması veya bir broker tarafından menkul kıymetler işlemlerinin yapılması gibi finans kuruluşlarının sağladığı ve özellikle kullanıcı kuruluşun onay verdiği işlemlerin gerçekleştirilmesiyle sınırlı olan hizmetler için geçerli değildir. Buna ilaveten bu ISA, mülki hakların hak sahiplerine açıklandığı ve raporlandığı durumlarda ortaklıklar, şirketler ve ortak teşebbüsler gibi başka kuruluşlardaki mali ve mülki haklardan doğan işlemlerin denetimi için geçerli değildir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

7. Kullanıcı kuruluşun bir hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçları şunlardır:
- (a) Hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin nitelik ve önemini ve bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisini önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek derecede anlamak ve
 - (b) Bu risklere yanıt veren denetim prosedürleri tasarlamak ve yürütmek.

Tanımlar

8. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Tamamlayıcı (nitelikteki) kullanıcı kuruluş kontrolleri—Hizmet kuruluşunun, hizmetlerinin tasarımı esnasında kullanıcı kuruluşlar tarafından uygulanacağını varsaydığı ve kontrol hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli olması halinde hizmet kuruluşunun sisteminin tanımında belirtilen kontrollerdir.
 - (b) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanım ve tasarımını konu alan rapor (bu ISA'da 1. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır) —Bu rapor şunları kapsar:
 - (i) Hizmet kuruluşunun belli bir tarihte tasarlanarak uygulanan sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan bir tanımlama ve
 - (ii) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan, hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri ile kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü.
 - (c) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğini konu alan rapor (bu ISA'da 2. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır)—Bu rapor şunları kapsar:
 - (i) Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan, belli bir tarihte olduğu şekliyle veya belli bir dönem boyunca bunların tasarım ve uygulamasını ve bazı durumlarda da belli bir dönem boyunca bunların çalışma etkinliğini anlatan bir tanımlama ve

- (ii) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından aşağıdaki konularda makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan bir rapor:
- a. hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri, kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu ve kontrollerin çalışma etkinliği konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü ve
 - b. hizmet kuruluşu denetçisinin kontroller üzerinde yaptığı testler ve bunların sonuçlarının tanımlanması.
- (d) Hizmet kuruluşu denetçisi—Hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrolleri hakkında güvence raporu hazırlayan denetçidir.
- (e) Hizmet kuruluşu—Kullanıcı kuruluşlara, mali raporlamayla ilgili olarak bu kuruluşların bilişim sistemlerinin parçası olan hizmetler sağlayan, üçüncü taraf bir kuruluştur (veya üçüncü taraf kuruluşun bir parçasıdır).
- (f) Hizmet kuruluşunun sistemi—Kullanıcı kuruluşlara, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda yer alan hizmetleri sağlamak için, hizmet kuruluşu tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.
- (g) Alt yüklenici—Kullanıcı kuruluşların mali raporlamayla ilgili bilişim sistemlerinin bir parçası olarak bu kuruluşlara sağlanan bazı hizmetleri yerine getirmek için, bir hizmet kuruluşunca kullanılan başka bir hizmet kuruluşudur.
- (h) Kullanıcı kuruluş denetçisi—Kullanıcı bir kuruluşun mali tablolarını denetleyen ve rapor hazırlayan denetçidir.
- (i) Kullanıcı kuruluş—Bir hizmet kuruluşunu kullanan ve mali tabloları denetlenmekte olan kuruluştur.

Gereklilikler

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi

Edinilmesi

9. ISA 315¹ uyarınca kullanıcı kuruluşu tanıırken kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun, çalışmalarında hizmet kuruluşunun hizmetlerinden nasıl yararlandığı konusunda bilgi edinir. Bu kapsama aşağıdakiler dâhildir: (Bkz: Parag. A1-A2)
- (a) Hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliği ve hizmetlerin kullanıcı kuruluşun iç kontrolü üzerindeki etkisi dâhil olmak üzere bu hizmetlerin kullanıcı kuruluş için önemi (Bkz: Parag. A3-A5);
 - (b) Yapılan işlemlerin ya da hizmet kuruluşunun etkilediği hesaplar veya mali raporlama süreçlerinin niteliği ve önemliliği (Bkz: Parag. A6);
 - (c) Hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile kullanıcı kuruluşun faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesi (Bkz: Parag. A7);
 - (d) Hizmet kuruluşu tarafından üstlenilen faaliyetlere yönelik ilgili sözleşme koşulları dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği (Bkz: Parag. A8-A11).

¹ ISA 315, paragraf 11.

10. ISA 315¹ uyarınca denetimle ilgili iç kontrolü tanıırken kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunun yaptığı işlemlere uygulanan kontroller dâhil olmak üzere hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlere ilişkin kullanıcı kuruluştaki ilgili kontrollerin tasarım ve uygulanışını değerlendirir. (Bkz: Parag. A12-A14)
11. Kullanıcı kuruluş denetçisi, önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesine yönelik temel sağlamak üzere hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisinin yeterince anlaşılıp anlaşılmadığını belirler.
12. Kullanıcı kuruluştan yeterince bilgi edinememesi halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu bilgiyi aşağıdaki prosedürlerden biri veya daha fazlası vasıtasıyla elde eder:
 - (a) Varsa 1. Tip veya 2. Tip raporun elde edilmesi,
 - (b) Belli bilgileri elde etmek üzere kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temasa geçilmesi,
 - (c) Hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi ve hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürlerin yürütülmesi veya
 - (d) Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürleri yürütmek üzere başka bir denetçiden faydalanılması (Bkz: Parag. A15-A20).

Kullanıcı Kuruluş Denetçisinin Hizmet Kuruluşu Hakkındaki Bilgisini Desteklemek Üzere 1. Tip veya 2. Tip Raporun Kullanılması

13. 1. Tip veya 2. Tip raporun sağladığı denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğuna karar verirken kullanıcı kuruluş denetçisi aşağıdaki hususlarla ilgili tatmin edici bilgi elde eder:
 - (a) Hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki yeterliliği ve hizmet kuruluşundan bağımsızlığı ve
 - (b) 1. Tip veya 2. Tip raporun hazırlanmasında riayet edilen standartların yeterliliği. (Bkz: Parag. A 21)
14. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin tasarımı ve uygulanışına yönelik edindiği bilgileri desteklemek amacıyla denetim kanıtı olarak 1. Tip veya 2. Tip raporu kullanmayı planlaması halinde söz konusu kullanıcı kuruluş denetçisi:
 - (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı ve tasarımının, kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için olup olmadığını değerlendirir.
 - (b) Kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolünü tanımak için raporun sağladığı kanıtın yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirir; ve
 - (c) Hizmet kuruluşu tarafından tespit edilen tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin, kullanıcı kuruluş ile ilgili olup olmadığını değerlendirir ve ilgiliyse kullanıcı kuruluşun bu tür kontrolleri tasarlayarak uygulayıp uygulamadığı konusunda bilgi edinir. (Bkz: Parag. A22-A23)

Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi

15. ISA 330 uyarınca değerlendirilmiş risklere yanıt verirken kullanıcı kuruluş denetçisi,
 - (a) Kullanıcı kuruluş tarafından tutulan kayıtlardan ilgili mali tablo beyanlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemeyeceğine karar verir; ve elde edilemezse,

¹ ISA 315, paragraf 12.

- (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave denetim prosedürleri yürütür veya kendi adına hizmet kuruluşunda bu prosedürleri yürütmek için başka bir denetçiden faydalanır (Bkz: Parag. A24-A28).

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler

16. Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesi, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde çalıştığına dair bir beklenti içerdiği zaman kullanıcı kuruluş denetçisi; aşağıdaki prosedürlerden biri veya daha fazlası vasıtasıyla bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde eder:
- (a) Varsa 2. Tip raporun elde edilmesi,
 - (b) Hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde uygun testlerin yapılması veya
 - (c) Kullanıcı kuruluş denetçisi adına hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde yapılan testleri yürütmek için başka bir denetçiden faydalanılması (Bkz: Parag. A29-A30).

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Çalıştığına Dair Denetim Kanıtı Olarak 2. Tip Raporun Kullanılması

17. 16(a) paragrafı uyarınca kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin çalıştığına dair denetim kanıtı olarak 2. Tip raporu kullanmayı planlaması halinde söz konusu kullanıcı kuruluş denetçisi; yaptığı risk değerlendirmesini desteklemek amacıyla hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, kontrollerin etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına şunlar vasıtasıyla karar verir:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğinin kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için olup olmadığını değerlendirerek,
 - (b) Hizmet kuruluşu tarafından tespit edilen tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin kullanıcı kuruluş ile ilgili olup olmadığını değerlendirerek ve ilgiliyse kullanıcı kuruluşun bu tür kontrolleri tasarlayarak uygulayıp uygulamadığı konusunda bilgi edinerek ve uyguladıysa bunların çalışma etkinliğini test ederek,
 - (c) Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsadığı zaman aralığını ve bu testlerin yürütülmesinden itibaren geçen sürenin yeterliliğini değerlendirerek ve
 - (d) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kontroller üzerinde yapılan testlerin ve bu testlerin sonuçlarının, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda anlatıldığı gibi, kullanıcı kuruluşun mali tablolarındaki beyanlarla ilgili olup olmadığını ve kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesini desteklemek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını değerlendirerek (Bkz: Parag. A31-A39).

Alt Yüklenicinin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar

18. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, bir alt yüklenicinin verdiği hizmetleri içermeyen 1. Tip veya 2. Tip rapordan faydalanmayı planlaması ve bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgili olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi; alt yüklenicinin verdiği hizmetlerle ilgili olarak bu ISA'nın gerekliliklerini uygular (Bkz: Parag. A40).

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler

19. Kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun idaresine, mali tablolarını etkileyen herhangi bir hile, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk veya düzeltilmemiş yanlış bildirim hakkında hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluşu rapor verilir vermediğini veya kullanıcı kuruluşun bunlardan başka bir şekilde haberdar olup olmadığını sorar. Kullanıcı kuruluş denetçisi; bu tür konuların, vardığı sonuçlar ve hazırladığı rapor üzerindeki etkisi dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş denetçisinin ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını nasıl etkilediğini değerlendirir. (Bkz: Parag. A41)

Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama

20. Kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimine ilişkin hizmet kuruluşunun verdiği hizmetler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda ISA 705¹ uyarınca raporundaki görüşü değiştirir. (Bkz: Parag. A42)
21. Kullanıcı kuruluş denetçisi, yasal veya idari düzenlemeler gerektirmedikçe değişikliğe uğramamış görüş içeren raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıfta bulunmaz. Yasal veya idari düzenlemelerin bu tür bir atıfta bulunulmasını gerekli kılması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin raporu; bu atfın, kullanıcı kuruluş denetçisinin denetim görüşüne yönelik sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. (Bkz: Parag. A43)
22. Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıf yapılmasının kullanıcı kuruluş denetçisinin görüşündeki bir değişikliğin anlaşılması için faydalı olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin raporu; bu atfın, kullanıcı kuruluş denetçisinin bu görüşe yönelik sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. (Bkz: Parag. A44)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi

Bilgi Kaynakları (Bkz: Parag. 9)

- A1. Hizmet kuruluşunca sunulan hizmetlerin niteliği hakkında bilgi, aşağıdaki gibi birçok kaynaktan elde edilebilir:
- Kullanıcı rehberleri,
 - Sistem üzerinde yapılan gözden geçirmeler,
 - Teknik rehberler,
 - Kullanıcı kuruluş ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması,
 - Hizmet kuruluşları, iç denetçiler veya düzenleyici makamların hizmet kuruluşundaki kontroller hakkındaki raporları,

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 6.

- Varsa yönetim mektupları dâhil olmak üzere hizmet kuruluşu denetçisinin raporları.
- A2. Kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşuyla olan deneyimlerinden, örneğin diğer denetim görevlerinden çıkartılan deneyimlerden elde edilen bilgi; hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliğinin anlaşılmasında da faydalı olabilir. Bu, özellikle söz konusu hizmetler ve bu hizmetler üzerindeki hizmet kuruluşu kontrollerinin yüksek derecede standardize olması halinde faydalı olabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sunulan Hizmetlerin Niteliği (Bkz: Parag. 9(a))

- A3. Kullanıcı kuruluş, örneğin işlemleri yapan ve ilgili hesap verme sorumluluğunu sürdüren ya da işlemleri kaydeden ve ilgili verileri işleyen bir hizmet kuruluşundan yararlanabilir. Bu tür hizmetler veren hizmet kuruluşları arasında örneğin şunlar sayılabilir: çalışanlarına yönelik sosyal yardım planları veya diğer planlar için yatırım yapan veya varlıklara ilişkin hizmetler sağlayan bankaların varlık yönetimi departmanları, başkalarına ipotekli konut kredisi hizmeti veren kuruluşlar, müşterilerin mali ve operasyonel işlemleri yapmalarına imkan veren paket yazılım uygulamaları ve teknoloji alt yapısını tedarik eden uygulama hizmeti sağlayıcıları.
- A4. Hizmet kuruluşunun denetimle ilgili hizmetlerine dair örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Kullanıcı kuruluşun muhasebe kayıtlarının tutulması.
 - Varlıkların yönetimi.
 - Kullanıcı kuruluşun temsilcisi olarak işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, yapılması.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A5. Küçük ölçekli kuruluşlar, belli işlemlerin yapılması (çalışanların gelir vergilerinin ödenmesi gibi) ve muhasebe kayıtlarının tutulmasından mali tabloların hazırlanmasına kadar geniş bir aralıkta dış muhasebe hizmetlerinden faydalanabilir. Mali tabloların hazırlanması için böyle bir hizmet kuruluşunun kullanılması, küçük ölçekli kuruluşun idaresinin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların mali tablolara yönelik sorumluluklarını azaltmaz.¹

Hizmet Kuruluşunca Yapılan İşlemlerin Niteliği ve Önemi (Bkz: Parag. 9(b))

- A6. Hizmet kuruluşu, kullanıcı kuruluşun iç kontrolünü etkileyen politika ve prosedürler oluşturabilir. Bu politika ve prosedürler, en azından kısmen, fiziksel ve operasyonel olarak kullanıcı kuruluştan ayrıdır. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin kullanıcı kuruluşun kontrolleri için önemi, hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluş için yaptığı işlemlerin nitelik ve önemine ve verdiği hizmetlerin niteliğine dayanır. Belli durumlarda hizmet kuruluşunca yapılan işlemler ve etkilenen hesaplar, kullanıcı kuruluşun mali tabloları için önemli görünmeyebilir. Fakat yapılan işlemlerin niteliği, kayda değer olabilir ve kullanıcı kuruluş denetçisi, ilgili koşullar altında bu kontroller hakkında bilgi edinmenin gerekli olduğuna karar verebilir.

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraflar 4 ve A2-A3.

Hizmet Kuruluşunun Faaliyetleri ile Kullanıcı Kuruluşun Faaliyetleri Arasındaki Etkileşim Derecesi
(Bkz: Parag. 9(c))

- A7. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin kullanıcı kuruluşun kontrolleri için önemi, aynı zamanda hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile kullanıcı kuruluşun faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesine dayanır. Etkileşim derecesi, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşunun yürüttüğü işlemler üzerinde etkin kontroller uygulayabilme ve uygulamayı seçme derecesi anlamına gelir. Örneğin kullanıcı kuruluş, bazı işlemler için yetki verdiği ve hizmet kuruluşu bu işlemleri yaptığı ve muhasebeleştirdiği zaman kullanıcı kuruluşun faaliyetleri ile hizmet kuruluşunun faaliyetleri arasında yüksek derecede etkileşim olur. Bu durumlarda kullanıcı kuruluşun bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulaması mümkün olabilir. Diğer yandan kullanıcı kuruluşun işlemlerini, hizmet kuruluşunun başlattığı veya başlangıçta kaydettiği, işlediği ve muhasebeleştirdiği zaman iki kuruluş arasındaki etkileşim daha az olur. Bu durumlarda kullanıcı kuruluş, kendi bünyesinde bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulayamayabilir veya uygulamamayı seçebilir ve hizmet kuruluşundaki kontrollere güvenebilir.

Kullanıcı Kuruluş ve Hizmet Kuruluşu Arasındaki İlişkinin Niteliği (Bkz: Parag. 9(d))

- A8. Kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması, aşağıdaki gibi konuları öngörebilir:
- Kullanıcı kuruluşa verilecek olan bilgiler ve hizmet kuruluşunun üstlendiği faaliyetlerle ilgili işlemleri başlatma sorumluluğu,
 - Düzenleyici organların, tutulması gereken kayıtların şekliyle veya bunlara erişimle ilgili gerekliliklerinin uygulanması,
 - Varsa, hizmetin ifa edilememesi halinde kullanıcı kuruluşa verilecek tazminat,
 - Hizmet kuruluşunun kendi kontrolleri hakkında rapor verip vermeyeceği ve verecekse bu raporun 1. Tip rapor mu yoksa 2. Tip rapor mu olacağı,
 - Kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşu tarafından tutulan muhasebe kayıtlarına ve denetimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer bilgilere erişim hakkının olup olmadığı,
 - Anlaşmanın kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan iletişime izin verip vermediği.
- A9. Hizmet kuruluşu ile kullanıcı kuruluş arasında ve hizmet kuruluşu ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Ancak bu ilişkiler, kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki yaratmayabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki olmadığı zaman kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasındaki iletişim, genelde kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu vasıtasıyla gerçekleştirilir. İlgili etik hususlar ve gizlilik hususları göz önüne alınarak kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki de oluşturulabilir. Örneğin kullanıcı kuruluş denetçisi, kendi adına aşağıdaki gibi prosedürleri yürütmesi için hizmet kuruluşu denetçisinden yararlanabilir:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontroller üzerinde yapılan testler veya
 - (b) Kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşu tarafından tutulan mali tablo işlemleri ve bakiyeler üzerinde yapılan maddi doğrulama prosedürleri.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A10. Kamu sektörü denetçileri, genellikle mevzuat tarafından sağlanan geniş erişim haklarına sahiptir. Ancak bu erişim haklarının mevcut bulunmadığı örneğin hizmet kuruluşunun ayrı bir yetki alanında olduğu haller olabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçisinin, uygun erişim haklarının elde edilip edilemeyeceğini tespit etmek için farklı yetki alanında geçerli olan mevzuat hakkında bilgi edinmesi gerekebilir. Aynı zamanda kamu sektörü denetçisi; erişim haklarının, kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemelere eklenmesini sağlayabilir veya bunu kullanıcı kuruluştan isteyebilir.
- A11. Kamu sektörü denetçileri; yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili olarak kontroller üzerinde yapılan testleri veya maddi doğrulama prosedürlerini yürütmek için başka bir denetçiden de faydalanabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sunulan Hizmetlere İlişkin Kontroller Hakkında Bilgi Edinilmesi (Bkz: Parag. 10)

- A12. Kullanıcı kuruluş; hizmet kuruluşunda var olan kontrollere bakmaksızın, hizmet kuruluşunun hizmetleri üzerinde kontroller oluşturabilir. Bu kontroller; kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından test edilebilir ve kullanıcı kuruluş denetçisinin, ilgili beyanların bazıları veya tümüne yönelik kullanıcı kuruluş kontrollerinin etkin çalıştığı sonucuna varmasını sağlayabilir. Örneğin kullanıcı kuruluşun, bordro işlemlerini yapmak için bir hizmet kuruluşundan yararlanması halinde bu kullanıcı kuruluş; bordro bilgilerinin sunulması ve alınması konusundaki önemli yanlış bildirimleri tespit edebilecek veya önleyebilecek kontroller oluşturabilir. Bu kontroller şunları içerebilir:
- Hizmet kuruluşuna sunulan verilerin, veriler işlendikten sonra hizmet kuruluşundan alınan bilgi raporlarıyla karşılaştırılması.
 - Yazım hatasının olmaması açısından bordro tutarlarından alınan bir örneklemin yeniden hesaplanması ve toplam bordro tutarının makul olup olmadığının gözden geçirilmesi.
- A13. Bu durumda kullanıcı kuruluş denetçisi, bordro işlemlerine ilişkin kullanıcı kuruluşun kontrolleri üzerinde testler yürütülebilir ve bu da kullanıcı kuruluş denetçisinin bordro işlemleriyle ilgili beyanlar açısından kullanıcı kuruluşun kontrollerinin etkin çalıştığı sonucuna varması için temel sağlayacaktır.
- A14. Bazı risklere yönelik olarak ISA 315'te¹ belirtildiği üzere kullanıcı kuruluş denetçisi, yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya elverişli olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, özellikleri gereği manüel müdahale olmadan veya çok az manüel müdahale ile genellikle ileri derecede otomasyona elverişli rutin ve kayda değer işlem sınıfları ve hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür otomatik işleme özellikleri, özellikle kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşlarından yararlandığı durumlarda mevcut olabilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluşun bu tür riskler üzerindeki kontrolleri, denetimle ilgilidir ve kullanıcı kuruluş denetçisinin bu ISA'nın 9 ve 10. paragrafları uyarınca bu tür kontrolleri tanınması ve değerlendirmesi gerekir.

Kullanıcı Kuruluştan Yeterince Bilgi Alınmadığında Uygulanacak İlave Prosedürler (Bkz: Parag. 12)

- A15. Kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşundan faydalanmasıyla ilgili önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için temel sağlayacak gerekli bilgiyi elde etmek amacıyla 12. paragraftaki hangi prosedürün (tek başına veya topluca) yürütüleceğine ilişkin kullanıcı kuruluş denetçisinin alacağı kararda, aşağıdaki hususlar etkili olabilir:

¹ ISA 315, paragraf 30.

- Kullanıcı kuruluşun ve hizmet kuruluşunun büyüklüğü,
 - Kullanıcı kuruluşta yapılan işlemlerin karmaşıklığı ve hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin karmaşıklığı,
 - Hizmet kuruluşunun yeri (örneğin kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunun uzakta olması halinde kendisi adına hizmet kuruluşunda prosedürler yürütmek üzere başka bir denetçiden yararlanmaya karar verebilir.)
 - Prosedür veya prosedürlerin kullanıcı kuruluş denetçisine yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin biçimde sağlamasının beklenip beklenmediği,
 - Kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği.
- A16. Hizmet kuruluşu, kontrollerinin tanımı ve tasarımı konusunda (1. Tip rapor) veya kontrollerin tanımı ve tasarımı ile bu kontrollerin çalışma etkinliği konusunda (2. Tip rapor) rapor vermek üzere bir hizmet kuruluşu denetçisini görevlendirebilir. 1. Tip veya 2. Tip raporlar, [önerilen] Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISAE) 3402¹ kapsamında veya yetkili veya onaylanmış bir standart belirleyici kuruluşun (ki bu kuruluş, bu raporlara A Tipi veya B Tipi raporlar gibi farklı isimler verebilir) belirlediği standartlar kapsamında yayımlanabilir.
- A17. 1. Tip veya 2. Tip bir raporun mevcudiyeti, genelde hizmet kuruluşu ve kullanıcı kuruluş arasındaki sözleşmenin hizmet kuruluşu tarafından böyle bir raporun sağlanmasını içerip içermediğine bağlı olacaktır. Hizmet kuruluşu, pratik nedenlerden dolayı kullanıcı kuruluşlar için 1. Tip veya 2. Tip rapor sağlamayı tercih edebilir. Ancak bazı durumlarda kullanıcı kuruluşlar için 1. Tip veya 2. Tip rapor mevcut olmayabilir.
- A18. Bazı koşullarda kullanıcı kuruluş, tüm vergi planlaması ve uygunluk işlevleri veya finans ve muhasebe ya da kontrolörlük işlevi gibi bir veya daha fazla kayda değer ticari birim veya işlevi için bir veya daha fazla hizmet kuruluşundan hizmet alabilir. Bu koşullar altında hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında bir rapor mevcut olmayabileceği için hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi, kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşunun kontrollerini tanıması için en etkin prosedür olabilir. Çünkü kullanıcı kuruluşun idaresinin hizmet kuruluşundaki idareyle doğrudan etkileşimi muhtemeldir.
- A19. Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürleri yürütmek için başka bir denetçi kullanılabilir. 1. Tip veya 2. Tip bir raporun yayımlanmış olması halinde hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşuyla hâlihazırda bir ilişkisi olduğundan, kullanıcı kuruluş denetçisi bu prosedürleri uygulamak için hizmet kuruluşu denetçisini kullanabilir. Başka bir denetçinin çalışmasından faydalanan kullanıcı kuruluş denetçisi, ISA 600'deki² bilgileri faydalı bulabilir. Çünkü bu bilgiler başka bir denetçiyi (bu denetçinin bağımsızlığını ve mesleki yeterliliğini) anlamakla ve bu tür bir çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlarken ve elde edilen denetim kanıtının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken diğer denetçinin çalışmasına dâhil olmakla ilgilidir.

¹ [Önerilen] ISAE 3402, "Üçüncü Taraf Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları".

² ISA 600, "Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)" paragraf 2 der ki: "Grup mali tablosu dışındaki mali tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi halinde denetçi, ilgili koşullara göre adapte edilen bu ISA'yı faydalı bulabilir..." Ayrıca bkz. ISA 600'de 19. paragraf.

- A20. Kullanıcı kuruluş, bir hizmet kuruluşundan yararlanabilir. Bu hizmet kuruluşu da kullanıcı kuruluşuna verilen ve kullanıcı kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sistemlerinin parçası olan hizmetlerin bazılarını sağlamak için bir alt yükleniciden faydalanabilir. Bu alt yüklenici, hizmet kuruluşundan ayrı bir kuruluş olabileceği gibi hizmet kuruluşuyla bağlantılı da olabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin alt yüklenicideki kontrolleri değerlendirmesi gerekebilir. Bir veya daha fazla alt yüklenicinin kullanıldığı durumlarda kullanıcı kuruluşun faaliyetleri ile hizmet kuruluşunun faaliyetleri arasındaki etkileşim; kullanıcı kuruluş, hizmet kuruluşu ve alt yükleniciler arasındaki etkileşimi içine alacak şekilde genişletilir. Bu etkileşimin derecesi ile hizmet kuruluşu ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemlerin niteliği ve önemi, kullanıcı kuruluşun kontrolleri üzerindeki hizmet kuruluşu ve alt yüklenici kontrollerinin önemine karar verirken kullanıcı kuruluş denetçisinin dikkate alması gereken en önemli unsurlardır.

Kullanıcı Kuruluş Denetçisinin Hizmet Kuruluşunu Tanımasını Desteklemek İçin 1. Tip veya 2. Tip Raporun Kullanılması (Bkz: Parag. 13-14)

- A21. Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki örgütüne veya diğer uygulayıcılara hizmet kuruluşu denetçisi hakkında soru sorabilir ve hizmet kuruluşu denetçisinin yasal gözetime tabi olup olmadığını araştırabilir. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşundaki kontrolleri konu alan raporlar açısından farklı standartların gözetildiği bir yetki alanında faaliyet gösteriyor olabilir. Bu durumda kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kullanılan standartlar hakkında standart belirleyici kuruluştan bilgi alabilir.
- A22. 1. Tip veya 2. Tip rapor; kullanıcı kuruluş hakkındaki bilgilerle birlikte, kullanıcı kuruluş denetçisinin aşağıdakiler hakkında bilgi edinmesine yardımcı olabilir:
- Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, kullanıcı kuruluşu ait işlemlerin yapılışını etkileyebilen yönleri: örneğin alt yüklenicilerin kullanılması.
 - İşlem akışında kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önemli yanlış bildirimlerin meydana gelebileceği noktaları belirlemek için hizmet kuruluşu aracılığıyla yapılan önemli işlemlerin akışı.
 - Hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluşun mali tablo beyanlarıyla ilgili kontrol amaçları.
 - Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önemli yanlış bildirimlere yol açabilecek işlem hatalarının önlenmesi veya tespiti için uygun biçimde tasarlanarak uygulanıp uygulanmadığı.
1. Tip veya 2. Tip bir rapor, kullanıcı kuruluş denetçisinin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için yeterli bilgi edinmesine yardımcı olabilir. Ancak 1. Tip rapor, ilgili kontrollerin çalışma etkinliğine dair herhangi bir kanıt sağlamaz.
- A23. Kullanıcı kuruluşun raporlama döneminin dışında kalan bir döneme veya tarihe ait 1. Tip veya 2. Tip bir rapor; söz konusu raporun başka kaynaklardan alınan ek güncel bilgilerle tamamlanması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşunda uygulanan kontroller hakkında ön bilgi edinmesine yardımcı olabilir. Hizmet kuruluşunun kontrollere ilişkin tanımının, denetim kapsamındaki dönemin başlangıcından önceki bir dönem veya tarih için olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, 1. Tip veya 2. Tip bir rapordaki bilgileri güncellemek için aşağıdaki gibi prosedürler yürütebilir:
- Hizmet kuruluşundaki değişikliklerin, bu tür değişiklikleri bilecek pozisyonlardaki kullanıcı kuruluş personeliyle görüşülmesi,
 - Hizmet kuruluşunun yayımladığı güncel belgelerin ve yazışmaların gözden geçirilmesi,
 - Değişikliklerin hizmet kuruluşu personeliyle görüşülmesi.

Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar (Bkz: Parag. 15)

- A24. Bir hizmet kuruluşundan yararlanmanın kullanıcı kuruluşunun önemli yanlış bildirim riskini arttırıp arttırmaması, sağlanan hizmetin niteliğine ve bu hizmetler üzerindeki kontrollere bağlıdır. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluşun, işlemleri başlatma, yürütme ve kaydetme gibi belli faaliyetleri yerine getirmek için gerekli uzmanlığa veya yeterli kaynaklara (örneğin bir BT sistemi) sahip olmaması halinde bir hizmet kuruluşundan faydalanılması; kullanıcı kuruluşun önemli yanlış bildirim riskini azaltabilir.
- A25. Hizmet kuruluşu, kullanıcı kuruluşun muhasebe kayıtlarına ait önemli kısımları yürüttüğü zaman kullanıcı kuruluş denetçisinin bu kayıtlar üzerindeki kontrol işlemlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi veya bunlarda kayıtlı işlemleri ve bakiyeleri teyit etmesi veya her ikisi için bu kayıtlara doğrudan erişmesi gerekli olabilir. Bu tür bir erişim, hizmet kuruluşunun binalarındaki kayıtların fiziksel incelemesini veya kullanıcı kuruluş tarafından ya da başka bir yerde elektronik olarak saklanan kayıtların sorgulanmasını veya her ikisini birden içerebilir. Doğrudan erişimin elektronik ortamda sağlandığı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi; bu yolla, hizmet kuruluşunun sorumlu olduğu kullanıcı kuruluş verilerinin tamlığı ve bütünlüğüne ilişkin olarak hizmet kuruluşu tarafından yürütülen kontrollerin yeterliliği konusunda kanıt elde edebilir.
- A26. Kullanıcı kuruluş denetçisi, varlıkları temsil eden bakiyelere veya hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluş adına yürütülen işlemlere ilişkin elde edilecek denetim kanıtının niteliğini ve kapsamını belirlerken aşağıdaki prosedürleri göz önüne alabilir:
- (a) Kullanıcı kuruluşun elindeki kayıtların ve belgelerin incelenmesi: Bu kanıt kaynağının güvenilirliği, kullanıcı kuruluşun sahip olduğu muhasebe kayıtlarının ve destekleyici belgelerin niteliği ve kapsamı tarafından belirlenir. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluş, kendi adına yapılan belirli işlemlere ilişkin detaylı kayıtları veya belgeleri tutmayabilir.
- (b) Hizmet kuruluşunun elindeki kayıtların ve belgelerin incelenmesi: Kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşunun kayıtlarına erişimi, kullanıcı kuruluş ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmeye bağlı düzenlemelere göre gerçekleştirilebilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu tarafından tutulan kullanıcı kuruluş kayıtlarına erişim sağlamak için kendi adına başka bir denetçiden yararlanabilir.
- (c) Hizmet kuruluşundan bakiye ve işlemlerinin teyitlerinin elde edilmesi: Kullanıcı kuruluşun bakiye ve işlemlerin bağımsız kayıtlarını tuttuğu durumlarda hizmet kuruluşundan, kullanıcı kuruluşun kayıtlarını doğrulayan teyit alınması; söz konusu işlemlerin ve varlıkların mevcudiyetine ilişkin güvenilir denetim kanıtı oluşturabilir. Örneğin yatırım yöneticisi ve yediminden faydalanılmasında olduğu gibi birden fazla hizmet kuruluşundan faydalandığı ve bu kuruluşların bağımsız kayıtlar tuttuğu durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, eldeki bilgiyi kullanıcı kuruluşun bağımsız kayıtları ile karşılaştırmak amacıyla bakiyeleri bu kuruluşlarla teyit edebilir.
- Kullanıcı kuruluşun bağımsız kayıtlar tutmaması halinde hizmet kuruluşundan gelen teyitlerdeki bilgiler, sadece hizmet kuruluşu tarafından tutulan kayıtlardaki bilgileri ifade eder. Bu nedenle bu gibi teyitler, tek başına güvenilir denetim kanıtı oluşturmaz. Bu durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, alternatif bir bağımsız kanıt kaynağının belirlenip belirlenemeyeceğini değerlendirebilir.
- (d) Kullanıcı kuruluş tarafından tutulan kayıtlar veya hizmet kuruluşundan alınan raporlar üzerinde analitik inceleme tekniklerinin uygulanması: Analitik inceleme tekniklerinin etkinliği, beyanlara göre değişiklik gösterme eğilimindedir ve mevcut bilgilerin kapsam ve detayından etkilenecektir.

- A27. Önemli nitelikteki prosedürler, kullanıcı kuruluş denetçilerinin adına başka bir denetçi tarafından yerine getirilebilir. Bu tür bir görev, kullanıcı kuruluş ile kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu ile hizmet kuruluşu denetçisi tarafından mutabık kalınan prosedürlerin yürütülmesini içerebilir. Başka bir denetçi tarafından yürütülen prosedürlerden doğan bulgular, yeterli ve uygun denetim kanıtı oluşturup oluşturmadıklarının tespiti için kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından incelenir. Buna ilaveten hizmet kuruluşu denetçisinin önemli nitelikteki belirlenmiş prosedürleri yürütmesini gerektiren, sözleşmeye bağlı düzenlemeler veya kamu otoriteleri tarafından öngörülen gereklilikler mevcut olabilir. Gerekli prosedürlerin hizmet kuruluşunun idaresindeki bakiye ve işlemlere uygulanmasının sonuçları, denetim görüşlerini desteklemek amacıyla gerekli kanıtın bir parçası olarak kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından kullanılabilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisinin, prosedürlerin yürütülmesinden önce denetim belgeleri üzerinde veya kullanıcı kuruluş denetçisine sağlanacak denetim belgelerine erişim üzerinde anlaşmaya varmaları faydalı olabilir.
- A28. Bazı durumlarda özellikle de kullanıcı kuruluşun, mali işlevlerinin bir kısmını veya tümünü bir hizmet kuruluşuna yaptırdığı hallerde kullanıcı kuruluş denetçisi; denetim kanıtının önemli bir kısmının hizmet kuruluşunda olduğu bir durumla karşılaşabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi veya onun adına başka bir denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerini hizmet kuruluşunda yerine getirmesi gerekebilir. Hizmet kuruluşu denetçisi, 2. Tip rapor sunabilir ve buna ilaveten kullanıcı kuruluş denetçisi adına maddi doğrulama prosedürlerini uygulayabilir. Başka bir denetçinin katılımı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluş denetçi görüşünü desteklemeye makul bir temel teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Buna göre kullanıcı kuruluş denetçisinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ve kullanıcı kuruluş denetçisinin daha fazla maddi doğrulama prosedürü gerçekleştirmesi gerekip gerekmediğine dair değerlendirmesi; kullanıcı kuruluş denetçisinin, başka bir denetçi tarafından uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi ve yürütülmesinde görev almasını veya tüm bunların bir kanıtını elde etmesini içerir.

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler (Bkz: Parag. 16)

- A29. ISA 330¹, kullanıcı kuruluş denetçisinin bazı durumlarda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere kontroller üzerinde testler tasarlaması ve uygulamasını gerektirir. Hizmet kuruluşu bağlamında bu gereklilik, aşağıdaki koşullarda uygulanır:
- Kullanıcı kuruluş denetçisinin, önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesinde hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde yapıldığı beklentisi vardır (yani kullanıcı kuruluş denetçisi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken hizmet kuruluşundaki kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmek ister).
 - Maddi doğrulama prosedürleri, tek başına veya kullanıcı kuruluşundaki kontrollerin çalışma etkinliğine yönelik testlerle birlikte beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaz.

¹ ISA 330, paragraf 8.

- A30. 2. Tip Rapor olmaması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi; ilgili kontrollerin çalışma etkinliğine yönelik testleri içeren 2. Tip Raporu sağlamak için bir hizmet kuruluşu denetçisinin görevlendirilmesini talep etmek üzere kullanıcı kuruluş aracılığıyla hizmet kuruluşu ile temas kurabilir veya kontrollerin çalışma etkinliğini test eden prosedürleri hizmet kuruluşunda uygulamak için başka bir denetçiden yararlanabilir. Hizmet kuruluşunun kabul etmesi durumunda, kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunu ziyaret edebilir ve ilgili kontroller üzerinde testler uygulayabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmeleri, diğer denetçinin çalışması ve kullanıcı kuruluşun denetçisinin kendi prosedürleri tarafından sağlanan kanıtlara dayanır.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Çalıştığına Dair Denetim Kanıtı Olarak 2. Tip Raporun Kullanılması (Bkz: Parag. 17)

- A31. 2. Tip Rapor, birkaç farklı kullanıcı kuruluş denetçisinin ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayabilir. Bu nedenle hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda anlatılan kontroller üzerinde yapılan testler ve sonuçları, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önem arz eden beyanlarla ilgili olmayabilir. Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrollerin etkin çalıştığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını belirlemek için konuyla ilgili kontroller üzerinde yapılan testler ve sonuçları değerlendirilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin bu değerlendirmeyi yaparken dikkate alabileceği faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsadığı dönem ve kontroller üzerinde yapılan testlerin uygulanmasından itibaren geçen süre.
 - Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve içerdiği hizmetler ve işlemler, test edilen kontroller, uygulanmış olan testler ve test edilen kontrollerin kullanıcı kuruluşun kontrolleriyle ne şekilde ilgili olduğu.
 - Kontroller üzerinde yapılan testlerin sonuçları ve hizmet kuruluşu denetçisinin, kontrollerin çalışma etkinliğine dair görüşü.
- A32. Bazı beyanlar için belli bir testin kapsadığı dönem ne kadar kısa ve testin uygulanmasından bu yana geçen süre ne kadar uzun olursa söz konusu test o kadar az denetim kanıtı sağlar. 2. Tip Raporun kapsadığı dönem ile kullanıcı kuruluşun mali raporlama dönemi karşılaştırıldığı zaman 2. Tip Raporun kapsadığı dönem ile kullanıcı kuruluş denetçisinin bu raporu kullanmayı düşündüğü dönem arasında çok az örtüşme olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu raporun daha az denetim kanıtı sunduğu sonucuna varabilir. Hal böyle olduğunda, önceki veya sonraki dönemi kapsayan 2. Tip Rapor; ek denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer hallerde ise kullanıcı kuruluş denetçisi, kontrollerin etkin çalıştığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde yapılan testleri uygulamanın veya bunları uygulaması için başka bir denetçiden yararlanmanın gerekli olduğuna karar verebilir.
- A33. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, 2. Tip Raporun kapsadığı dönem dışında hizmet kuruluşunda yapılan ilgili kontrollerdeki kayda değer değişiklikler hakkında ek denetim kanıtı elde etmesi veya uygulanacak ek denetim prosedürleri belirlemesi de gerekebilir. Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun kapsadığı dönem dışında hizmet kuruluşunda yapılan kontroller hakkında elde edilecek ilave denetim kanıtlarının belirlenmesinde dikkate alınacak ilgili faktörler şunları içerebilir:
- Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin kayda değer olması.
 - Ara dönemde test edilmiş olan belli kontroller ve bunların test edilmesinden bu yana oluşan kayda değer değişiklikler (Bunlara bilişim sisteminde, süreçlerde ve personeldeki değişiklikler dâhildir).

- Kontrollerin çalışma etkinliği hakkındaki denetim kanıtının ne derece elde edildiği.
 - Geri kalan dönemin süresi.
 - Kullanıcı kuruluş denetçisinin, kontrollere yönelik güveni nedeniyle başka maddi doğrulama prosedürlerini ne derece azaltmak istediği.
 - Kontrol ortamının ve kullanıcı kuruluştaki kontrollerin izlenmesinin etkinliği.
- A34. İlave denetim kanıtı, örneğin kontroller üzerinde yapılan testleri geri kalan döneme yarararak veya kullanıcı kuruluşun kontrolleri izlemesini test ederek elde edilebilir.
- A35. Hizmet kuruluşu denetçisinin test döneminin kullanıcı kuruluşun mali raporlama döneminin tamamen dışında kalması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun kontrollerinin etkin olarak yapıldığı sonucuna varmak için bu gibi testlere güvenemez. Çünkü bu testler, başka prosedürler uygulanmadığı takdirde kontrollerin etkinliğine dair güncel denetim dönemi kanıtı sağlamaz.
- A36. Bazı durumlarda hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmet, bazı kontrollerin kullanıcı kuruluş tarafından yürütüleceği varsayılararak tasarlanabilir. Örneğin hizmet, işlemlerin yapılmak üzere hizmet kuruluşuna gönderilmesinden önce kullanıcı kuruluşun işlemleri yetkilendirmek için kontroller yapacağı varsayılararak tasarlanabilir. Böyle bir durumda hizmet kuruluşunun kontrol tanımı, tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin tanımını da içerebilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi; tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin, kullanıcı kuruluşu sağlanan hizmetle ilgisi olup olmadığını değerlendirir.
- A37. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamayabileceğine inanması halinde (örneğin hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, hizmet kuruluşu denetçisinin kontroller üzerinde yaptığı testleri ve bunların sonuçlarını içermemesi halinde) kullanıcı kuruluş denetçisi; hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve sonuçları hakkında hizmet kuruluşu denetçisiyle görüşmek için kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temas kurar. Bu şekilde hizmet kuruluşu denetçisinin prosedürleri ve sonuçları hakkındaki bilgisini tamamlayabilir. Aynı zamanda gerekli olduğunu düşünmesi halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşunda prosedürler yürütmesini talep etmek için kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temas kurabilir. Alternatif olarak kullanıcı kuruluş denetçisi veya onun talebi üzerine başka bir denetçi bu prosedürleri yürütebilir.
- A38. Hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporu, kullanıcı kuruluş denetçisinin vardığı sonuçları etkileyebilecek istisnalar ve diğer bilgiler dâhil olmak üzere testlerin sonuçlarını belirtir. Hizmet kuruluşu denetçisinin tespit ettiği istisnalar veya hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporundaki değişikliğe uğramış görüşü; önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi sırasında hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporunun, kullanıcı kuruluşu ait mali tablolarının denetimi için faydalı olmayacağı anlamına gelmeyebilir. Bunun yerine hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporundaki değişikliğe uğramış görüşüne yol açan konu ve istisnalar, hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kontroller üzerinde yürütülen testlerin kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından değerlendirilmesinde dikkate alınır. Değişikliğe uğramış görüşe yol açan konu ve istisnaları değerlendirirken kullanıcı kuruluş denetçisi, bu konuları hizmet kuruluşu denetçisiyle görüşebilir. Bu iletişim, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşuyla temasa geçmesine ve iletişimin gerçekleşmesi için hizmet kuruluşunun onayını almasına bağlıdır.

Denetim sırasında tespit edilen iç kontrol zafiyetlerinin bildirilmesi

A39. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, denetim sırasında tespit edilen kayda değer zafiyetleri hem idareye hem de yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak zamanında bildirmesi gerekir.¹ Kullanıcı kuruluş denetçisi, aynı zamanda denetim sırasında tespit edilen ve mesleki yargısına göre idarenin dikkatini çekecek kadar önemli diğer iç kontrol zafiyetlerini uygun sorumluluk düzeyindeki idareye zamanında bildirmek zorundadır.² Kullanıcı kuruluş denetçisinin denetim sırasında tespit edebileceği ve kullanıcı kuruluşun idaresine ve yönetiminden sorumlu olanlara iletebileceği konular arasında şunlar sayılabilir:

- 1. Tip veya 2. Tip raporun elde edilmesinin bir sonucu olarak belirlenenler dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş tarafından uygulanabilecek kontrollere yönelik her tür izleme,
- Tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinden 1. Tip veya 2. Tip raporda söz edildiği ve kullanıcı kuruluşta uygulanmadığı haller,
- Uygulanmamış olduğu görülen veya 2. Tip raporun özel olarak kapsamadığı ve hizmet kuruluşunda ihtiyaç duyulabilecek kontroller.

Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1 ve 2. Tip Raporlar (Bkz: Parag. 18)

A40. Hizmet kuruluşunun bir alt yüklenici kullanması halinde hizmet kuruluşu denetçisinin raporu; hizmet kuruluşunun sisteminin tanımına ve hizmet kuruluşu denetçisinin görev kapsamına, alt yüklenicinin ilgili kontrol amaçlarını ve ilgili kontrollerini dâhil de edebilir dışarıda da bırakabilir. Bu iki raporlama yöntemi, sırasıyla kapsamlı yöntem ve daraltılmış yöntem olarak bilinmektedir. 1. Tip veya 2. Tip raporun alt yüklenicindeki kontrolleri içermemesi ve alt yüklenicinin verdiği hizmetlerin kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgili olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu ISA'nın alt yükleniciyle ilgili gerekliliklerini uygulamak zorundadır. Kullanıcı kuruluş denetçisinin alt yüklenicinin verdiği hizmetlerle ilgili olarak yürüteceği çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin kullanıcı kuruluş için önemine ve niteliğine ve söz konusu hizmetlerin denetimle ilgisine bağlıdır. 9. paragraftaki gerekliliğin uygulanması, alt yüklenicinin etkisinin ve yürütülecek çalışmanın niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde kullanıcı kuruluş denetçisine yardımcı olur.

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler (Bkz: Parag. 19)

A41. Kullanıcı kuruluşla yapılan sözleşme koşulları kapsamında hizmet kuruluşunun, hizmet kuruluşunun idaresine veya çalışanlarına atfedilebilen herhangi bir hileyi, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu veya düzeltilmemiş yanlış bildirimleri, etkilenen kullanıcı kuruluşlara açıklaması gerekebilir. 19. paragrafın gerektirdiği üzere kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun idaresinden, hizmet kuruluşunun bu gibi konuları bildirip bildirmediği konusunda bilgi alır ve hizmet kuruluşu tarafından bildirilen konuların kullanıcı kuruluş denetçisine ait ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyip etkilemediğini değerlendirir. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, bu değerlendirmeyi yapmak için ek bilgiye ihtiyaç duyabilir ve gerekli bilgiyi elde etmek için kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşuyla temasa geçmesini talep edebilir.

¹ ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", paragraflar 9-10.

² ISA 265, paragraf 10.

Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama (Bkz: Parag. 20)

A42. Kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşa ait mali tabloların denetimiyle ilgili olarak hizmet kuruluşu tarafından verilen hizmetler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde denetim kapsamı sınırlanmış olur. Bu durum, şu hallerde söz konusu olur:

- Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu tarafından verilen hizmetler hakkında yeterince bilgi edinemediği ve önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için bir temele sahip olmadığı zaman.
- Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin biçimde çalıştığı yönünde bir beklenti içerdiği ve kullanıcı kuruluş denetçisi, bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği zaman.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı, yalnızca hizmet kuruluşunda tutulan kayıtlarda mevcut olduğu ve kullanıcı kuruluş denetçisinin bu kayıtlara doğrudan erişim sağlayamadığı zaman.

Kullanıcı kuruluş denetçisinin şartlı denetim görüşü mü açıklayacağı yoksa görüş bildirmekten mi kaçınacağı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, mali tablolar üzerindeki olası etkilerin önemli mi yoksa yaygın mı olduğu konusunda varacağı sonuca bağlıdır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Çalışmasına Atıfta Bulunulması (Bkz: Parag. 21-22)

A43. Bazı durumlarda yasal veya idari düzenlemeler, örneğin kamu sektöründe saydamlığın sağlanması amacıyla kullanıcı kuruluş denetçisinin raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin, bu atfı yapmadan önce hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.

A44. Kullanıcı kuruluşun bir hizmet kuruluşundan faydalanması, kullanıcı kuruluş denetçisinin ISA'lar kapsamında görüşünü destekleyecek makul bir dayanak sağlamak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu değiştirmez. Bu nedenle kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun mali tabloları hakkındaki görüşü için temel olarak, hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıfta bulunmaz. Ancak hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda değişikliğe uğramış görüş vermesi nedeniyle kullanıcı kuruluş denetçisinin de değişikliğe uğramış görüş vermesi, kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıfta bulunmasına engel teşkil etmez. Bu durum, söz konusu atfın kullanıcı kuruluş denetçisinin değişikliğe uğramış görüşüne yönelik sebebin açıklanmasına yardımcı olması halinde mümkündür. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin, bu atfı yapmadan önce hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.

ISSAI 1450

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

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.

ISSAI 1450 İçindekiler Tablosu

ISA 450 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	P3
Genel Hususlar	P4
Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimlerin Etkisinin Değerlendirilmesi	P5–P7
Yazılı Bildirim	P8
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar	P9–P10
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 450	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
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
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
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

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 450 Uygulama Notu¹

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 700² uyarınca varacağı sonuç, (varsa) mali tablolardaki düzeltilmemiş yanlış bildirimlere dair ISA 450’ye uygun denetçi değerlendirmesini dikkate alır. ISA 320³, 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.

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

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

³ ISA 320, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”.

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. 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.

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 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: 978-1-934779-010-6

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
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
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
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
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.

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.¹ ISA 320², 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.

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

² ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

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.¹ 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).

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 7.

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.¹ 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 verir²: (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,

¹ Bkz. 8 numaralı paragrafın dipnotu

² ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

- (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.¹

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 farklıdır.
 - 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.²

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 için 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.³

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

² ISA 530, “Denetim Örnekleme”, paragraf 14-15.

³ ISA 530, paragraf 5(c)-(d).

- 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 Düzeltilmesi (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 içerir¹ 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.

¹ ISA 700, paragraf 12.

- 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.¹ 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.²
- 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;

¹ ISA 320, paragraf 12.

² 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.

- 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 720¹, 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 240²; 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.

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

² ISA 240, paragraf 35.

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.¹
- 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).² 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.

¹ ISA 260, paragraf 13.

² ISA 260, paragraf 16(c)(ii).

ISSAI 1500

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

Denetim Kanıtı

Financial Audit Guidelines

Audit Evidence

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) 500 “Denetim Kanıtı”ndan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1500 İçindekiler Tablosu

ISA 500 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.....	P4
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	P3–P10
Ek: Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Risklerin Yönetimine İlişkin Denetim Kanıtı Kaynakları	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 500	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı.....	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	7–9
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1–A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	A26–A51
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A52–A56
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	A57

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 500 Uygulama Notu¹

Denetim Kanıtı

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetim Kanıtı” başlıklı ISA 500’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 500, 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 500; mali tablo denetiminde denetim kanıtını neyin oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır.

ISA 500, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtları için geçerlidir. Diğer ISA’lar; denetimin belli özelliklerini (örneğin ISA 315²), belli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin ISA 570³), denetim kanıtı elde etmeye yarayan belli prosedürleri (örneğin ISA 520⁴) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin değerlendirmesini (örneğin ISA 200⁵ ve ISA 330⁶) ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- (a) Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 500, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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

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

³ ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği”.

⁴ ISA 520, “Analitik İnceleme Teknikleri”.

⁵ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.

⁶ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetimin Atacağı Adımlar”.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

- P3. ISA'nın A7 paragrafında belirtildiği üzere bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test edecek denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını destekleyen ve kanıtlayan bilgileri hem de bu beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Kamu sektöründeki mali tablolar söz konusu olduğunda idare, genellikle işlem ve etkinliklerin yasal veya idari düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiğini beyan edebilir. Bu tür beyanlar, mali denetimin kapsamına girebilir¹. Kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4200²'ü dikkate alabilir.
- P4. ISA'nın A9 paragrafında bahsedildiği üzere kuruluştan bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; sonuçta aynı makama rapor verseler bile bu kaynakları kuruluştan bağımsız olarak yani aynı makama rapor veren, işlerinde bağımsız kamu kurumları olarak düşünebilir. Kamu sektöründe verilerin karşılaştırmalı değerlendirilmesinin niteliği, benzer programlar veya performans göstergeleri arasında yapılan karşılaştırmalı değerlendirmeler gibi başka kaynakları içerebilir.
- P5. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A2 paragrafına uygun olarak kanıt kaynaklarını değerlendirirken kuruluşla ilgili, performans denetimleri veya diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen kanıtları da dikkate alabilir.
- P6. ISA'nın A11 paragrafında açıklandığı üzere geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtı, denetçinin bu kanıtın ilgililiğinin devam ettiğini ortaya koymak için denetim prosedürleri uyguladığı belirli koşullarda yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Geçmiş performans denetimlerinden elde edilen kanıtları temel alırken kamu sektörü denetçileri, kullanılan beyanların ve uygulanan testlerin mali tablo denetiminin amacına uygun olup olmadığını değerlendirir.
- P7. Denetim görev ve yetkisinin işlemlerin düzenliliğiyle ilgili amaçlar içerdiği durumlarda kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A12 paragrafında açıklandığı üzere denetim prosedürlerinin niteliğini ve zamanlamasını dikkate almaya ihtiyaç duyabilir. Örneğin işlemin düzenliliğini veya kontrollerin etkinliğini ortaya koyma amacıyla kullanılan belirli denetim prosedürlerini uygulama becerisi, geçen zamandan olumsuz etkilenmiş olabilir.
- P8. Kamu kurumlarının genelde işlemlerin düzenliliğini güvenceye almak için tasarlanmış belli iç kontrolleri olur. Ancak denetlenen kuruluşun üçüncü taraflara hibe veya başka mali yardımlar vermekten sorumlu olduğu durumlarda genelde işlemin düzenliliği, kısmen diğer tarafların yardım alma kriterlerini ve şartlarını karşılamasına dayalı olacaktır. Bu durumda diğer tarafların işlemleri hakkında tatmin olmak amacıyla kuruluşun sorumluluklarını yerine getirdiğine dair kanıt gerekli olabilir (Uygulama Notu'nda EK 1'de gösterildiği şekilde).
- P9. ISA'nın A13 paragrafındaki bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, kamu kurumlarının ilgili mevzuatça öngörülen veri saklama gerekliliklerinin farklı olabileceğini dikkate alır. Kamu sektörü denetçileri, verilerin saklanmasına ilişkin yürürlükteki mevzuat hakkında bilgi edinir.

¹ Uygulama Notlarında yer alan ek rehberlik bağlamında mali denetim, mali tablo denetimiyle birlikte ele alındığında düzenlilik ve uygunluk konulu ek beyanların ve mali tabloların denetimleri anlamına gelir (Mali Denetimler/Düzenlilik Denetimleri). ISA'lar, mali tablo denetimlerini ele alır.

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

P10. Bazı ortamlarda (örneğin Hesap Mahkemesi gibi) kamu sektörü denetçileri, denetçilerin kanıt kurallarına ilişkin kesin prosedürleri anlamasını ve izlemesini gerektiren yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtıyla ilgili ek gereklilikleri anlatan ve yürürlükteki kurallara uygunluğu sağlamak için tasarlanmış bu gibi politika ve prosedürler hakkında bilgi edinir. Örneğin bu tür ortamlarda çalışan kamu sektörü denetçilerinin kanıt toplamaya ilgili aşağıdaki hususları dikkate alması gerekebilir:

- Denetim kanıtı hakkında ek gereklilikler doğuran mevzuat.
- Ek gerekliliklerin kapsamı (yani denetim görevinden elde edilen her belgeye mi uygulanmalı yoksa belli denetim konularıyla ilgili spesifik belgelere mi uygulanmalı).
- Denetim kanıtının tabi olduğu ek işlemler, formaliteler veya gereklilikler.
- Denetim adımlarının takip edilmesinde hukuk kuralları gereğince her ek gerekliliğin ilgili amacı.
- Denetim kanıtının spesifik toplanma ve/veya üretilme şekli nedeniyle bu kanıtta getirilebilecek kısıtlamalar.

Ek: Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Risklerin Yönetimine İlişkin Denetim Kanıtı Kaynakları

Risk	Tanım	Olası Denetim Kanıtı Kaynakları
Düzenlemelerin karmaşıklığı	Düzenlemeler ne kadar karmaşık olursa hata riski de o kadar büyük olur. Bu durum, ya bir düzenlemenin yanlış anlaşılması veya yanlış yorumlanmasıyla ya da uygulamada bir hata yapılmasıyla ortaya çıkabilir.	<ul style="list-style-type: none"> Yasal gerekliliklerin işletim talimatlarına dönüştürülmesine yönelik resmi ve belgelendirilmiş prosedürler, Program yöneticilerinin faaliyetlerini izleyen resmi ve belgelendirilmiş kontrol planları, İç denetim tarafından hazırlanan gözden geçirme raporları veya program kontrol planları ve işletim kılavuzlarına dair diğer bazı bağımsız denetimler.
Yeni mevzuat	Yeni mevzuat, yeni idari prosedürlerin ve kontrol prosedürlerinin uygulamaya konulmasını gerektirebilir. Bu durum, düzenliliği sağlamak için gereken kontrollerin ya tasarımında ya da çalıştırılmasında hatalara yol açar.	<ul style="list-style-type: none"> Yasal gerekliliklerin program kurallarına dönüştürülmesine yönelik resmi ve belgelendirilmiş prosedürler. Resmi kontrol planları ve işletim talimatları ile kontrol planlarına dair bağımsız gözden geçirmeler de yeni mevzuatın ardından programların uygulamaya konulduğu durumlarda denetim kanıtı oluşturabilir.
Uluslararası programlar (Birleşmiş Milletler, AB veya diğer kuruluşlarca finanse edilenler)	Düzenlemenin bu tür kuruluşlar tarafından geliştirildiği durumlarda düzenlemeler ve rehberliği yanlış yorumlanma veya kurum içi talimatlardan çıkarılma riski vardır.	<ul style="list-style-type: none"> Düzenlemelerin karmaşıklığı nedeniyle tespit edilmiş denetim kanıtı kaynakları, böyle finanse edilmiş programlar için de aynen geçerlidir.
Üçüncü taraflarca verilen hizmetler ve programlar.	Programların temsilciler tarafından idare edildiği durumlarda birimler doğrudan kontrolü kısmen kaybeder ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak için temsilcilere güvenmek zorunda kalabilir.	<ul style="list-style-type: none"> Kuruluş ile temsilci arasında yapılan, hizmetlerin idaresinde uygulanacak kontrol prosedürlerini tanımlayan resmi anlaşmalar, Belgelendirilmiş prosedürler ve üçüncü taraf faaliyetlerinin idare tarafından kontrol edilmesi ve izlenmesine dair sonuç, Sistem ve prosedürleri (düzenlilikle ilgili olanlar dâhil) gözden geçirmek için iç denetimin üçüncü taraflara yaptığı inceleme ziyaretlerine ait raporlar, Üçüncü tarafın denetçisinin hazırladığı, ödeme ve gelirler konulu veya ödeme ve gelirler üzerindeki kontroller konulu bir güvence veya üzerinde anlaşmaya varılmış prosedürler raporu.

Risk	Tanım	Olası Denetim Kanıtı Kaynakları
Talep veya beyan üzerine yapılan ödeme ve tahsilatlar	Kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu teyit etme becerisi, örneğin hibenin alınması için belirlenen kriterlerin doğrudan doğrulamaya tabi olmadığı durumlarda sınırlı olabilir.	<ul style="list-style-type: none">• Alacak talep kriterlerini açıkça belirten birim talimatları ve talep sahiplerine yönelik kılavuzlar,• Alacak talebini desteklemek için sunulacak hakedişin var olduğunu kanıtlayan standart belgelendirme gereklilikleri (Bu, hibe ödeme koşulu veya hibenin desteklediği faaliyet tamamlanınca karşılanacak bir gereklilik olabilir),• Uygunluğu teyit etmek için talep sahiplerinin kayıtlar vb.nin fiziki incelemesine ait raporlar,• Hibeyi vermeden önce talep sahiplerinin mali durumunu değerlendirmek ve ödeme gücünün sürekliliği olduğunu izlemek için belgelendirilmiş prosedürler,• Hibe başvurusunun dış denetçi tarafından bağımsız sertifikasyonu.

Uluslararası Denetim Standardı

Denetim Kanıtı

International Standard on Auditing

Audit Evidence



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetim Kanıtı” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 500), 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: 978-1-60815-011-3

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 500

DENETİM KANITI

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı.....	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	7–9
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1–A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	A26–A51
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A52–A56
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	A57

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 500, “Denetim Kanıtı”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); mali tablo denetiminde denetim kanıtını neyin oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır.
2. Bu ISA, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtları için geçerlidir. Diğer ISA'lar; denetimin belli özelliklerini (örneğin ISA 315¹), belli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin ISA 570²), denetim kanıtı elde etmeye yarayan belli prosedürleri (örneğin ISA 520³) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin değerlendirmesini (örneğin ISA 200⁴ ve ISA 330⁵) ele alır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı; görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine imkân verecek denetim prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

5. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Muhasebe kayıtları — Açılış kayıtları ile çekler ve elektronik fon transferi kayıtları gibi dokümanlardan oluşan destekleyici belgeler; faturalar; sözleşmeler; defterikebir ve yardımcı defterlerle yevmiye kayıtları ve resmi yevmiye kayıtlarına yansıtılmayan mali tablolardaki diğer düzeltmeler; masrafların dağıtımını, hesaplamaları, mutabakatları ve açıklamaları destekleyen hesap ve işlem tabloları gibi kayıtlardır.
 - (b) Uygunluk (denetim kanıtına ilişkin) — Denetim kanıtının kalite ölçütüdür; diğer bir ifadeyle denetim kanıtının, denetçi görüşünün temelini oluşturan denetim sonuçlarına destek sağlamak konusunda ne derecede ilgili ve güvenilir olduğunu gösterir.
 - (c) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir.
 - (d) İdare tarafından çalıştırılan uzman — Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmalarını kuruluş tarafından mali tabloların hazırlamasında yardımcı olarak kullanılan kişi veya kuruluştur.

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

² ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği".

³ ISA 520, "Analitik İnceleme Teknikleri".

⁴ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi".

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

- (e) Yeterlilik (denetim kanıtına ilişkin) — Denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.

Gereklilikler

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

6. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz. Parag. A1-A25).

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi

7. Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgili ve güvenilir olmasına dikkat eder (Bkz. Parag. A26-A33).
8. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın bir çalışması kullanılarak hazırlandığı durumlarda denetçi; söz konusu çalışmanın denetçinin amaçlarına yönelik önemi doğrultusunda gereken şekilde (Bkz. Parag. A34-A36)
- (a) söz konusu uzmanın yetkinliği, yetenekleri ve tarafsızlığını değerlendirir, (Bkz. Parag. A37-A43)
- (b) bu uzmanın çalışması hakkında bilgi edinir ve (Bkz. Parag. A44-A47)
- (c) bu uzmanın çalışmasının, ilgili beyana ilişkin bir denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirir (Bkz. Parag. A48).
9. Kuruluşun ürettiği bilgiyi kullanması halinde denetçi, mevcut koşullar altında gerektiği şekilde
- (a) bilginin doğruluğu ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde ederek (Bkz. Parag. A49-A50)
- (b) bilginin, denetçinin amaçları açısından yeterince kesin ve detaylı olup olmadığını değerlendirerek (Bkz. Parag. A51)
- bu bilginin kendi amaçları açısından yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir.

Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

10. Kontrollere ve detaylara yönelik testleri tasarlarken denetçi; denetim prosedürünün amacını yerine getirmekte etkin olan test edilecek olan kalemleri seçme yöntemlerini belirler (Bkz. Parag. A52-A56).

Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler

11. Eğer
- (a) bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğerinden elde edilen kanıtla tutarsızsa veya
- (b) denetçinin, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliği hakkında şüpheleri bulunuyorsa
- denetçi; konuyu çözmek üzere denetim prosedürlerinde ne gibi değişiklikler veya ilaveler yapılması gerektiğini belirler ve varsa konunun denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini değerlendirir (Bkz. Parag. A57).

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı (Bkz. Parag. 6)

- A1. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü ve raporunu desteklemek için gereklidir. Denetim kanıtı, doğası gereği birikerek çoğalır ve öncelikli olarak denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak denetim kanıtı, geçmiş denetimler - (denetçinin bir önceki denetimden bu yana mevcut denetimi etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığını belirlemiş olması şartıyla¹) veya bir denetim firmasının müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kuruluşun içindeki ve dışındaki diğer kaynaklara ek olarak kuruluşun muhasebe kayıtları da denetim kanıtı için önemli bir kaynaktır. Buna ilaveten denetim kanıtı olarak kullanılabilir bilgi, idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmaları kullanılarak da hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını kanıtlarla destekleyen ve doğrulayan bilgileri hem de bu beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Ayrıca bazı durumlarda bilginin yokluğu da (örneğin idarenin, talep edilen bir beyanı sağlamayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve bu nedenle denetim kanıtı teşkil eder.
- A2. Denetçi görüşünün oluşturulması konusunda denetçinin yaptığı çalışmaların çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur. Denetim kanıtı elde etmeye yarayan denetim prosedürleri; sorgulara ilaveten genellikle tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerinin birtakım kombinasyonlarını içerebilir. Bilgi alma, önemli denetim kanıtı sağlamasına ve hatta yanlış bildirim için kanıtları ortaya çıkarmasına rağmen genelde beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim bulunmadığına veya kontrollerin çalışma etkinliğine dair tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.
- A3. ISA 200'de² açıklandığı gibi denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli derecede yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği zaman makul güvence elde edilmiş olur.
- A4. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu, birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. Gerekli denetim kanıtı miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesinden (etkisi değerlendirilen riskler ne kadar yüksek olursa o kadar fazla denetim kanıtı gerekebilir) ve bu denetim kanıtının kalitesinden etkilenir (kalite ne kadar yüksek olursa o kadar az denetim kanıtı gerekebilir). Ancak daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi, kanıtın düşük kaliteli olmasını telafi etmeyebilir.
- A5. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür; denetim kanıtlarının, denetçi görüşüne temel oluşturan sonuçlarına destek sağlarken ne derecede ilgili ve güvenilir olduklarını gösterir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği münferit koşullara bağlıdır.
- A6. ISA 330, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği hakkında sonuca varmasını gerektirir.³ Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgemek ve böylelikle denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği, mesleki yargı meselesidir. ISA 200, denetim prosedürlerinin niteliği, mali raporlamanın zamanlaması ve fayda ile maliyet arasındaki denge gibi denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine dair mesleki yargıda bulunması durumuyla ilgili konulara yönelik tartışmaları içerir.

¹ ISA 315, paragraf 9.

² ISA 200, paragraf 5.

³ ISA 330, paragraf 26.

Denetim Kanıtı Kaynakları

- A7. Bazı denetim kanıtları; örneğin analiz ve gözden geçirme vasıtasıyla muhasebe kayıtlarını test edecek denetim prosedürleri uygulanarak, mali raporlama sürecinde izlenen prosedürler yeniden uygulanarak ve aynı bilginin ilgili tür ve uygulamalarını uzlaştırarak elde edilir. Bu gibi denetim prosedürlerini uygulayarak denetçi, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı olduğuna ve mali tablolarla uyduğuna karar verebilir.
- A8. Genellikle münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine kıyasla farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikte olan tutarlı denetim kanıtlarından daha fazla güvence elde edilir. Örneğin kuruluştan bağımsız bir kaynaktan elde edilen teyit niteliğindeki bilgi; denetçinin muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları veya idare beyanlarında bulunan kanıtlar gibi kuruluş içi denetim kanıtlarından elde ettiği güvenceyi arttırabilir.
- A9. Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanabileceği, kuruluştan bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgi; üçüncü taraflarca yapılan teyitleri, analistlerin raporlarını ve rakipler hakkında kıyaslanabilir verileri (karşılaştırmalı değerlendirme verileri) içerebilir.

Denetim Kanıtı Elde Etmeye Yönelik Denetim Prosedürleri

- A10. ISA 315 ve ISA 330'un gerektirdiği ve bu ISA'larda detaylıca açıklandığı üzere denetçinin görüşünü oluşturmak için temel alacağı makul sonuçlar çıkarmakta kullanacağı denetim kanıtı, aşağıdakiler uygulanarak elde edilir:
- (a) Risk değerlendirme prosedürleri ve
- (b) Aşağıdakileri içeren ek denetim prosedürleri:
- (i) Kontroller üzerinde yapılan testler: ISA'ların gerektirdiği veya denetçinin böyle yapmayı tercih ettiği durumlarda uygulanır.
- (ii) Maddi doğrulama prosedürleri: Bu kapsamda detaylara yönelik testler ve analitik maddi doğrulama prosedürleri yer alır.
- A11. Aşağıda A14-A25 arası paragraflarda tanımlanan denetim prosedürleri; denetçinin bunları uygulayacağı koşullara bağlı olarak risk değerlendirme prosedürleri, kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılabilir. ISA 330'da açıklandığı gibi bazı durumlarda geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtı, denetçinin bunun konuyla ilgili olmaya devam ettiğini belirlemek üzere denetim prosedürleri uygulaması halinde uygun denetim kanıtı sağlayabilir.¹
- A12. Kullanılacak denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, bazı muhasebe verileri ile diğer bilgilerin yalnızca elektronik ortamda veya yalnızca belli zamanlarda veya dönemlerde mevcut olmasından etkilenebilir. Örneğin bir kuruluşun elektronik ticareti kullanması halinde satın alma emirleri ve faturalar gibi kaynak belgeler, yalnızca elektronik ortamda bulunabilir veya bu kaynak belgeler, kuruluşun depolama ve göndermeyi kolaylaştırmak için görüntü işleme sistemlerini kullanması halinde tarama yapıldıktan sonra atılabilir.
- A13. Bazı elektronik bilgiler, örneğin dosyaların değiştirilmesi ve yedek dosyalar bulunmaması halinde belli bir süreden sonra geri kazanılamayabilir. Buna göre denetçi, kuruluşun veri saklama politikalarının sonucu olarak bazı bilgilerin gözden geçirmek amacıyla geri kazanılmasını veya denetim prosedürlerinin bilginin mevcut olduğu bir döneme uygulanmasını talep etmeyi gerekli görebilir.

¹ ISA 330, paragraf A35.

Tetkik

- A14. Tetkik; kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda bulunan iç veya dış kaynaklı kayıt veya belgelerin incelenmesini veya bir varlığın fiziksel olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki, bunların nitelik ve kaynaklarına bağlı olarak farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlarken iç kayıt ve belgelerin tetkiki söz konusu olduğunda güvenilirlik derecesi, kontrollerin bu kayıt ve belgelerin üretimi üzerindeki etkinliğine bağlı olur. Kontroller üzerinde yapılan bir test olarak kullanılan tetkike örnek, yetkilendirme kanıtına yönelik kayıtların tetkikidir.
- A15. Bazı belgeler, bir varlığın mevcudiyetine dair doğrudan denetim kanıtı sunar. Buna örnek olarak hisse senedi veya bono gibi, finansal araç olan belgeler gösterilebilir. Bu gibi belgelerin tetkiki, mutlaka mülkiyet veya değer hakkında denetim kanıtı sağlamayabilir. Ayrıca taraflarca akdedilen bir sözleşmenin tetkik edilmesi; kuruluşun, gelir tahakkuku gibi muhasebe politikalarını nasıl uyguladığına ilişkin denetim kanıtı sağlayabilir.
- A16. Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcudiyetine dair güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir fakat mutlaka kuruluşun hakları ve yükümlülüklerine veya varlıklara değer biçilmesine ilişkin denetim kanıtı sağlamaz. Münferit stok kalemlerinin tetkikine, stok sayımının gözlemi eşlik edebilir.

Gözlem

- A17. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan işlem veya prosedürün izlenmesidir. Denetçi tarafından kuruluş personelinin yürüttüğü stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin gözlemlenmesi, buna örnek olarak verilebilir. Gözlem, işlem veya prosedürün performansı hakkında denetim kanıtı sağlar fakat bu yöntem, hem gözlemin yapıldığı zaman dilimiyle hem de denetçi tarafından gözlemleniyor olmanın işlem veya prosedürün uygulanış biçimini etkileyebileceği gerçeğiyle sınırlıdır. Stok sayımı gözlemine ilişkin ek rehberlik için ISA 501'e bakınız.¹

Dış Teyit

- A18. Dış teyit; üçüncü tarafın (teyit eden taraf) denetçiye, kâğıt üzerinde veya elektronik ortamda veya diğer araçlarla doğrudan yazılı bir cevap göndermesi sonucu elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri, çoğunlukla belli hesap bakiyeleri ve bunların öğelerine ilişkin beyanların ele alındığı durumlarda faydalıdır. Ancak dış teyitlerin, yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlandırılması gerekmez. Örneğin denetçi, kuruluşun üçüncü taraflarla arasındaki sözleşme şartlarının veya işlemlerin teyit edilmesini talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik olup olmadığını ve varsa ilgili detayların neler olduğunu soracak şekilde tasarlanabilir. Dış teyit prosedürleri, bazı koşulların eksikliği hakkında denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır. Buna örnek olarak gelirin tahakkukunu etkileyebilecek bir "yan anlaşma" olmaması verilebilir. Ek rehberlik için ISA 505'e bakınız.²

Yeniden hesaplama

- A19. Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

¹ ISA 501, "Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar".

² ISA 505, "Dış Teyitler".

Yeniden uygulama

- A20. Yeniden uygulama, denetçinin aslında kuruluşun iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedürleri veya kontrolleri bağımsız olarak gerçekleştirmesini içerir.

Analitik İnceleme Teknikleri

- A21. Analitik inceleme teknikleri, gerek mali gerek mali olmayan veriler arasındaki makul ilişkileri analiz etmek vasıtasıyla mali bilginin değerlendirilmesini içerir. Analitik inceleme teknikleri; ilgili diğer bilgilerle tutarlı olmayan veya beklenen değerlerden önemli miktarda farklı olan, saptanmış dalgalanmalar veya ilişkilerin gerektirdiği incelemeleri de içerir. Ek rehberlik için ISA 520'ye bakınız.

Bilgi Alma

- A22. Bilgi alma, kuruluş içinde veya dışında bilgi sahibi kişilerin gerek mali gerek mali olmayan konularda bilgisine başvurmayı kapsar. Bilgi alma, diğer denetim prosedürlerine ilaveten denetim boyunca kapsamlı olarak kullanılır. Resmi yazılı bilgi alma veya resmi olmayan sözlü bilgi alma biçiminde olabilir. Verilen yanıtların değerlendirilmesi, bilgi alma işleminin ayrılmaz bir parçasıdır.
- A23. Bilgi alma sonucunda verilen yanıtlar, denetçiye önceden sahip olmadığı bir bilgi veya teyit niteliğinde bir denetim kanıtı sağlayabilir. Verilen yanıtlar, denetçinin elde ettiği diğer bilgilerden kayda değer biçimde farklı olan bilgiler de sağlayabilir. İdarenin kontrolleri geçersiz kılması olasılığına ilişkin bilgiler, buna örnek olarak verilebilir. Bazı durumlarda verilen yanıtlar, denetçinin denetim prosedürlerinde değişiklik yapması veya ek denetim prosedürleri uygulaması için dayanak oluşturur.
- A24. Bilgi alma yoluyla elde edilen kanıtın teyit edilmesi, genelde özel öneme sahip olsa da idarenin amacına ilişkin sorgulamalar söz konusu olduğunda bu amacı destekleyecek mevcut bilgi kısıtlı olabilir. Bu gibi durumlarda idarenin belirtilen amaçları geçmişte nasıl yerine getirdiğini, belli bir yol haritası seçmesinin belirtilen sebeplerini ve bu yolu izlemedeki becerisini anlamak; bilgi alma yoluyla elde edilen kanıtı güçlendirmek için faydalı bilgi sağlayabilir.
- A25. Bazı konularda ise denetçi, sözlü bilgi alma sürecinde verilen yanıtları doğrulamak için idareden ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirim almanın gerekli olduğunu düşünebilir. Ek rehberlik için ISA 580'e bakınız.¹

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi

İlgili ve Güvenilir Olma (Bkz. Parag. 7)

- A26. Paragraf A1'de belirtildiği gibi denetim kanıtı, öncelikli olarak denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilmesine rağmen, örneğin bazı durumlarda geçmiş denetimler ile bir denetim firmasının müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgiyi de içerebilir. Denetim kanıtının kalitesi, dayandırıldığı bilginin ilgili ve güvenilir olmasından etkilenir.

¹ ISA 580, "Yazılı Bildirimler".

İlgili Olma

- A27. İlgili olma, denetim prosedürünün amacıyla ve uygun olduğu hallerde tetkik edilen beyanla mantıksal bağlantıyı veya ilişkiyi ele alır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin konuyla ilgili olması, denetimin gidişatından etkilenebilir. Örneğin bir denetim prosedürünün amacı; satıcılar hesabının mevcudiyet ve değerlemesinde şişirme yapılıp yapılmadığına yönelik test uygulamaksa, satıcılar hesap kayıtlarının test edilmesi, bu konuyla ilgili bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, satıcılar hesabının mevcudiyet ve değerlemesinde eksik bildirim yapılıp yapılmadığına yönelik test uygulanırken satıcılar hesap kayıtlarının test edilmesi bu konuyla ilgili değildir. Fakat sonraki tediyeler, ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları ve birbirine uymayan alındı belgeleri gibi bilgilerin test edilmesi; bu konuyla ilgili olabilir.
- A28. Bazı denetim prosedürleri, belli beyanlarla ilgili denetim kanıtı sağlarken diğerleriyle ilgili kanıt sağlamayabilir. Örneğin dönem sonunun ardından alacakların toplanmasına ilişkin belgelerin tetkiki, bunların mevcudiyetine ve bunlara biçilen değere ilişkin denetim kanıtı sağlarken dönemselliğe ilişkin tam olarak denetim kanıtı sağlamaz. Aynı şekilde belli bir beyana ilişkin elde edilen denetim kanıtı (örneğin stok mevcudiyeti hakkında), başka bir beyana ilişkin elde edilen denetim kanıtının (örneğin o stoğa ilişkin değerlendirme hakkında) yerine geçemez. Diğer yandan farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikte olan denetim kanıtları, genellikle aynı beyanla ilgili olabilir.
- A29. Kontroller üzerinde yapılan testler, beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimlerin önlenmesi veya tespit edilmesi ve düzeltilmesi bakımından kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanır. İlgili denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontroller üzerinde yapılan testlerin tasarlanması, kontrolün performansını gösteren koşulların (özellikler veya nitelikler) ve yeterli performanstan uzaklaşıldığını gösteren sapma koşullarının belirlenmesini içerir. Sonrasında bu koşulların bulunup bulunmadığı, denetçi tarafından test edilebilir.
- A30. Maddi doğrulama prosedürleri, beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimleri tespit etmek üzere tasarlanır. Bunlar, detaylara yönelik testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini kapsar. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, testin amacıyla alakalı olan ve ilgili beyandaki yanlış bildirimini oluşturan koşulların belirlenmesini içerir.

Güvenilirlik

- A31. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ve dolayısıyla denetim kanıtının güvenilirliği; bu bilginin kaynağından ve niteliğinden, hazırlanması ve saklanması için ilgili olduğu yerde yapılan kontroller dâhil olmak üzere elde edildiği koşullardan etkilenir. Bu nedenle farklı türlerdeki denetim kanıtlarının güvenilirliği hakkında yapılan genellemeler, önemli istisnai durumlara tabidir. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin kuruluş dışı kaynaklardan elde edilmesi halinde bile güvenilirliğini etkileyebilecek koşullar bulunabilir. Örneğin bağımsız bir dış kaynaktan elde edilen bilgi, söz konusu kaynağın bilgili olmaması halinde güvenilir olmayabilir ya da idare tarafından çalıştırılan bir uzman, tarafsız olmayabilir. İstisnai durumlar olabileceği kabul edilmekle birlikte denetim kanıtının güvenilirliği hakkında aşağıda yapılan genellemeler, yararlı olabilir:
- Kuruluş dışı bağımsız kaynaklardan elde edildiği zaman denetim kanıtının güvenilirliği artar.
 - Denetim kanıtının hazırlanması ve saklanmasına ilişkin olanlar dâhil olmak üzere kuruluşun uyguladığı ilgili kontroller etkin olduğu zaman kuruluş içinde üretilen denetim kanıtının güvenilirliği artar.

- Doğrudan denetçi tarafından (örneğin bir kontrolün uygulanırken gözlenmesi) elde edilen denetim kanıtı, dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla (örneğin bir kontrolün uygulanması hakkında sorgu) elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.
 - Kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda belge biçiminde olan denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (örneğin bir toplantının eş zamanlı olarak yazılmış kaydı, tartışılan konuların sonradan sözlü beyanından daha güvenilirdir).
 - Orijinal belgelerle sağlanan denetim kanıtı; fotokopiler veya fakslarla sağlanan veya güvenilirliği, hazırlanması ve saklanması ile ilgili yapılan kontrollere bağlı olan, daha önce filme çekilmiş, sayılara veya elektronik hale dönüştürülmüş belgelerle sağlanan denetim kanıtından daha güvenilirdir.
- A32. ISA 520, analitik inceleme tekniklerini maddi doğrulama prosedürleri olarak tasarlama amaçları için kullanılan verilerin güvenilirliği hakkında ek rehberlik sağlar.¹
- A33. ISA 240; denetçinin, bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya denetçiye açıklama yapılmaksızın değiştirilmiş olabileceğine inanması için bir sebebi olduğu durumları ele alır.²

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Ürettiği Bilginin Güvenilirliği (Bkz. Parag. 8)

- A34. Bir kuruluşun mali tablolarının hazırlanması; aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler veya mühendislik verileri gibi muhasebe veya denetimden farklı bir alanda uzmanlık gerektirebilir. Kuruluş, mali tabloları hazırlamak için gereken uzmanlık bilgisine sahip olmak amacıyla bu alanlarda uzmanlar istihdam edebilir veya görevlendirebilir. Böyle bir uzmanlığın gerekli olduğu halde alınmaması, önemli yanlış bildirim risklerini artırır.
- A35. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasından yararlanılarak hazırlanması halinde bu ISA'nın 8. paragrafında belirtilen gereklilik geçerlidir. Örneğin bir kişi veya şirket, gözlemlenebilir bir piyasası olmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerini tahmin etmek için modeller uygulama hususunda uzmanlığa sahip olabilir. Bu kişi veya şirket uzmanlığını, kuruluşun mali tablolarını hazırlarken yararlandığı tahminleri yapmak için kullanırsa söz konusu kişi veya şirket, idare tarafından çalıştırılan uzman olur ve bu durumda 8. paragraf geçerlidir. Diğer yandan bu kişi veya şirketin, yalnızca kuruluşun özel işlemlere ilişkin başka biçimde temin edemeyeceği ve kendi tahmin yöntemlerinde kullandığı fiyat verileri sağlaması ve bu verilerin, denetim kanıtı olarak kullanılması halinde söz konusu veriler; bu ISA'nın 7. paragrafına tabidir fakat bu durumda idare tarafından uzman çalıştırılmış olmaz.
- A36. Bu ISA'nın 8. paragrafında belirtilen gereklilikle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; aşağıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın ilgili olduğu konunun niteliği ve karmaşıklığı.
 - Konuya ilişkin önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Alternatif denetim kanıtı kaynaklarının olması.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve hedefleri.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kuruluş tarafından istihdam edilip edilmediği veya ilgili hizmetleri sağlamak için sözleşme yapılan bir taraf olup olmadığı.
 - İdarenin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasını ne derece kontrol edebileceği veya etkileyebileceği.

¹ ISA 520, paragraf 5(a).

² ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 13.

- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, teknik performans standartları veya diğer profesyonel gerekliliklere veya endüstri gerekliliklerine tabi olup olmadığı.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde kuruluş bünyesinde yürütülen her türlü kontrolün niteliği ve kapsamı.
- Denetçinin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanındaki bilgi ve deneyimi.
- Denetçinin, söz konusu uzmanın çalışmasına ilişkin önceki deneyimi.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Becerileri ve Tarafsızlığı (Bkz. Parag. 8(a))

- A37. Yetkinlik, idare tarafından çalıştırılan uzmanın uzmanlığının niteliği ve düzeyiyle alakalıdır. Beceri ise idare tarafından çalıştırılan uzmanın, yetkinliğini mevcut koşullar altında uygulama yeteneğiyle ilgilidir. Beceriye etkileyen faktörler arasında örneğin coğrafi konum, zaman olması ve kaynakların ulaşılabilirliği yer alabilir. Tarafsızlık; önyargı, çıkar çatışması veya diğer faktörlerin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın mesleki veya işle ilgili yargısı üzerindeki olası etkileriyle ilgilidir. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığı ve söz konusu uzmanın çalışması üzerinde kuruluş bünyesinde yapılan kontroller; idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın ürettiği her türlü bilginin güvenilirliği bakımından önemli etmenlerdir.
- A38. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığı hakkında bilgi elde edilebilecek kaynaklar arasında şunlar sayılabilir:
- Söz konusu uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyimi.
 - Bu uzmanla yapılan görüşmeler.
 - Bu uzmanın çalışmasına aşına olanlarla yapılan görüşmeler.
 - Bu uzmanın nitelikleri, bir meslek birliği veya endüstri birliğine üyeliği ve çalışma ruhsatı hakkında bilinenler veya diğer dış kabul biçimleri.
 - Bu uzman tarafından yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
 - Varsa idare tarafından çalıştırılan uzmanın ürettiği bilgiye ilişkin denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi hususunda kendisine destek veren denetçi tarafından çalıştırılan uzman.
- A39. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığının değerlendirilmesine ilişkin konular; uzmanın çalışmasının teknik performans standartlarına veya diğer mesleki veya endüstriyel gerekliliklere tabi olup olmadığını içerir. Bu gerekliliklere örnek olarak bir meslek veya endüstri birliğinin etik standartları ve diğer üyelik gereklilikleri, lisans veren bir kurumun akreditasyon standartları veya yasal veya idari düzenlemelerin öngördüğü gereklilikler verilebilir.
- A40. İlgili olabilecek diğer konular şunlardır:
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliğinin, o uzmanın çalışmasının kullanılacağı konuyla ilgililiği. Buna uzmanın çalışma alanı kapsamındaki her türlü uzmanlık alanı dâhildir. Örneğin belli bir sigorta uzmanı, mal ve kaza sigortası alanında uzmanlaşabilir fakat emeklilik hesaplamaları hakkında uzmanlığı sınırlı olabilir.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı olan varsayımlar, yöntemler ve uygun olan hallerde modeller hakkında bilgi sahibi olması gibi ilgili muhasebe gereklilikleri yönünden yetkinliği.
 - Beklenmeyen olayların, koşullarda meydana gelen değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtının; idare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığına yönelik başlangıçtaki değerlendirmenin denetim ilerlerken yeniden gözden geçirilmesi gerekebileceğini gösterip göstermediği.

- A41. Tarafsızlığı tehdit eden, örneğin kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kişinin kendi yaptığı işi değerlendirmesi tehditleri ve yıldırma amaçlı tehditler gibi birçok durum olabilir. Alınan önlemler, bu gibi tehditleri azaltabilir ve bu tedbirler dış kaynaklar tarafından (örneğin idare tarafından çalıştırılan uzmanın mesleği, yasal veya idari düzenlemeler) veya idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışma ortamında (örneğin kalite kontrol politikaları ve prosedürleri) oluşturulabilir.
- A42. Alınan önlemler, idare tarafından çalıştırılan uzmanın tarafsızlığına yönelik tüm tehditleri yok edemeyebilir. Buna karşın yıldırma amaçlı tehditler gibi tehditler, kuruluş tarafından istihdam edilen uzmana kıyasla kuruluş tarafından görevlendirilen bir uzman için daha az kayda değer olabilir. Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri gibi alınan önlemlerin etkinliği ise daha fazla olabilir. Kuruluşun bir çalışanı olmanın tarafsızlığa yönelik yarattığı tehdit, her zaman mevcut olacaktır. Bu nedenle kuruluş tarafından istihdam edilen uzmanın, genellikle kuruluşun diğer çalışanlarından daha tarafsız olabileceği düşünülemez.
- A43. Kuruluş tarafından görevlendirilen uzmanın tarafsızlığını değerlendirirken idareyle ve söz konusu uzmanla, bu uzmanın tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek çıkarları ve ilişkileri ve uzmana yönelik tüm mesleki gereklilikler dâhil olmak üzere alınan ilgili önlemleri görüşmek ve bu önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirmek faydalı olabilir. Tehdit yaratan çıkarlar ve ilişkiler arasında şunlar sayılabilir:
- Mali çıkarlar.
 - İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
 - Diğer hizmetlerin sağlanması.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Anlaşılması (Bkz. Parag. 8(b))

- A44. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının anlaşılması, ilgili uzmanlık alanının anlaşılmasını da içerir. İlgili uzmanlık alanının anlaşılması da denetçinin; idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasını değerlendirecek uzmanlığın kendisinde bulunup bulunmadığını veya denetçi tarafından çalıştırılacak bir uzmana ihtiyaç duyup duymadığını belirlemesiyle sağlanabilir.¹
- A45. Denetçinin idare tarafından çalıştırılan uzmanın alanına ilişkin anlaması gereken hususlar şunları kapsayabilir:
- Söz konusu uzmanın çalışma alanı kapsamında denetimle ilgili uzmanlık alanlarının bulunup bulunmadığı.
 - Herhangi bir mesleki standardın veya başka standartların ve düzenleyici veya yasal gerekliliklerin uygulanıp uygulanmadığı.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ve bunların söz konusu uzmanın çalışma alanında genel kabul görüp görmediği ve mali raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
 - Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı verinin veya bilginin niteliği.
- A46. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, görevlendirmeye çalıştırılması halinde kuruluş ve söz konusu uzman arasında görev yazısı veya yazılı başka bir sözleşme olur. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının anlaşılması için o sözleşmenin değerlendirilmesi, aşağıdaki hususların denetçinin amaçları bakımından uygunluğunu belirlemede denetçiye yardımcı olabilir:
- Söz konusu uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları;

¹ ISA 620, "Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması", paragraf 7.

- İdare ve uzmanın karşılıklı rol ve sorumlulukları;
- İdare ve uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ki buna o uzman tarafından sağlanacak her tür rapor dâhildir.

A47. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, kuruluş tarafından istihdam edilmesi halinde bu tür yazılı bir sözleşme yapılması olasılığı daha düşüktür. Uzman ve idarenin diğer üyelerinden bilgi alınması, denetçinin gereken bilgiyi elde etmesine yönelik en uygun yöntem olabilir.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 8(c))

- A48. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının, ilgili beyana yönelik denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirirken dikkat edilecek hususlar arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Uzmanın bulgu veya sonuçlarının konuyla ilgili ve makul olması, diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olması ve mali tablolarda uygun biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı;
 - Uzmanın çalışmasının, kayda değer varsayım ve yöntemler kullanması halinde bu varsayım ve yöntemlerin makul ve konuyla ilgili olması;
 - Uzmanın çalışmasının, kayda değer kaynak veri kullanması halinde bu kaynak verilerin konuyla ilgili, tam ve doğru olması.

Kuruluş Tarafından Üretilen ve Denetçinin Amaçlarına Yönelik Kullanılan Bilgi (Bkz. Parag. 9(a)-(b))

- A49. Denetçinin güvenilir denetim kanıtı elde etmesi için, kuruluş tarafından üretilen ve denetim prosedürlerinin uygulanmasında kullanılacak bilginin, yeterli ölçüde ve doğru olması gerekir. Örneğin, satış hacmi kayıtlarına standart fiyatlar uygulayarak geliri denetlemenin etkinliği, fiyat bilgisinin doğruluğundan ve satış hacmi verilerinin tamlığından ve doğruluğundan etkilenir. Benzer şekilde denetçinin bir popülasyonu (örneğin ödemeler) belli bir özellik (örneğin yetki) yönünden test etmek istemesi halinde bu testin sonuçları, konuların seçildiği popülasyonun eksiksiz olmaması durumunda daha az güvenilir olur.
- A50. Bu gibi bilgilerin doğruluğu ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde etmek denetim prosedürünün ayrılmaz bir parçası olduğu zaman bu denetim kanıtı, bilgiye uygulanan esas denetim prosedürü ile eş zamanlı olarak elde edilebilir. Diğer hallerde ise denetçi; bu bilginin doğruluğu ve tamlığına dair denetim kanıtını, bilginin hazırlanması ve saklanmasına yönelik kontrolleri test ederek elde edebilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, ek denetim prosedürlerinin gerektiğine karar verebilir.
- A51. Bazı hallerde denetçi, kuruluş tarafından üretilmiş bilgileri diğer denetim amaçları için kullanmak isteyebilir. Örneğin denetçi, analitik inceleme tekniklerinin amacına yönelik kuruluşun performans ölçütlerini veya iç denetçi raporları gibi izleme faaliyetlerine ilişkin üretilen kuruluşa ait bilgiyi kullanmak isteyebilir. Bu gibi durumlarda elde edilen denetim kanıtının uygunluğu, bilginin denetçinin amaçlarına yönelik yeteri kadar kesin veya detaylı olup olmadığından etkilenir. Örneğin idare tarafından kullanılan performans ölçütleri, önemli yanlış bildirimleri tespit edecek kadar kesin olmayabilir.

Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bkz. Parag. 10)

A52. Yapılan etkin bir test, elde edilen veya edilecek diğer denetim kanıtıyla birlikte ele alındığı zaman denetçinin amaçları için yeterli olacak kadar uygun denetim kanıtı sağlar. Test edilecek kalemlerin seçilmesinde denetçinin, 7. paragrafa göre denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiğine ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir. Etkinlikle (yeterlilik) ilgili diğer husus da test edilecek kalemlerin seçilmesinde önemli bir noktadır. Denetçinin, test edilecek kalemlerin seçilmesinde kullanabileceği yöntemler şunlardır:

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme),
- (b) Spesifik kalemlerin seçilmesi ve
- (c) Denetim örnekleme.

Belli koşullar altında örneğin test edilmekte olan beyana ilişkin önemli yanlış bildirim riskleri ve farklı yöntemlerin uygulanabilirliği ve etkinliği gibi özel koşullara bağlı olarak bu yöntemlerden birinin veya bu yöntemlerin bir birleşiminin uygulanması uygun olabilir.

Tüm Kalemlerin Seçilmesi

A53. Denetçi, işlem sınıfı veya hesap bakiyesini (veya o popülasyon içindeki bir katmanı) oluşturan kalemlere dair tüm popülasyonu incelemenin en uygun yol olduğuna karar verebilir. Kontroller üzerinde yapılan testlerde %100 inceleme pek mümkün değildir. Ancak detaylara yönelik testlerde bu inceleme daha yaygındır. %100 inceleme; örneğin

- Popülasyon yüksek değerli düşük sayıda kalemden oluşuyorsa,
- Kayda değer bir risk bulunduğu ve diğer yöntemler yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığında,
- Bilişim sistemi tarafından otomatik olarak uygulanan bir hesaplamanın veya diğer süreçlerin yineleyici doğası %100 incelemeyi uygun maliyetli hale getirdiğinde uygun olabilir.

Spesifik Kalemlerin Seçilmesi

A54. Denetçi, bir popülasyondan spesifik kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu kararın alınmasında ilgili olabilecek faktörler arasında denetçinin kuruluşu tanınması, önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi ve test edilmekte olan popülasyonun özellikleri sayılabilir. Spesifik kalemlerin kanaate dayalı seçilmesi, örneklemeden kaynaklanmayan bir risk doğurabilir. Seçilen spesifik kalemler, aşağıdakileri içerebilir:

- Yüksek değerli veya temel kalemler. Denetçi; bir popülasyondaki bazı spesifik kalemler, yüksek değerli olduğu için veya örneğin bazı kalemler şüpheli, sıra dışı, özellikle riske eğimli veya geçmişte hatalı olma gibi başka nitelikler sergilediği için bunları seçmeye karar verebilir.
- Belli bir miktar üzerindeki tüm kalemler: Denetçi, bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin toplam miktarının büyük bir kısmını doğrulamak amacıyla kayıtlı değerleri belli bir miktarı aşan kalemleri incelemeye karar verebilir.
- Bilgi elde edilecek kalemler: Denetçi, kuruluşun veya işlemlerin niteliği gibi konular hakkında bilgi elde edilecek kalemleri inceleyebilir.

A55. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinden spesifik kalemlerin seçilerek incelenmesi, denetim kanıtı elde etmek için çoğunlukla etkin bir yöntem olmasına rağmen denetim örneklemesini oluşturmaz. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları, tüm popülasyona genellenemez. Bu nedenle kalemlerin seçilerek incelenmesi, geri kalan popülasyon hakkında denetim kanıtı sağlamaz.

Denetim Örnekleme

- A56. Denetim örnekleme, tüm popülasyon hakkında sonuç çıkarılmasını sağlamak için bu popülasyonun içinden alınan örneklemin test edilmesi temeline dayanarak tasarlanır. Denetim örnekleme, ISA 530'da anlatılmaktadır.¹

Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler (Bkz. Parag. 11)

- A57. Farklı kaynaklardan veya farklı nitelikte denetim kanıtı elde etmek, tek bir denetim kanıtı kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğerinden elde edilen kanıtla tutarlı olmayabilir. İdarenin, iç denetimin ve başkalarının bilgi alma sürecinde denetçiye verdikleri yanıtların tutarsız olması veya idarenin verdiği yanıtları güçlendirmek için yönetimden sorumlu olanlara yönelik yapılan sorgulamalara verilen yanıtların, idarenin yanıtıyla tutarsız olması buna örnek olarak verilebilir. ISA 230, denetçinin kayda değer bir konuya ilişkin kendi nihai sonucu ile tutarsız olan bilgiyi tespit etmesi halinde spesifik bir belgelendirme gerekliliği içermektedir.²

¹ ISA 530, "Denetim Örnekleme".

² ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 11.

ISSAI 1501

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

Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar

Financial Audit Guidelines

Audit Evidence – Specific Considerations for Selected Items

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) 501 “Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

ISSAI 1501 İçindekiler Tablosu

ISA 501 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	P3
Stoklar	P3–P6
Davalar ve Alacak Talepleri	P7–P11
İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler	P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 501	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Gereklilikler	
Stoklar	4–8
Davalar ve Alacak Talepleri	9–12
İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler	13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Stoklar	A1–A16
Davalar ve Alacak Talepleri	A17–A25
İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler	A26–A27

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 501 Uygulama Notu¹

Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetim Kanıtı- Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar” başlıklı ISA 501 ile ilgili olarak kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlamaktadır. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 501, 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 501; mali tablo denetiminde stoklar, kurumu ilgilendiren davalar ve alacak talepleri ile işletme bölümüne ilişkin bilgilerin belli yönlerine ilişkin denetçinin, ISA 330², ISA 500³ ve ilgili diğer ISA’lar uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik dikkate aldığı hususları ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Stoklar.
 - Davalar ve Alacak Talepleri.
 - İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 501, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Stoklar

- P3. Kamu sektöründe stoklar, çoğunlukla özel sektördeki stoklardan farklıdır. Örneğin kamu sektöründe stoklar, genelde yeniden satış amacıyla değil kullanım amacıyla tutulur. Bu nedenle iç kontrollerin niteliği ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riski farklı olabilir. Mevcudiyet ve vaziyete ilaveten kamu sektörü denetçilerinin değerlendirmesi gereken başka amaç ve beyanlar olabilir. Buna örnek olarak halkın etkin stok yönetimiyle ilgili beklentileri verilebilir.

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”.

- P4. Kamu sektörü denetçileri, bu ISA'nın 4. paragrafındaki gereklilikleri uygularken fiziksel stok sayımlarına katılıp katılmayacaklarına karar vermek için yukarıda P3. paragrafında tanımlanan hususları dikkate alır.
- P5. Kamu sektörü denetçilerinin, idare tarafından veya yasal veya idari düzenlemelerle kısıtlanarak bu ISA'nın 4. paragrafının gerektirdiği gibi fiziki stok sayımına katılmadığı veya bu ISA'nın 8. paragrafının gerektirdiği gibi üçüncü taraftan teyit talep edemediği ve diğer denetim prosedürlerini uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda kamu sektörü denetçileri; bu durumların denetçi raporu üzerindeki etkisini göz önünde bulundurur.¹ Kısıtlamanın yasal veya idari düzenlemelerce değil de idare tarafından yapıldığı durumlarda ise kamu sektörü denetçisinin atacağı adım farklı olabilir.
- P6. Hesap Mahkemeleri gibi bazı kamu sektörü denetim ortamlarında kamu sektörü denetçilerinin; kontrollerin geliştirilmesi ile uygulanmasından ve stokların mevcudiyeti ile vaziyetinden kimin sorumlu olduğunu tespit etmeye yönelik geniş sorumlulukları olabilir. Buna; uygun hallerde yaptırımların belirlenmesi de dâhil olabilir.

Davalar ve Alacak Talepleri

- P7. 9. paragraftaki gereklilikler ile ISA'nın A18 paragrafındaki ilgili bilgiler uyarınca denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken kamu sektörü denetçilerinin, davalar ve alacak taleplerine ilişkin ek sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar arasında ileriye yönelik olası alacak talepleri ve bunların kamu sektörü üzerinde oluşabilecek daha büyük potansiyel sonuçlarını belirlemek de olabilir. Kamu kurumlarının karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle kamu sektörü denetçilerinin, denetlenen kamu kurumunun idaresine ek olarak diğer kamu kurumları hakkında da bilgi elde etmesi gerekebilir. Örneğin merkezi bir hukuk birimi, kamu kurum ve kuruluşlarına karşı yapılan tüm alacak taleplerini ele alıyor olabilir; o zaman kamu sektörü denetçileri, denetlenen kurumun idaresine ilaveten söz konusu birimden de bilgi alır.
- P8. Kamu kurum ve kuruluşlarının bünyesindeki hukuk danışmanlarının verdikleri hizmetlerden dolayı kamu kuruluşundan ücret almadığı durumlarda kamu kuruluşlarının, bu ISA'nın 9(c) paragrafında bahsedildiği gibi mahkeme giderleri hesabı bulunmayabilir.
- P9. Kamu sektörü denetçilerinin, kurumu ilgilendiren davalar ve alacak taleplerini belirlemek üzere denetim prosedürleri uygularken aşağıda sayılanlar gibi başka bilgi kaynaklarını da dikkate alması gerekebilir:
- Medya raporları,
 - Genel halk ve paydaşlardan alınan geri bildirimler,
 - Düzenleyiciler, kamu görevlileri, savcılar veya diğer teftiş kurulları tarafından elde edilen diğer bilgiler,
 - Şikâyetlerden sorumlu görevlilerden ve muhbirlerden alınan bilgiler,
 - Performans denetimi veya diğer denetimlerin sonuçları.
- P10. Bu ISA'nın 10. paragrafındaki gereklilikleri uygularken kamu sektörü denetçileri, görev ve yetkileri uyarınca idarenin izni olmaksızın kurum dışı hukuk danışmanı ile doğrudan iletişim kurma hakkına sahip olabilir. Kamu sektörü denetçileri, o kurumla veya başka bir kamu kurum veya kuruluşuyla ilişkili olabilecek bir hukuk danışmanının bağımsızlığını ve tarafsızlığını değerlendirir. Hukuk danışmanının bağımsızlığı veya tarafsızlığına dair şüphe bulunması halinde kamu sektörü denetçileri, başka bir kaynaktan hukuki mütalaa almayı düşünebilir.

¹ ISSAI 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

- P11. Bu ISA'nın A22 ve A23 paragraflarında değinildiği gibi genel veya özel yazılı bilgi talebiyle doğrudan iletişime geçmek isteyen kamu sektörü denetçileri, geçerli mali raporlama çerçevesinin izin vermesi halinde bu talebe başka konuları da dâhil edebilir. Örneğin buna kuruluşun yasal yetkilerine uygun faaliyet gösterip göstermediği de dâhil olabilir.

İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler

- P12. İşletme bölümüne ilişkin bilgilerin sunulması ve açıklanması, bazı mali raporlama çerçeveleri uyarınca gerekli veya bazı kamu kurumları bağlamında ilgili olmayabilir. Ancak işletme bölümüne ilişkin bilgilere benzer, yasal ve idari düzenlemelerin veya geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği başka bilgiler bulunabilir. Örneğin kamu kurumlarının, kaynak, ödenek, program veya kategoriye göre gelir ve giderlerini bildirmeleri gerekebilir; kamu sektörü denetçilerinin de bu bilgileri denetlemesi gerekebilir. Bazı hallerde kamu sektörü denetçilerinin, işletme bölümüne dair bilgiler veya benzer bilgiler hakkında ya genel denetim görüşünün bir parçası ya da bağımsız olarak görüş bildirmeleri gerekebilir.

Uluslararası Denetim Standardı

**Denetim Kanıtı—
Belirli Konularda
Dikkate Alınacak Hususlar**

International Standard on Auditing

**Audit Evidence—
Specific Considerations
for Selected Items**



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 501), 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: 978-1-60815-012-0

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 501

DENETİM KANITI – BELİRLİ KONULARDA DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Gereklilikler	
Stoklar	4–8
Davalar ve Alacak Talepleri	9–12
İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler	13
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Stoklar	A1–A16
Davalar ve Alacak Talepleri	A17–A25
İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler	A26–A27

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 501 “Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); mali tablo denetiminde ISA 330¹, ISA 500² ve ilgili diğer ISA'lar doğrultusunda stoklar, kurumu ilgilendiren davalar ve alacak talepleri ile işletme bölümüne ilişkin bilgilerin belli yönlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik denetçinin dikkate aldığı hususları 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 aşağıdaki hususlara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:
 - (a) Stokların mevcudiyeti ve durumu,
 - (b) Kurumu ilgilendiren davalar ve alacak taleplerinin tamlığı,
 - (c) Geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca işletme bölümüne ilişkin bilgilerin sunulması ve açıklanması.

Gereklilikler

Stoklar

4. Stokların mali tablolar için önemli olması halinde denetçi, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere aşağıdaki adımları izler:
 - (a) Denetçi, (Bkz. Parag. A1-A3)
 - (i) Kurumun fiziki stok sayımının sonuçlarını kayıt altına almaya ve kontrol etmeye yönelik idarenin verdiği talimatları ve uyguladığı prosedürleri değerlendirmek; (Bkz. Parag. A4)
 - (ii) İdarenin sayım prosedürlerinin uygulanmasını gözlemlemek; (Bkz. Parag. A5)
 - (iii) Stokları tetkik etmek (Bkz. Parag. A6) ve
 - (iv) Kontrol amaçlı sayımlar yapmak (Bkz. Parag. A7-A8) amacıyla mümkünse fiziki stok sayımına katılır.
 - (b) Gerçek stok sayımı sonuçlarını doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek amacıyla kurumun nihai stok kayıtları üzerinde denetim prosedürleri uygular.
5. Fiziki stok sayımının mali tabloların tarihinden başka bir tarihte yapılması halinde denetçi; 4. paragrafın gerektirdiği prosedürlere ilaveten, stok sayım tarihi ile mali tabloların tarihi arasında meydana gelen değişikliklerin uygun şekilde kayıt altına alınıp alınmadığına dair denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A9-A11)

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

² ISA 500, "Denetim Kanıtı".

6. Denetçinin beklenmedik haller nedeniyle fiziki stok sayımına katılamaması halinde denetçi, bazı fiziki stok sayımlarını başka tarihte yapar veya bunları gözlemler ve daha önceki sayımla bu sayım arasında yapılan işlemler üzerinde denetim prosedürleri uygular.
5. Fiziki stok sayımına katılımının mümkün olmaması halinde denetçi, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere alternatif denetim prosedürleri uygular. Bunun mümkün olmaması halinde ise denetçi, ISA 705¹ uyarınca raporundaki görüşünü değiştirir. (Bkz. Parag. A12-A14)
6. Üçüncü bir tarafın gözetimi ve kontrolü altındaki stokların mali tablolar için önemli olması halinde denetçi, aşağıdakilerden yalnızca birini veya her ikisini yerine getirerek söz konusu stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder:
 - (a) Kurum adına tutulan stokların miktarı ve durumuyla ilgili üçüncü taraftan teyit ister. (Bkz. Parag. A15)
 - (b) Duruma uygun olarak inceleme yapar veya diğer denetim prosedürlerini uygular. (Bkz. Parag. A16)

Davalar ve Alacak Talepleri

9. Denetçi, kuruluşun dâhil olduğu ve önemli yanlış bildirim riskine yol açabilecek davalar ve alacak taleplerini belirlemek üzere denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. Bu denetim prosedürleri şunlar olabilir: (Bkz. Parag. A17-A19)
 - (a) İdareden ve gerekirse kurum içi hukuk danışmanı gibi kurum bünyesindeki diğer kişilerden bilgi alınması,
 - (b) Yönetimden sorumlu olanların toplantı tutanaklarının ve kurum ile kurum dışı hukuk danışmanı arasındaki yazışmaların gözden geçirilmesi,
 - (c) Mahkeme giderleri hesaplarının gözden geçirilmesi. (Bkz. Parag. A20)
10. Denetçinin tespit edilmiş davalara veya alacak taleplerine ilişkin önemli yanlış bildirim riskini değerlendirmesi halinde veya uygulanan denetim prosedürlerinin başka önemli davalar veya alacak talepleri olabileceğini göstermesi durumunda denetçi; diğer ISA'ların gerektirdiği prosedürlere ilaveten kurum dışı hukuk danışmanı ile doğrudan iletişim kurmaya çalışır. Denetçi, bunu idare tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından gönderilen bir yazılı bilgi talebiyle yapar; bu yazıda kurum dışı hukuk danışmanının denetçiyle doğrudan iletişime geçmesi talep edilir. Yasal ve idari düzenlemeler veya ilgili yasal meslek kuruluşunun, kurum dışı hukuk danışmanının denetçiyle doğrudan iletişim kurmasını yasaklaması halinde denetçi, alternatif denetim prosedürleri uygular. (Bkz. Parag. A21-A25)
11. Denetçi, ISA 705 uyarınca şu hallerde raporundaki görüşünü değiştirir:
 - (a) İdare, denetçiye kurum dışı hukuk danışmanı ile iletişim kurma veya görüşme izni vermeyi reddederse veya kurum dışı hukuk danışmanı, yazılı bilgi talebine uygun şekilde cevap vermeyi reddederse veya bu hukuk danışmanının yazılı bilgi talebine cevap vermesi yasaksa ve
 - (b) Denetçi, alternatif denetim prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyorsa.

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

Yazılı Bildirimler

12. Denetçi; idareden ve uygun olduğunda yönetimden sorumlu olanlardan, mali tabloları hazırlarken etkileri dikkate alınması gereken ve bilinen mevcut veya olası davalar ve alacak taleplerinin tümünün denetçiye bildirildiğine ve geçerli mali raporlama çerçevesine uygun muhasebeleştirildiğine ve açıklandığına dair yazılı bildirimlerde bulunmalarını talep eder.

İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler

13. Denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca işletme bölümüne ilişkin bilgilerin sunulması ve açıklanması hakkında uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek üzere şu adımları izler: (Bkz. Parag. A26)
- (a) Bölüm bilgilerini hazırlarken idare tarafından kullanılan yöntemlere vakıf olunması: (Bkz. Parag. A27)
- (i) Bu yöntemlerin, geçerli mali raporlama çerçevesine göre bir açıklamayla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına değerlendirilmesi ve
- (ii) Uygun olduğunda bu yöntemlerin uygulanmasının test edilmesi
- (b) Duruma uygun olarak analitik inceleme teknikleri veya diğer denetim prosedürlerinin uygulanması.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller**Stoklar***Fiziki Stok Sayımına Katılım (Bkz. Parag. 4(a))*

- A1. İdare, mali tabloların hazırlanmasına temel oluşturmak ve kurumda sürekli envanter sistemi uygulanıyorsa bu sistemin güvenilirliğini tespit etmek için genellikle en az yılda bir defa fiziki stok sayımı yapılmasını öngören prosedürler oluşturur.

- A2. Fiziki stok sayımına katılım, şunları kapsar:

- Mevcudiyetini belirlemek ve durumunu değerlendirmek üzere stokların tetkik edilmesi ve kontrol amaçlı sayımlar yapılması,
- İdare talimatlarına uygunluğun ve fiziki stok sayım sonuçlarının kontrol ve kayıt altına alınmasına ilişkin prosedürlerin gözlemlenmesi,
- İdarenin sayım prosedürlerinin güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi.

Bu prosedürler; denetçinin risk değerlendirmesi, planlanan yaklaşım ve uygulanan spesifik prosedürlere bağlı olarak kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılabilir.

- A3. Fiziki stok sayımına katılımın planlanmasına (veya bu ISA'nın 4–8. paragraflarına göre denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına) ilişkin hususlara örnekler şunlardır:

- Stoklara ilişkin önemli yanlış bildirim riskleri.
- Stoklara ilişkin iç kontrolün niteliği.

- Fiziki stok sayımı için yeterli prosedürler oluşturulmasının ve uygun talimatlar yayımlanmasının beklenip beklenmediği.
- Fiziki stok sayımının zamanlaması.
- Kurumun sürekli envanter sistemi uygulayıp uygulamadığı.
- Stok sayımına katılımın uygun olacağı yerlere karar verilirken, stokların önemliliği ve farklı yerlerdeki önemli yanlış bildirim riskleri dâhil, stokların bulunduğu yerler. ISA 600¹, diğer denetçilerin denetime dâhil olmasıyla ilgilidir. Bu yüzden söz konusu dâhil olma, uzak bir yerdeki fiziki stok sayımına katılıma ilişkinse ISA 600 konuyla ilgili olabilir.
- Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın yardımının gerekip gerekmediği. ISA 620², yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetçiye yardım etmesi için denetçi tarafından uzman çalıştırılmasına ilişkin konuları ele alır.

İdarenin Talimat ve Prosedürlerinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 4(a)(i))

- A4. İdarenin fiziki stok sayımının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerinin değerlendirilmesiyle ilgili konular, talimat ve prosedürlerin aşağıdakileri ele alıp almadığını içerir. Örneğin:
- Uygun kontrol faaliyetlerinin uygulanması. Örneğin kullanılmış fiziki stok sayımı kayıtlarının toplanması, kullanılmamış fiziki stok sayımı kayıtlarının muhasebeleştirilmesi, sayım ve yeniden sayım prosedürleri.
 - Devam eden ve yavaş ilerleyen çalışmaların tamamlanma aşamasının, zamanı geçmiş veya hasarlı kalemlerin ve üçüncü taraflarca, örneğin konsinye olarak tutulan stokların doğru biçimde tespit edilmesi.
 - Örneğin bir kömür yığınının fiziksel miktarını hesaplamak için gerekebilecek prosedürler gibi uygun olduğu yerde fiziksel miktarı hesaplamak için kullanılan prosedürler.
 - Hesap kesiminden önce ve sonra stokların alanlar arası hareketi ile sevkiyatı ve teslim alınması üzerindeki kontrol.

İdarenin Sayım Prosedürlerinin Uygulanışının Gözlemlenmesi (Bkz. Parag. 4(a)(ii))

- A5. İdarenin sayım prosedürlerinin (sayım öncesinde, sırasında ve sonrasında stok hareketinin kontrol edilmesiyle ilgili olan prosedürler gibi) uygulanışının gözlemlenmesi; denetçiye idarenin talimatları ve sayım prosedürlerinin yeterli biçimde tasarlanıp uygulandığına ilişkin denetim kanıtı elde etmesi hususunda yardımcı olur. Buna ilaveten denetçi, ileri bir tarihte benzer stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin denetim prosedürlerini uygularken denetçiye yardımcı olması için stok hareketinin detayları gibi dönem sonu bilgilerinin kopyalarını alabilir.

Stokların Tetkiki (Bkz. Parag. 4(a)(iii))

- A6. Fiziki stok sayımına katılarak stokların tetkik edilmesi, denetçinin stokların mevcudiyetini (stokların kime ait olduğu buna dâhil olmasa da) belirlemesine ve örneğin zamanı geçmiş, hasarlı veya yıpranmış stokları tespit etmesine yardımcı olur.

¹ ISA 600, “Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”.

² ISA 620, “Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması”.

Kontrol Amaçlı Sayımların Yapılması (Bkz. Parag. 4(a)(iv))

- A7. Kontrol amaçlı sayımların, örneğin idarenin sayım kayıtlarından seçilen kalemlerin fiziki stoklara doğru ve fiziki stoklardan seçilen kalemlerin idarenin sayım kayıtlarına doğru izinin sürülerek yapılması; bu kayıtların tamlığı ve doğruluğu hakkında denetim kanıtı sağlar.
- A8. Denetçinin kontrol amaçlı sayımlarını kaydetmesine ilaveten, idarenin tamamlanmış fiziki stok kayıtlarının kopyalarını alması; kurumun nihai stok kayıtlarının gerçek stok sayım sonuçlarını doğru yansıtıp yansıtmadığını belirleyecek sonraki denetim prosedürlerini uygulamasında denetçiye yardımcı olur.

Mali Tabloların Tarihinden Başka Bir Tarihte Yapılan Fiziki Stok Sayımı (Bkz. Parag. 5)

- A9. Uygulamadaki sorunlardan ötürü fiziki stok sayımı, mali tabloların tarihinden başka bir tarih veya tarihlerde yapılabilir. Bu, idarenin stok miktarlarını yıllık fiziki stok sayımına göre belirleyip belirlemediğine veya sürekli envanter sistemiyle izleyip izlemediğine bakılmaksızın yapılabilir. Her iki durumda da stoklardaki değişiklikler üzerindeki kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliği; fiziki stok sayımının mali tabloların tarihinden başka bir tarih veya tarihlerde yapılmasının denetim amaçları için uygun olup olmayacağını tayin eder. ISA 330, ara bir tarihte uygulanan maddi doğrulama prosedürleri hususunda gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.¹
- A10. Sürekli envanter sisteminin kullanıldığı durumlarda idare, kurumun sürekli envanter kayıtlarındaki stok miktarına ait bilgilerin güvenilirliğini belirlemek amacıyla fiziki sayımlar veya başka testler yapabilir. Bazı durumlarda idare veya denetçi, sürekli envanter kayıtları ile eldeki gerçek fiziki stok miktarları arasında farklar olduğunu tespit edebilir. Bu da stoklardaki değişiklikleri izleyen kontrollerin etkin çalışmadığının işareti olabilir.
- A11. Sayım tarihi veya tarihlerindeki kayıtlar ile nihai stok kayıtları arasında stok miktarlarında meydana gelen değişikliklerin uygun biçimde kayıt altına alınıp alınmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürleri tasarlarlarken dikkate alınacak ilgili hususlar şunlardır:
- Sürekli envanter kayıtlarının uygun biçimde düzeltilip düzeltilmediği.
 - Kurumun sürekli envanter kayıtlarının güvenilirliği.
 - Fiziki stok sayımından elde edilen bilgiler ile sürekli envanter kayıtları arasındaki önemli farkların sebepleri.

Fiziki Stok Sayımına Katılımın Mümkün Olmaması (Bkz. Parag. 7)

- A12. Bazı durumlarda fiziksel stok sayımına katılım mümkün olmayabilir. Bu durum, stokların niteliği ve konumu gibi faktörlerden kaynaklanabilir. Örneğin stokların tutulduğu yer, denetçinin güvenliği açısından tehdit oluşturabilir. Ancak denetçi açısından oluşan genel bir elverişsizlik durumu, denetçinin katılımın mümkün olmadığı kararını alması için yeterli değildir. Dahası ISA 200'de² açıklandığı üzere zorluk, zaman veya maliyet konusu; denetçinin alternatifi olmayan bir denetim prosedürünü atlaması veya yeterince ikna edici olmayan bir denetim kanıtıyla yetinmesi için geçerli bir temel oluşturmaz.

¹ ISA 330, 22 ve 23. paragraflar.

² ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf A48.

- A13. Katılımın mümkün olmadığı bazı durumlarda fiziki stok sayımından önce edinilen veya satın alınan spesifik stok kalemlerinin sonraki satışına ait belgelerin tetkik edilmesi gibi alternatif denetim prosedürleri, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir.
- A14. Ancak bazı durumlarda alternatif denetim prosedürleri uygulayarak stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda ISA 705 denetçinin, kapsam kısıtlaması sonucu denetçi raporundaki görüşünü değiştirmesini gerektirir.¹

Üçüncü Tarafın Gözetimi ve Kontrolü Altındaki Stoklar

Teyit (Bkz. Parag. 8(a))

- A15. ISA 505² dış teyit prosedürlerini uygulamaya yönelik gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

Diğer Denetim Prosedürleri (Bkz. Parag. 8(b))

- A16. Koşullara bağlı olarak örneğin üçüncü tarafın dürüstlüğü ve tarafsızlığına dair şüphe uyandıran bir bilgi elde edilmesi halinde denetçi, üçüncü taraftan aldığı teyidin yerine veya bu teyide ek olarak başka denetim prosedürleri uygulamanın uygun olacağını düşünebilir. Uygulanabilecek diğer denetim prosedürlerine örnekler şunlardır:
- Mümkünse üçüncü tarafın fiziki stok sayımına katılmak veya başka bir denetçinin katılmasını sağlamak.
 - Stokların uygun biçimde sayıldığından ve yeterli önlemlerin alındığından emin olmak üzere üçüncü tarafın iç kontrollerinin yeterliliğine dair başka bir denetçinin raporunu veya bir hizmet kuruluşu denetçisinin raporunu almak.
 - Üçüncü taraflarca tutulan stok belgelerini, örneğin ambar fişlerini tetkik etmek.
 - Stokların teminat olarak gösterildiği durumlarda diğer taraflardan teyit talep etmek.

Davalar ve Alacak Talepleri

Davalar ve Alacak Taleplerinin Tamlığı (Bkz. Parag. 9)

- A17. Kurumla ilgili davalar ve alacak talepleri, mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabilir ve bu yüzden mali tablolarda gösterilmeleri veya muhasebeleştirilmeleri gerekebilir.
- A18. 9. paragrafta tespit edilen prosedürlere ilaveten uygulanabilecek ilgili diğer prosedürlere örnek olarak, denetçinin kurumun dâhil olduğu davalar ve alacak taleplerinden haberdar olmasına yardımcı olmak üzere kurumu ve kurumun faaliyet gösterdiği ortamı tanınmasının bir parçası olarak yürütülen risk değerlendirme prosedürleri aracılığıyla elde edilen bilgileri kullanması verilebilir.

¹ ISA 705, 13. paragraf.

² ISA 505, "Dış Teyitler".

- A19. Önemli yanlış bildirim riskine neden olabilecek davalar ve alacak taleplerinin tespit edilmesi amacıyla elde edilen denetim kanıtı, davalar ve alacak talepleri hakkında değerlendirme veya ölçme gibi diğer ilgili değerlendirmelere ilişkin denetim kanıtı da sağlayabilir. ISA 540¹, denetçinin mali tablolarda ilgili açıklamalar veya muhasebe tahminleri gerektiren davalar ve alacak talepleri hakkındaki değerlendirmesiyle ilgili gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

Mahkeme Giderleri Hesaplarının Gözden Geçirilmesi (Bkz. Parag. 9(c))

- A20. Koşullara bağlı olarak denetçi, mahkeme giderleri hesaplarını gözden geçirmenin bir parçası olarak mahkeme giderlerine ait faturalar gibi ilgili kaynak belgeleri incelemesinin uygun olduğuna karar verebilir.

Kurum Dışı Hukuk Danışmanı ile İletişim (Bkz. Parag. 10-11)

- A21. Kurum dışı hukuk danışmanı ile doğrudan iletişim kurulması, denetçinin olası önemli davalar ve alacak taleplerinin bilinip bilinmediği ve idarenin, bunların masraflar dâhil mali sonuçlarına ilişkin tahminlerinin makul olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olur.
- A22. Bazı durumlarda denetçi, genel yazılı bilgi talebiyle kurum dışı hukuk danışmanı ile doğrudan iletişim kurmaya çalışabilir. Bu amaçla genel yazılı bilgi talebi; kurum dışı hukuk danışmanından bildiği her türlü dava ve alacak talepleri ile bu davalar ve alacak taleplerinin sonuçlarına ilişkin düşünceleri ve bunların masraflar dâhil mali sonuçlarına ilişkin tahminleri hakkında denetçiyi bilgilendirmesini talep eder.
- A23. Kurum dışı hukuk danışmanının genel yazılı bilgi talebini uygun şekilde yanıtlama ihtimalinin düşük olduğu düşünülürse, örneğin söz konusu danışmanın bağlı olduğu meslek kuruluşunun böyle bir talebin yanıtlanmasını yasaklaması halinde denetçi, özel yazılı bilgi talebiyle doğrudan iletişim kurmaya çalışabilir. Bu amaçla özel yazılı bilgi talebi şunları içerir:
- Davalar ve alacak taleplerinin listesi,
 - Uygun durumlarda idarenin belirlenen her bir dava ve alacak talebinin sonucuna ilişkin değerlendirmesi ve idarenin bunların masraflar dâhil mali sonuçlarına ilişkin tahminleri.
 - Kurum dışı hukuk danışmanından; idarenin değerlendirmelerinin makul olduğunu teyit etmesinin ve listeyi eksik veya hatalı bulması halinde denetçiye ek bilgi sağlamanın talep edilmesi.
- A24. Bazı durumlarda denetçi, davalar veya alacak taleplerinin olası sonuçlarını değerlendirmek için kurum dışı hukuk danışmanı ile görüşmenin gerekli olduğuna da karar verebilir. Örneğin:
- Denetçinin konunun önemli bir risk olduğuna karar vermesi,
 - Konunun karmaşık olması ve
 - İdare ve kurum dışı hukuk danışmanı arasında anlaşmazlık olması halinde bu kararı alabilir.

Genellikle böyle toplantılar, idareden izin alınmasını gerektirir ve idarenin bir temsilcisinin de katılımıyla gerçekleşir.

¹ ISA 540, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”.

A25. ISA 700¹ uyarınca denetçinin; denetçi raporunu, mali tablolar hakkındaki görüşünü dayandıracığı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce tarihlendirmemesi gerekir. Denetçi raporunun tarihine kadar olan davalar ve alacak taleplerinin durumu hakkındaki denetim kanıtı, ilgili hususları ele almakla sorumlu kurum içi hukuk danışmanı dâhil olmak üzere idareden bilgi alınması yoluyla elde edilebilir. Bazı durumlarda denetçinin kurum dışı hukuk danışmanından güncel bilgi alması gerekebilir.

İşletme Bölümüne İlişkin Bilgiler (Bkz. Parag. 13)

A26. Geçerli mali raporlama çerçevesine bağlı olarak kurumun, mali tablolarda işletme bölümlerine ilişkin bilgileri açıklaması gerekebilir veya açıklamasına izin verilebilir. Denetçinin işletme bölümüne ilişkin bilgilerin sunulması ve açıklanmasıyla ilgili sorumluluğu, mali tabloların bütününe ilişkindir. Buna göre denetçinin, bağımsız olarak sunulan işletme bölümüne ilişkin bilgiler hakkında görüş bildirmek için gerekli olacak denetim prosedürlerini uygulaması gerekmez.

İdarenin Kullandığı Yöntemlerin Anlaşılması (Bkz. Parag. 13(a))

A27. Koşullara bağlı olarak işletme bölümüne ilişkin bilgilerin hazırlanması için idarenin kullandığı yöntemlerin anlaşılması ve bu yöntemlerin uygulanması sonucunda söz konusu bilgilerin geçerli mali raporlama çerçevesine göre açıklanıp açıklanmayacağı hususuyla bağlantılı olabilecek örnekler şöyledir:

- İşletme bölümleri arasındaki satışlar, transferler ve ücretlendirmeler; bölümler arası miktarların mahsup edilmesi.
- Bütçelerle ve (örneğin satışların yüzdesi olarak faaliyet kârları gibi) beklenen diğer sonuçlarla karşılaştırmalar yapılması.
- Varlık ve masrafların işletme bölümleri arasında dağıtımı.
- Önceki dönemlerle tutarlılık olması ve tutarsızlıklara ilişkin açıklamaların yeterliliği.

¹ ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 41. paragraf.

