

ISSAI 200

Mali Denetim İlkeleri

Financial Audit Principles

INTOSAI Standartları, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI tarafından, INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi'nin bir parçası olarak yayımlanmıştır.

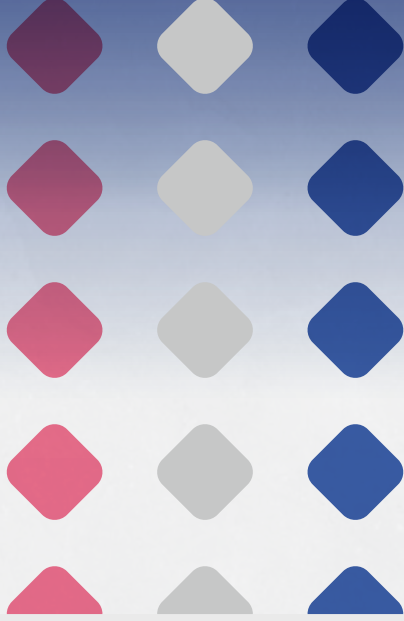
INTOSAI Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements.



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2019

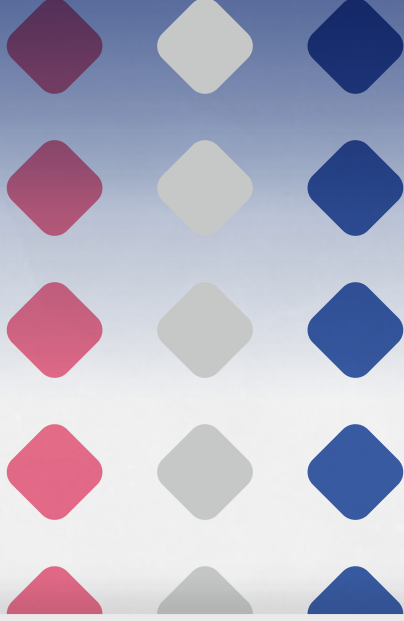


Orjinal metin esas alınarak T.C Sayıştay Başkanlığı tarafından tercüme edilmiştir.





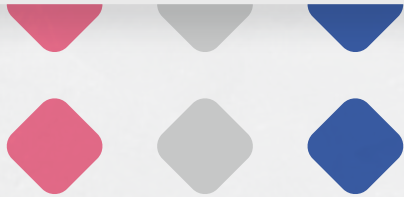
INTOSAI



INTOSAI, 2020

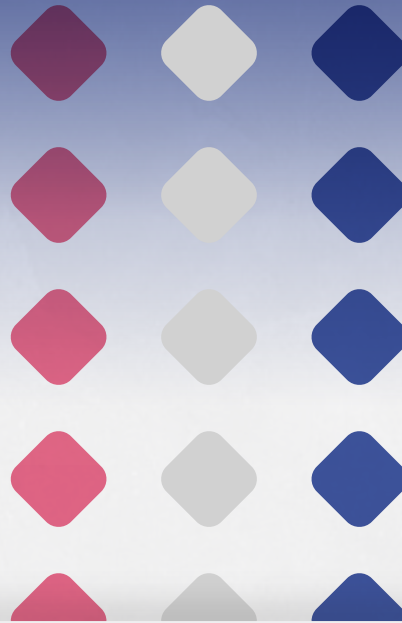
- 1) 2001 yılında Kamu Denetiminde Genel Standartlar ve etik öneme sahip standartlar olarak onaylanmıştır.
- 2) 2013 yılında içeriği düzenlenmiş ve Mali Denetimin Temel İlkeleri olarak onaylanmıştır.
- 3) 2020 yılında içeriği düzenlenmiş ve Mali Denetim İlkeleri olarak onaylanmıştır.

ISSAI 200'e tüm INTOSAI resmi dillerinde erişim mümkündür: Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca.





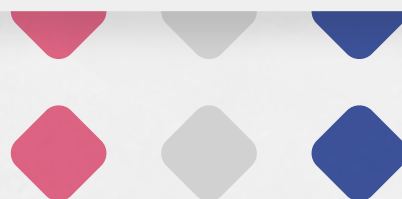
INTOSAI



INTOSAI, 2020

- 1) Endorsed as General standards in Government Auditing and standards with ethical significance in 2001
- 2) Content reformulated and endorsed as Fundamental Principles of Financial Auditing in 2013
- 3) Content reformulated and approved as Financial Audit Principles in 2020

ISSAI 200 is available in all INTOSAI official languages: Arabic, English, French, German and Spanish



İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	5
2. ISSAI 200'ÜN YETKİ ALANI	7
3. MALİ DENETİMİN ÇERÇEVESİ	8
Mali denetimin tanımı ve amaçları	8
ISSAI'lere uygun mali tablo denetimi için önkoşullar	8
Mali raporlama çerçevesi	9
Mali raporlama çerçevesinin değerlendirilmesi	10
4. MALİ DENETİMİN UNSURLARI	12
Mali denetimde konu	12
Mali denetimdeki üç taraf	12
Mali denetimde kullanılan kriterler	13
Makul güvence görevi	13
5. MALİ DENETİM İLKELERİ	14
Görev şartlarına karar verilmesi	14
Planlama	15
Önemlilik	15
Denetlenen kurumun tanınması	16
Risk tanımlaması ve değerlendirmesi	16

TABLE OF CONTENTS

)
 h
 7
 .
 -GU -Vuop\ 77@° V#@O° y) @/8
 o
 u
 #
 k
 hk@#@Qo\ 77@° V#@O° y) @/8
 Agreeing the terms of the engagement 14
 Planning 15
 Materiality 15
 Understanding the audited entity 16
 Risk identification and assessment 16

Etkisi değerlendirilmiş risklere verilecek yanıt	17
Hileyle ilgili hususlar	17
Kurumun sürekliliğiyle ilgili hususlar	18
Mali tablo denetiminde yasal ve idari düzenlemelere ilişkin hususlar	18
Denetim kanıtı	19
Yanlış bildirimlerin değerlendirilmesi	19
Mali tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama	20
Denetçi raporundaki görüşün değiştirilmesi	21
Denetçi raporundaki Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar paragrafları	21
Takip eden olaylarla ilgili hususlar	22
Karşılaştırmalı bilgiler – karşılık gelen değerler ve karşılaştırmalı mali tablolar	22
Denetçinin denetlenen mali tabloları içeren belgelerde yer alan diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları	23
Konsolide mali tablolara ilişkin hususlar	24

Response to assessed risks	17
Considerations relating to fraud	17
Going concern considerations	18
Considerations relating to laws and regulations in an audit of financial statements	18
Audit evidence	19
Evaluating misstatements	19
Forming an opinion and reporting on the financial statements	20
Modifications to the opinion in the auditor's report	21
Emphasis of Matter paragraphs and Other Matters paragraphs in the auditor's report	21
Consideration of subsequent events	22
Comparative information - corresponding figures and comparative financial statements	22
The auditor's responsibilities in relation to other information in documents containing audited financial statements	23
Considerations relevant to audits of consolidated financial statements	24

- 1) Kamu sektörü mali denetçisi, mali denetim hizmetlerini yerine getirmek suretiyle kamu yararına çalışır. Bu, kamu sektörü yetkilileri veya kurumlarının kamu kaynak ve varlıklarının kullanım ve yönetimine ilişkin hazırladığı mali bilgilere güvence vermeyi içerir. Denetim görüşü ve/veya raporu şeklinde ortaya konan sonuç, sorumluların hesap vermesi için temel teşkil edebilir. Böylelikle mali denetim, kamu maliyesi hesap verme sorumluluğu sürecinin önemli bir unsurunu oluşturur.
- 2) Mesleki standartlar ve rehberler kamu sektörü denetiminin kalite ve profesyonelliğini yönlendirir ve bu itibarla da mesleğin ve mesleğe ilişkin çalışmanın güvenilirliğinin temelini oluşturur. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler) bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerinin kendi mesleki yaklaşımlarını yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri konusunda temel işlevi görür. Bu standartlardaki ilkeler ulusal yasaları, düzenlemeleri veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz.
- 3) *ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel ilkeleri belirler. ISSAI 200 ise özel olarak mali tablo denetimleri bağlamında ISSAI 100'ün temel ilkelerini tamamlar. Bu iki standart, INTOSAI'nin bu alandaki mesleki bildirimler setine temel teşkil eder ve her iki standarda da uyulması gereklidir.

- 1) The public sector financial auditor works in the public interest by providing financial audit services. This involves giving assurance on the financial information prepared by public sector authorities or entities on their use and management of public funds and assets. The result - in the form of audit opinions and/or reports – can be used as a basis to hold those responsible to account. As such, financial audit constitutes an important element of the public finance accountability process.
- 2) Professional standards and guidelines drive the quality and professionalism of public sector auditing and thereby underpin the credibility of the profession and its work. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs), developed by the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), aim to promote independent and effective auditing and serve as a basis for INTOSAI members to develop their own tailored professional approaches in accordance with their mandates and national laws and regulations. The principles in these standards do not override national laws, regulations or mandates.
- 3) *ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* establishes the fundamental principles which are applicable to all public sector audit engagements. *ISSAI 200* complements the fundamental principles of *ISSAI 100* with the specific context of audits of financial statements. Together they constitute the basis for INTOSAI's complete set of professional pronouncements in this area, and should both be complied with.

- 4) Mali denetim alanındaki ISSAI'lerin temel amacı, INTOSAI üyelerine kamu sektörü kuruluşlarının mali tablolarının (veya diğer mali bilgi türlerinin) denetimine yönelik ilke ve standartlardan oluşan kapsamlı bir set sağlamaktır. Bu nedenle ISSAI 200'de ortaya konan ilkeler, mali denetime ilişkin daha spesifik denetim standartları (2000-2899 arası ISSAI'ler) ve bunların uygulanmasına yönelik Rehberler (REHBER 2900-2999) için temel teşkil eder. ISSAI'ler, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından geliştirilen ilgili Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA'ların) uygulanması konusunda rehberlik sağlamak için INTOSAI tarafından yayımlanan [uygulama materyallerini] içerir. Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar) bazı durumlarda mali denetimleri uygunluk denetimi ve/veya performans denetimi unsurlarıyla birleştirebilir ki bu durumda, uygulanabilir olduğu şekilde belirli denetim türleri için ilgili ilkeler geçerli olacaktır.
- 5) ISSAI 200, münferit veya konsolide mali tablolar ve bunların spesifik unsurlarının denetimine ilişkin temel ilkeleri sunar. ISSAI 200, aşağıdakileri kapsar:
- ISSAI 200'ün yetki alanı,
 - Mali denetim çerçevesi,
 - Mali denetimin unsurları ve
 - Mali denetimin ilkeleri.

- 4) The main purpose of the ISSAIs on financial audit is to provide INTOSAI members with a comprehensive set of principles and standards for the audit of financial statements (or other forms of financial information) of public-sector entities. Accordingly the principles set out in ISSAI 200, form the basis for more specific audit standards on financial audit (ISSAIs 2000-2899) as well as Guidelines on how to apply them (GUID 2900-2999). ISSAIs contain *[application material]* issued by INTOSAI to provide guidance on the application of the relevant International Standards on Auditing (ISAs) developed by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Supreme Audit Institutions (SAIs) may sometimes combine financial audits with elements of compliance and/or performance audit, in which case the related principles apply to the specific audit types as applicable.
- 5) ISSAI 200 provides the key principles for the audit of individual or consolidated financial statements, or specific elements thereof. It covers the:
 - authority of ISSAI 200;
 - framework for financial auditing;
 - elements of financial auditing; and
 - financial audit principles.

ISSAI 200'ÜN YETKİ ALANI

- 6) ISSAI 200, mali tabloların denetimine veya mali bilgilerin diğerk sunum biçimlerine ilişkin ilkeleri sağlar. Bu ilkeler, ulusal düzeyde belirlenen kamu denetimi standartları ya da bir YDK'nın uyguladığı ve kendisi veya başkaları tarafından geliştirilen standartlara ilişkin asgari gereklilikleri belirler. ISSAI'lerin yetki alanı ISSAI 100'ün kapsamına girer.

2

AUTHORITY OF ISSAI 200

- 6) ISSAI 200 provides the principles for an audit of financial statements or other forms of presentation of financial information. The principles establish the minimum requirements for public auditing standards set at national level, or standards applied by a SAI which it has developed itself, or by others. The authority of the ISSAIs is covered by ISSAI 100.

MALİ DENETİMİN TANIMI VE AMAÇLARI

- 7) Mali denetim, denetim kanıtlarının toplanması yoluyla bir kurumun mali bilgilerinin mali tablolarda geçerli mali raporlama ve düzenleme çerçevelerine uygun şekilde sunulup sunulmadığının tespit edilmesini içerir. Güvenilir sunum çerçeveleri söz konusu olduğunda denetçi, bilginin doğru ve gerçeğe uygun sunulup sunulmadığını değerlendirir. Uygunluk çerçeveleri söz konusu olduğunda ise denetçi, uygunluğun ne ölçüde gerçekleştirildiğini değerlendirir.
- 8) Mali denetimin amacı, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması yoluyla, mali tabloların veya diğer mali bilgi sunma biçimlerinin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde ve/veya tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama ve düzenleme çerçevesine uygun şekilde sunulup sunulmadığı konusunda denetim görüşü ve/veya denetim raporu formatında kullanıcılara makul güvence sunmaktır.

ISSAI'LERE UYGUN MALİ TABLO DENETİMİ İÇİN ÖN KOŞULLAR

- 9) Bir mali denetim görevine başlamadan önce denetçi,
 - Denetlenen kurumun mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini değerlendirir ve

3

FRAMEWORK FOR FINANCIAL AUDITING

DEFINITION AND OBJECTIVES OF FINANCIAL AUDITING

- 7) Financial audit involves determining, through the collection of audit evidence, whether an entity's financial information is presented in its financial statements in accordance with the financial reporting and regulatory framework applicable. In the case of fair presentation frameworks, the auditor assesses whether the information is fairly presented. In the case of compliance frameworks the auditor assesses the extent to which compliance is achieved.
- 8) The objective of financial audit is, through the collection of sufficient appropriate evidence, to provide reasonable assurance to the users, in the form of an audit opinion and/or report, as to whether the financial statements or other forms of presentation of financial information are fairly and/or in all material respects presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework.

PRECONDITIONS FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH THE ISSAIS

- 9) Before commencing a financial audit engagement the auditor should:
 - assess the acceptability of the financial reporting framework of the audited entity; and

- Kurum yönetiminin aşağıdaki hususlarda sorumluluğunu kabul ettiğinden anladığından emin olur:
 - » Mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesi doğrultusunda hazırlanması,
 - » Yönetimin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tablolar hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrol ve
 - » Denetimi tamamlamak için denetçinin gerekli tüm kişi ve bilgilere erişiminin sağlanması.

MALİ RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

- 10) Mali raporlama çerçeveleri iki şekilde olabilir:
 - Genel amaçlı: birçok farklı kullanıcının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmıştır.
 - Özel amaçlı: belirli bir kullanıcı veya kullanıcı grubunun ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmıştır (örneğin uluslararası bir finansman şirketi, yönetim kurulu, yasama meclisi veya bir sözleşmeyle belirlenen mali raporlama hükümleri).
- 11) ISSAI 200'ün ilkeleri, hem genel amaçlı (IPSAS, IFRS veya ulusal mali raporlama çerçeveleri gibi) hem özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan tablolar gibi farklı türde mali tabloların denetimi için geçerlidir.
- 12) Ayrıca, mali raporlama çerçevesi şu şekillerde de olabilir:
 - Uygunluk esaslı: tüm durumlarda kati surette izlenecek kural ve gereklilikleri belirler veya
 - Güvenilir sunum esaslı: kurumun mali tablolarının doğru ve gerçeğe uygun sunulabilmesi için mali tabloları hazırlayanların çerçevenin gerekliliklerinden ayrılmasının veya ilave açıklamalar yapmasının gerekebileceğini kabul eder.

- ensure that the management of the entity acknowledges and understands its responsibility for:
 - » preparing the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework;
 - » internal control that management deems necessary for the preparation of financial statements that are free from material misstatement whether due to fraud or error; and
 - » providing the auditor with access to all information and persons necessary to complete the audit.

FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK

- 10) Financial reporting frameworks are either:
 - general purpose: designed to meet the information needs of a wide range of users; or
 - special purpose: designed to meet the needs of a specific user or group of users (for example the financial reporting provisions established by an international funding organisation, a governing body, the legislature or by a contract).
- 11) The principles of ISSAI 200 are relevant for audits of different types of financial statements, such as those prepared in accordance with both general purpose (eg, IPSAS, IFRS or national financial reporting frameworks) and special purpose frameworks.
- 12) In addition, financial reporting frameworks can be either:
 - compliance-based: setting out the rules and requirements to be followed strictly in all cases; or
 - fair presentation-based: recognizing that, in order to achieve a fair presentation of the entity's financial statements, it may be necessary for the preparers to depart from the requirements of the framework, or to give additional disclosures.

- 13) ISSAI 200'ün ilkeleri ayrıca; yönetim organları, yasama veya diğer kuruluşlar gibi gözetim işlevi olan taraflar için mali bilgiler (münferit mali tablolar veya bir mali tablonun belirli unsurları, hesapları veya kalemleri dâhil) hazırlayan kamu sektörü kuruluşlarının denetimleri için de geçerlidir.
- 14) Denetçinin bütçenin uygulanmasına ilişkin denetim yapması gerektiğinde bu denetim, bütçe işlemlerinin düzenliliğinin incelenmesi veya bütçede öngörülen tutarlar ile fiili tutarların kıyaslanmasını içerebilir. Bu genellikle spesifik ya da münferit mali raporlama çerçevelerini içerebilir. Bu tür bir denetim görevinde, mali denetime ilişkin ISSAI'lerde belirtilen ön koşullar mevcut olmayabilir ancak ISSAI'lerde belirtilen ilkeler mümkün mertebe uygulanmalıdır.

MALİ RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

- 15) Mali raporlama çerçevesi, uygun olduğu hallerde özellikle mali sonuçların ve durumun güvenilir sunumu açısından, denetlenen kurumun koşullarına uygulanabilir olmalıdır. Uygulanan mali raporlama çerçevesi genellikle kanun, yönetmelik veya ilgili diğer yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlenir. Böyle bir belirleme yoksa yönetimin takdirine bırakılır.
- 16) Denetçi, kullanılan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini değerlendirmelidir. Halihazırda genel amaçlı çerçevelerin kabul edilebilirliğinin değerlendirilmesine yönelik küresel düzeyde tanınmış tarafsız ve belirleyici bir dayanak yoktur. Böyle bir dayanağın bulunmaması nedeniyle; belirli türdeki kurumlar tarafından kullanılacak standartları yayımlamaya yetkili kılınmış veya tanınmış örgütler tarafından oluşturulan mali raporlama standartlarının (örneğin, IPSAS, UFRS), söz konusu örgütlerin çok sayıda paydaşın görüşlerinin alınması ve değerlendirilmesini içeren yerleşik ve şeffaf bir süreç izlemeleri şartıyla, bu tür kurumlar tarafından hazırlanan genel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır. Bir mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olması için; mali tablolarda sağlanan bilgilerin hedef kullanıcılar için değerli olmasını, yani ilgili, eksiksiz, güvenilir, tarafsız ve anlaşılır olmasını sağlaması gerekir.

- 13) The principles of ISSAI 200 are also applicable to audits of public-sector entities that prepare financial information, (including single financial statements or specific elements, accounts or items of a financial statement), for other parties such as governing bodies, the legislature or other parties with an oversight function.
- 14) When the auditor is required to undertake audits of budgetary execution this can include the examination of the regularity of budgetary transactions and comparison between actual and budget. This may often involve specific or individual financial reporting frameworks. For this type of audit engagement, the preconditions established by the ISSAIs on financial audit may not be in place, but the principles they contain should be applied to the extent possible.

ASSESSING THE FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK

- 15) The financial reporting framework should be applicable to the circumstances of the audited entity, notably in terms of giving a fair presentation of the financial results and position when appropriate. The financial reporting framework applied is normally prescribed by law, regulation or other relevant authority. If not, it is at the discretion of management.
- 16) The auditor should assess the acceptability of the financial reporting framework used. At present, there is no objective and authoritative basis that has been generally recognised globally for judging the acceptability of general purpose frameworks. In the absence of such a basis, financial reporting standards established by organisations that are authorised or recognised to promulgate standards (eg, IPSAS, IFRS) to be used by certain types of entities are presumed to be acceptable for general purpose financial statements prepared by such entities, provided the organisations follow an established and transparent process involving deliberation and consideration of the views of a wide range of stakeholders. To be acceptable, a financial reporting framework has to ensure that the information provided in the financial statements is of value to the intended users, namely: relevant, complete, reliable, objective and understandable.

- 17) Çerçevenin kabul edilebilir bulunmaması halinde denetçi, bunun eksik bilgiler açısından mali tablolar üzerindeki ya da mali sonuçlar veya durum üzerindeki etkisini değerlendirmelidir: Örneğin;
- Raporlama çerçevesi seçiminin yönetimin takdirine bağlı olması halinde, denetçi çerçevenin değiştirilmesini önermelidir veya
 - Kanun veya yönetmelikle belirlenmesi gibi bir nedenle çerçevenin değiştirilmesinin mümkün olmadığı bir durumda denetçi, mali tabloların yanıltıcı olmaması için ihtiyaç duyulan ek açıklamalar konusunda denetlenen kurumu bilgilendirmelidir.
- 18) Denetçi, denetlenen kurumun yanıtını dikkate alarak denetim görüşü üzerindeki etkiyi belirlemeli veya mali raporlama çerçevesinin sonuçlar, varlıklar, yükümlülükler ve diğer unsurlara etkisini açıklayan bir vurgulanacak hususlar paragrafı eklemeyi dikkate almalıdır. Denetçi, yasama organını bilgilendirme veya YDK'nın bunu yapabilmesinin mümkün olduğu durumlarda denetim görevinden çekilme gibi diğer eylemleri de dikkate alabilir.

- 17) If the framework is not considered acceptable, the auditor should assess the effect on the financial statements in terms of missing information or its impact on the financial results or position:
- when the choice of the reporting framework is at the discretion of management, the auditor should suggest the framework be changed; or
 - when a change in the framework is not possible, such as when prescribed by law or regulation, the auditor should inform the auditee of additional disclosures needed in the financial statements to avoid them being misleading.
- 18) The auditor should, taking account of the auditee's response, determine the impact on the audit opinion or consider an emphasis of matter explaining the impact of the financial reporting framework on the results, assets and liabilities or other aspects. The auditor may also consider other actions such as informing the legislature or withdrawing from the audit engagement if the SAI is able to do so.

4

MALİ DENETİMİN UNSURLARI

- 19) Kamu sektörü mali denetiminde, ISSAI 100'de belirtilen unsurlar (denetim konusu, denetçi, sorumlu taraf, hedef kullanıcılar ve kriterler) bir denetlenen kurumdan diğerine değişiklik gösterebilir. Denetçi, her bir denetimde bu unsurları açıkça tanımlamalı ve olası etkilerini analiz etmelidir.

MALİ DENETİMDE KONU

- 20) Mali denetimde konu, kurumun normalde mali tablo halinde sunulan muhasebe bilgileri ve ilgili verileridir (veriler, konu bilgisi olarak bilinir).

MALİ DENETİMDEKİ ÜÇ TARAF

- 21) Denetçinin sorumluluğu, geçerli standartlar ve yetki doğrultusunda denetimin planlanması ve yürütülmesi ile sonuçların bildirilmesidir.
- 22) Sorumlu taraf ise konu bilgisi ve bunun temelinde yatan konudan sorumludur.
- 23) Kamu sektöründe mali tabloların 'hedef kullanıcısı', öncelikle vatandaşları (nihai kullanıcılar) temsil eden yasama organıdır. Yasama organı, büyük ölçüde hükümetin sunduğu bilgilere dayanarak, kamu kaynaklarının kullanımı konusunda hükümeti sorumlu tutar. Bu nedenle, mali denetim yoluyla bu bilginin güvenilirliğinin güvence altına alınması, bu sürecin önemli bir parçasıdır. Bakanlık adına çalışan kamu kurumlarının mali tabloları söz konusu olduğunda diğer hedef kullanıcılar arasında bakanlıklar da bulunabilir.

4

ELEMENTS OF FINANCIAL AUDITING

- 19) In a public sector financial audit, the elements defined in ISSAI 100 (subject matter, auditor, responsible party, intended users and criteria) may vary from one auditee to another. Auditors should explicitly identify these elements for each audit, and analyse the implications.

SUBJECT MATTER FOR FINANCIAL AUDITING

- 20) The subject matter of a financial audit is the accounting and related data of an entity, normally presented in the form of financial statements (the latter known as the subject matter information).

THREE PARTIES IN FINANCIAL AUDITING

- 21) The responsibility of the auditor is to plan and perform the audit in accordance with the applicable auditing standards and mandate, and communicate the results.
- 22) The responsible party is responsible for the subject matter information and underlying subject matter.
- 23) The 'intended user' of financial statements in the public sector is primarily the legislature, which represents citizens (the ultimate users). The legislature holds government to account for the use of public funds, largely based on the information provided by government. The assurance on the reliability of this information through financial audit is therefore a key part of this process. Other intended users may include ministries in the case of financial statements of public sector entities working on their behalf.

MALİ DENETİMDE KULLANILAN KRİTERLER

- 24) Kriterler, denetimin amaçları hakkında sonuca varmak için denetim konusunun ölçülmesinde kullanılan kıyaslama ölçütleri, ölçüler veya özelliklerdir. Mali tabloların denetiminde kullanılan kriterler, genellikle mali tabloların hazırlanmasından sorumlu tarafın kullandığı mali raporlama çerçevesine dayanır.

MAKUL GÜVENCE GÖREVİ

- 25) ISSAI'ler doğrultusunda yürütülen mali tablo denetimleri makul güvence sunma amacı taşıyan tasdik görevleridir. Makul güvence, yüksek olmakla birlikte mutlak bir güvence düzeyi değildir. Bu husus, denetimin bütün önemli yanlış bildirim durumlarının tespitini garanti etmeyeceği anlamına gelir.
- 26) Genel olarak makul güvence denetimleri; “Görüşümüze göre mali tablolar ...’ın mali durumunu, mali performansını ve nakit akışlarını tüm önemli açılardan doğru şekilde sunmaktadır... (veya doğru ve gerçeğe uygun şekilde yansıtmaktadır)” ya da uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda “Görüşümüze göre mali tablolar tüm önemli açılardan doğrultusunda hazırlanmıştır...” gibi olumlu bir formda ifade edilen bir sonuçla bitirilecek şekilde tasarlanır.
- 27) Bazı gözden geçirme görevleri gibi sınırlı güvence görevleri, mali denetime ilişkin güncel ISSAI'lerin kapsamında değildir.

CRITERIA USED IN FINANCIAL AUDITING

- 24) Criteria are the benchmarks, measures or attributes against which the subject matter is measured against to come to a conclusion on the audit objectives. The criteria used in the audit of financial statements would generally be based on the financial reporting framework used by the responsible party in their preparation.

REASONABLE ASSURANCE ENGAGEMENT

- 25) Audits of financial statements conducted in accordance with the ISSAIs are attestation engagements which aim to provide reasonable assurance. Reasonable assurance is a high but not absolute level of assurance, which means it is not a guarantee that the audit will detect all cases of material misstatement.
- 26) In general, reasonable assurance audits are designed to result in a conclusion expressed in a positive form, such as “in our opinion the financial statements present fairly, in all material respects (or give a true and fair view of) the financial position of ... and its financial performance and cash flows ...”or, in the case of a compliance framework, “in our opinion the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with...”.
- 27) Limited assurance engagements, such as some review engagements, are not covered by the current ISSAIs on financial audit.

28) Kamu sektörü denetiminin genel ilkeleri, ISSAI 100¹'de ve etik, kalite kontrol ve mali tablo denetimine ilişkin denetçinin sorumluluklarına yönelik standartlarda belirtilir. Bu ilkeler, şunları içerir:

- etik ve bağımsızlık;
- mesleki yargı, özen ve şüphecilik;
- kalite kontrol;
- denetim ekibi yönetimi ve becerileri;
- denetim riski;
- önemlilik;
- belgelendirme;
- raporlama ve izleme, ve
- iletişim.

29) Aşağıdaki paragraflar, kamu sektörü mali denetimine ilişkin spesifik ilkeleri belirler.

» GÖREV ŞARTLARINA KARAR VERİLMESİ

30) Kamu sektöründe bir denetim görevinin şartları normalde mevzuatla belirlenir. Kamu sektörü denetçisi, her bir denetim görevine ait rol ve sorumluluklar konusunda kurum yönetimi ya da yönetimden sorumlu olanlarla tercihen yazılı olarak ortak bir kavrayışa varmalıdır. Görevin; yönetim, yönetimden sorumlu olanlar veya yasama organının talebinden kaynaklanması halinde tüm tarafların görevin şartları üzerinde hemfikir olması gerekir.

¹ ISSAI 100-34 ila 43 arasındaki paragraflar.

- 28) The general principles of public sector auditing are set out in ISSAI 100¹, and in standards on ethics, quality control, and on overall responsibilities of an auditor in an audit of financial statements. They cover:
- ethics and independence;
 - professional judgment, due care and scepticism;
 - quality control;
 - audit team management and skills;
 - audit risk;
 - materiality;
 - documentation;
 - reporting and follow up, and
 - communication.
- 29) The following paragraphs set out the specific principles related to public sector financial audit.

» **AGREEING THE TERMS OF THE ENGAGEMENT**

- 30) The terms of an audit engagement in the public sector are normally mandated by legislation. The public sector auditor should reach a common understanding with management or those charged with governance about the respective roles and responsibilities for each audit engagement, preferably in writing. When an engagement arises from a request from management, those charged with governance or the legislature, then all parties should agree on the terms of that engagement.

¹ ISSAI 100 paragraphs 34 to 43.

» PLANLAMA

- 31) Denetçi; denetimin kapsamı, zamanlaması ve yaklaşımı ile atılacak uygulama adımlarını belirleyerek denetimi etkili ve verimli şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamalıdır.
- 32) Detaylı planlama, verimli ve etkili bir denetim için çok önemlidir. İhtiyaç duyulan planlamanın niteliği ve kapsamına; kurumun ilk kez mi denetlendiği veya tekrar eden bir denetim mi olduğuna, kurumun büyüklüğü ve karmaşıklığı ile ekip üyelerinin kuruma dair önceki deneyimlerine bağlı olacaktır. Risk değerlendirmesi veya denetimin uygulanmasını etkileyecek beklenmedik konular ya da olayları dikkate almak için görev ilerledikçe planlama güncellenmelidir.

» ÖNEMLİLİK

- 33) Denetçi, denetimi planlarken ve yürütürken, bulguları değerlendirirken ve sonuçları raporlarken hem nicel (miktar açısından) hem de ilgili olduğunda nitel (nitelik açısından) bakımdan önemlilik kavramını uygulamalıdır.
- 34) Denetimi planlarken denetçi, mali tabloların kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek yanlış bildirim düzeyini dikkate alarak bir bütün olarak mali tablolar için genel bir önemlilik düzeyi belirlemelidir. Ardından denetçi, tespit edilmemiş ve düzeltilmemiş yanlış bildirimler toplamının genel önemliliği aşması olasılığını kabul edilebilir bir düzeye indirmek için yürütülecek denetim çalışmasını oluştururken bu önemlilik seviyesini azaltmalıdır.
- 35) Bu daha düşük önemlilik düzeyi (bazen uygulama önemliliği olarak bilinir); denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine ve bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesine yardımcı olarak kullanılmalıdır.

» **PLANNING**

- 31) The auditor should plan the audit to ensure that it is conducted in an effective and efficient manner, by determining the scope, timing and approach and the practical steps to be taken.
- 32) Detailed planning is key to auditing efficiently and effectively. The nature and extent of the planning needed will depend on whether it is the first audit of the entity or, a recurrent task, the size and complexity of the entity, and the team members' previous experience with the entity. Planning should be updated as the engagement progresses in order to take account of unexpected issues or events affecting the risk assessment or implementation of the audit.

» **MATERIALITY**

- 33) The auditor should apply the concept of materiality, both in quantitative (by amount) and when relevant in qualitative (by nature) terms, when planning and performing the audit, evaluating the findings and reporting on the results.
- 34) When planning the audit, the auditor should determine an overall level of materiality for the financial statements as a whole, taking account of the level of misstatement which could influence the decisions of the users of those statements. The auditor should then reduce that level of materiality when establishing the audit work to be undertaken, in order to reduce to an acceptable level the risk that the aggregate of undetected and uncorrected misstatements do not exceed overall materiality.
- 35) This lower materiality level (sometimes known as performance materiality) should be used to help determine the nature, timing and extent of audit procedures, and to assess the results of those procedures.

Denetim raporunda görüş oluşturulurken mali tablolardaki düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin boyutu nicel etki ve nitelikleri dikkate alınarak genel önemlilik düzeyiyle karşılaştırılmalıdır. Denetlenen kurumun nihai sonuçlarına veya diğer faktörlere bağlı olarak, raporlamada uygulanan önemliliğin planlama aşaması için belirlenen önemlilikle kıyaslanarak revize edilmesi gerekebilir.

» DENETLENEN KURUMUN TANINMASI

- 36) Denetçi, önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için denetlenen kurum ve faaliyet gösterdiği ortam, geçerli mali raporlama çerçevesi ve kurumun iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinmelidir. Bir kurumun iç kontrol sistemi beş bileşenden oluşur: kontrol ortamı, kurumun risk değerlendirme süreci, kurumun iç kontrol sistemini izleme süreci, kurumun bilgi sistemi ve (BT kontrolleri dâhil) kontrol faaliyetleri.

» RİSK TANIMLAMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

- 37) Denetçinin önemli yanlış bildirim riskini belirlemesi ve değerlendirmesi; hem yapısal risk (belirli bir hesap başlığının veya işlem sınıfının hataya veya yanlış bildirim maruz kalma riski) hem de kontrol riski (iç kontrollerin bazı hata ya da yanlış bildirimleri engelleyememe veya tespit edememe ve düzeltememe riski) dikkate alınarak yapılır.
- 38) Denetçi; ilgili kontrollerin etkisini dikkate almadan yapısal riski tanımlar ve değerlendirir ve yapısal risklerden herhangi birinin önemli olup olmadığını belirler. Denetçi, denetimle ilgili kontrollerin tasarımını (özellikle ciddi yapısal risklerle alakalı) değerlendirmeli ve pratikte uygulanmalarının muhtemel olup olmadığını tespit etmelidir.
- 39) Denetçi, söz konusu riskleri ele alacak için en uygun denetim prosedürlerini belirlemek üzere mali tablolardaki önemli yanlış bildirim riskini bir bütün olarak ve beyan düzeyinde tespit etmeli ve değerlendirmelidir.

The extent of uncorrected misstatements in the financial statements should be compared to overall materiality, taking into account their quantitative effect and nature, when forming the opinion in the auditor's report. The materiality applied to reporting may need to be revised compared with that established for planning, depending on the entity's final results or other factors.

» **UNDERSTANDING THE AUDITED ENTITY**

- 36) The auditor should obtain a sufficient understanding of the audited entity and the environment in which it operates, the applicable financial reporting framework and the entity's system of internal control, in order to identify and assess the risks of material misstatement. An entity's system of internal control comprises five components: the control environment, the entity's risk assessment process, the entity's process to monitor the system of internal control, the entity's information system and the control activities (including IT controls).

» **RISK IDENTIFICATION AND ASSESSMENT**

- 37) The auditor's identification and assessment of the risk of material misstatement takes into account both inherent risk (the risk that a particular account heading or class of transactions will be subject to error or misstatement) and control risk (the risk that internal controls do not prevent or detect and correct particular errors or misstatements).
- 38) The auditor identifies and assesses inherent risk without taking into account the effect of any related controls, and determines whether any of the inherent risks are significant. The auditor should evaluate the design of the controls relevant to the audit (notably in relation to significant inherent risks), and consider whether they are likely to be implemented in practice.
- 39) The auditor should identify and assess the risk of material misstatement in the financial statements as a whole, and at assertion level, in order to determine the most appropriate audit procedures to address those risks.

- 40) Risk değerlendirme prosedürleri, gerçekleştirilmesi gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamını belirlemeye yardımcı olur ancak tek başına bir denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz.

» ETKİSİ DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK YANIT

- 41) Denetçi, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskleri için uygun yanıtları tasarlamak ve uygulamak suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Risk ne kadar yüksek olursa, gerekli olan denetim prosedürlerinin o kadar kapsamlı ve ihtiyaç duyulan denetim kanıtlarının da o ölçüde ikna edici olması gerekebilir.
- 42) Denetçi, mali tablo düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerini ele alan genel yanıtlar ile niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim risklerini dikkate alan ek denetim prosedürleri tasarlamalı ve uygulamalıdır. Bu denetim prosedürleri, genellikle kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerini (analitik prosedürler ve/veya detay testleri) içerir.
- 43) Kontrollerin etkili olması olası ise denetçi bunları test etmeyi düşünebilir. Testlerin kontrollerin etkin şekilde çalıştığını göstermesi halinde bu durum, tanımlanan riski ele almak için gereken maddi doğrulama testlerinin miktarını azaltabilir. Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli olmadığı durumlarda kontroller test edilmelidir.

» HİLEYLE İLGİLİ HUSUSLAR

- 44) Denetçi, önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinin bir parçası olarak hileden kaynaklı önemli yanlış bildirimlerin ortaya çıkıp çıkmayacağını değerlendirmeli ve bu risklere uygun adımlar atmalıdır.
- 45) Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesi konusunda birincil sorumluluk, kurum yönetimine veya yönetimden sorumlu olanlara aittir. Denetçi, mali tabloların ne ölçüde önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence sağlamaktan sorumludur. Önemli yanlış bildirimler, hata veya hile kaynaklı olabilir.

- 40) Risk assessment procedures help identify the nature and extent of the audit work which should take place, but do not themselves provide sufficient appropriate audit evidence on which to base an audit opinion.

» **RESPONSE TO ASSESSED RISKS**

- 41) The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement, by designing and implementing appropriate responses to those risks. . The higher the risk, the more extensive may be the audit procedures required, and the more persuasive the audit evidence needed.
- 42) The auditor should design and implement overall responses to address the risks of material misstatement at the financial statement level, and further audit procedures whose nature, timing and extent take account of the risks of material misstatement at the assertion level. Such audit procedures usually include tests of control and substantive procedures (analytical procedures and/or tests of detail).
- 43) If controls are likely to be effective, the auditor can consider testing them. If testing shows that controls are operating effectively, this can reduce the amount of substantive testing needed to address the identified risk. Controls should be tested in circumstances when substantive procedures alone are not sufficient.

» **CONSIDERATIONS RELATING TO FRAUD**

- 44) As part of the identification and assessment of the risks of material misstatement, the auditor should consider whether material misstatements could arise due to fraud, and undertake appropriate responses to those risks.
- 45) The primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with an entity's management or those charged with governance. The auditor is responsible for providing reasonable assurance on the extent to which the financial statements are free from material misstatement. Material misstatements can arise from error or fraud.

Bununla birlikte hilenin doğası denetçinin bunu tespit etmesini zorlaştırdığından hileden kaynaklı tüm önemli yanlış bildirimlerin tespit edilmesi garanti edilemez. Bu itibarla denetçi, hile riskinin önemli olması halinde hangi denetim prosedürlerini gerçekleştirmenin uygun olacağını değerlendirmelidir. Denetçi, denetim sırasında tespit edilen herhangi bir hile şüphesi veya hile durumunu ilgili makamların dikkatine sunmayı değerlendirmelidir.

» KURUMUN SÜREKLİLİĞİYLE İLGİLİ HUSUSLAR

- 46) Denetçi, denetlenen kurumun sürekliliğini devam ettirme niyeti ve kabiliyeti hakkında önemli bir belirsizliğe işaret eden olay veya koşullar olup olmadığını değerlendirmeli ve bir sonuca varmalıdır.
- 47) Denetlenen kurumun sürekliliği, mali tablolar üzerinde etkisi olan temel bir ilkedir zira başta varlık ve yükümlülüklerin defter değeri olmak üzere kullanılması gereken muhasebe esasını etkiler.
- 48) Denetçi, mali tabloları hazırlarken yönetimin kurumun sürekliliği varsayımını kullanımına ilişkin bir sonuca varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve gerektiğinde raporlama yapmalıdır.

» MALİ TABLO DENETİMİNDE YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELERE İLİŞKİN HUSUSLAR

- 49) Denetçi, yasal ve idari düzenlemelere uyulmamasından kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeli ve bunlara uygun şekilde yanıt vermelidir.
- 50) Denetçi, mali tablolardaki önemli tutarlar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan etkisi olan yasal ve idari düzenlemelerin hükümlerine uyulmasına ilişkin yeterli denetim kanıtı elde etmelidir. Ayrıca denetçi, mali tablolar üzerinde dolaylı olarak önemli etkisi olabilecek diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının tespitine yardımcı olacak denetim prosedürleri yürütmelidir.

However, the nature of fraud makes it very difficult for the auditor to identify, and therefore there is no guarantee that all material misstatements caused by fraud will be detected. As such, the auditor should consider what audit procedures should be undertaken as appropriate when the risk of fraud is material. The auditor should consider bringing any cases of fraud or suspected fraud identified during the audit to the attention of the relevant authorities.

» **GOING CONCERN CONSIDERATIONS**

- 46) The auditor should consider and conclude whether there are events or conditions that represent a material uncertainty about the audited entity's intention and ability to continue as a going concern.
- 47) The going concern of an audited entity is a fundamental principle with an impact on the financial statements, as it affects the accounting basis that should be used, notably the carrying value of assets and liabilities.
- 48) The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude on the management's use of the going concern assumption when preparing the financial statements, and report as necessary.

» **CONSIDERATIONS RELATING TO LAWS AND REGULATIONS IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**

- 49) The auditor should identify the risks of material misstatement due to non-compliance with laws and regulations, and respond appropriately.
- 50) The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations having a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements. The auditor should also perform audit procedures to help identify instances of non-compliance with those other laws and regulations that indirectly may have a material effect on the financial statements.

- 51) Kamu sektöründe mali tabloların denetimiyle veya kurum faaliyetlerinin diğer yönleriyle ilgili yasal veya idari düzenlemelerin dikkate alınmasına yönelik ilave denetim sorumlulukları olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, mali tablolara ilişkin görüş bildirmeye yönelik yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun doğrulanması amacıyla yürütülen işin kapsamı ile uygunluğa ilişkin denetim görüşü bildirme ve/veya rapor hazırlamaya yönelik diğer uygunluk hususlarını doğrulama amacıyla yürütülen denetim işini birbirinden ayırmalıdır.
- 52) Denetçi, denetlenen kurumun faaliyet gösterdiği ortama uygulanabilir yasal ve düzenleyici çerçeveye ilişkin olarak bu çerçeveye nasıl uyulduğu da dâhil olmak üzere yeterli bilgi edinmelidir.
- 53) Bazı yasal ve idari düzenlemelerin hükümleri, mali tablolar üzerinde, bu tablolarda raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyecek düzeyde doğrudan etkiye sahiptir. Kurumun diğer bazı yasal ve idari düzenlemelere de uygun hareket etmesi beklenir veya bu düzenlemeler kurumun faaliyet gösterdiği koşulları belirler ancak bunların mali tablolar üzerinde sadece dolaylı etkisi bulunur.

» DENETİM KANITI

- 54) Denetçi, denetim sonuçlarına ve görüşüne temel teşkil edecek (miktar ve nitelik açısından) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürleri tasarlamalı ve uygulamalıdır.
- 55) Sonucu desteklemek için ihtiyaç duyulan denetim kanıtının miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesine ve aynı zamanda bu kanıtın kalitesine bağlıdır. Denetim kanıtının kalitesi, bu kanıtın ilgili ve güvenilir olması anlamına gelir. Kanıtın güvenilirliği ise kanıtın kaynağı, niteliği ve elde edildiği koşullardan etkilenir.

» YANLIŞ BİLDİRİMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

- 56) Denetçi, denetim esnasında tespit edilen yanlış bildirimleri kaydetmeli ve üst yönetim veya yönetimden sorumlu olanların dikkatine sunmalıdır.

- 51) In the public sector, there may be additional audit responsibilities with respect to the consideration of any laws and regulations which relate to the audit of financial statements or other aspects of the entity's operations. In such cases, the auditor should distinguish between the scope of work performed to verify compliance with the laws and regulations for the needs of issuing the opinion on the financial statements, and the audit work performed to verify other compliance issues for the needs of issuing a compliance audit opinion and/or report.
- 52) The auditor should obtain an adequate understanding of the legal and regulatory framework applicable to the specific environment in which the audited entity operates, including how it complies with the framework.
- 53) The provisions of some laws or regulations have a direct effect on the financial statements in that they determine the reported amounts and disclosures therein. Other laws or regulations are to be complied with by the entity or set the provisions under which the entity operates, but only have an indirect effect on its financial statements.

» **AUDIT EVIDENCE**

- 54) The auditor should design and perform audit procedures in order to obtain sufficient appropriate audit evidence (in terms of quantity and quality) on which to base the audit conclusions and opinion.
- 55) The quantity of audit evidence needed to support a conclusion depends on the auditor's assessment of the risks of misstatement and also by the quality of that evidence. The quality of audit evidence refers to its relevance and reliability. The reliability of evidence is influenced by its source, nature and the circumstances under which it is obtained.

» **EVALUATING MISSTATEMENTS**

- 56) The auditor should record misstatements identified during the audit, bring them to the attention of management or those charged with governance.

Ayrıca denetçi, düzeltilmemeleri halinde yanlış bildirimlerin ilave denetim işi gerektirip gerektirmediğini ve mali tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirmelidir.

- 57) Denetçi, denetim görüşüne nasıl etki edebileceğini tespit etmek için düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığını değerlendirmelidir.

» MALİ TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

- 58) Denetçi, denetim kanıtını esas alarak, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı ve önemli yanlış bildirim içerip içermediğine ilişkin görüş oluşturmalıdır.
- 59) Denetçi, görüş oluşturmak için öncelikle bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilip edilmediği konusunda sonuca ulaşmalıdır.
- 60) Denetim kanıtının mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali çerçeve doğrultusunda hazırlandığını göstermesi halinde denetçi değişikliğe uğramamış görüş bildirmelidir.
- 61) Denetim kanıtına dayanarak bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçi, "Denetçi raporundaki görüşün değiştirilmesi" başlıklı bölüm doğrultusunda görüşünü değiştirmelidir.
- 62) Mali tablolara ilişkin görüşe ek olarak yasal ve idari düzenlemeler gereği denetçinin görüşü etkilemeyen gözlem ve bulgular ve bunlar sonucunda yapılan tavsiyeleri bildirmesi gerekebilir. Bu öğeler, açık bir biçimde görüşten ayırt edilmelidir.

The auditor should assess if the misstatements mean further audit work is required and their impact on the financial statements, if uncorrected.

- 57) The auditor should assess whether uncorrected misstatements are material, individually or in aggregate, to determine what effect they may have on the audit opinion.

» **FORMING AN OPINION AND REPORTING ON THE FINANCIAL STATEMENTS**

- 58) Based on the audit evidence, the auditor should form an opinion as to whether the financial statements have been prepared in accordance with the applicable financial reporting framework, and if they are free from material misstatement.
- 59) In order to form an opinion, the auditor should first conclude whether they have reasonable assurance on whether the financial statements as a whole are free from material misstatement.
- 60) The auditor should express an unmodified opinion if the audit evidence shows that the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial framework.
- 61) If the auditor concludes that, based on the audit evidence obtained, the financial statements as a whole contain material misstatement, or the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude as to whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, the auditor should modify the opinion in the auditor's report in accordance with the section on "Modifications to the opinion in the auditor's report".
- 62) In addition to the opinion on the financial statements, the auditor may be required by law or regulation to report observations and findings which have not affected the opinion, and any recommendations made as a result thereof. These elements should be clearly distinguished from the opinion.

» DENETÇİ RAPORUNDAKİ GÖRÜŞÜN DEĞİŞTİRİLMESİ

- 63) Elde edilen denetim kanıtı doğrultusunda bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçinin görüşü değiştirmesi gerekir.
- 64) Denetçiler, üç tür değişikliğe uğramış görüş bildirebilir:
- Şartlı görüş – denetçinin yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak önemli olduğu veya olabileceği ancak yaygın olmadığı sonucuna varması veya yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak önemli olduğu veya olabileceği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda bildirilir.
 - Olumsuz görüş – yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçinin yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak önemli ve yaygın olduğu sonucuna varması durumunda bildirilir.
 - Görüş bildirmekten kaçınma –belirsizlik veya hem önemli hem de yaygın olan kapsam sınırlaması nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçinin görüş bildirmekten kaçınması gerekir.
- 65) Değişikliğe uğramış görüş türlerinden hangisinin uygun olacağı kararı şu hususlara bağlıdır:
- Değişikliğe neden olan konunun özelliği – başka bir deyişle, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin mümkün olmaması halinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi olasılığı ve
 - Konunun mali tablolar üzerindeki etkisi veya olası etkilerinin yaygınlık durumuna ilişkin denetçinin yargısı.

» DENETÇİ RAPORUNDA VURGULANAN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

- 66) Denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklanan ve mali tabloların anlaşılmasında önemli bir konuya kullanıcıların dikkatini çekmenin gerekli olduğunu düşünmesi ve konunun mali tablolarda önemli ölçüde yanlış bildirilmediğine yönelik yeterli ve uygun kanıt olması halinde denetçi, raporuna bir Vurgulanan Hususlar paragrafı dâhil etmelidir.

» MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE AUDITOR'S REPORT

- 63) The auditor should modify the opinion in the auditor's report when the auditor concludes, based on the audit evidence obtained, that the financial statements as a whole contain material misstatement, or if the auditor was unable to obtain sufficient appropriate audit evidence to conclude.
- 64) Auditors may issue three types of modified opinion:
- a qualified opinion – when the auditor concludes that, or is unable to obtain sufficient and appropriate audit evidence about, misstatements, whether individually or in aggregate are, or could be, material but not pervasive;
 - an adverse opinion – when the auditor, having obtained sufficient and appropriate audit evidence, concludes that misstatements, whether individually or in aggregate, are both material and pervasive; or
 - a disclaimer of opinion – when the auditor is unable to obtain sufficient and appropriate audit evidence due to an uncertainty or scope limitation which is both material and pervasive.
- 65) The decision regarding which type of modified opinion is appropriate depends upon the:
- nature of the matter giving rise to the modification - that is, whether the financial statements are materially misstated or, in the event that it was not possible to obtain sufficient appropriate audit evidence, may be materially misstated; and
 - auditor's judgment about the pervasiveness of the effects or possible effects of the matter on the financial statements.

» EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTERS PARAGRAPHS IN THE AUDITOR'S REPORT

- 66) If the auditor considers it necessary to draw users' attention to a matter presented or disclosed in the financial statements that is of such importance that it is fundamental to their understanding of the financial statements, and there is sufficient appropriate evidence that the matter is not materially misstated in the financial statements, the auditor should include an emphasis of matter paragraph in the auditor's report.

- 67) Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan ve kullanıcıların denetim, denetçinin sorumlulukları ve raporu anlamaları için gerekli gördüğü bir konunun kullanıcılara bildirilmesi gerektiğine kanaat getirmesi halinde denetçi, bu konuya “Diğer Hususlar” veya uygun başka bir başlık vereceği paragrafta yer vermelidir.

» » TAKİP EDEN OLAYLARLA İLGİLİ HUSUSLAR

- 68) Denetçi, mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolara yönelik bir düzeltme veya açıklama gerektiren tüm olayların tanımlandığına ve mali tablolara uygun şekilde yansıtıldığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.
- 69) Denetçi, ayrıca raporunun tarihinden sonra öğrenilen ve daha önceden bilinmesi halinde raporda değişikliğe neden olabilecek olaylara da uygun şekilde yanıt vermelidir.

» KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER – KARŞILIK GELEN DEĞERLER VE KARŞILAŞTIRMALI MALİ TABLOLAR

- 70) Denetçi, mali tablolarda yer alan herhangi bir karşılaştırmalı bilginin geçerli mali raporlama çerçevesindeki karşılaştırmalı bilgi hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle sunulup sunulmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve bunları denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlamalıdır.
- 71) Karşılaştırmalı bilgiler, bir veya daha önceki dönemlerle ilişkili olarak mali tablolara dâhil edilen tutar ve açıklamaları ifade eder. Karşılık gelen değerler, cari dönem mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak dâhil edilen önceki döneme ait tutarlar ve diğer açıklamalardır. Karşılaştırmalı mali tablolar; cari dönem mali tabloları ile karşılaştırma yapmak amacıyla önceki döneme ait tutarların ve diğer açıklamaların, cari dönem ile aynı bilgi düzeyinde sunulduğu mali tablolardır.

- 67) If the auditor considers it necessary to communicate a matter other than those that are presented or disclosed in the financial statements, which, in the auditor's judgement, is relevant to users' understanding of the audit, the auditor's responsibilities or the auditor's report, and provided this is not prohibited by law or regulation, this should be done in a paragraph with the heading 'Other Matters' or another appropriate heading.

» **CONSIDERATION OF SUBSEQUENT EVENTS**

- 68) The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence that all events occurring between the date of the financial statements and the date of the auditor's report that require an adjustment to, or disclosure in, the financial statements have been identified and appropriately reflected in the financial statements.
- 69) The auditor should also respond appropriately to facts that became known after the date of the auditor's report and which, had they been known at that date, may have caused the auditor to amend the auditor's report.

» **COMPARATIVE INFORMATION - CORRESPONDING FIGURES AND COMPARATIVE FINANCIAL STATEMENTS**

- 70) The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence about whether any comparative information included in the financial statements has been presented, in all material respects, in accordance with the requirements for comparative information in the applicable financial reporting framework and report in accordance with the auditor's reporting responsibilities.
- 71) Comparative information refers to amounts and disclosures included in the financial statements in respect of one or more prior periods. Corresponding figures are amounts and other disclosures for the prior period included as an integral part of the current period financial statements. Comparative financial statements are where amounts and other disclosures for the prior period are included for comparison with the financial statements of the current period with the same level of information as the current period.

- 72) Denetçi, karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan tutarlar ve diğer açıklamalarla uyumlu olup olmadığını ve uygun olması halinde önceki mali tablolarda yer alan bildirimlerin revize edilip edilmediğini değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi, karşılaştırmalı bilgilere yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulananlarla uyumlu olup olmadığı ve muhasebe politikalarında değişiklik olması halinde bu değişikliklerin usulünce izah edilmiş, gerektiği gibi sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığını değerlendirmelidir.
- 73) Karşılık gelen rakamlar için, denetçinin mali tablolara ilişkin görüşü sadece cari dönemi kapsar. Karşılaştırmalı mali tablolar için ise denetçinin görüşü mali tabloların sunulduğu her bir dönemi kapsar.

» DENETÇİNİN DENETLENEN MALİ TABLOLARI İÇEREN BELGELERDE YER ALAN DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

- 74) Denetçi, kurumun yıllık raporundaki diğer tüm bilgileri okumalı ve bunlarla denetlenen mali tablolar veya denetçinin denetim esnasında edindiği bilgiler arasında önemli bir tutarsızlık veya önemli yanlış bildirim olup olmadığını değerlendirmelidir. Diğer bilgileri okuduktan sonra önemli bir tutarsızlık veya belirli bir duruma ilişkin önemli yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, denetlenen mali tabloların mı yoksa diğer bilgilerin mi revize edilip edilmeyeceğini belirlemelidir.
- 75) Diğer bilgiler, kurumun yıllık raporunda yer alan mali veya mali olmayan bilgiler (mali tablolar ve denetçinin bunlara ilişkin raporu haricindeki) anlamına gelir. Bu bilgiler genellikle, yasal ve idari düzenlemeler veya teamül gereği yönetim veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından kurumun operasyonları, mali sonuçları ve mali tablolarda belirtilen mali durumu hakkında paydaşların bilgilendirilmesi amacıyla yıllık olarak hazırlanan bir belge veya belgeler grubudur.

- 72) The auditor should evaluate whether the comparative information matches the amounts and other disclosures presented in the prior period or, when appropriate, they have been restated. The auditor should also evaluate whether the accounting policies reflected in the comparative information are consistent with those applied in the current period or, if there have been changes in accounting policies, whether those changes have been properly accounted for and adequately presented and disclosed.
- 73) For corresponding figures, the auditor's opinion on the financial statements refers to the current period only. For comparative financial statements, the auditor's opinion refers to each period for which financial statements are presented.

» **THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES IN RELATION TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS**

- 74) The auditor should read all other information in an entity's annual report and consider whether there are any material inconsistencies or material misstatement of fact with the audited financial statements, or with the auditor's knowledge obtained during the audit. If, when considering the other information, the auditor identifies a material inconsistency or material misstatement of fact, the auditor should determine whether the audited financial statements or the other information needs to be revised.
- 75) Other information refers to financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor's report thereon) included in an entity's annual report. This usually represents a document, or combination of documents, prepared typically on an annual basis by management or those charged with governance in accordance with law, regulation or custom, the purpose of which is to provide stakeholders with information on the entity's operations and the entity's financial results and financial position as set out in the financial statements.

- 76) Önemli bir tutarsızlık söz konusu olduğunda denetçinin yapabilecekleri arasında; denetim görüşünün değiştirilmesi, denetim raporunun bekletilmesi, denetim görevinden çekilme (kamu sektöründe bunun mümkün olduğu nadir durumlarda), yönetimden sorumlu olanlara durumun bildirilmesi veya denetçi raporuna bir Diğer Hususlar paragrafı eklenmesi bulunur.
- 77) Denetçi, denetlenen kurumun yönetiminin düzeltmeyi reddettiği önemli bir tutarsızlık tespit ederse, yönetimden sorumlu olanları bilgilendirmelidir. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların yanı sıra yasama organı gibi diğer tarafları bilgilendirmekle de yükümlü olabilir veya buna karar verebilir.

» KONSOLİDE MALİ TABLOLARA İLİŞKİN HUSUSLAR

- 78) Konsolide mali tabloları denetlemekle görevlendirilen denetçiler, konsolide mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmek için bileşenlerin mali bilgilerinin ve konsolidasyon sürecinin güvenilirliği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.
- 79) Bu ilkeler, kamu sektörünün tüm konsolide mali tablo denetimleri için geçerlidir. Denetçinin konsolide mali tabloları denetlemekle görevlendirildiği durumlarda, bileşenleri denetleyenlerin çalışmasının kalitesini temin etmek gibi bazı özel gereklilik ve hususlar da geçerli olabilir.

- 76) In case of material inconsistency, the action the auditor should take may include modifying the auditor's opinion, withholding the auditor's report, withdrawing from the engagement (in the rare cases where this is possible in the public sector), notifying those charged with governance, or including an Other Matter paragraph in the auditor's report.
- 77) If the auditor identifies a material inconsistency that the management of the audited entity refuses to correct, the auditor should notify those charged with governance. Auditors may also be required or decide to notify other parties, such as the legislature, in addition to those charged with governance.

» **CONSIDERATIONS RELEVANT TO AUDITS OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS**

- 78) Auditors engaged to audit consolidated financial statements should obtain sufficient appropriate audit evidence on the reliability of the financial information of the components and the consolidation process to express an opinion as to whether the consolidated financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework.
- 79) These principles apply to all public sector audits of consolidated financial statements. In situations where the auditor is engaged to audit consolidated financial statements specific requirements and considerations may apply, including ensuring the quality of the work of the component auditors.