



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 450

***BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN
YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ***

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 450 *Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2013 tarihli ve 28868 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 450 *Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi* Standardının güncellenen sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 450 *Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi* Standardının son sürümü, 31/5/2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/74 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 450

BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Yürürlük Tarihi.....	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Ana Hükümler	
Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi).....	5
Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması.....	6-7
Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi.....	8-9
Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi.....	10-13
Yazılı Beyanlar.....	14
Belgelendirme.....	15
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Yanlışlığın Tanımı.....	A1
Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi.....	A2-A6
Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması.....	A7-A9
Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi.....	A10-A13
Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi.....	A14-A28
Yazılı Beyanlar	A29
Belgelendirme.....	A30

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu düzenler. BDS 700, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş oluştururken, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında makul güvence elde edip etmediğine ilişkin sonuca varma sorumluluğunu ele alır. BDS 700'e uygun olarak denetçi bu sonuca varırken, -varsa- finansal tablolardaki düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkında bu BDS çerçevesinde yapmış olduğu değerlendirmeleri de göz önünde bulundurur.¹ BDS 320², finansal tablo denetimlerinin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygun bir şekilde uygulama sorumluluğunu düzenler.

Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

3. Denetçinin amacı,
 - (a) Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve
 - (b) Varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini, değerlendirmektir.

Tanımlar

4. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Düzeltilmemiş yanlışlıklar: Denetim boyunca denetçi tarafından biriktirilmiş (bir araya getirilmiş) ve düzeltilmemiş yanlışlıklardır.
 - (b) Yanlışlık: Bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir (Bkz.: A1 Paragrafı).

Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için; tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır.

¹ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 10-11 inci paragraflar

² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

Ana Hükümler

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi)

5. Denetçi, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirir (Bkz.: A2-A6 paragrafları).

Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması

6. Denetçi,
 - (a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde (Bkz.: A7 paragrafı) veya
 - (b) Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde (Bkz.: A8 paragrafı),genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.
7. Denetçinin talebi üzerine yönetimin bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlışlıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, yanlışlıkların kalıp kalmadığına karar vermek için ilave denetim prosedürleri uygular (Bkz.: A9 paragrafı).

Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

8. Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir³. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder (Bkz.: A10-A12 paragrafları).
9. Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçeleri hakkında bir kanaate ulaşır ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken bu kanaatini dikkate alır (Bkz.: A13 paragrafı).

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi

10. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmeden önce BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili finansal sonuçları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden değerlendirir (Bkz.: A14-A15 paragrafları).
11. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken,
 - (a) Yanlışlıkların belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar açısından büyüklüğünü ve niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği özel şartları (Bkz.: A16-A22, A24-A25 paragrafları) ve

³ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 7 nci paragraf

- (b) Önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini (Bkz.: A23 paragrafı),

mütalaa eder.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

12. Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkları ve bunların -tek başına veya toplu olarak- denetçi raporundaki görüş üzerinde yapabileceği etkiyi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.⁴ Denetçi yaptığı bildirimde, düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları münferit olarak tanımlar ve bu yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder (Bkz.: A26-A28 paragrafları).
13. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ayrıca, önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini bildirir.

Yazılı Beyanlar

14. Denetçi, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına ve toplu hâlde- bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıklarına ilişkin yazılı bir beyan talep eder. Yazılı beyanda veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır (Bkz.: A29 paragrafı).

Belgelendirme

15. Denetçi, çalışma kâğıtlarında⁵ aşağıdaki hususlara yer verir (Bkz.: A30 paragrafı):
- (a) Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı tutara (5 inci paragraf),
- (b) Denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıklara ve bunların düzeltilip düzeltilmediğine (5, 8 ve 12 nci paragraflar) ve
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığı hakkında vardığı sonuca ve bu sonucun gerekçesine (11 inci paragraf).

⁴ Bkz.: 3 üncü dipnot

⁵ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Yanlışlığın Tanımı (Bkz.: 4(a) paragrafı)

A1. Yanlışlıklar,

- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin toplanmasındaki veya işlenmesindeki bir hatadan,
- (b) Eksik veya yetersiz açıklamalar dâhil, bir tutara veya açıklamaya yer verilmemesinden ve -uygun hâllerde- belli finansal raporlama çerçevelerindeki⁶ açıklama amaçlarının karşılanması için yapılması gereken açıklamaların yapılmamasından,
- (c) Bir durumun göz ardı edilmesi veya açık bir biçimde yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmininden,
- (ç) Yönetimin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından,
- (d) Bilgilerin uygun olmayan bir şekilde sınıflandırılması, bir araya getirilmesi veya parçalara (alt bölümlere) ayrılmasından ve
- (e) Gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının dışında bir açıklamaya yer verilmemesinden,⁷

kaynaklanabilir.

Hile kaynaklı yanlışlıklara ilişkin örnekler BDS 240'da verilmiştir.⁸

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bkz.: 5 inci paragraf)

“Bariz Biçimde Önemsiz”

A2. Bu BDS'nin 5 inci paragrafı denetçinin, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirmesini zorunlu kılar. “Bariz biçimde önemsiz sayılan” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Bariz biçimde önemsiz sayılan yanlışlıklar, büyüklük sıralaması bakımından (daha küçüktür) veya nitelik bakımından önemli olduğuna karar verilecek yanlışlıklardan tamamen farklıdır ve -tek başına veya toplu olarak- ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde dikkate almaya değmeyecek yanlışlıklardır. Bir veya birden fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp

⁶ Örneğin, Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 7, “Finansal Araçlar: Açıklamalar”ın, 42H paragrafında “işletme, ... paragrafında yer alan açıklamaya ilişkin amaçları yerine getirmek için gerekli gördüğü herhangi bir ek bilgiyi açıklar.” şeklinde ifade edilmektedir.

⁷ Örneğin TFRS'lere göre, TFRS'lerde yer alan belirli hükümler, finansal tablo kullanıcılarının, belirli işlemler, olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında, ek açıklamaların yapılması.. (Türkiye Muhasebe Standardı 1, “Finansal Tabloların Sunuluşu”, paragraf 17(c)).

⁸ BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, A1-A7 paragrafları

sayılmaması hakkında herhangi bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda bu yanlışlık, bariz biçimde önemsiz olarak değerlendirilemez.

Münferit Finansal Tablolardaki Yanlışlıklar

A3. Denetçi, münferit finansal tablolarda belirlediği bir tutarın altında kalan tutarı bariz biçimde önemsiz sayabilir ve finansal tablolar üzerinde toplu olarak bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacaklarını beklediğinden, bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları biriktirmeyi gerekli görmeyebilir. Ancak, belirlenen tutarın üstünde kalan yanlışlık tutarları bu BDS'nin 5 inci paragrafı uyarınca biriktirilir. Ayrıca, tutarlara ilişkin yanlışlıklar nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde önemsiz sayılmayabilir ve böyle bir durumda bu BDS'nin 5 inci paragrafının zorunlu kıldığı şekilde biriktirilir.

Açıklamalardaki Yanlışlıklar

A4. Açıklamalardaki yanlışlıklar -tek başına veya toplu olarak- ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde önemsiz sayılabilir. Açıklamalardaki bariz biçimde önemsiz sayılmayan yanlışlıklar da, bu tür yanlışlıkların ilgili açıklamalar ve bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olması amacıyla biriktirilir. Sayısal olmayan açıklamalardaki yanlışlıkların önemli olabileceği durumlara ilişkin örnekler A17 paragrafında yer almaktadır.

Yanlışlıkların Biriktirilmesi

A5. A3-A4 paragraflarında açıklandığı üzere nitelikleri veya şartları bakımından biriktirilen yanlışlıklar, tutarı bakımından biriktirilen yanlışlıkların toplandığı gibi toplanamaz. Ancak bu BDS'nin 11 inci paragrafı uyarınca denetçinin, söz konusu yanlışlıkların önemli olup olmadığını belirlemek amacıyla bunları -tek başına ve toplu olarak (diğer bir ifadeyle, diğer yanlışlıklarla birlikte)- değerlendirmesi gerekmektedir.

A6. Denetçiye denetim boyunca biriktirilen yanlışlıkların etkisini değerlendirmesinde ve yanlışlıkları yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesinde yardımcı olması amacıyla, fiili yanlışlıkları, muhakeme yanlışlıkları ve öngörülen yanlışlıkları birbirlerinden ayırmak faydalı olabilir.

- Fiili yanlışlıklar, hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlışlıklardır.
- Muhakeme yanlışlıkları, finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklamalarla ilgili olanlar dâhil, denetçi tarafından makul veya uygun bulunmayan yönetimin finansal tablolardaki (muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanması dâhil) muhakemelerinden kaynaklanan farklılıklardır.
- Öngörülen yanlışlıklar, denetim örnekleminde belirlenen yanlışlıkların örneklemin alındığı ana kitlenin tamamına yansıtılmasını içeren, denetçinin ana kitledeki yanlışlığa ilişkin en yaklaşık tahminidir. Öngörülen yanlışlıkların

belirlenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin rehberlik BDS 530'da sağlanmaktadır.⁹

Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması (Bkz.: 6-7 nci paragraflar)

- A7. Yanlışlık, münferit bir olay olmayabilir. Başka yanlışlıkların da bulunabileceğine ilişkin kanıtlar örneğin, denetçinin iç kontroldeki bir aksaklıktan veya işletme tarafından yaygın biçimde kullanılan ve uygun olmayan varsayımlardan veya değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanan bir yanlışlık belirlediği durumları içerebilir.
- A8. Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıkların toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıkların toplamıyla birlikte ele alındığında tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıkların önemliliği aşma riski, kabul edilebilir risk seviyesinin üzerinde olabilir. Örnekleme riski ve örnekleme dışı riskin varlığı sebebiyle tespit edilmemiş yanlışlıklar bulunabilir.¹⁰
- A9. Denetçi belirlediği bir yanlışlığın sebebini anlaması için yönetimden bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesini; söz konusu işlem sınıfında, hesap bakiyesinde veya açıklamadaki fiili yanlışlık tutarını belirlemek için prosedürler uygulamasını ve finansal tablolarda uygun düzeltmeler yapmasını talep edebilir. Bu tür bir talep, örneğin denetçinin bir denetim örnekleminde belirlediği yanlışlıkları örneklemin alındığı ana kitlenin tamamına yansıtmasına dayanarak yapılabilir.

Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi (Bkz.: 8-9 uncu paragraflar)

- A10. Yanlışlıkların yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirilmesi; yönetime işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların yanlışlık içerip içermediğini değerlendirme, aynı fikirde olmadığı durumları denetçiye bildirme ve gerekli adımları atma imkânı verdiği için önemlidir. Yönetimin uygun kademesi, genellikle, yanlışlıkları değerlendirme ve gerekli adımları atma sorumluluk ve yetkisine sahip olan kademedir.
- A11. Bazı ülkelerde mevzuat, denetçinin bazı yanlışlıkları yönetime veya işletme içindeki diğer taraflara bildirmesini kısıtlayabilir. İşletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirim yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığı yetkili otoriteye bildirmekle yükümlü olduğu durumda bu hususa dikkate etmesi gerekmektedir. Bu tür durumlarda denetçinin değerlendireceği hususlar karmaşık olabilir ve denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.
- A12. Denetçi tarafından bildirilenler dâhil olmak üzere tüm yanlışlıkların yönetim tarafından düzeltilmesi, yönetime doğru muhasebe defter ve kayıtlarının tutulması konusunda

⁹ BDS 530, "Bağımsız Denetimde Örnekleme", 14-15 inci paragraflar

¹⁰ BDS 530, 5 inci paragraftaki "örnekleme riski" ve "örnekleme dışı risk" tanımları

imkân sağlar ve önceki dönemlere ait düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların kümülatif etkisinin, gelecek dönemlere ait finansal tablolarda sebep olacağı “önemli yanlışlık” riskini azaltır.

- A13. BDS 700’de denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ve sunulup sunulmadığını değerlendirmesi zorunlu kılınmıştır. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte¹¹ işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin -yönetimin düzeltme yapmamasının gerekçeleri hakkındaki denetçinin kanaatinden etkilenebilecek olan- dikkate alınmasını içerir.

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 10-11 inci paragraflar)

- A14. Denetçinin BDS 320’ye uygun olarak belirlediği önemlilik, fiili finansal sonuçlar henüz bilinemeyebileceği için çoğunlukla işletmenin finansal sonuçlarına ilişkin tahminlere dayanır. Bu sebeple, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisine ilişkin değerlendirmesinden önce, BDS 320’ye uygun olarak belirlenen önemliliğin fiili finansal sonuçlar esas alınarak revize edilmesi gerekebilir.
- A15. BDS 320; denetçinin başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliğin (ve -uygun hâllerde- belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) denetim sırasında değiştirileceğini açıklar.¹² Bu sebeple, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmesinden önce bazı önemli değişikliklerin yapılmış olması muhtemeldir. Ancak BDS 320’ye uygun olarak belirlenen önemliliğin denetçi tarafından yeniden değerlendirilmesinin (Bkz.: Bu BDS’nin 10 uncu paragrafı) sonucunda daha düşük bir tutarın (veya tutarların) ortaya çıkması hâlinde, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için performans önemliliği ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının uygunluğu yeniden değerlendirilir.
- A16. Tutarı bakımından yanlışlık olarak belirlenen her bir münferit yanlışlık; ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar üzerindeki etkisinin (belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya ilişkin -varsa- önemlilik düzeyinin aşılp aşılmadığı dâhil) değerlendirilmesi için dikkate alınır.
- A17. Ayrıca, sayısal olmayan bir açıklamadaki her bir münferit yanlışlık, bu yanlışlığın ilgili açıklama(lar) üzerindeki etkisinin ve bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki genel etkisinin değerlendirilmesi amacıyla dikkate alınır. Geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin içinde bulunduğu özel şartlar bağlamında sayısal olmayan bir açıklamadaki yanlışlığın (yanlışlıkların) önemli olup olmadığının belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren bir konudur. Önemli olabilecek bu tür yanlışlıklara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

¹¹ BDS 700, 12 nci paragraf

¹² BDS 320, 12 nci paragraf

- Sigorta ve bankacılık faaliyetleri yürüten işletmelerin sermaye yönetimi hedefleri, politikaları ve süreçlerine ilişkin bilgiler hakkında yapılan açıklamaların hatalı veya eksik olması.
- Madencilik faaliyetleri yürüten bir işletmede değer düşüklüğü zararına sebep olan olay veya durumlar (örneğin, bir metal veya emtia talebindeki uzun dönemli ve önemli düzeyde düşüş) hakkında eksik bilgi verilmesi.
- Finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda yer alan önemli bir kaleme ilişkin muhasebe politikasının yanlış açıklanması.
- Uluslararası ticari faaliyetlerde bulunan bir işletmede döviz kuru duyarlılığına ilişkin yetersiz açıklama yapılması.

A18. Bu BDS'nin 11 inci paragrafı uyarınca düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik bakımından önemli olup olmadığına karar verirken denetçi, tutar ve açıklamalardaki düzeltilmemiş yanlışlıkları değerlendirir. Bu tür yanlışlıkların -tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte ele alındığında- önemli olarak değerlendirildiği durumlar olabilir. Örneğin denetçi, açıklamalarda belirlediği yanlışlıklara bağlı olarak;

- (a) Belirlenen hataların, tekrarlanıp tekrarlanmadığını veya yaygın olup olmadığını ya da
- (b) Belirlenen çok sayıdaki yanlışlığın aynı hususla ilgili olup olmadığını ve toplu olarak dikkate alındığında kullanıcılar tarafından ilgili hususun anlaşılmasını etkileyebilip etkileyemeyeceğini,

dikkate alabilir.

Biriktirilen yanlışlıklara ilişkin bu değerlendirme, BDS 700'ün 13(ç) paragrafı uyarınca finansal tablolar değerlendirilirken de yardımcı olur. Bu paragraf, denetçinin, ihtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan konuların doğru bir şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal tabloların genel sunumunun zedelenip zedelenmediğini mütalaa etmesini gerektirir.

A19. Bir yanlışlığın tek başına önemli olduğu düşünülüyorsa, bu yanlışlığın başka yanlışlıklarla mahsup edilebilmesi muhtemel değildir. Örneğin, hasılatın olduğundan önemli ölçüde fazla gösterilmesi durumunda, yanlışlığın kazançlar üzerindeki etkisi giderlerde buna karşılık gelen bir fazlalıkla tamamen dengelense bile, bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunacaktır. Aynı hesap bakiyesi veya işlem sınıfı içindeki yanlışlıkların mahsup edilmesi uygun olabilir; ancak önemsiz yanlışlıkların mahsup edilmesinin uygun olduğuna karar vermeden önce dahi, bunlardan başka tespit edilmemiş yanlışlıklar olabileceği riski dikkate alınır.¹³

A20. Sınıflandırmaya ilişkin bir yanlışlığın önemli olup olmadığına karar verilmesi; söz konusu sınıflandırma yanlışlığının borçlar veya diğer bağlayıcı sözleşmeler üzerindeki,

¹³ Aynı hesap bakiyesi veya işlem sınıfı içerisinde çok sayıda önemsiz yanlışlığın belirlenmesi, denetçinin o hesap bakiyesi veya işlem sınıfı için "önemli yanlışlık" riskini yeniden değerlendirmesini gerektirebilir.

münferit bir kalem veya alt toplamlar üzerindeki veya temel finansal oranlar üzerindeki etkisi gibi nitel hususların değerlendirilmesini içerir. Denetçinin, diğer yanlışlıkların değerlendirilmesinde uygulanan önemlilik düzey veya düzeylerini aşma ihtimaline rağmen, sınıflandırmaya ilişkin bir yanlışlığın, bir bütün olarak finansal tablolar için önemli olmadığı sonucuna vardığı durumlar olabilir. Örneğin, bilânço kalemleri arasındaki bir yanlış sınıflandırma, yanlış sınıflandırmaya konu olan tutarın ilgili bilânço kalemlerinin büyüklüğüne oranla küçük olması ve yanlış sınıflandırmanın gelir tablosunu veya herhangi bir temel finansal oranı etkilememesi durumunda, bir bütün olarak finansal tablolar için önemli olarak değerlendirilmeyebilir.

A21. Bazı yanlışlıklar bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliğin altında olsa dahi, söz konusu yanlışlıklarla ilgili durumlar, denetçinin bunları tek başına veya denetim boyunca biriktirilen diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olarak değerlendirmesine sebep olabilir. Değerlendirmeyi etkileyebilecek durumlar, yanlışlığın;

- Mevzuat hükümlerine uygunluğu ne ölçüde etkilediğini,
- Borç sözleşmeleri veya sözleşmeye dayalı diğer yükümlülükleri ne ölçüde etkilediğini,
- Cari dönemin finansal tabloları üzerinde önemsiz bir etkiye sahip olan ancak gelecek dönemlerin finansal tabloları üzerinde önemli etki yapması muhtemel olan yanlış bir muhasebe politikasının seçimiyle veya uygulamasıyla ne ölçüde ilgili olduğunu,
- Özellikle genel ekonomi ve sektör şartları kapsamında kazançlardaki veya diğer eğilimlerdeki bir değişikliği ne ölçüde gizlediğini,
- İşletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını veya nakit akışlarını değerlendirmek için kullanılan oranları ne ölçüde etkilediğini,
- Finansal tablolarda sunulan bölüm bilgilerini ne ölçüde etkilediğini (örneğin konunun, işletmenin faaliyetleri veya kârlılığında önemli rol oynadığı tespit edilen bir faaliyet bölümü veya faaliyetlerinin başka bir kısmı açısından önemi),
- İkramiye veya diğer teşviklere ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlayarak, yönetime sağlanan ücret ve sair hakların artırılmasını ne ölçüde etkilediğini,
- Denetçinin, kullanıcılara yapılan önceki bildirimleri (örneğin kazanç tahminleriyle ilgili olarak) anlaması açısından ne ölçüde önemli olduğunu,
- Belirli tarafları içeren kalemlerle ne ölçüde ilgili olduğunu (örneğin, işlemin işletme dışı taraflarının, işletme yönetimiyle ilişkili olup olmadığı),
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından özel olarak zorunlu tutulmayan; ancak denetçinin işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının kullanıcılar tarafından anlaşılabilmesi için önemli olduğu yargısına vardığı bilginin ne ölçüde eksik olduğunu veya

- Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkilemesi makul bir şekilde beklenen ve işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan diğer bilgileri (örneğin, “Yönetim Değerlendirmesi ve Analizi”nde veya “Faaliyet ve Finansal Durum Değerlendirmesi”nde yer alacak) ne ölçüde etkilediğini içerir. BDS 720¹⁴, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler.

Bu durumlar yalnızca örnektir; bu sebeple bu durumların tamamı her denetimde mevcut olmayabilir ve bu liste eksiksiz bir liste değildir. Bu gibi durumların varlığı, yanlışlığın önemli olduğu sonucuna varılmasını zorunlu kılmaz.

A22. BDS 240¹⁵, büyüklüğü finansal tablolar açısından önemli olmasa dahi, hile kaynaklı veya hile kaynaklı olması muhtemel olan bir yanlışlığa ilişkin göstergelerin, denetimin diğer aşamaları açısından nasıl dikkate alınması gerektiğini açıklar. Şartlara bağlı olarak açıklamalardaki yanlışlıklar da bir hile göstergesi olabilir ve aşağıda örnekleri verilen hususlardan kaynaklanabilir:

- Yönetimin yargılarındaki taraflılıktan kaynaklanan yanıltıcı açıklamalar veya
- Finansal tablolardaki konuların uygun bir şekilde anlaşılmasını engellemek amacıyla çok fazla yinelenen ve bilgilendirici olmayan açıklamalar.

İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalardaki yanlışlıkların etkilerini değerlendirirken denetçi, BDS 200’e uygun olarak mesleki şüphecilik içerisinde hareket eder.¹⁶

A23. Önceki dönemlere ait düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların kümülatif etkisi, cari dönemin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Denetçinin bu tür düzeltilmemiş yanlışlıkların cari dönemin finansal tabloları üzerindeki etkisini değerlendirmesine yönelik kabul gören farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Aynı değerlendirme yaklaşımının kullanılması, dönemden döneme tutarlılık sağlar.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A24. Bir kamu sektörü işletmesinin denetiminde, denetçinin bir yanlışlığın önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi, mevzuatla belirlenmiş özel konuları (örneğin hile dâhil) raporlama sorumluluklarından da etkilenebilir.

A25. Ayrıca, özellikle kamu yararı, hesap verebilirlik, dürüstlük, etkin yasal gözetimin sağlanması gibi hususlar, özellikle, bir kalemin niteliği bakımından önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir. Bu durum özellikle mevzuata uygunlukla ilgili kalemler açısından geçerlidir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 12 nci paragraf)

A26. Yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olduğu durumlarda yönetime bildirilen düzeltilmemiş yanlışlıklar, üst yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmiş sayılır. Bununla birlikte denetçi; bildirim yaptığı yönetim

¹⁴ BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

¹⁵ BDS 240, 36 ncı paragraf

¹⁶ BDS 200, 15 inci paragraf

sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerin, aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur.¹⁷

- A27. Çok sayıda, münferit olarak düzeltilmemiş önemsiz yanlışlık bulunması hâlinde denetçi, düzeltilmemiş her bir münferit yanlışlığın ayrıntıları yerine bu düzeltilmemiş yanlışlıkların sayısını ve toplam parasal etkisini bildirebilir.
- A28. BDS 260, denetçinin talep ettiği yazılı beyanları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar (Bkz.: Bu BDS'nin 14 üncü paragrafı).¹⁸ Denetçi, yanlışlığın mevcut şartlar altında karar verilen kapsamı ve niteliği ile bu durumun gelecekteki finansal tablolar üzerindeki muhtemel sonuçlarını göz önünde bulundurarak, yanlışlıkları düzeltmemeye sebeplerini ve bunun etkilerini üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edebilir.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A29. Finansal tabloların hazırlanması, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların önemli yanlışlıkları düzeltmek için finansal tablolarda düzeltme yapmalarını gerektirdiğinden, denetçinin bu kişilerden düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkında yazılı bir beyan talep etmesi gerekir. Bazı durumlarda, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar, düzeltilmemiş belirli yanlışlıkların yanlışlık olduğu kanaatine varmayabilir. Bu sebeple, yazılı beyanlarında “[sebeplerin açıklanması]’den dolayı ... ve ... kalemlerinin yanlışlık oluşturduğu görüşüne katılmıyoruz” gibi ifadeler kullanabilirler. Ancak bu beyanların alınması, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisi hakkında bir sonuca ulaşma (sonuç oluşturma) gerekliliğini ortadan kaldırmaz.

Belgelendirme (Bkz.: 15 inci paragraf)

- A30. Denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkları belgelendirirken aşağıdaki hususları dikkate alabilir:
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisinin toplu olarak değerlendirilmesi;
 - Belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların -varsa- önemlilik düzeyi veya düzeylerinin aşılıp aşılmadığının değerlendirilmesi ve
 - Düzeltilmemiş yanlışlıkların temel finansal oranlar veya diğer eğilimler ile mevzuat ve sözleşmeye dayalı yükümlülükler (örneğin borç sözleşmeleri) üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi.

¹⁷ BDS 260, 13 üncü paragraf

¹⁸ BDS 260, 16(c)(ii) paragrafı