



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, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların 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)

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**BAĞIMSIZ DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN
YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ (BDS 450)**

HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 15

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 450 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
- b) Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- c) Denetim: Bağımsız denetimi,
- ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu, ifade eder.

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

EK:

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 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 Açıklamalar.....	14
Belgelendirme.....	15
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Yanlışlığın Tanımı.....	A1
Belirlenen Yanlışlıkların Bir Araya Getirilmesi.....	A2-A3
Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması.....	A4-A6
Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi.....	A7-A10
Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi.....	A11-A23
Yazılı Açıklamalar.....	A24
Belgelendirme	A25

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların 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 edilmediğine 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, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren 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 bir araya getirilmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıklardır.
 - (b) Yanlışlık: Raporlanan bir finansal tablo kaleminin 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 (Bakınız: 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

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

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

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.

Ana Hükümler

Belirlenen Yanlışlıkların Bir Araya Getirilmesi

5. Denetçi, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları bir araya getirir (Bakınız: A2–A3 paragrafları).

Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması

6. Denetçi,
 - (a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde (Bakınız: A4 paragrafı) veya
 - (b) Denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıklar toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde (Bakınız: A5 paragrafı)

genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.

7. Talebi üzerine yönetimin bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlışlıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, yanlışlıkların kalıp kalmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürleri uygular (Bakınız: A6 paragrafı).

Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

8. İlgili mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca bir araya getirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir³. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder (Bakınız: A7-A9 paragrafları).
9. Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçelerini anlar ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken edindiği bu anlayışı dikkate alır (Bakınız: A10 paragrafı).

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

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 (Bakınız: A11-A12 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 büyüklüğü ve niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği belirli şartları (Bakınız: A13-A17, A19-A20 paragrafları) ve
 - (b) Önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini (Bakınız: A18 paragrafı)mütalaa eder.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

12. Mevzuat tarafından 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. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder (Bakınız: A21-A23 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 Açıklamalar

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 açıklama talep eder. Yazılı açıklamada veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır (Bakınız: A24 paragrafı).

Belgelendirme

15. Denetçi, çalışma kâğıtlarında⁵ aşağıdaki hususlara yer verir (Bakınız: A25 paragrafı):

⁴ Bakınız: 3 üncü dipnot

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

- (a) Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı tutara (5 inci paragraf),
- (b) Denetim boyunca bir araya getirilen 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).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Yanlışlığın Tanımı (Bakınız: 4 (a) paragrafı)

A1. Yanlışlıklar,

- (1) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin toplanmasındaki veya işlenmesindeki bir hatadan,
- (2) Bir tutar veya açıklamanın eksikliğinden,
- (3) Bir durumun göz ardı edilmesi veya açık bir biçimde yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmininden ve
- (4) Yönetimin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından kaynaklanabilir.

Hile kaynaklı yanlışlıklara ilişkin örnekler BDS 240'da verilmiştir.⁶

Belirlenen Yanlışlıkların Bir Araya Getirilmesi (Bakınız: 5 inci paragraf)

A2. Denetçi, belirlediği bir tutarın altında kalan yanlışlıkları bariz biçimde önemsiz sayabilir ve finansal tablolar üzerinde toplu olarak bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacaklarını beklediği için bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları bir araya getirmeyi gerekli görmeyebilir. Bariz biçimde önemsiz sayılan” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Bariz biçimde önemsiz sayılan konular, büyüklük bakımından BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemlilikten tamamen farklıdır (daha küçüktür) ve tek başına veya toplu olarak ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde, dikkate almaya değmeyecek konulardır. Bir veya birden fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmaması hakkında herhangi bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda bu konu, bariz biçimde önemsiz olarak değerlendirilemez.

A3. Denetçiye denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıkların etkisini değerlendirmesinde ve yanlışlıkları yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesinde yardımcı olması amacıyla, fiili yanlışlıkları, muhakeme yanlışlıkları ve öngörülen yanlışlıkları birbirinden ayırmak faydalı olabilir.

- Fiili yanlışlıklar, hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlışlıklardır.
- Muhakeme yanlışlıkları, yönetimin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun

⁶ BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, A1-A6 paragrafları

bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından 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 yönlendirmeler BDS 530'da sağlanmaktadır.⁷

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

- A4. Yanlışlık, münferit bir olay olmayabilir. Başka yanlışlıkların da bulunabileceğine ilişkin kanıtlar örneğin, denetçinin iç kontroldeki bir aksaklıktan veya işletme tarafından yaygın biçimde kullanılan uygun olmayan varsayımlardan veya değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanan bir yanlışlık belirlediği durumları içerebilir.
- A5. Denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıkların toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde, denetim boyunca bir araya getirilen 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.⁸
- A6. 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 (Bakınız: 8-9 uncu paragraflar)

- A7. Yanlışlıkların yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirilmesi; yönetime kalemlerde yanlışlık olup olmadığını 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.
- A8. Denetçinin bazı yanlışlıkları yönetime veya işletme içindeki diğer taraflara bildirmesi mevzuat tarafından kısıtlanabilir. Örneğin mevzuat, mevcut veya şüphelenilen yasadışı bir durumla ilgili olarak yetkili bir makam tarafından yürütülen bir araştırmayı etkileyebilecek bir bildirim veya başka bir eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda, denetçinin sır saklama yükümlülüğü ile bildirimde bulunma yükümlülüğü

⁷ BDS 530, "Bağımsız Denetimde Örnekleme", 14-15 inci paragraflar

⁸ BDS 530, 5 inci paragraf örnekleme riski ve örnekleme dışı risk tanımları

arasındaki muhtemel çatışmalar karmaşık olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

- A9. Denetçi tarafından bildirilenler dâhil olmak üzere tüm yanlışlıkların yönetim tarafından düzeltilmesi, yönetime doğru muhasebe defter ve kayıtlarının tutulması konusunda imkân sağlar ve önceki dönemlere ait düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların kümülatif etkisinin, gelecek dönemlere ait finansal tablolarda sebep olacağı “önemli yanlışlık” riskini azaltır.
- A10. BDS 700 denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ve sunulup sunulmadığını değerlendirmesini zorunlu tutar. Bu değerlendirme, yönetimin düzeltme yapmamasının gerekçeleri hakkında denetçinin edindiği anlayıştan etkilenebilecek olan, yönetimin yaptığı muhakemelerin taraflı olma ihtimali dâhil⁹, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin dikkate alınmasını içerir.

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

- A11. 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.
- A12. 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.¹⁰ 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 (bakınız: 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 nitelik, zamanlama ve kapsamının uygunluğu yeniden değerlendirilir.
- A13. 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 aşılmış aşılmadığı dâhil) değerlendirilmesi için dikkate alınır.
- A14. Bir yanlışlığın tek başına önemli olduğu düşünülüyorsa, bu yanlışlığın başka yanlışlıklarla mahsup edilebilmesi muhtemel değildir. Örneğin, hasılatın olduğundan

⁹ BDS 700, 12 inci paragraf

¹⁰ BDS 320, 12 inci paragraf

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.¹¹

A15. Sınıflandırmaya ilişkin bir yanlışlığın önemli olup olmadığına karar verilmesi; söz konusu sınıflandırma yanlışlığının borçlar veya diğer bağlayıcı sözleşmeler üzerindeki, 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, bilanço kalemleri arasındaki bir yanlış sınıflandırma, yanlış sınıflandırmaya konu olan tutarın ilgili bilanço 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.

A16. 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 bir araya getirilen 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,

¹¹ 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.

- 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 ve 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 denetlenen finansal tabloları içeren dokümanlarda yer alacak diğer bilgileri (örneğin, “Yönetim Değerlendirmesi ve Analizi”nde veya “Faaliyet ve Finansal Durum Değerlendirmesi”nde yer alacak) ne ölçüde etkilediğini içerir. BDS 720¹², denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlarda yer alan ve denetçinin üzerine raporlama yükümlülüğünün bulunmadığı diğer bilgilerin denetçi tarafından dikkate alınması hususunu 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.

- A17. BDS 240¹³, 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.
- A18. 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 geçerli farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Aynı değerlendirme yaklaşımının kullanılması, dönemden döneme tutarlılık sağlar.

¹² BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

¹³ BDS 240, 35 inci paragraf

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A19. Bir kamu sektörü işletmesinin denetiminde, denetçinin bir yanlışlığın önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi, mevzuat tarafından belirlenmiş özel konuları (örneğin hile dâhil) raporlama sorumluluklarından da etkilenebilir.
- A20. 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 (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A21. Düzeltilmemiş yanlışlıkların yönetimden sorumlu olan kişi veya kişilere bildirilmesi ve yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olması hâlinde, yönetime bildirilen hususların, üst yönetimden de sorumlu olan aynı kişilere tekrar bildirilmesine gerek yoktur. Bununla birlikte denetçi; yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişimlerin, aksi durumda üst yönetimden sorumlu olması sebebiyle iletişim kurulacak tüm kişileri de yeteri kadar bilgilendirdiğinden emin olur.¹⁴
- A22. Çok sayıda, münferit olarak düzeltilmemiş önemsiz yanlışlık bulunması hâlinde denetçi, düzeltilmemiş her bir münferit yanlışlığın detayları yerine bu düzeltilmemiş yanlışlıkların sayısını ve toplam parasal etkisini bildirebilir.
- A23. BDS 260, denetçinin talep ettiği yazılı açıklamaları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar (Bakınız: Bu BDS'nin 14 üncü paragrafı).¹⁵ 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 Açıklamalar (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A24. 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 açıklama talep etmesi gerekir. Bazı durumlarda, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar, düzeltilmemiş belirli yanlışlıkların yanlışlık olduğu kanaatine varmayabilir. Bu sebeple, yazılı açıklamalarında “[sebeplerin açıklanması]’den dolayı ve kalemlerinin yanlışlık oluşturduğu görüşüne katılmıyoruz” gibi ifadeler kullanabilirler. Ancak bu açıklamaların alınması, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisi hakkında bir sonuca ulaşma (sonuç oluşturma) gerekliliğini ortadan kaldırmaz.

¹⁴ BDS 260, 13 üncü paragraf

¹⁵ BDS 260, 16(c)(ii) paragrafı

Belgelendirme (Bakınız: 15 inci paragraf)

A25. Denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkları belgelendirirken aşağıdaki hususları dikkate alabilir:

- (a) Düzeltilmemiş yanlışlıkların toplu olarak etkisinin göz önünde bulundurulması;
- (b) Belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların -varsa- önemlilik düzeyi veya düzeylerinin aşılp aşılmadığının değerlendirilmesi ve
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların temel finansal oranlar veya diğer eğilimler ile mevzuat ve sözleşmeye dayalı yükümlülükler (örneğin borç sözleşmeleri) üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi.