

# ISSAI 1315

## INTOSAI



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

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

*Mali Denetim Rehberi*

---

*Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği  
Ortamin Tanınması Yoluyla  
Önemli Yanlış Bildirim  
Risklerinin Tespiti ve  
Değerlendirilmesi*

*Financial Audit Guidelines*

---

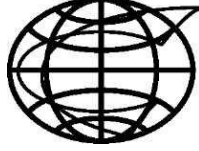
*Identifying and Assessing the  
Risks of Material Misstatement  
through Understanding the Entity  
and Its Environment*

## 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.*

# Editör Notu

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

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

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

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi [issai@sayistay.gov.tr](mailto:issai@sayistay.gov.tr) adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

# Table of Contents ISSAI 1315

<b>PRACTICE NOTE TO ISA 315</b>	Paragraph
<b>Background</b>	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note .....	P1
<b>Applicability of the ISA in Public Sector Auditing .....</b>	<b>P2</b>
<b>Additional Guidance on Public Sector Issues .....</b>	<b>P3</b>
Overall Considerations .....	P4
Risk Assessment Procedures and Related Activities .....	P5–P11
The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control .....	P12–P16
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement .....	P17–18
<b>Appendix: Additional Examples of Conditions and Events That May Indicate Risks of Material Misstatement</b>	
<b>INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315</b>	
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2
<b>Objective .....</b>	<b>3</b>
<b>Definitions .....</b>	<b>4</b>
<b>Requirements</b>	
Risk Assessment Procedures and Related Activities .....	5–10
The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control .....	11–24
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement .....	25–31
Documentation .....	32
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Risk Assessment Procedures and Related Activities .....	A1–A16
The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control .....	A17–A104
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement .....	A105–A130
Documentation .....	A131–A134
<b>Appendix 1: Internal Control Components</b>	
<b>Appendix 2: Conditions and Events That May Indicate Risks of Material Misstatement</b>	

# ISSAI 1315 İçindekiler Tablosu

ISA 315 UYGULAMA NOTU	Paragraf
<b>Arka Plan Bilgisi</b>	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği .....	P1
<b>Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği .....</b>	<b>P2</b>
<b>Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik .....</b>	<b>P3</b>
Genel Hususlar .....	P4
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
<b>Ek: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylara Ek Örnekler</b>	
<b>ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 315</b>	
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç .....</b>	<b>3</b>
<b>Tanımlar .....</b>	<b>4</b>
<b>Gereklilikler</b>	
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
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
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
<b>Ek 1: İç Kontrol Bileşenleri</b>	
<b>Ek 2: Önemli Yanlış Bildirim Risklerine İşaret Edebilecek Koşul ve Olaylar</b>	

*Practice Note<sup>1</sup> to International Standard on Auditing (ISA) 315*

---

# **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment**

## **Background**

This Practice Note provides supplementary guidance to public sector auditors on ISA 315 - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. It is read together with the ISA. ISA 315 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

## **Introduction to the ISA**

ISA 315 deals with the auditor's responsibility to identify and assess the risks of material misstatement in the financial statements, through understanding the entity and its environment, including the entity's internal control.

## **Content of the Practice Note**

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
  - (b) Risk Assessment Procedures and Related Activities.
  - (c) The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control.
  - (d) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.

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

- P2. ISA 315 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

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

- P3. ISA 315 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A21, A35, A65 and A113 of the ISA.

---

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

*Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 315 Uygulama Notu<sup>1</sup>*

---

# **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.

---

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

## Overall Considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives may include audit and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether the public sector auditors found any instances of non-compliance with authorities including budgets and accountability frameworks, and/or reporting on the effectiveness of internal control. These additional objectives may lead public sector auditors to assess additional risks of material misstatement. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities or reporting on effectiveness of internal control. Therefore, public sector auditors keep such expectations in mind, and are alert to areas that may give rise to risks of non-compliance with authorities or risks relating to effectiveness of internal control when planning and performing the audit.

## Risk Assessment Procedures and Related Activities

- P5. When carrying out the risk assessment procedures and related activities stated in paragraphs 5 to 10 of the ISA, public sector auditors take into account the broader objectives of the audit mandate as described in paragraph P4 above.
- P6. When inquiring from management and others within the entity as part of the risk assessment procedures as described in paragraphs 6(a) and A6 of the ISA, public sector auditors may obtain information from additional sources such as:
- Auditors involved in performance and other audits related to the entity;
  - Government officials; and
  - Legislative reports or minutes.
- P7. When performing analytical procedures as part of the risk assessment procedures as described in paragraph 6(b) and A7 to A10 of the ISA, public sector auditors may also consider relationships such as:
- Expenditures versus appropriations;
  - Benefit payments, such as child support and pensions versus demographic information; and
  - Interest as a percentage of national debt compared to the government borrowing rate.
- P8. When performing observations and inspections as part of the risk assessment procedures as described in paragraphs 6(c) and A11 of the ISA, public sector auditors may also observe and inspect items such as:
- Additional documents prepared by management for the legislature, such as performance reports or funding requests;
  - Testimonies of agency officials;
  - Ministerial and other directives; and
  - Official records of proceedings of the legislature.



## 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. The acceptance and continuance process referred to in paragraph 7 of the ISA may not always be applicable in the public sector environment. Public sector auditors may not have the option to decline or discontinue an audit. However, public sector auditors consider information they may obtain from these or similar processes in identifying and assessing the risks of material misstatement.
- P10. When using information obtained from previous experience with the entity and previous audits as described in paragraph 9 of the ISA, public sector auditors may also use reports from previous performance audits and other audit activities relevant to the entity.
- P11. Paragraph 10 of the ISA requires the engagement partner and other key engagement team members to discuss the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement, and application of the applicable financial reporting framework to the entity's facts and circumstances. In the public sector, this discussion may also cover the additional objectives and related risks of material misstatement, as discussed in paragraph P4 above. Public sector auditors may include auditors engaged in performance audits and other audit activities of the entity in such a discussion.

### The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control

- P12. In obtaining the understanding of the entity and its environment required in paragraph 11 of the ISA, public sector auditors take into account that:
- (a) Decisions may be initiated outside the entity as a result of political processes. Such decisions influence management's activities. Examples include:
    - New geographic locations or closures of existing locations;
    - Reorganizations, including transfer of activities to other entities;
    - New program areas; and
    - Budgetary constraints or cut backs.
  - (b) Relevant regulatory factors include specific laws and regulations to which the entity is subject and the potential impact of non-compliance with these;
  - (c) Other external factors, including the applicable financial reporting framework, may influence specific reporting objectives;
  - (d) Understanding the business operations may include knowledge of the government activities carried out, including relevant programs;
  - (e) Program objectives and strategies may include public policy elements and therefore may have implications for the risk assessment;
  - (f) Ownership of public sector entities may not have the same relevance as in the private sector. In the public sector, focus is on those charged with governance in their role as representatives of the citizens;
  - (g) Governance structures are affected by the legal structure of the entity, for example whether the entity is a ministry, department, agency or other type of entity; and
  - (h) Issues related to management's assumptions ongoing concern may not be relevant.

- 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, kuruluşla 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. Paragraph 11(e) of the ISA refers to the measurement and review of financial performance. Public sector auditors may include non-financial information such as achievement of outcomes (for example, number of people helped by the program) in their measurement or review. Also, in the public sector there are additional external parties who may measure and review performance. These external parties may include the legislature, other public sector entities, and the media.
- P14. In obtaining the understanding of internal control required in paragraph 12 of the ISA, public sector auditors take the following into account:
- (a) Any additional reporting responsibilities regarding internal controls;
  - (b) Relevant controls that relate to compliance with authorities;
  - (c) Controls related to monitoring performance against the budget;
  - (d) Controls related to transferring budgetary funds to other entities;
  - (e) Controls of classified data related to national security and sensitive personal data, such as tax and health information;
  - (f) Supervision and other controls may be performed by parties outside the entity and relate to areas such as:
    - Compliance with procurement regulations;
    - Execution of the budget;
    - Other areas as defined by legislation or audit mandate;
    - Management's accountability.
- P15. In obtaining the understanding of the entity's risk assessment process required in paragraph 15 of the ISA, public sector auditors take into account that such process may be set out in legislation, included in directives, or conducted by other public sector entities.
- P16. In some audit environments, such as a Court of Accounts environment, public sector auditors may work closely with prosecutors and police when dealing with financial fraud. Therefore, they may have obtained information from prosecutors and police that is relevant to the understanding of the entity and its environment, and to the risk assessment.

## Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement

- P17. When public sector auditors identify and assess the risks of material misstatement in accordance with paragraphs 25 and 26 of the ISA, public sector auditors may take into account additional matters such as:
- The fact that the identification and assessment of risks at the financial statement level and the assertion level may include issues related to the political climate, public interest and program sensitivity; and
  - The fact that the assertions for classes of transactions, account balances and disclosures may be expanded to include assertions that transactions and events have been carried out in accordance with legislation or proper authority as stated in paragraph A113 of the ISA.
- P18. In exercising judgment as to which risks are significant risks as required by paragraph 28 of the ISA, public sector auditors also take the following into account:
- (a) Complexity and inconsistency in regulations and directives;
  - (b) Non-compliance with authorities; and
  - (c) The budget process and the execution of the budget.

- 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 ölçülebilen 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.

The budget in the public sector is an authoritative tool determined by the legislature. Public sector auditors therefore normally include the budget process as an essential part of their understanding of the entity and its environment, and of the risk assessment, rather than only as a management procedure.

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.

## **Appendix: Additional Examples of Conditions and Events That May Indicate Risks of Material Misstatement**

The following are examples of additional conditions and events that may indicate risks of material misstatement for entities in the public sector:

- Budget overspending due to weak budgetary controls;
- Privatizations;
- New programs;
- Major changes to existing programs;
- New financing sources;
- New legislation and regulations or directives;
- Political decisions such as relocation of operations;
- Programs without sufficient allocated resources and funding;
- Increased public expectations;
- Procurement of goods and services in certain industries such as defense;
- Outsourcing of government activities;
- Operations subject to special investigations;
- Changes in political leadership;
- Indications of waste or abuse;
- Higher than normal expectations to meet budget; and
- Public and private partnerships.



## **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,
- İsraf veya kötüye kullanım olduğuna dair göstergeler,
- Bütçeyi gerçekleştirilmeye yönelik normalin üstünde beklentiler,
- Kamu özel ortaklıkları.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

*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](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-007-6

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315**  
**IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL**  
**MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY**  
**AND ITS ENVIRONMENT**

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

**CONTENTS**

---

	Paragraph
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2
<b>Objective</b> .....	3
<b>Definitions</b> .....	4
<b>Requirements</b>	
Risk Assessment Procedures and Related Activities .....	5–10
The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control .....	11–24
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement .....	25–31
Documentation .....	32
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Risk Assessment Procedures and Related Activities .....	A1–A16
The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control .....	A17–A104
Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement .....	A105–A130
Documentation .....	A131–A134
Appendix 1: Internal Control Components	
Appendix 2: Conditions and Events That May Indicate Risks of Material Misstatement	

---

International Standard on Auditing (ISA) 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment" should be read in conjunction with ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing."
---

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 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
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç</b> .....	3
<b>Tanımlar</b> .....	4
<b>Gereklilikler</b>	
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
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
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.

## Introduction

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to identify and assess the risks of material misstatement in the financial statements, through understanding the entity and its environment, including the entity's internal control.

### Effective Date

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

## Objective

3. The objective of the auditor is to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels, through understanding the entity and its environment, including the entity's internal control, thereby providing a basis for designing and implementing responses to the assessed risks of material misstatement.

## Definitions

4. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
  - (a) Assertions - Representations by management, explicit or otherwise, that are embodied in the financial statements, as used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur.
  - (b) Business risk - A risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity's ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies.
  - (c) Internal control - The process designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel to provide reasonable assurance about the achievement of an entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. The term "controls" refers to any aspects of one or more of the components of internal control.
  - (d) Risk assessment procedures - The audit procedures performed to obtain an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control, to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels.
  - (e) Significant risk - An identified and assessed risk of material misstatement that, in the auditor's judgment, requires special audit consideration.



## 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.

## Requirements

### Risk Assessment Procedures and Related Activities

5. The auditor shall perform risk assessment procedures to provide a basis for the identification and assessment of risks of material misstatement at the financial statement and assertion levels. Risk assessment procedures by themselves, however, do not provide sufficient appropriate audit evidence on which to base the audit opinion. (Ref: Para. A1-A5)
6. The risk assessment procedures shall include the following:
  - (a) Inquiries of management, and of others within the entity who in the auditor's judgment may have information that is likely to assist in identifying risks of material misstatement due to fraud or error. (Ref: Para. A6)
  - (b) Analytical procedures. (Ref: Para. A7-A10)
  - (c) Observation and inspection. (Ref: Para. A11)
7. The auditor shall consider whether information obtained from the auditor's client acceptance or continuance process is relevant to identifying risks of material misstatement.
8. If the engagement partner has performed other engagements for the entity, the engagement partner shall consider whether information obtained is relevant to identifying risks of material misstatement.
9. Where the auditor intends to use information obtained from the auditor's previous experience with the entity and from audit procedures performed in previous audits, the auditor shall determine whether changes have occurred since the previous audit that may affect its relevance to the current audit. (Ref: Para. A12-A13)
10. The engagement partner and other key engagement team members shall discuss the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement, and the application of the applicable financial reporting framework to the entity's facts and circumstances. The engagement partner shall determine which matters are to be communicated to engagement team members not involved in the discussion. (Ref: Para. A14-A16)

### The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control

#### *The Entity and Its Environment*

11. The auditor shall obtain an understanding of the following:
  - (a) Relevant industry, regulatory, and other external factors including the applicable financial reporting framework. (Ref: Para. A17-A22)
  - (b) The nature of the entity, including:
    - (i) its operations;
    - (ii) its ownership and governance structures;
    - (iii) the types of investments that the entity is making and plans to make, including investments in special-purpose entities; and

## 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) the way that the entity is structured and how it is financed to enable the auditor to understand the classes of transactions, account balances, and disclosures to be expected in the financial statements. (Ref: Para. A23-A27)
- (c) The entity's selection and application of accounting policies, including the reasons for changes thereto. The auditor shall evaluate whether the entity's accounting policies are appropriate for its business and consistent with the applicable financial reporting framework and accounting policies used in the relevant industry. (Ref: Para. A28)
- (d) The entity's objectives and strategies, and those related business risks that may result in risks of material misstatement. (Ref: Para. A29-A35)
- (e) The measurement and review of the entity's financial performance. (Ref: Para. A36-A41)

#### *The Entity's Internal Control*

12. The auditor shall obtain an understanding of internal control relevant to the audit. Although most controls relevant to the audit are likely to relate to financial reporting, not all controls that relate to financial reporting are relevant to the audit. It is a matter of the auditor's professional judgment whether a control, individually or in combination with others, is relevant to the audit. (Ref: Para. A42-A65)

#### Nature and Extent of the Understanding of Relevant Controls

13. When obtaining an understanding of controls that are relevant to the audit, the auditor shall evaluate the design of those controls and determine whether they have been implemented, by performing procedures in addition to inquiry of the entity's personnel. (Ref: Para. A66-A68)

#### Components of Internal Control

##### Control environment

14. The auditor shall obtain an understanding of the control environment. As part of obtaining this understanding, the auditor shall evaluate whether:
- (a) Management, with the oversight of those charged with governance, has created and maintained a culture of honesty and ethical behavior; and
  - (b) The strengths in the control environment elements collectively provide an appropriate foundation for the other components of internal control, and whether those other components are not undermined by deficiencies in the control environment. (Ref: Para. A69-A78)

##### The entity's risk assessment process

15. The auditor shall obtain an understanding of whether the entity has a process for:
- (a) Identifying business risks relevant to financial reporting objectives;
  - (b) Estimating the significance of the risks;
  - (c) Assessing the likelihood of their occurrence; and
  - (d) Deciding about actions to address those risks. (Ref: Para. A79)

- (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. If the entity has established such a process (referred to hereafter as the "entity's risk assessment process"), the auditor shall obtain an understanding of it, and the results thereof. If the auditor identifies risks of material misstatement that management failed to identify, the auditor shall evaluate whether there was an underlying risk of a kind that the auditor expects would have been identified by the entity's risk assessment process. If there is such a risk, the auditor shall obtain an understanding of why that process failed to identify it, and evaluate whether the process is appropriate to its circumstances or determine if there is a significant deficiency in internal control with regard to the entity's risk assessment process.
17. If the entity has not established such a process or has an ad hoc process, the auditor shall discuss with management whether business risks relevant to financial reporting objectives have been identified and how they have been addressed. The auditor shall evaluate whether the absence of a documented risk assessment process is appropriate in the circumstances, or determine whether it represents a significant deficiency in internal control. (Ref: Para. A80)

The information system, including the related business processes, relevant to financial reporting, and communication

18. The auditor shall obtain an understanding of the information system, including the related business processes, relevant to financial reporting, including the following areas:
  - (a) The classes of transactions in the entity's operations that are significant to the financial statements;
  - (b) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which those transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the general ledger and reported in the financial statements;
  - (c) The related accounting records, supporting information and specific accounts in the financial statements that are used to initiate, record, process and report transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the general ledger. The records may be in either manual or electronic form;
  - (d) How the information system captures events and conditions, other than transactions, that are significant to the financial statements;
  - (e) The financial reporting process used to prepare the entity's financial statements, including significant accounting estimates and disclosures; and
  - (f) Controls surrounding journal entries, including non-standard journal entries used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. (Ref: Para. A81-A85)
19. The auditor shall obtain an understanding of how the entity communicates financial reporting roles and responsibilities and significant matters relating to financial reporting, including: (Ref: Para. A86-A87)
  - (a) Communications between management and those charged with governance; and
  - (b) External communications, such as those with regulatory authorities.

Control activities relevant to the audit

20. The auditor shall obtain an understanding of control activities relevant to the audit, being those the auditor judges it necessary to understand in order to assess the risks of material misstatement at the assertion level and design further audit procedures responsive to assessed risks. An audit does not require an understanding of all the control activities related to each significant class of transactions, account balance, and disclosure in the financial statements or to every assertion relevant to them. (Ref: Para. A88-A94)

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 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 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:
- (a) Kuruluşun çalışmalarındaki mali tablolar açısından önemli işlem sınıfları.
  - (b) Bu işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek, gerektiğinde düzeltmek, defteri kebire aktarmak ve mali tablolarda raporlamak için kullanılan bilişim teknolojisi (BT) ve manuel sistemler kapsamındaki prosedürler.
  - (c) 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.
  - (d) Bilişim sisteminin mali tablolar için önem arz eden işlemler dışındaki olayları ve koşulları nasıl yakaladığı.
  - (e) Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamalar dâhil kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci.
  - (f) 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)
- (a) İdare ve yönetimden sorumlu olanlar arası iletişim ve
  - (b) 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. In understanding the entity's control activities, the auditor shall obtain an understanding of how the entity has responded to risks arising from IT. (Ref: Para. A95-A97)

#### Monitoring of controls

22. The auditor shall obtain an understanding of the major activities that the entity uses to monitor internal control over financial reporting, including those related to those control activities relevant to the audit, and how the entity initiates remedial actions to deficiencies in its controls. (Ref: Para. A98-A100)
23. If the entity has an internal audit function,<sup>1</sup> the auditor shall obtain an understanding of the following in order to determine whether the internal audit function is likely to be relevant to the audit:
- (a) The nature of the internal audit function's responsibilities and how the internal audit function fits in the entity's organizational structure; and
  - (b) The activities performed, or to be performed, by the internal audit function. (Ref: Para. A101-A103)
24. The auditor shall obtain an understanding of the sources of the information used in the entity's monitoring activities, and the basis upon which management considers the information to be sufficiently reliable for the purpose. (Ref: Para. A104)

#### Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement

25. The auditor shall identify and assess the risks of material misstatement at:
- (a) the financial statement level; and (Ref: Para. A105-A108)
  - (b) the assertion level for classes of transactions, account balances, and disclosures (Ref: Para. A109-A113)
- to provide a basis for designing and performing further audit procedures.
26. For this purpose, the auditor shall:
- (a) Identify risks throughout the process of obtaining an understanding of the entity and its environment, including relevant controls that relate to the risks, and by considering the classes of transactions, account balances, and disclosures in the financial statements; (Ref: Para. A114-A115)
  - (b) Assess the identified risks, and evaluate whether they relate more pervasively to the financial statements as a whole and potentially affect many assertions;
  - (c) Relate the identified risks to what can go wrong at the assertion level, taking account of relevant controls that the auditor intends to test; and (Ref: Para. A116-A118)
  - (d) Consider the likelihood of misstatement, including the possibility of multiple misstatements, and whether the potential misstatement is of a magnitude that could result in a material misstatement.

---

<sup>1</sup> The term "internal audit function" is defined in ISA 610, "Using the Work of Internal Auditors", paragraph 7(a), as: "An appraisal activity established or provided as a service to the entity. Its functions include, amongst other things, examining, evaluating and monitoring the adequacy and effectiveness of internal control."



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 halinde<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> "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."

### *Risks That Require Special Audit Consideration*

27. As part of the risk assessment as described in paragraph 25, the auditor shall determine whether any of the risks identified are, in the auditor's judgment, a significant risk. In exercising this judgment, the auditor shall exclude the effects of identified controls related to the risk.
28. In exercising judgment as to which risks are significant risks, the auditor shall consider at least the following:
  - (a) Whether the risk is a risk of fraud;
  - (b) Whether the risk is related to recent significant economic, accounting or other developments and, therefore, requires specific attention;
  - (c) The complexity of transactions;
  - (d) Whether the risk involves significant transactions with related parties;
  - (e) The degree of subjectivity in the measurement of financial information related to the risk, especially those measurements involving a wide range of measurement uncertainty; and
  - (f) Whether the risk involves significant transactions that are outside the normal course of business for the entity, or that otherwise appear to be unusual. (Ref: Para. A119-A123)
29. If the auditor has determined that a significant risk exists, the auditor shall obtain an understanding of the entity's controls, including control activities, relevant to that risk. (Ref: Para. A124-A126)

### *Risks for Which Substantive Procedures Alone Do Not Provide Sufficient Appropriate Audit Evidence*

30. In respect of some risks, the auditor may judge that it is not possible or practicable to obtain sufficient appropriate audit evidence only from substantive procedures. Such risks may relate to the inaccurate or incomplete recording of routine and significant classes of transactions or account balances, the characteristics of which often permit highly automated processing with little or no manual intervention. In such cases, the entity's controls over such risks are relevant to the audit and the auditor shall obtain an understanding of them. (Ref: Para. A127-A129)

### *Revision of Risk Assessment*

31. The auditor's assessment of the risks of material misstatement at the assertion level may change during the course of the audit as additional audit evidence is obtained. In circumstances where the auditor obtains audit evidence from performing further audit procedures, or if new information is obtained, either of which is inconsistent with the audit evidence on which the auditor originally based the assessment, the auditor shall revise the assessment and modify the further planned audit procedures accordingly. (Ref: Para. A130)

### **Documentation**

32. The auditor shall include in the audit documentation:<sup>1</sup>
  - (a) The discussion among the engagement team where required by paragraph 10, and the significant decisions reached;

---

<sup>1</sup> ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

### *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:<sup>1</sup>
- (a) 10. paragrafın gerektirdiği durumlarda görev ekibi bünyesinde yapılan görüşmeler ve alınan önemli kararlar.

<sup>1</sup> ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

- (b) Key elements of the understanding obtained regarding each of the aspects of the entity and its environment specified in paragraph 11 and of each of the internal control components specified in paragraphs 14–24; the sources of information from which the understanding was obtained; and the risk assessment procedures performed;
- (c) The identified and assessed risks of material misstatement at the financial statement level and at the assertion level as required by paragraph 25; and
- (d) The risks identified, and related controls about which the auditor has obtained an understanding, as a result of the requirements in paragraphs 27–30. (Ref: Para. A131–A134)

\*\*\*

## Application and Other Explanatory Material

### Risk Assessment Procedures and Related Activities (Ref: Para. 5)

A1. Obtaining an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control (referred to hereafter as an "understanding of the entity"), is a continuous, dynamic process of gathering, updating and analyzing information throughout the audit. The understanding establishes a frame of reference within which the auditor plans the audit and exercises professional judgment throughout the audit, for example, when:

- Assessing risks of material misstatement of the financial statements;
- Determining materiality in accordance with ISA 320;<sup>1</sup>
- Considering the appropriateness of the selection and application of accounting policies, and the adequacy of financial statement disclosures;
- Identifying areas where special audit consideration may be necessary, for example, related party transactions, the appropriateness of management's use of the going concern assumption, or considering the business purpose of transactions;
- Developing expectations for use when performing analytical procedures;
- Responding to the assessed risks of material misstatement, including designing and performing further audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence; and
- Evaluating the sufficiency and appropriateness of audit evidence obtained, such as the appropriateness of assumptions and of management's oral and written representations.

A2 Information obtained by performing risk assessment procedures and related activities may be used by the auditor as audit evidence to support assessments of the risks of material misstatement. In addition, the auditor may obtain audit evidence about classes of transactions, account balances, or disclosures and related assertions and about the operating effectiveness of controls, even though such procedures were not specifically planned as substantive procedures or as tests of controls. The auditor also may choose to perform substantive procedures or tests of controls concurrently with risk assessment procedures because it is efficient to do so.

---

<sup>1</sup> ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit".

- (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'e<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

- A3. The auditor uses professional judgment to determine the extent of the understanding required. The auditor's primary consideration is whether the understanding that has been obtained is sufficient to meet the objective stated in this ISA. The depth of the overall understanding that is required by the auditor is less than that possessed by management in managing the entity.
- A4. The risks to be assessed include both those due to error and those due to fraud, and both are covered by this ISA. However, the significance of fraud is such that further requirements and guidance are included in ISA 240 in relation to risk assessment procedures and related activities to obtain information that is used to identify the risks of material misstatement due to fraud.<sup>1</sup>
- A5. Although the auditor is required to perform all the risk assessment procedures described in paragraph 6 in the course of obtaining the required understanding of the entity (see paragraphs 11-24), the auditor is not required to perform all of them for each aspect of that understanding. Other procedures may be performed where the information to be obtained therefrom may be helpful in identifying risks of material misstatement. Examples of such procedures include:
- Reviewing information obtained from external sources such as trade and economic journals; reports by analysts, banks, or rating agencies; or regulatory or financial publications.
  - Making inquiries of the entity's external legal counsel or of valuation experts that the entity has used.

*Inquiries of Management and Others within the Entity* (Ref: Para. 6(a))

- A6. Much of the information obtained by the auditor's inquiries is obtained from management and those responsible for financial reporting. However, the auditor may also obtain information, or a different perspective in identifying risks of material misstatement, through inquiries of others within the entity and other employees with different levels of authority. For example:
- Inquiries directed towards those charged with governance may help the auditor understand the environment in which the financial statements are prepared.
  - Inquiries directed toward internal audit personnel may provide information about internal audit procedures performed during the year relating to the design and effectiveness of the entity's internal control and whether management has satisfactorily responded to findings from those procedures.
  - Inquiries of employees involved in initiating, processing or recording complex or unusual transactions may help the auditor to evaluate the appropriateness of the selection and application of certain accounting policies.
  - Inquiries directed toward in-house legal counsel may provide information about such matters as litigation, compliance with laws and regulations, knowledge of fraud or suspected fraud affecting the entity, warranties, post-sales obligations, arrangements (such as joint ventures) with business partners and the meaning of contract terms.
  - Inquiries directed towards marketing or sales personnel may provide information about changes in the entity's marketing strategies, sales trends, or contractual arrangements with its customers.

---

<sup>1</sup> ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", paragraphs 12-24.

- 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.<sup>1</sup>
- 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.

<sup>1</sup> ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”, paragraf 12–24.

*Analytical Procedures* (Ref: Para. 6(b))

- A7. Analytical procedures performed as risk assessment procedures may identify aspects of the entity of which the auditor was unaware and may assist in assessing the risks of material misstatement in order to provide a basis for designing and implementing responses to the assessed risks. Analytical procedures performed as risk assessment procedures may include both financial and non-financial information, for example, the relationship between sales and square footage of selling space or volume of goods sold.
- A8. Analytical procedures may help identify the existence of unusual transactions or events, and amounts, ratios, and trends that might indicate matters that have audit implications. Unusual or unexpected relationships that are identified may assist the auditor in identifying risks of material misstatement, especially risks of material misstatement due to fraud.
- A9. However, when such analytical procedures use data aggregated at a high level (which may be the situation with analytical procedures performed as risk assessment procedures), the results of those analytical procedures only provide a broad initial indication about whether a material misstatement may exist. Accordingly, in such cases, consideration of other information that has been gathered when identifying the risks of material misstatement together with the results of such analytical procedures may assist the auditor in understanding and evaluating the results of the analytical procedures.

*Considerations Specific to Smaller Entities*

- A10. Some smaller entities may not have interim or monthly financial information that can be used for purposes of analytical procedures. In these circumstances, although the auditor may be able to perform limited analytical procedures for purposes of planning the audit or obtain some information through inquiry, the auditor may need to plan to perform analytical procedures to identify and assess the risks of material misstatement when an early draft of the entity's financial statements is available.

*Observation and Inspection* (Ref: Para. 6(c))

- A11. Observation and inspection may support inquiries of management and others, and may also provide information about the entity and its environment. Examples of such audit procedures include observation or inspection of the following:
- The entity's operations.
  - Documents (such as business plans and strategies), records, and internal control manuals.
  - Reports prepared by management (such as quarterly management reports and interim financial statements) and those charged with governance (such as minutes of board of directors' meetings).
  - The entity's premises and plant facilities.

*Information Obtained in Prior Periods* (Ref: Para. 9)

- A12. The auditor's previous experience with the entity and audit procedures performed in previous audits may provide the auditor with information about such matters as:
- Past misstatements and whether they were corrected on a timely basis.
  - The nature of the entity and its environment, and the entity's internal control (including deficiencies in internal control).



*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 kullanılabilir 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.

- Significant changes that the entity or its operations may have undergone since the prior financial period, which may assist the auditor in gaining a sufficient understanding of the entity to identify and assess risks of material misstatement.

A13. The auditor is required to determine whether information obtained in prior periods remains relevant, if the auditor intends to use that information for the purposes of the current audit. This is because changes in the control environment, for example, may affect the relevance of information obtained in the prior year. To determine whether changes have occurred that may affect the relevance of such information, the auditor may make inquiries and perform other appropriate audit procedures, such as walk-throughs of relevant systems.

*Discussion among the Engagement Team (Ref: Para. 10)*

A14. The discussion among the engagement team about the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement:

- Provides an opportunity for more experienced engagement team members, including the engagement partner, to share their insights based on their knowledge of the entity.
- Allows the engagement team members to exchange information about the business risks to which the entity is subject and about how and where the financial statements might be susceptible to material misstatement due to fraud or error.
- Assists the engagement team members to gain a better understanding of the potential for material misstatement of the financial statements in the specific areas assigned to them, and to understand how the results of the audit procedures that they perform may affect other aspects of the audit including the decisions about the nature, timing, and extent of further audit procedures.
- Provides a basis upon which engagement team members communicate and share new information obtained throughout the audit that may affect the assessment of risks of material misstatement or the audit procedures performed to address these risks.

ISA 240 provides further requirements and guidance in relation to the discussion among the engagement team about the risks of fraud.<sup>1</sup>

A15. It is not always necessary or practical for the discussion to include all members in a single discussion (as, for example, in a multi-location audit), nor is it necessary for all of the members of the engagement team to be informed of all of the decisions reached in the discussion. The engagement partner may discuss matters with key members of the engagement team including, if considered appropriate, specialists and those responsible for the audits of components, while delegating discussion with others, taking account of the extent of communication considered necessary throughout the engagement team. A communications plan, agreed by the engagement partner, may be useful.

*Considerations Specific to Smaller Entities*

A16. Many small audits are carried out entirely by the engagement partner (who may be a sole practitioner). In such situations, it is the engagement partner who, having personally conducted the planning of the audit, would be responsible for considering the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement due to fraud or error.

---

<sup>1</sup> ISA 240, paragraph 15.

- 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 yatkinlığı 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 yatkin 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.<sup>1</sup>

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 yatkinlığını değerlendirmekten denetimin planlamasını şahsen yapmış bulunan görev ortağı sorumlu olacaktır.

<sup>1</sup> ISA 240, paragraf 15.

## **The Required Understanding of the Entity and Its Environment, Including the Entity's Internal Control**

### **The Entity and Its Environment**

*Industry, Regulatory and Other External Factors* (Ref: Para. 11(a))

#### Industry Factors

- A17. Relevant industry factors include industry conditions such as the competitive environment, supplier and customer relationships, and technological developments. Examples of matters the auditor may consider include:
- The market and competition, including demand, capacity, and price competition.
  - Cyclical or seasonal activity.
  - Product technology relating to the entity's products.
  - Energy supply and cost.
- A18. The industry in which the entity operates may give rise to specific risks of material misstatement arising from the nature of the business or the degree of regulation. For example, long-term contracts may involve significant estimates of revenues and expenses that give rise to risks of material misstatement. In such cases, it is important that the engagement team include members with sufficient relevant knowledge and experience.<sup>1</sup>

#### Regulatory Factors

- A19. Relevant regulatory factors include the regulatory environment. The regulatory environment encompasses, among other matters, the applicable financial reporting framework and the legal and political environment. Examples of matters the auditor may consider include:
- Accounting principles and industry specific practices.
  - Regulatory framework for a regulated industry.
  - Legislation and regulation that significantly affect the entity's operations, including direct supervisory activities.
  - Taxation (corporate and other).
  - Government policies currently affecting the conduct of the entity's business, such as monetary, including foreign exchange controls, fiscal, financial incentives (for example, government aid programs), and tariffs or trade restrictions policies.
  - Environmental requirements affecting the industry and the entity's business.
- A20. ISA 250 includes some specific requirements related to the legal and regulatory framework applicable to the entity and the industry or sector in which the entity operates.<sup>2</sup>

#### Considerations specific to public sector entities

- A21. For the audits of public sector entities, law, regulation or other authority may affect the entity's operations. Such elements are essential to consider when obtaining an understanding of the entity and its environment.

---

<sup>1</sup> ISA 220, "Quality Control for an Audit of Financial Statements", paragraph 14.

<sup>2</sup> ISA 250, "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements", paragraph 12.

## Kuruluşun, Faaliyet Gösterdiği Ortamın ve İç Kontrolünün Tanınması Gerekliliği

### 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.<sup>1</sup>

#### 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, kuruluşu ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya sektöre uygulanabilir olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ilgili bazı özel gereklilikler içerir.<sup>2</sup>

#### 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.

<sup>1</sup> ISA 220, "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü", paragraf 14.

<sup>2</sup> ISA 250, "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması", paragraf 12.

## Other External Factors

- A22. Examples of other external factors affecting the entity that the auditor may consider include the general economic conditions, interest rates and availability of financing, and inflation or currency revaluation.

### *Nature of the Entity* (Ref: Para. 11(b))

- A23. An understanding of the nature of an entity enables the auditor to understand such matters as:

- Whether the entity has a complex structure, for example with subsidiaries or other components in multiple locations. Complex structures often introduce issues that may give rise to risks of material misstatement. Such issues may include whether goodwill, joint ventures, investments, or special-purpose entities are accounted for appropriately.
- The ownership, and relations between owners and other people or entities. This understanding assists in determining whether related party transactions have been identified and accounted for appropriately. ISA 550<sup>1</sup> establishes requirements and provides guidance on the auditor's considerations relevant to related parties.

- A24. Examples of matters that the auditor may consider when obtaining an understanding of the nature of the entity include:

- Business operations such as:
  - Nature of revenue sources, products or services, and markets, including involvement in electronic commerce such as Internet sales and marketing activities.
  - Conduct of operations (for example, stages and methods of production, or activities exposed to environmental risks).
  - Alliances, joint ventures, and outsourcing activities.
  - Geographic dispersion and industry segmentation.
  - Location of production facilities, warehouses, and offices, and location and quantities of inventories.
  - Key customers and important suppliers of goods and services, employment arrangements (including the existence of union contracts, pension and other post employment benefits, stock option or incentive bonus arrangements, and government regulation related to employment matters).
  - Research and development activities and expenditures.
  - Transactions with related parties.
- Investments and investment activities such as:
  - Planned or recently executed acquisitions or divestitures.
  - Investments and dispositions of securities and loans.
  - Capital investment activities.
  - Investments in non-consolidated entities, including partnerships, joint ventures and special-purpose entities.
- Financing and financing activities such as:
  - Major subsidiaries and associated entities, including consolidated and non-consolidated structures.

---

<sup>1</sup> ISA 550, "Related Parties".

## 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 şerh, 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 550<sup>1</sup>, 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.

<sup>1</sup> ISA 550, "İlgili Taraflar".

- Debt structure and related terms, including off-balance-sheet financing arrangements and leasing arrangements.
- Beneficial owners (local, foreign, business reputation and experience) and related parties.
- Use of derivative financial instruments.
- Financial reporting such as:
  - Accounting principles and industry specific practices, including industry-specific significant categories (for example, loans and investments for banks, or research and development for pharmaceuticals).
  - Revenue recognition practices.
  - Accounting for fair values.
  - Foreign currency assets, liabilities and transactions.
  - Accounting for unusual or complex transactions including those in controversial or emerging areas (for example, accounting for stock-based compensation).

A25. Significant changes in the entity from prior periods may give rise to, or change, risks of material misstatement.

#### Nature of Special-Purpose Entities

A26. A special-purpose entity (sometimes referred to as a special-purpose vehicle) is an entity that is generally established for a narrow and well-defined purpose, such as to effect a lease or a securitization of financial assets, or to carry out research and development activities. It may take the form of a corporation, trust, partnership or unincorporated entity. The entity on behalf of which the special-purpose entity has been created may often transfer assets to the latter (for example, as part of a derecognition transaction involving financial assets), obtain the right to use the latter's assets, or perform services for the latter, while other parties may provide the funding to the latter. As ISA 550 indicates, in some circumstances, a special-purpose entity may be a related party of the entity.<sup>1</sup>

A27. Financial reporting frameworks often specify detailed conditions that are deemed to amount to control, or circumstances under which the special-purpose entity should be considered for consolidation. The interpretation of the requirements of such frameworks often demands a detailed knowledge of the relevant agreements involving the special-purpose entity.

#### *The Entity's Selection and Application of Accounting Policies* (Ref: Para. 11(c))

A28. An understanding of the entity's selection and application of accounting policies may encompass such matters as:

- The methods the entity uses to account for significant and unusual transactions.
- The effect of significant accounting policies in controversial or emerging areas for which there is a lack of authoritative guidance or consensus.
- Changes in the entity's accounting policies.
- Financial reporting standards and laws and regulations that are new to the entity and when and how the entity will adopt such requirements.

---

<sup>1</sup> ISA 550, paragraph A7.



- 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.<sup>1</sup>
- 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.

<sup>1</sup> ISA 550, paragraf A7.

*Objectives and Strategies and Related Business Risks (Ref. Para. 11(d))*

- A29. The entity conducts its business in the context of industry, regulatory and other internal and external factors. To respond to these factors, the entity's management or those charged with governance define objectives, which are the overall plans for the entity. Strategies are the approaches by which management intends to achieve its objectives. The entity's objectives and strategies may change over time.
- A30. Business risk is broader than the risk of material misstatement of the financial statements, though it includes the latter. Business risk may arise from change or complexity. A failure to recognize the need for change may also give rise to business risk. Business risk may arise, for example, from:
- The development of new products or services that may fail;
  - A market which, even if successfully developed, is inadequate to support a product or service; or
  - Flaws in a product or service that may result in liabilities and reputational risk.
- A31. An understanding of the business risks facing the entity increases the likelihood of identifying risks of material misstatement, since most business risks will eventually have financial consequences and, therefore, an effect on the financial statements. However, the auditor does not have a responsibility to identify or assess all business risks because not all business risks give rise to risks of material misstatement.
- A32. Examples of matters that the auditor may consider when obtaining an understanding of the entity's objectives, strategies and related business risks that may result in a risk of material misstatement of the financial statements include:
- Industry developments (a potential related business risk might be, for example, that the entity does not have the personnel or expertise to deal with the changes in the industry).
  - New products and services (a potential related business risk might be, for example, that there is increased product liability).
  - Expansion of the business (a potential related business risk might be, for example, that the demand has not been accurately estimated).
  - New accounting requirements (a potential related business risk might be, for example, incomplete or improper implementation, or increased costs).
  - Regulatory requirements (a potential related business risk might be, for example, that there is increased legal exposure).
  - Current and prospective financing requirements (a potential related business risk might be, for example, the loss of financing due to the entity's inability to meet requirements).
  - Use of IT (a potential related business risk might be, for example, that systems and processes are incompatible).
  - The effects of implementing a strategy, particularly any effects that will lead to new accounting requirements (a potential related business risk might be, for example, incomplete or improper implementation).

*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 kuruluşa 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. A business risk may have an immediate consequence for the risk of material misstatement for classes of transactions, account balances, and disclosures at the assertion level or the financial statement level. For example, the business risk arising from a contracting customer base may increase the risk of material misstatement associated with the valuation of receivables. However, the same risk, particularly in combination with a contracting economy, may also have a longer-term consequence, which the auditor considers when assessing the appropriateness of the going concern assumption. Whether a business risk may result in a risk of material misstatement is, therefore, considered in light of the entity's circumstances. Examples of conditions and events that may indicate risks of material misstatement are indicated in Appendix 2.
- A34. Usually, management identifies business risks and develops approaches to address them. Such a risk assessment process is part of internal control and is discussed in paragraph 15 and paragraphs A79-A80.

#### Considerations Specific to Public Sector Entities

- A35. For the audits of public sector entities, "management objectives" may be influenced by concerns regarding public accountability and may include objectives which have their source in law, regulation or other authority.

#### *Measurement and Review of the Entity's Financial Performance* (Ref: Para.11(e))

- A36. Management and others will measure and review those things they regard as important. Performance measures, whether external or internal, create pressures on the entity. These pressures, in turn, may motivate management to take action to improve the business performance or to misstate the financial statements. Accordingly, an understanding of the entity's performance measures assists the auditor in considering whether pressures to achieve performance targets may result in management actions that increase the risks of material misstatement, including those due to fraud. See ISA 240 for requirements and guidance in relation to the risks of fraud.
- A37. The measurement and review of financial performance is not the same as the monitoring of controls (discussed as a component of internal control in paragraphs A98-A104), though their purposes may overlap:
- The measurement and review of performance is directed at whether business performance is meeting the objectives set by management (or third parties).
  - Monitoring of controls is specifically concerned with the effective operation of internal control.

In some cases, however, performance indicators also provide information that enables management to identify deficiencies in internal control.

- A38. Examples of internally-generated information used by management for measuring and reviewing financial performance, and which the auditor may consider, include:
- Key performance indicators (financial and non-financial) and key ratios, trends and operating statistics.
  - Period-on-period financial performance analyses.
  - Budgets, forecasts, variance analyses, segment information and divisional, departmental or other level performance reports.
  - Employee performance measures and incentive compensation policies.
  - Comparisons of an entity's performance with that of competitors.

- 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 performansın 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. External parties may also measure and review the entity's financial performance. For example, external information such as analysts' reports and credit rating agency reports may represent useful information for the auditor. Such reports can often be obtained from the entity being audited.
- A40. Internal measures may highlight unexpected results or trends requiring management to determine their cause and take corrective action (including, in some cases, the detection and correction of misstatements on a timely basis). Performance measures may also indicate to the auditor that risks of misstatement of related financial statement information do exist. For example, performance measures may indicate that the entity has unusually rapid growth or profitability when compared to that of other entities in the same industry. Such information, particularly if combined with other factors such as performance-based bonus or incentive remuneration, may indicate the potential risk of management bias in the preparation of the financial statements.

#### Considerations Specific to Smaller Entities

- A41. Smaller entities often do not have processes to measure and review financial performance. Inquiry of management may reveal that it relies on certain key indicators for evaluating financial performance and taking appropriate action. If such inquiry indicates an absence of performance measurement or review, there may be an increased risk of misstatements not being detected and corrected.

#### **The Entity's Internal Control** (Ref: Para. 12)

- A42. An understanding of internal control assists the auditor in identifying types of potential misstatements and factors that affect the risks of material misstatement, and in designing the nature, timing, and extent of further audit procedures.
- A43. The following application material on internal control is presented in four sections, as follows:
- General Nature and Characteristics of Internal Control.
  - Controls Relevant to the Audit.
  - Nature and Extent of the Understanding of Relevant Controls.
  - Components of Internal Control.

#### *General Nature and Characteristics of Internal Control*

##### Purpose of Internal Control

- A44. Internal control is designed, implemented and maintained to address identified business risks that threaten the achievement of any of the entity's objectives that concern:
- The reliability of the entity's financial reporting;
  - The effectiveness and efficiency of its operations; and
  - Its compliance with applicable laws and regulations.

The way in which internal control is designed, implemented and maintained varies with an entity's size and complexity.

- 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.

#### Considerations specific to smaller entities

- A45. Smaller entities may use less structured means and simpler processes and procedures to achieve their objectives.

#### Limitations of Internal Control

- A46. Internal control, no matter how effective, can provide an entity with only reasonable assurance about achieving the entity's financial reporting objectives. The likelihood of their achievement is affected by the inherent limitations of internal control. These include the realities that human judgment in decision-making can be faulty and that breakdowns in internal control can occur because of human error. For example, there may be an error in the design of, or in the change to, a control. Equally, the operation of a control may not be effective, such as where information produced for the purposes of internal control (for example, an exception report) is not effectively used because the individual responsible for reviewing the information does not understand its purpose or fails to take appropriate action.
- A47. Additionally, controls can be circumvented by the collusion of two or more people or inappropriate management override of internal control. For example, management may enter into side agreements with customers that alter the terms and conditions of the entity's standard sales contracts, which may result in improper revenue recognition. Also, edit checks in a software program that are designed to identify and report transactions that exceed specified credit limits may be overridden or disabled.
- A48. Further, in designing and implementing controls, management may make judgments on the nature and extent of the controls it chooses to implement, and the nature and extent of the risks it chooses to assume.

#### Considerations specific to smaller entities

- A49. Smaller entities often have fewer employees which may limit the extent to which segregation of duties is practicable. However, in a small owner-managed entity, the owner-manager may be able to exercise more effective oversight than in a larger entity. This oversight may compensate for the generally more limited opportunities for segregation of duties.
- A50. On the other hand, the owner-manager may be more able to override controls because the system of internal control is less structured. This is taken into account by the auditor when identifying the risks of material misstatement due to fraud.

#### Division of Internal Control into Components

- A51. The division of internal control into the following five components, for purposes of the ISAs, provides a useful framework for auditors to consider how different aspects of an entity's internal control may affect the audit:
- (a) The control environment;
  - (b) The entity's risk assessment process;
  - (c) The information system, including the related business processes, relevant to financial reporting, and communication;
  - (d) Control activities; and
  - (e) Monitoring of controls.



#### 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.

The division does not necessarily reflect how an entity designs, implements and maintains internal control, or how it may classify any particular component. Auditors may use different terminology or frameworks to describe the various aspects of internal control, and their effect on the audit than those used in this ISA, provided all the components described in this ISA are addressed.

- A52. Application material relating to the five components of internal control as they relate to a financial statement audit is set out in paragraphs A69-A104 below. Appendix 1 provides further explanation of these components of internal control.

#### Characteristics of Manual and Automated Elements of Internal Control Relevant to the Auditor's Risk Assessment

- A53. An entity's system of internal control contains manual elements and often contains automated elements. The characteristics of manual or automated elements are relevant to the auditor's risk assessment and further audit procedures based thereon.

- A54. The use of manual or automated elements in internal control also affects the manner in which transactions are initiated, recorded, processed, and reported:

- Controls in a manual system may include such procedures as approvals and reviews of transactions, and reconciliations and follow-up of reconciling items. Alternatively, an entity may use automated procedures to initiate, record, process, and report transactions, in which case records in electronic format replace paper documents.
- Controls in IT systems consist of a combination of automated controls (for example, controls embedded in computer programs) and manual controls. Further, manual controls may be independent of IT, may use information produced by IT, or may be limited to monitoring the effective functioning of IT and of automated controls, and to handling exceptions. When IT is used to initiate, record, process or report transactions, or other financial data for inclusion in financial statements, the systems and programs may include controls related to the corresponding assertions for material accounts or may be critical to the effective functioning of manual controls that depend on IT.

An entity's mix of manual and automated elements in internal control varies with the nature and complexity of the entity's use of IT.

- A55. Generally, IT benefits an entity's internal control by enabling an entity to:

- Consistently apply predefined business rules and perform complex calculations in processing large volumes of transactions or data;
- Enhance the timeliness, availability, and accuracy of information;
- Facilitate the additional analysis of information;
- Enhance the ability to monitor the performance of the entity's activities and its policies and procedures;
- Reduce the risk that controls will be circumvented; and
- Enhance the ability to achieve effective segregation of duties by implementing security controls in applications, databases, and operating systems.

- A56. IT also poses specific risks to an entity's internal control, including, for example:

- Reliance on systems or programs that are inaccurately processing data, processing inaccurate data, or both.

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.

- Unauthorized access to data that may result in destruction of data or improper changes to data, including the recording of unauthorized or non-existent transactions, or inaccurate recording of transactions. Particular risks may arise where multiple users access a common database.
  - The possibility of IT personnel gaining access privileges beyond those necessary to perform their assigned duties thereby breaking down segregation of duties.
  - Unauthorized changes to data in master files.
  - Unauthorized changes to systems or programs.
  - Failure to make necessary changes to systems or programs.
  - Inappropriate manual intervention.
  - Potential loss of data or inability to access data as required.
- A57. Manual elements in internal control may be more suitable where judgment and discretion are required such as for the following circumstances:
- Large, unusual or non-recurring transactions.
  - Circumstances where errors are difficult to define, anticipate or predict.
  - In changing circumstances that require a control response outside the scope of an existing automated control.
  - In monitoring the effectiveness of automated controls.
- A58. Manual elements in internal control may be less reliable than automated elements because they can be more easily bypassed, ignored, or overridden and they are also more prone to simple errors and mistakes. Consistency of application of a manual control element cannot therefore be assumed. Manual control elements may be less suitable for the following circumstances:
- High volume or recurring transactions, or in situations where errors that can be anticipated or predicted can be prevented, or detected and corrected, by control parameters that are automated.
  - Control activities where the specific ways to perform the control can be adequately designed and automated.
- A59. The extent and nature of the risks to internal control vary depending on the nature and characteristics of the entity's information system. The entity responds to the risks arising from the use of IT or from use of manual elements in internal control by establishing effective controls in light of the characteristics of the entity's information system.

#### *Controls Relevant to the Audit*

- A60. There is a direct relationship between an entity's objectives and the controls it implements to provide reasonable assurance about their achievement. The entity's objectives, and therefore controls, relate to financial reporting, operations and compliance; however, not all of these objectives and controls are relevant to the auditor's risk assessment.
- A61. Factors relevant to the auditor's judgment about whether a control, individually or in combination with others, is relevant to the audit may include such matters as the following:
- Materiality.
  - The significance of the related risk.
  - The size of the entity.

- 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.

- The nature of the entity's business, including its organization and ownership characteristics.
  - The diversity and complexity of the entity's operations.
  - Applicable legal and regulatory requirements.
  - The circumstances and the applicable component of internal control.
  - The nature and complexity of the systems that are part of the entity's internal control, including the use of service organizations.
  - Whether, and how, a specific control, individually or in combination with others, prevents, or detects and corrects, material misstatement.
- A62. Controls over the completeness and accuracy of information produced by the entity may be relevant to the audit if the auditor intends to make use of the information in designing and performing further procedures. Controls relating to operations and compliance objectives may also be relevant to an audit if they relate to data the auditor evaluates or uses in applying audit procedures.
- A63. Internal control over safeguarding of assets against unauthorized acquisition, use, or disposition may include controls relating to both financial reporting and operations objectives. The auditor's consideration of such controls is generally limited to those relevant to the reliability of financial reporting.
- A64. An entity generally has controls relating to objectives that are not relevant to an audit and therefore need not be considered. For example, an entity may rely on a sophisticated system of automated controls to provide efficient and effective operations (such as an airline's system of automated controls to maintain flight schedules), but these controls ordinarily would not be relevant to the audit. Further, although internal control applies to the entire entity or to any of its operating units or business processes, an understanding of internal control relating to each of the entity's operating units and business processes may not be relevant to the audit.

#### Considerations Specific to Public Sector Entities

- A65. Public sector auditors often have additional responsibilities with respect to internal control, for example to report on compliance with an established code of practice. Public sector auditors can also have responsibilities to report on compliance with law, regulation or other authority. As a result, their review of internal control may be broader and more detailed.

#### *Nature and Extent of the Understanding of Relevant Controls (Ref: Para. 13)*

- A66. Evaluating the design of a control involves considering whether the control, individually or in combination with other controls, is capable of effectively preventing, or detecting and correcting, material misstatements. Implementation of a control means that the control exists and that the entity is using it. There is little point in assessing the implementation of a control that is not effective, and so the design of a control is considered first. An improperly designed control may represent a significant deficiency in internal control.
- A67. Risk assessment procedures to obtain audit evidence about the design and implementation of relevant controls may include:
- Inquiring of entity personnel.
  - Observing the application of specific controls.
  - Inspecting documents and reports.

- 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.

- Tracing transactions through the information system relevant to financial reporting.

Inquiry alone, however, is not sufficient for such purposes.

- A68. Obtaining an understanding of an entity's controls is not sufficient to test their operating effectiveness, unless there is some automation that provides for the consistent operation of the controls. For example, obtaining audit evidence about the implementation of a manual control at a point in time does not provide audit evidence about the operating effectiveness of the control at other times during the period under audit. However, because of the inherent consistency of IT processing (see paragraph A55), performing audit procedures to determine whether an automated control has been implemented may serve as a test of that control's operating effectiveness, depending on the auditor's assessment and testing of controls such as those over program changes. Tests of the operating effectiveness of controls are further described in ISA 330.<sup>1</sup>

*Components of Internal Control—Control Environment* (Ref: Para. 14)

- A69. The control environment includes the governance and management functions and the attitudes, awareness, and actions of those charged with governance and management concerning the entity's internal control and its importance in the entity. The control environment sets the tone of an organization, influencing the control consciousness of its people.
- A70. Elements of the control environment that may be relevant when obtaining an understanding of the control environment include the following:
- (a) Communication and enforcement of integrity and ethical values - These are essential elements that influence the effectiveness of the design, administration and monitoring of controls.
  - (b) Commitment to competence - Matters such as management's consideration of the competence levels for particular jobs and how those levels translate into requisite skills and knowledge.
  - (c) Participation by those charged with governance - Attributes of those charged with governance such as:
    - Their independence from management.
    - Their experience and stature.
    - The extent of their involvement and the information they receive, and the scrutiny of activities.
    - The appropriateness of their actions, including the degree to which difficult questions are raised and pursued with management, and their interaction with internal and external auditors.
  - (d) Management's philosophy and operating style - Characteristics such as management's:
    - Approach to taking and managing business risks.
    - Attitudes and actions toward financial reporting.
    - Attitudes toward information processing and accounting functions and personnel.
  - (e) Organizational structure - The framework within which an entity's activities for achieving its objectives are planned, executed, controlled, and reviewed.

---

<sup>1</sup> ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".



- 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.<sup>1</sup>

#### *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.

<sup>1</sup> ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

- (f) Assignment of authority and responsibility - Matters such as how authority and responsibility for operating activities are assigned and how reporting relationships and authorization hierarchies are established.
- (g) Human resource policies and practices - Policies and practices that relate to, for example, recruitment, orientation, training, evaluation, counselling, promotion, compensation, and remedial actions.

#### Audit Evidence for Elements of the Control Environment

A71. Relevant audit evidence may be obtained through a combination of inquiries and other risk assessment procedures such as corroborating inquiries through observation or inspection of documents. For example, through inquiries of management and employees, the auditor may obtain an understanding of how management communicates to employees its views on business practices and ethical behavior. The auditor may then determine whether relevant controls have been implemented by considering, for example, whether management has a written code of conduct and whether it acts in a manner that supports the code.

#### Effect of the Control Environment on the Assessment of the Risks of Material Misstatement

A72. Some elements of an entity's control environment have a pervasive effect on assessing the risks of material misstatement. For example, an entity's control consciousness is influenced significantly by those charged with governance, because one of their roles is to counterbalance pressures on management in relation to financial reporting that may arise from market demands or remuneration schemes. The effectiveness of the design of the control environment in relation to participation by those charged with governance is therefore influenced by such matters as:

- Their independence from management and their ability to evaluate the actions of management.
- Whether they understand the entity's business transactions.
- The extent to which they evaluate whether the financial statements are prepared in accordance with the applicable financial reporting framework.

A73. An active and independent board of directors may influence the philosophy and operating style of senior management. However, other elements may be more limited in their effect. For example, although human resource policies and practices directed toward hiring competent financial, accounting, and IT personnel may reduce the risk of errors in processing financial information, they may not mitigate a strong bias by top management to overstate earnings.

A74. The existence of a satisfactory control environment can be a positive factor when the auditor assesses the risks of material misstatement. However, although it may help reduce the risk of fraud, a satisfactory control environment is not an absolute deterrent to fraud. Conversely, deficiencies in the control environment may undermine the effectiveness of controls, in particular in relation to fraud. For example, management's failure to commit sufficient resources to address IT security risks may adversely affect internal control by allowing improper changes to be made to computer programs or to data, or unauthorized transactions to be processed. As explained in ISA 330, the control environment also influences the nature, timing, and extent of the auditor's further procedures.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> ISA 330, paragraphs A2-A3.

- (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.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ISA 330, paragraf A2-A3.

- A75. The control environment in itself does not prevent, or detect and correct, a material misstatement. It may, however, influence the auditor's evaluation of the effectiveness of other controls (for example, the monitoring of controls and the operation of specific control activities) and thereby, the auditor's assessment of the risks of material misstatement.

#### Considerations Specific to Smaller Entities

- A76. The control environment within small entities is likely to differ from larger entities. For example, those charged with governance in small entities may not include an independent or outside member, and the role of governance may be undertaken directly by the owner-manager where there are no other owners. The nature of the control environment may also influence the significance of other controls, or their absence. For example, the active involvement of an owner-manager may mitigate certain of the risks arising from a lack of segregation of duties in a small business; it may, however, increase other risks, for example, the risk of override of controls.
- A77. In addition, audit evidence for elements of the control environment in smaller entities may not be available in documentary form, in particular where communication between management and other personnel may be informal, yet effective. For example, small entities might not have a written code of conduct but, instead, develop a culture that emphasizes the importance of integrity and ethical behavior through oral communication and by management example.
- A78. Consequently, the attitudes, awareness and actions of management or the owner-manager are of particular importance to the auditor's understanding of a smaller entity's control environment.

#### *Components of Internal Control—The Entity's Risk Assessment Process (Ref: Para. 15)*

- A79. The entity's risk assessment process forms the basis for how management determines the risks to be managed. If that process is appropriate to the circumstances, including the nature, size and complexity of the entity, it assists the auditor in identifying risks of material misstatement. Whether the entity's risk assessment process is appropriate to the circumstances is a matter of judgment.

#### Considerations Specific to Smaller Entities (Ref: Para. 17)

- A80. There is unlikely to be an established risk assessment process in a small entity. In such cases, it is likely that management will identify risks through direct personal involvement in the business. Irrespective of the circumstances, however, inquiry about identified risks and how they are addressed by management is still necessary.

#### *Components of Internal Control—The Information System, Including the Related Business Processes, Relevant to Financial Reporting, and Communication*

#### The Information System, Including Related Business Processes, Relevant to Financial Reporting (Ref: Para. 18)

- A81. The information system relevant to financial reporting objectives, which includes the accounting system, consists of the procedures and records designed and established to:
- Initiate, record, process, and report entity transactions (as well as events and conditions) and to maintain accountability for the related assets, liabilities, and equity;
  - Resolve incorrect processing of transactions, for example, automated suspense files and procedures followed to clear suspense items out on a timely basis;

- 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;

- Process and account for system overrides or bypasses to controls;
- Transfer information from transaction processing systems to the general ledger;
- Capture information relevant to financial reporting for events and conditions other than transactions, such as the depreciation and amortization of assets and changes in the recoverability of accounts receivables; and
- Ensure information required to be disclosed by the applicable financial reporting framework is accumulated, recorded, processed, summarized and appropriately reported in the financial statements.

#### Journal entries

- A82. An entity's information system typically includes the use of standard journal entries that are required on a recurring basis to record transactions. Examples might be journal entries to record sales, purchases, and cash disbursements in the general ledger, or to record accounting estimates that are periodically made by management, such as changes in the estimate of uncollectible accounts receivable.
- A83. An entity's financial reporting process also includes the use of non-standard journal entries to record non-recurring, unusual transactions or adjustments. Examples of such entries include consolidating adjustments and entries for a business combination or disposal or non-recurring estimates such as the impairment of an asset. In manual general ledger systems, non-standard journal entries may be identified through inspection of ledgers, journals, and supporting documentation. When automated procedures are used to maintain the general ledger and prepare financial statements, such entries may exist only in electronic form and may therefore be more easily identified through the use of computer-assisted audit techniques.

#### Related business processes

- A84. An entity's business processes are the activities designed to:
- Develop, purchase, produce, sell and distribute an entity's products and services;
  - Ensure compliance with laws and regulations; and
  - Record information, including accounting and financial reporting information.

Business processes result in the transactions that are recorded, processed and reported by the information system. Obtaining an understanding of the entity's business processes, which include how transactions are originated, assists the auditor obtain an understanding of the entity's information system relevant to financial reporting in a manner that is appropriate to the entity's circumstances.

#### Considerations specific to smaller entities

- A85. Information systems and related business processes relevant to financial reporting in small entities are likely to be less sophisticated than in larger entities, but their role is just as significant. Small entities with active management involvement may not need extensive descriptions of accounting procedures, sophisticated accounting records, or written policies. Understanding the entity's systems and processes may therefore be easier in an audit of smaller entities, and may be more dependent on inquiry than on review of documentation. The need to obtain an understanding, however, remains important.

- Sistemi geçersiz kılma veya kontrolleri atlatma durumlarını işlemde geçirmek ve açıklamak;
- İşlemlerin işlendiği sistemlerden defteri kebirine 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.

Communication (Ref: Para. 19)

- A86. Communication by the entity of the financial reporting roles and responsibilities and of significant matters relating to financial reporting involves providing an understanding of individual roles and responsibilities pertaining to internal control over financial reporting. It includes such matters as the extent to which personnel understand how their activities in the financial reporting information system relate to the work of others and the means of reporting exceptions to an appropriate higher level within the entity. Communication may take such forms as policy manuals and financial reporting manuals. Open communication channels help ensure that exceptions are reported and acted on.

Considerations specific to smaller entities

- A87. Communication may be less structured and easier to achieve in a small entity than in a larger entity due to fewer levels of responsibility and management's greater visibility and availability.

*Components of Internal Control—Control Activities* (Ref: Para. 20)

- A88. Control activities are the policies and procedures that help ensure that management directives are carried out. Control activities, whether within IT or manual systems, have various objectives and are applied at various organizational and functional levels. Examples of specific control activities include those relating to the following:

- Authorization.
- Performance reviews.
- Information processing.
- Physical controls.
- Segregation of duties.

- A89. Control activities that are relevant to the audit are:

- Those that are required to be treated as such, being control activities that relate to significant risks and those that relate to risks for which substantive procedures alone do not provide sufficient appropriate audit evidence, as required by paragraphs 29 and 30, respectively; or
- Those that are considered to be relevant in the judgment of the auditor.

- A90. The auditor's judgment about whether a control activity is relevant to the audit is influenced by the risk that the auditor has identified that may give rise to a material misstatement and whether the auditor thinks it is likely to be appropriate to test the operating effectiveness of the control in determining the extent of substantive testing.

- A91. The auditor's emphasis may be on identifying and obtaining an understanding of control activities that address the areas where the auditor considers that risks of material misstatement are likely to be higher. When multiple control activities each achieve the same objective, it is unnecessary to obtain an understanding of each of the control activities related to such objective.

- A92. The auditor's knowledge about the presence or absence of control activities obtained from the understanding of the other components of internal control assists the auditor in determining whether it is necessary to devote additional attention to obtaining an understanding of control activities.



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.

### Considerations Specific to Smaller Entities

- A93. The concepts underlying control activities in small entities are likely to be similar to those in larger entities, but the formality with which they operate may vary. Further, small entities may find that certain types of control activities are not relevant because of controls applied by management. For example, management's sole authority for granting credit to customers and approving significant purchases can provide strong control over important account balances and transactions, lessening or removing the need for more detailed control activities.
- A94. Control activities relevant to the audit of a smaller entity are likely to relate to the main transaction cycles such as revenues, purchases and employment expenses.

### Risks Arising from IT (Ref: Para. 21)

- A95. The use of IT affects the way that control activities are implemented. From the auditor's perspective, controls over IT systems are effective when they maintain the integrity of information and the security of the data such systems process, and include effective general IT-controls and application controls.
- A96. General IT-controls are policies and procedures that relate to many applications and support the effective functioning of application controls. They apply to mainframe, miniframe, and end-user environments. General IT-controls that maintain the integrity of information and security of data commonly include controls over the following:
- Data center and network operations.
  - System software acquisition, change and maintenance.
  - Program change.
  - Access security.
  - Application system acquisition, development, and maintenance.

They are generally implemented to deal with the risks referred to in paragraph A56 above.

- A97. Application controls are manual or automated procedures that typically operate at a business process level and apply to the processing of transactions by individual applications. Application controls can be preventive or detective in nature and are designed to ensure the integrity of the accounting records. Accordingly, application controls relate to procedures used to initiate, record, process and report transactions or other financial data. These controls help ensure that transactions occurred, are authorized, and are completely and accurately recorded and processed. Examples include edit checks of input data, and numerical sequence checks with manual follow-up of exception reports or correction at the point of data entry.

### *Components of Internal Control—Monitoring of Controls* (Ref: Para. 22)

- A98. Monitoring of controls is a process to assess the effectiveness of internal control performance over time. It involves assessing the effectiveness of controls on a timely basis and taking necessary remedial actions. Management accomplishes monitoring of controls through ongoing activities, separate evaluations, or a combination of the two. Ongoing monitoring activities are often built into the normal recurring activities of an entity and include regular management and supervisory activities.
- A99. Management's monitoring activities may include using information from communications from external parties such as customer complaints and regulator comments that may indicate problems or highlight areas in need of improvement.

### 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.

### Considerations Specific to Smaller Entities

- A100. Management's monitoring of control is often accomplished by management's or the owner-manager's close involvement in operations. This involvement often will identify significant variances from expectations and inaccuracies in financial data leading to remedial action to the control.

### Internal Audit Functions (Ref: Para. 23)

- A101. The entity's internal audit function is likely to be relevant to the audit if the nature of the internal audit function's responsibilities and activities are related to the entity's financial reporting, and the auditor expects to use the work of the internal auditors to modify the nature or timing, or reduce the extent, of audit procedures to be performed. If the auditor determines that the internal audit function is likely to be relevant to the audit, ISA 610 applies.
- A102. The objectives of an internal audit function, and therefore the nature of its responsibilities and its status within the organization, vary widely and depend on the size and structure of the entity and the requirements of management and, where applicable, those charged with governance. The responsibilities of an internal audit function may include, for example, monitoring of internal control, risk management, and review of compliance with laws and regulations. On the other hand, the responsibilities of the internal audit function may be limited to the review of the economy, efficiency and effectiveness of operations, for example, and accordingly, may not relate to the entity's financial reporting.
- A103. If the nature of the internal audit function's responsibilities are related to the entity's financial reporting, the external auditor's consideration of the activities performed, or to be performed by, the internal audit function may include review of the internal audit function's audit plan for the period, if any, and discussion of that plan with the internal auditors.

### Sources of Information (Ref: Para. 24)

- A104. Much of the information used in monitoring may be produced by the entity's information system. If management assumes that data used for monitoring are accurate without having a basis for that assumption, errors that may exist in the information could potentially lead management to incorrect conclusions from its monitoring activities. Accordingly, an understanding of:

- the sources of the information related to the entity's monitoring activities; and
- the basis upon which management considers the information to be sufficiently reliable for the purpose

is required as part of the auditor's understanding of the entity's monitoring activities as a component of internal control.

## 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.

## Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement

### *Assessment of Risks of Material Misstatement at the Financial Statement Level (Ref: Para. 25(a))*

- A105. Risks of material misstatement at the financial statement level refer to risks that relate pervasively to the financial statements as a whole and potentially affect many assertions. Risks of this nature are not necessarily risks identifiable with specific assertions at the class of transactions, account balance, or disclosure level. Rather, they represent circumstances that may increase the risks of material misstatement at the assertion level, for example, through management override of internal control. Financial statement level risks may be especially relevant to the auditor's consideration of the risks of material misstatement arising from fraud.
- A106. Risks at the financial statement level may derive in particular from a deficient control environment (although these risks may also relate to other factors, such as declining economic conditions). For example, deficiencies such as management's lack of competence may have a more pervasive effect on the financial statements and may require an overall response by the auditor.
- A107. The auditor's understanding of internal control may raise doubts about the auditability of an entity's financial statements. For example:
- Concerns about the integrity of the entity's management may be so serious as to cause the auditor to conclude that the risk of management misrepresentation in the financial statements is such that an audit cannot be conducted.
  - Concerns about the condition and reliability of an entity's records may cause the auditor to conclude that it is unlikely that sufficient appropriate audit evidence will be available to support an unmodified opinion on the financial statements.
- A108. ISA 705<sup>1</sup> establishes requirements and provides guidance in determining whether there is a need for the auditor to express a qualified opinion or disclaim an opinion or, as may be required in some cases, to withdraw from the engagement where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

### *Assessment of Risks of Material Misstatement at the Assertion Level (Ref: Para. 25(b))*

- A109. Risks of material misstatement at the assertion level for classes of transactions, account balances, and disclosures need to be considered because such consideration directly assists in determining the nature, timing, and extent of further audit procedures at the assertion level necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence. In identifying and assessing risks of material misstatement at the assertion level, the auditor may conclude that the identified risks relate more pervasively to the financial statements as a whole and potentially affect many assertions.

## The Use of Assertions

- A110. In representing that the financial statements are in accordance with the applicable financial reporting framework, management implicitly or explicitly makes assertions regarding the recognition, measurement, presentation and disclosure of the various elements of financial statements and related disclosures.
- A111. Assertions used by the auditor to consider the different types of potential misstatements that may occur fall into the following three categories and may take the following forms:

---

<sup>1</sup> ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report".

## 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 705<sup>1</sup>, 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:

<sup>1</sup> ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

- (a) Assertions about classes of transactions and events for the period under audit:
  - (i) Occurrence—transactions and events that have been recorded have occurred and pertain to the entity.
  - (ii) Completeness—all transactions and events that should have been recorded have been recorded.
  - (iii) Accuracy—amounts and other data relating to recorded transactions and events have been recorded appropriately.
  - (iv) Cutoff—transactions and events have been recorded in the correct accounting period.
  - (v) Classification—transactions and events have been recorded in the proper accounts.
- (b) Assertions about account balances at the period end:
  - (i) Existence—assets, liabilities, and equity interests exist.
  - (ii) Rights and obligations—the entity holds or controls the rights to assets, and liabilities are the obligations of the entity.
  - (iii) Completeness—all assets, liabilities and equity interests that should have been recorded have been recorded.
  - (iv) Valuation and allocation—assets, liabilities, and equity interests are included in the financial statements at appropriate amounts and any resulting valuation or allocation adjustments are appropriately recorded.
- (c) Assertions about presentation and disclosure:
  - (i) Occurrence and rights and obligations—disclosed events, transactions, and other matters have occurred and pertain to the entity.
  - (ii) Completeness—all disclosures that should have been included in the financial statements have been included.
  - (iii) Classification and understandability—financial information is appropriately presented and described, and disclosures are clearly expressed.
  - (iv) Accuracy and valuation—financial and other information are disclosed fairly and at appropriate amounts.

A112. The auditor may use the assertions as described above or may express them differently provided all aspects described above have been covered. For example, the auditor may choose to combine the assertions about transactions and events with the assertions about account balances.

#### Considerations specific to public sector entities

A113. When making assertions about the financial statements of public sector entities, in addition to those assertions set out in paragraph A111, management may often assert that transactions and events have been carried out in accordance with law, regulation or other authority. Such assertions may fall within the scope of the financial statement audit.

#### *Process of Identifying Risks of Material Misstatement (Ref: Para. 26(a))*

A114. Information gathered by performing risk assessment procedures, including the audit evidence obtained in evaluating the design of controls and determining whether they have been implemented, is used as audit evidence to support the risk assessment. The risk assessment determines the nature, timing, and extent of further audit procedures to be performed.



- (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. Appendix 2 provides examples of conditions and events that may indicate the existence of risks of material misstatement.

*Relating Controls to Assertions* (Ref: Para. 26(c))

- A116. In making risk assessments, the auditor may identify the controls that are likely to prevent, or detect and correct, material misstatement in specific assertions. Generally, it is useful to obtain an understanding of controls and relate them to assertions in the context of processes and systems in which they exist because individual control activities often do not in themselves address a risk. Often, only multiple control activities, together with other components of internal control, will be sufficient to address a risk.
- A117. Conversely, some control activities may have a specific effect on an individual assertion embodied in a particular class of transactions or account balance. For example, the control activities that an entity established to ensure that its personnel are properly counting and recording the annual physical inventory relate directly to the existence and completeness assertions for the inventory account balance.
- A118. Controls can be either directly or indirectly related to an assertion. The more indirect the relationship, the less effective that control may be in preventing, or detecting and correcting, misstatements in that assertion. For example, a sales manager's review of a summary of sales activity for specific stores by region ordinarily is only indirectly related to the completeness assertion for sales revenue. Accordingly, it may be less effective in reducing risk for that assertion than controls more directly related to that assertion, such as matching shipping documents with billing documents.

*Significant Risks*

*Identifying Significant Risks* (Ref: Para. 28)

- A119. Significant risks often relate to significant non-routine transactions or judgmental matters. Non-routine transactions are transactions that are unusual, due to either size or nature, and that therefore occur infrequently. Judgmental matters may include the development of accounting estimates for which there is significant measurement uncertainty. Routine, non-complex transactions that are subject to systematic processing are less likely to give rise to significant risks.
- A120. Risks of material misstatement may be greater for significant non-routine transactions arising from matters such as the following:
- Greater management intervention to specify the accounting treatment.
  - Greater manual intervention for data collection and processing.
  - Complex calculations or accounting principles.
  - The nature of non-routine transactions, which may make it difficult for the entity to implement effective controls over the risks.
- A121. Risks of material misstatement may be greater for significant judgmental matters that require the development of accounting estimates, arising from matters such as the following:
- Accounting principles for accounting estimates or revenue recognition may be subject to differing interpretation.
  - Required judgment may be subjective or complex, or require assumptions about the effects of future events, for example, judgment about fair value.

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 beyanıyla 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 zorlaştırabilen, 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 describes the consequences for further audit procedures of identifying a risk as significant.<sup>1</sup>

Significant risks relating to the risks of material misstatement due to fraud

A123. ISA 240 provides further requirements and guidance in relation to the identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud.<sup>2</sup>

Understanding Controls Related to Significant Risks (Ref: Para. 29)

A124. Although risks relating to significant non-routine or judgmental matters are often less likely to be subject to routine controls, management may have other responses intended to deal with such risks. Accordingly, the auditor's understanding of whether the entity has designed and implemented controls for significant risks arising from non-routine or judgmental matters includes whether and how management responds to the risks. Such responses might include:

- Control activities such as a review of assumptions by senior management or experts.
- Documented processes for estimations.
- Approval by those charged with governance.

A125. For example, where there are one-off events such as the receipt of notice of a significant lawsuit, consideration of the entity's response may include such matters as whether it has been referred to appropriate experts (such as internal or external legal counsel), whether an assessment has been made of the potential effect, and how it is proposed that the circumstances are to be disclosed in the financial statements.

A126. In some cases, management may not have appropriately responded to significant risks of material misstatement by implementing controls over these significant risks. Failure by management to implement such controls is an indicator of a significant deficiency in internal control.<sup>3</sup>

*Risks for Which Substantive Procedures Alone Do Not Provide Sufficient Appropriate Audit Evidence*  
(Ref: Para. 30)

A127. Risks of material misstatement may relate directly to the recording of routine classes of transactions or account balances, and the preparation of reliable financial statements. Such risks may include risks of inaccurate or incomplete processing for routine and significant classes of transactions such as an entity's revenue, purchases, and cash receipts or cash payments.

A128. Where such routine business transactions are subject to highly automated processing with little or no manual intervention, it may not be possible to perform only substantive procedures in relation to the risk. For example, the auditor may consider this to be the case in circumstances where a significant amount of an entity's information is initiated, recorded, processed, or reported only in electronic form such as in an integrated system. In such cases:

- Audit evidence may be available only in electronic form, and its sufficiency and appropriateness usually depend on the effectiveness of controls over its accuracy and completeness.
- The potential for improper initiation or alteration of information to occur and not be detected may be greater if appropriate controls are not operating effectively.

---

<sup>1</sup> ISA 330, paragraphs 15 and 21.

<sup>2</sup> ISA 240, paragraphs 25-27.

<sup>3</sup> ISA 265, "Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management", paragraph A7.

A122. ISA 330, bir riskin önemli risk olarak tespit edilmesinin ilave denetim prosedürlerine yönelik sonuçlarını ele alır.<sup>1</sup>

#### 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.<sup>2</sup>

#### 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.<sup>3</sup>

#### *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.

<sup>1</sup> ISA 330, paragraf 15 ve 21.

<sup>2</sup> ISA 240, paragraf 25–27.

<sup>3</sup> ISA 265, “İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi”, paragraf A7.

- A129. The consequences for further audit procedures of identifying such risks are described in ISA 330.<sup>1</sup>

*Revision of Risk Assessment* (Ref: Para. 31)

- A130. During the audit, information may come to the auditor's attention that differs significantly from the information on which the risk assessment was based. For example, the risk assessment may be based on an expectation that certain controls are operating effectively. In performing tests of those controls, the auditor may obtain audit evidence that they were not operating effectively at relevant times during the audit. Similarly, in performing substantive procedures the auditor may detect misstatements in amounts or frequency greater than is consistent with the auditor's risk assessments. In such circumstances, the risk assessment may not appropriately reflect the true circumstances of the entity and the further planned audit procedures may not be effective in detecting material misstatements. See ISA 330 for further guidance.

**Documentation** (Ref: Para. 32)

- A131. The manner in which the requirements of paragraph 32 are documented is for the auditor to determine using professional judgment. For example, in audits of small entities the documentation may be incorporated in the auditor's documentation of the overall strategy and audit plan.<sup>2</sup> Similarly, for example, the results of the risk assessment may be documented separately, or may be documented as part of the auditor's documentation of further procedures.<sup>3</sup> The form and extent of the documentation is influenced by the nature, size and complexity of the entity and its internal control, availability of information from the entity and the audit methodology and technology used in the course of the audit.
- A132. For entities that have uncomplicated businesses and processes relevant to financial reporting, the documentation may be simple in form and relatively brief. It is not necessary to document the entirety of the auditor's understanding of the entity and matters related to it. Key elements of understanding documented by the auditor include those on which the auditor based the assessment of the risks of material misstatement.
- A133. The extent of documentation may also reflect the experience and capabilities of the members of the audit engagement team. Provided the requirements of ISA 230 are always met, an audit undertaken by an engagement team comprising less experienced individuals may require more detailed documentation to assist them to obtain an appropriate understanding of the entity than one that includes experienced individuals.
- A134. For recurring audits, certain documentation may be carried forward, updated as necessary to reflect changes in the entity's business or processes.

---

<sup>1</sup> ISA 330, paragraph 8.

<sup>2</sup> ISA 300, "Planning an Audit of Financial Statements", paragraphs 7 and 9.

<sup>3</sup> ISA 330, paragraph 28.

A129. Bu tür risklerin tespit edilmesinin ilave denetim prosedürlerine yönelik sonuçları, ISA 330'da ele alınmaktadır.<sup>1</sup>

*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.<sup>2</sup> Benzer şekilde örneğin risk değerlendirmesinin sonuçları, ayrı olarak veya denetçinin ilave prosedürlere yönelik belgelendirmesinin bir parçası olarak belgelendirilebilir.<sup>3</sup> 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.

<sup>1</sup> ISA 330, paragraf 8.

<sup>2</sup> ISA 300, "Mali Tablo Denetiminin Planlanması", paragraf 7 ve 9. ISA 330, paragraf 28.

<sup>3</sup> ISA 330, 28. paragraf.

## Appendix 1

(Ref: Paras. 4(c), 14-24, A69-A104)

### Internal Control Components

1. This appendix further explains the components of internal control, as set out in paragraphs 4(c), 14-24 and A69-A104, as they relate to a financial statement audit.

#### Control Environment

2. The control environment encompasses the following elements:
  - (a) *Communication and enforcement of integrity and ethical values.* The effectiveness of controls cannot rise above the integrity and ethical values of the people who create, administer, and monitor them. Integrity and ethical behavior are the product of the entity's ethical and behavioral standards, how they are communicated, and how they are reinforced in practice. The enforcement of integrity and ethical values includes, for example, management actions to eliminate or mitigate incentives or temptations that might prompt personnel to engage in dishonest, illegal, or unethical acts. The communication of entity policies on integrity and ethical values may include the communication of behavioral standards to personnel through policy statements and codes of conduct and by example.
  - (b) *Commitment to competence.* Competence is the knowledge and skills necessary to accomplish tasks that define the individual's job.
  - (c) *Participation by those charged with governance.* An entity's control consciousness is influenced significantly by those charged with governance. The importance of the responsibilities of those charged with governance is recognized in codes of practice and other laws and regulations or guidance produced for the benefit of those charged with governance. Other responsibilities of those charged with governance include oversight of the design and effective operation of whistle blower procedures and the process for reviewing the effectiveness of the entity's internal control.
  - (d) *Management's philosophy and operating style.* Management's philosophy and operating style encompass a broad range of characteristics. For example, management's attitudes and actions toward financial reporting may manifest themselves through conservative or aggressive selection from available alternative accounting principles, or conscientiousness and conservatism with which accounting estimates are developed.
  - (e) *Organizational structure.* Establishing a relevant organizational structure includes considering key areas of authority and responsibility and appropriate lines of reporting. The appropriateness of an entity's organizational structure depends, in part, on its size and the nature of its activities.
  - (f) *Assignment of authority and responsibility.* The assignment of authority and responsibility may include policies relating to appropriate business practices, knowledge and experience of key personnel, and resources provided for carrying out duties. In addition, it may include policies and communications directed at ensuring that all personnel understand the entity's objectives, know how their individual actions interrelate and contribute to those objectives, and recognize how and for what they will be held accountable.



## 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 sağlamayı hedefleyen politikalar ve iletişimler dâhil olabilir.

- (g) *Human resource policies and practices.* Human resource policies and practices often demonstrate important matters in relation to the control consciousness of an entity. For example, standards for recruiting the most qualified individuals - with emphasis on educational background, prior work experience, past accomplishments, and evidence of integrity and ethical behavior - demonstrate an entity's commitment to competent and trustworthy people. Training policies that communicate prospective roles and responsibilities and include practices such as training schools and seminars illustrate expected levels of performance and behavior. Promotions driven by periodic performance appraisals demonstrate the entity's commitment to the advancement of qualified personnel to higher levels of responsibility.

### **Entity's Risk Assessment Process**

3. For financial reporting purposes, the entity's risk assessment process includes how management identifies business risks relevant to the preparation of financial statements in accordance with the entity's applicable financial reporting framework, estimates their significance, assesses the likelihood of their occurrence, and decides upon actions to respond to and manage them and the results thereof. For example, the entity's risk assessment process may address how the entity considers the possibility of unrecorded transactions or identifies and analyzes significant estimates recorded in the financial statements.
4. Risks relevant to reliable financial reporting include external and internal events, transactions or circumstances that may occur and adversely affect an entity's ability to initiate, record, process, and report financial data consistent with the assertions of management in the financial statements. Management may initiate plans, programs, or actions to address specific risks or it may decide to accept a risk because of cost or other considerations. Risks can arise or change due to circumstances such as the following:
  - *Changes in operating environment.* Changes in the regulatory or operating environment can result in changes in competitive pressures and significantly different risks.
  - *New personnel.* New personnel may have a different focus on or understanding of internal control.
  - *New or revamped information systems.* Significant and rapid changes in information systems can change the risk relating to internal control.
  - *Rapid growth.* Significant and rapid expansion of operations can strain controls and increase the risk of a breakdown in controls.
  - *New technology.* Incorporating new technologies into production processes or information systems may change the risk associated with internal control.
  - *New business models, products, or activities.* Entering into business areas or transactions with which an entity has little experience may introduce new risks associated with internal control.
  - *Corporate restructurings.* Restructurings may be accompanied by staff reductions and changes in supervision and segregation of duties that may change the risk associated with internal control.
  - *Expanded foreign operations.* The expansion or acquisition of foreign operations carries new and often unique risks that may affect internal control, for example, additional or changed risks from foreign currency transactions.
  - *New accounting pronouncements.* Adoption of new accounting principles or changing accounting principles may affect risks in preparing financial statements.

- (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.

### **Information System, Including the Related Business Processes, Relevant to Financial Reporting, and Communication**

5. An information system consists of infrastructure (physical and hardware components), software, people, procedures, and data. Many information systems make extensive use of information technology (IT).
6. The information system relevant to financial reporting objectives, which includes the financial reporting system, encompasses methods and records that:
  - Identify and record all valid transactions.
  - Describe on a timely basis the transactions in sufficient detail to permit proper classification of transactions for financial reporting.
  - Measure the value of transactions in a manner that permits recording their proper monetary value in the financial statements.
  - Determine the time period in which transactions occurred to permit recording of transactions in the proper accounting period.
  - Present properly the transactions and related disclosures in the financial statements.
7. The quality of system-generated information affects management's ability to make appropriate decisions in managing and controlling the entity's activities and to prepare reliable financial reports.
8. Communication, which involves providing an understanding of individual roles and responsibilities pertaining to internal control over financial reporting, may take such forms as policy manuals, accounting and financial reporting manuals, and memoranda. Communication also can be made electronically, orally, and through the actions of management.

### **Control Activities**

9. Generally, control activities that may be relevant to an audit may be categorized as policies and procedures that pertain to the following:
  - *Performance reviews.* These control activities include reviews and analyses of actual performance versus budgets, forecasts, and prior period performance; relating different sets of data - operating or financial - to one another, together with analyses of the relationships and investigative and corrective actions; comparing internal data with external sources of information; and review of functional or activity performance.
  - *Information processing.* The two broad groupings of information systems control activities are application controls, which apply to the processing of individual applications, and general IT-controls, which are policies and procedures that relate to many applications and support the effective functioning of application controls by helping to ensure the continued proper operation of information systems. Examples of application controls include checking the arithmetical accuracy of records, maintaining and reviewing accounts and trial balances, automated controls such as edit checks of input data and numerical sequence checks, and manual follow-up of exception reports. Examples of general IT-controls are program change controls, controls that restrict access to programs or data, controls over the implementation of new releases of packaged software applications, and controls over system software that restrict access to or monitor the use of system utilities that could change financial data or records without leaving an audit trail.

## 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 teknolojisinden (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 performansa 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.

- *Physical controls.* Controls that encompass:
  - The physical security of assets, including adequate safeguards such as secured facilities over access to assets and records.
  - The authorization for access to computer programs and data files.
  - The periodic counting and comparison with amounts shown on control records (for example, comparing the results of cash, security and inventory counts with accounting records).

The extent to which physical controls intended to prevent theft of assets are relevant to the reliability of financial statement preparation, and therefore the audit, depends on circumstances such as when assets are highly susceptible to misappropriation.

- *Segregation of duties.* Assigning different people the responsibilities of authorizing transactions, recording transactions, and maintaining custody of assets. Segregation of duties is intended to reduce the opportunities to allow any person to be in a position to both perpetrate and conceal errors or fraud in the normal course of the person's duties.
10. Certain control activities may depend on the existence of appropriate higher level policies established by management or those charged with governance. For example, authorization controls may be delegated under established guidelines, such as investment criteria set by those charged with governance; alternatively, non-routine transactions such as major acquisitions or divestments may require specific high level approval, including in some cases that of shareholders.

### **Monitoring of Controls**

11. An important management responsibility is to establish and maintain internal control on an ongoing basis. Management's monitoring of controls includes considering whether they are operating as intended and that they are modified as appropriate for changes in conditions. Monitoring of controls may include activities such as management's review of whether bank reconciliations are being prepared on a timely basis, internal auditors' evaluation of sales personnel's compliance with the entity's policies on terms of sales contracts, and a legal department's oversight of compliance with the entity's ethical or business practice policies. Monitoring is done also to ensure that controls continue to operate effectively over time. For example, if the timeliness and accuracy of bank reconciliations are not monitored, personnel are likely to stop preparing them.
12. Internal auditors or personnel performing similar functions may contribute to the monitoring of an entity's controls through separate evaluations. Ordinarily, they regularly provide information about the functioning of internal control, focusing considerable attention on evaluating the effectiveness of internal control, and communicate information about strengths and deficiencies in internal control and recommendations for improving internal control.
13. Monitoring activities may include using information from communications from external parties that may indicate problems or highlight areas in need of improvement. Customers implicitly corroborate billing data by paying their invoices or complaining about their charges. In addition, regulators may communicate with the entity concerning matters that affect the functioning of internal control, for example, communications concerning examinations by bank regulatory agencies. Also, management may consider communications relating to internal control from external auditors in performing monitoring activities.

- *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 dış 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 hazırlamayabilir.
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.

## Appendix 2

(Ref: Para. A33, A115)

### Conditions and Events That May Indicate Risks of Material Misstatement

The following are examples of conditions and events that may indicate the existence of risks of material misstatement. The examples provided cover a broad range of conditions and events; however, not all conditions and events are relevant to every audit engagement and the list of examples is not necessarily complete.

- Operations in regions that are economically unstable, for example, countries with significant currency devaluation or highly inflationary economies.
- Operations exposed to volatile markets, for example, futures trading.
- Operations that are subject to a high degree of complex regulation.
- Going concern and liquidity issues including loss of significant customers.
- Constraints on the availability of capital and credit.
- Changes in the industry in which the entity operates.
- Changes in the supply chain.
- Developing or offering new products or services, or moving into new lines of business.
- Expanding into new locations.
- Changes in the entity such as large acquisitions or reorganizations or other unusual events.
- Entities or business segments likely to be sold.
- The existence of complex alliances and joint ventures.
- Use of off-balance-sheet finance, special-purpose entities, and other complex financing arrangements.
- Significant transactions with related parties.
- Lack of personnel with appropriate accounting and financial reporting skills.
- Changes in key personnel including departure of key executives.
- Deficiencies in internal control, especially those not addressed by management.
- Inconsistencies between the entity's IT strategy and its business strategies.
- Changes in the IT environment.
- 
- Installation of significant new IT systems related to financial reporting.
- Inquiries into the entity's operations or financial results by regulatory or government bodies.
- Past misstatements, history of errors or a significant amount of adjustments at period end.
- Significant amount of non-routine or non-systematic transactions including intercompany transactions and large revenue transactions at period end.



## 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.

- Transactions that are recorded based on management's intent, for example, debt refinancing, assets to be sold and classification of marketable securities.
- Application of new accounting pronouncements.
- Accounting measurements that involve complex processes.
- Events or transactions that involve significant measurement uncertainty, including accounting estimates.
- Pending litigation and contingent liabilities, for example, sales warranties, financial guarantees and environmental remediation.

- 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.