TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 240

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2023 yılı yayımı, Bölüm 1'de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları"nın, 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 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/12/2017 tarihli ve 30272 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardının üçüncü sürümü, 31/5/2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/70 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardının güncellenen sürümü, 26/12/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04–[01/332] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardının beşinci sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- **BDS 240 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 240

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam....1

Hilenin Ayırt Edici Özellikleri....2-3

Hilenin Önlenmesi ve Tespit Edilmesine İlişkin Sorumluluk....4-9

Yürürlük Tarihi....10

Amaçlar....11

Tanımlar....12

Ana Hükümler

Mesleki Şüphecilik....13-15

Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması....16

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar....17-25

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi....26-28

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler....29-34

Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi....35-38

Denetçinin Denetime Devam Edememesi....39

Yazılı Beyanlar....40

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim....41-43

Hilenin Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi....44

Belgelendirme....45-48

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Hilenin Ayırt Edici Özellikleri....A1-A7

Mesleki Şüphecilik....A8-A10

Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması....A11-A12

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar....A13-A28

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi....A29-A33

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler A34-A49

Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi A50-A54

Denetçinin Denetime Devam Edememesi A55-A58

Yazılı Beyanlar A59-A60

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim A61-A66

Hilenin Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi A67-A69

Ek 1: Hile Riski Faktörlerine İlişkin Örnekler

Ek 2: Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanabilecek Bağımsız Denetim Prosedürlerine İlişkin Örnekler

Ek 3: Hile İhtimalini Gösteren Durumlara İlişkin Örnekler

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 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), finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin olarak BDS 315[1] ile BDS 330'un[2] nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak ele alır.

Hilenin Ayırt Edici Özellikleri

2. Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

3. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, BDS'lerin amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez (Bkz.: A1-A7 paragrafları).

Hilenin Önlenmesi ve Tespit Edilmesine İlişkin Sorumluluk

4. Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme ve hilenin tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi önemlidir. Bu tutum, üst yönetimden sorumlu olanların aktif gözetimiyle güçlendirilebilecek bir dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturma taahhüdünü içerir. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri, kontrollerin işletme yönetimi tarafından ihlal edilebileceği veya finansal raporlama sürecine uygun olmayan şekilde müdahale edilebileceği hususlarının dikkate alınmasını kapsar. İşletme yönetimi tarafından, analistlerin işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkilemek amacıyla kazanç yönetimine başvurulması, bu tür müdahalelere örnek olarak gösterilebilir.

Denetçinin Sorumlulukları

5. Bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır.[3]

6. BDS 200'de[4] belirtildiği üzere denetimin yapısal kısıtlamalarının muhtemel etkileri özellikle yanlışlığın hileden kaynaklanması durumunda önemlidir. Hile; sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı

---

[1] BDS 315, "'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

[2] BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

[3] BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", A53-A54 paragrafları

[4] BDS 200, A53 paragrafı

olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış ve karmaşık planlar içerebilmesi sebebiyle hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden daha yüksektir. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu girişimlerin tespiti daha da zorlaşabilir. Muvazaalı işlemler denetçinin, aslında yanlış olan bir denetim kanıtının ikna edici olduğuna inanmasına sebep olabilir. Denetçinin bir hileyi tespit edebilmesi; suç işleyenin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, içerdiği muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen her bir tutarın nispî büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kıdemleri gibi etkenlere bağlıdır. Hile yapılmasına fırsat oluşturan durumlar denetçi tarafından daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi daha zordur.

7. Denetçinin, yönetim tarafından yapılan hile (yönetim hilesi) kaynaklı önemli yanlışlığı tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi, yönetimin genellikle doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilecek, hileli finansal bilgi sunabilecek veya diğer çalışanların yapabileceği benzer hileleri önlemek üzere tasarlanmış kontrolleri ihlal edebilecek bir pozisyonda olmasıdır.

8. Makul güvence elde ederken denetçi, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur. Bu BDS'de yer alan hükümler, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve bu tür yanlışlıkların tespit edilmesine yönelik prosedürlerin tasarlanmasında denetçiye yardımcı olacak şekilde düzenlenmiştir.

9. İşletmedeki -hile dâhil- mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca -bu ve diğer BDS'dekilerden farklı veya daha fazla- aşağıdaki gibi ilave sorumlulukları bulunabilir (Bkz.: A6 paragrafı):

   (a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak belirli bildirimlere ilişkin hükümler dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verilmesi, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından aykırılıklara verilen karşılıkların uygunluğunun değerlendirilmesi ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi,

   (b) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların diğer denetçilere bildirilmesi (örneğin, topluluk finansal tablolarının denetiminde) ve

   (c) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapılması.

   İlave sorumluluklara uyulması, bu BDS ve diğer BDS'ler uyarınca yürütülen denetçi çalışmasıyla ilgili (örneğin, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin) daha fazla bilgi sağlayabilir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

11. Denetçinin amaçları;

    (a) Finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek,

    (b) Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve

    (c) Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır.

Tanımlar

12. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

    (a) Hile: Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir.

    (b) Hile riski faktörleri: Hile yapmaya teşvik eden, hile için baskı oluşturan veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya şartlardır.

Ana Hükümler

Mesleki Şüphecilik

13. BDS 200'e[5] uygun olarak denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürür (Bkz.: A8-A9 paragrafları).

14. Denetçi, aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Denetim sırasında yapılan tespitlerin, bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya belgedeki bilgilerin tahrif edilmiş olabileceğine inanmasına yol açması hâlinde denetçi, araştırmalarını derinleştirir (Bkz.: A10 paragrafı).

15. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması sırasında alınan cevapların tutarsız olması hâlinde denetçi, bu tutarsızlıkları araştırır.

Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması

16. BDS 315, denetim ekibi üyeleri arasında müzakere yapılmasını ve sorumlu denetçinin hangi konuların müzakereye katılmayan ekip üyelerine iletileceğine karar vermesini zorunlu kılar.[6] Bu müzakerede hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusuna özel önem verilir. Müzakere, denetim ekibi üyelerinin; yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduğuna ilişkin kanaatlerinden bağımsız olarak yapılır (Bkz.: A11-A12 paragrafları).

---

[5] BDS 200, 15 inci paragraf

[6] BDS 315, 17-18 inci paragraflar

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar

17. Denetçi, işletme ve çevresini, geçerli finansal raporlama çerçevesini ve işletmenin iç kontrol sistemini tanımak amacıyla BDS 315 tarafından zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde kullanacağı bilgileri elde edebilmek için 24-44 üncü paragraflardaki prosedürleri uygular.

Yönetim ve İşletmedeki Diğer Kişiler

18. Denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin olarak yönetimi sorgular:

    (a) Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmeler, bu değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı (Bkz.: A13-A14 paragrafları),

    (b) Yönetim tarafından belirlenen veya yönetimin dikkatine sunulan her türlü özel hile riskleri ya da hile riski içerebilecek işlem türleri, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dâhil olmak üzere işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesine yönelik olarak yönetimin izlediği süreç (Bkz.: A15 paragrafı),

    (c) Yönetimin işletmedeki hile risklerinin belirlenmesine ve bu risklere karşılık verilmesine ilişkin süreçlerle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla -varsa- kurduğu iletişimler ve

    (ç) Yönetimin, işletme uygulamaları ve etik davranış konularındaki görüşleri hakkında çalışanlarla -varsa- kurduğu iletişimler.

19. Denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimi ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişileri sorgular (Bkz.: A16-A18 paragrafları).

20. İç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerde denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek ve hile riskleri hakkında görüşlerini almak amacıyla iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişileri sorgular (Bkz.: A19 paragrafı).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar

21. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda[7] denetçi, işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından izlenen süreçler ile bu risklerin azaltılması için yönetimin oluşturduğu kontroller üzerinde üst yönetimden sorumlu olanların nasıl bir gözetim gerçekleştirdiğini anlar (Bkz.: A20-A22 paragrafları).

22. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla üst yönetimden sorumlu olanları sorgular. Bu sorgulamalar, yönetimin sorgulamalar sırasında verdiği cevapların doğrulanması için kullanılır.

[7] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

Belirlenen Olağan Dışı veya Beklenmeyen İlişkiler

23. Denetçi, hasılat hesaplarıyla ilgili olanlar dâhil olmak üzere, analitik prosedürlerin uygulanması sırasında belirlediği olağan dışı veya beklenmeyen ilişkilerin, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine işaret edip etmediğini değerlendirir.

Diğer Bilgiler

24. Denetçi, elde ettiği diğer bilgilerin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine işaret edip etmediğini mütalaa eder (Bkz.: A23 paragrafı).

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

25. Denetçi, diğer risk değerlendirme prosedürlerinden ve yürütülen ilgili çalışmalardan elde edilen bilgilerin, bir veya daha fazla hile riski faktörünün varlığına işaret edip etmediğini değerlendirir. Hilenin varlığına ilişkin kesin bir gösterge olmamakla birlikte hile riski faktörleri, genellikle hilenin meydana geldiği durumlarda bulunur ve bu sebeple hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine işaret edebilir (Bkz.: A24-A28 paragrafları).

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

26. BDS 315'e uygun olarak denetçi, finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirir.[8]

27. Denetçi, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirirken, hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımıyla, hangi tür hasılatın, hasılat işlemlerinin veya yönetim beyanlarının bu tür risklere sebep olabileceğini değerlendirir. 48 inci paragraf denetçinin, söz konusu denetimin yapıldığı şartlarda böyle bir varsayımın geçerli olmadığına karar verdiği ve bu sebeple hasılatın finansal tablolara alınmasını hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak belirlemediği durumlarda yapılması gerekli olan belgelendirmeyi açıklar (Bkz.: A29-A31 paragrafları).

28. Denetçi, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği riskleri "ciddi riskler" olarak ele alır ve bu yüzden, henüz yapılmadıysa, bu tür riskleri ele alan işletme kontrollerini belirler, bunların tasarımını değerlendirir ve uygulanıp uygulanmadıklarını belirler[9] (Bkz.: A32-A33 paragrafları).

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler

Yapılacak Genel İşler

29. BDS 330'a uygun olarak denetçi, finansal tablolar düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak genel işleri belirler[10] (Bkz.: A34 paragrafı).

30. Denetçi, finansal tablolar düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak genel işleri belirlerken:

    (a) Yapılacak denetimle ilgili hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yaptığı

[8] BDS 315, 28 inci paragraf

[9] BDS 315, 26(a)(i) ve 26(ç) paragrafları

[10] BDS 330, 5 inci paragraf

değerlendirmeyi ve önemli denetim sorumluluklarının verileceği kişilerin bilgi, beceri ve kabiliyetlerini dikkate alarak personeli görevlendirir, yönlendirir ve gözetir (Bkz.: A35-A36 paragrafları),

(b) Başta subjektif ölçümler ve karmaşık işlemlerle ilgili olanlar gelmek üzere, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasının, yönetimin kazanç yönetimi yapma çabasından kaynaklanan hileli finansal raporlamanın bir göstergesi olup olmadığını değerlendirir ve

(c) Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının seçimine, öngörülemezlik unsurunu dâhil eder (Bkz.: A37 paragrafı).

Yönetim Beyanı Düzeyinde Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri

31. BDS 330'a uygun olarak denetçi, yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini) tasarlar ve uygular[11] (Bkz.: A38-A41 paragrafları).

Kontrollerin Yönetim Tarafından İhlal Edilmesi Riskine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri

32. Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskinin seviyesi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, bu risk tüm işletmelerde mevcuttur. Ayrıca kontrollerin yönetim tarafından nasıl ihlal edileceği öngörülebilir olmadığından, bu ihlaller, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir ve bu sebeple ciddi bir risktir.

33. Denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine ilişkin yaptığı değerlendirmeden bağımsız olarak, aşağıdaki amaçlara yönelik denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular:

(a) Defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etmek. Bu tür testler için denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken denetçi:

(i) Yevmiye kayıtlarına ve diğer düzeltmelere ilişkin uygun olmayan veya olağan dışı işlemler hakkında finansal raporlama sürecinde yer alan kişileri sorgular,

(ii) Bir raporlama döneminin sonunda yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçer ve

(iii) Dönem boyunca yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri test etmenin gerekli olup olmadığını mütalaa eder.

(Bkz.: A42-A45 paragrafları).

(b) Muhasebe tahminlerini taraflılık açısından gözden geçirmek ve -varsa- taraflılık oluşturan durumların, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmek. Denetçi, bu gözden geçirme sırasında:

[11] BDS 330, 6 ncı paragraf

(i) Yönetimin finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerini oluştururken yaptığı muhakemelerin ve vardığı kararların, münferit olarak makul olsalar bile, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskini yansıtan, işletme yönetiminin muhtemel bir taraflılığına işaret edip etmediğini değerlendirir. Böyle bir ihtimalin bulunması durumunda denetçi, bir bütün olarak muhasebe tahminlerini yeniden değerlendirir ve

(ii) Yönetimin önceki yılın finansal tablolarına yansıtılmış olan önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarını, geriye dönük olarak gözden geçirir.

(Bkz.: A46-A48 paragrafları).

(c) İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya denetçinin, gerek işletme ve çevresini tanımak için edindiği bilgiler gerekse denetim sırasında elde ettiği diğer bilgiler ışığında olağan dışı görünen işlemler söz konusu olduğunda denetçi, bu işlemlerdeki iş mantığının (veya iş mantığından yoksunluğun), bu işlemlerin hileli finansal raporlama yapılması veya varlıkların kötüye kullanımının gizlenmesi amacıyla yapılmış olabileceğine işaret edip etmediğini değerlendirir (Bkz.: A49 paragrafı).

34. Denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine ilişkin belirlenmiş risklere karşılık vermek amacıyla, yukarıda özel olarak belirtilenlere ek başka denetim prosedürlerinin uygulanmasına ihtiyaç olup olmadığına karar verir. Diğer bir ifadeyle denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine ilişkin ilave risklerin bulunduğu ve bunların 33 üncü paragraf hükümleri uyarınca uygulanan denetim prosedürlerince kapsanmadığı durumlarda, başka denetim prosedürlerinin uygulanmasına ihtiyaç olup olmadığına karar verir.

Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi (Bkz.: A50 paragrafı)

35. Denetçi, işletme hakkında edindiği bilgilerle finansal tabloların tutarlı olup olmadığı hakkında genel sonuca ulaşırken, denetimin sonuna doğru uygulanan analitik prosedürlerin daha önceden belirlenmemiş bir hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskine işaret edip etmediğini değerlendirir (Bkz.: A51 paragrafı).

36. Bir yanlışlık belirlemesi durumunda denetçi, bu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığını değerlendirir. Böyle bir göstergenin varlığı hâlinde ise, gerçekleşmiş bir hilenin münferit bir vaka olma ihtimalinin düşük olduğunu kabul ederek, başta yönetimin beyan ve açıklamalarının güvenilirliği olmak üzere denetimin tüm aşamalarına ilişkin olarak söz konusu yanlışlığın etkilerini değerlendirir (Bkz.: A52 paragrafı).

37. Denetçinin, önemli ya da önemsiz bir yanlışlık belirlemesi ve bunun hileden kaynaklandığına veya kaynaklanabileceğine ve bu hileye yönetimin de (özellikle üst düzey yöneticilerin) dâhil olduğuna inanmasını gerektirecek bir gerekçesinin bulunması durumunda denetçi; hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi ve bunun risk olduğu değerlendirilen hususlara karşılık veren denetim prosedürlerine (prosedürlerin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına) olan etkilerini yeniden değerlendirir. Bununla birlikte denetçi, daha önce elde edilen kanıtların güvenilirliğini yeniden değerlendirirken, durum ve şartların; çalışanların, yönetimin veya üçüncü tarafların dâhil oldukları muhtemel bir muvazaalı işleme işaret edip etmediğini de mütalaa eder (Bkz.: A53 paragrafı).

38. Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşamaması veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunduğunu doğrulaması hâlinde denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir (Bkz.: A54 paragrafı).

Denetçinin Denetime Devam Edememesi

39. Hile kaynaklı veya hile kaynaklı olduğundan şüphelenilen bir yanlışlığın sonucu olarak, denetime devam etme imkânının sorgulanmasına sebep olacak istisnai durumlarla karşılaşması hâlinde, denetçi:

    (a) Denetçinin seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara durumu rapor etme zorunluluğunun bulunup bulunmadığı dâhil olmak üzere, içinde bulunduğu şartlarda geçerli olan mesleki ve yasal sorumluluklarını belirler,

    (b) Yürürlükteki mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmenin uygun olup olmadığını mütalaa eder,

    (c) Denetimden çekilmesi hâlinde:

        (i) Uygun kademedeki yöneticilerle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla denetimden çekilmesini ve bunun gerekçelerini müzakere eder,

        (ii) Denetçinin seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara denetimden çekildiğini ve çekilme gerekçelerini rapor etmesini gerektiren mesleki ve yasal bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığına karar verir.

    (Bkz.: A55-A58 paragrafları).

Yazılı Beyanlar

40. Denetçi, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan;

    (a) Hilenin önlenmesine ve tespit edilmesine yönelik iç kontrolün tasarlanmasına, uygulanmasına ve işleyişinin sürdürülmesine ilişkin sorumluluklarını kabul ettiklerine,

    (b) Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmenin sonuçlarını denetçiye açıkladıklarına,

    (c) İşletmeyi etkileyen ve

        (i) Yönetimin,

        (ii) İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanların veya

        (iii) Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişilerin,

    dâhil olduğu, gerçekleşmiş veya şüphelenilen hileler hakkında sahip oldukları bilgileri denetçiye açıkladıklarına,

    (ç) Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüpheleri hakkında bildiklerini denetçiye açıkladıklarına,

    dair yazılı beyan alır.

    (Bkz.: A59-A60 paragrafları).

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

41. Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğine işaret eden bir bilgi edinmesi hâlinde denetçi, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk sahibi kişileri bilgilendirmek amacıyla, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir (Bkz.: A61-A62 paragrafları).

42. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görev üstlenmediği durumlarda,

    (a) Yönetimin,

    (b) İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanların veya

    (c) Finansal tablolarda önemli bir yanlışlıkla sonuçlanacak bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişilerin,

    dâhil olduğu bir hileyi tespit etmesi veya bir hileden şüphelenmesi hâlinde denetçi, bu konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirir. Yönetimin dâhil olduğu bir hileden şüphelenmesi hâlinde denetçi, bu şüphelerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir ve bu kişilerle denetimin tamamlanması için gerekli olan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını müzakere eder. Üst yönetimden sorumlu olanlarla bu tür müzakerelerin yapılması mevzuatla yasaklanmadığı sürece zorunludur (Bkz.: A61 ve A63-A65 paragrafları).

43. Denetçi, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, üst yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları kapsamında olduğunu düşündüğü hileyle ilgili diğer her türlü konu hakkında bu kişilerle iletişime geçer (Bkz.: A61 ve A66 paragrafları).

Hilenin Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi

44. Bir hile tespit etmesi veya hileden şüphelenmesi hâlinde denetçi, mevzuat veya etik hükümlerin; (Bkz.: A67-A69 paragrafları)

    (a) Denetçinin durumu yetkili bir kuruma rapor etmesini zorunlu kılıp kılmadığına,

    (b) İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olup olmadığı konusunda sorumluluk yükleyip yüklemediğine,

    karar verir.

Belgelendirme

45. Denetçi, BDS 315 uyarınca "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesine ve değerlendirmesine ilişkin çalışma kâğıtlarına[12], aşağıda belirtilenleri dâhil eder:[13]

    (a) İşletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine açıklığı konusunda denetim ekibi içinde yapılan müzakereler sırasında alınan önemli kararlar,

    (b) Finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak belirlenen ve değerlendirilen riskler ve

[12] BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

[13] BDS 315, 38 inci paragraf

(c) Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri ele alan, kontrol faaliyetleri bileşenindeki belirlenen kontroller.

46. Denetçi, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı işlere ilişkin BDS 330 kapsamındaki çalışma kâğıtlarına, aşağıda belirtilenleri de dâhil eder:[14]

(a) Finansal tablo düzeyinde, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler ile denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile bu prosedürlerin, yönetim beyanı düzeyinde, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerle olan bağlantısı ve

(b) Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskini ele almak üzere tasarlananlar dâhil, uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları.

47. Denetçi, hileyle ilgili olarak yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara, düzenleyici kurumlara ve diğer taraflara yaptığı bildirimleri çalışma kâğıtlarına dâhil eder.

48. Hasılatın finansal tablolara alınmasıyla ilgili hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskinin bulunduğu varsayımının yürütülen denetimde geçerli olmadığı sonucuna ulaşması hâlinde denetçi, bunun gerekçelerini çalışma kâğıtlarına dâhil eder.

[14] BDS 330, 28 inci paragraf

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Hilenin Ayırt Edici Özellikleri (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A1. İster hileli finansal raporlama isterse varlıkların kötüye kullanılması şeklinde olsun hile;

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskıyı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsatı ve
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesini,

içerir. Örneğin:

- Hileli finansal raporlama yapmaya yönelik teşvik veya baskılar, beklenen (ve muhtemelen gerçekçi olmayan) bir kazanç hedefine veya finansal sonuca ulaşmak için yönetimin, işletme içinden veya dışından baskı altında kaldığı durumlarda -özellikle finansal hedeflere ulaşamamanın yönetim açısından ciddi sonuçları olabileceği için- ortaya çıkabilir. Benzer şekilde kişilerin, örneğin imkânlarının ötesinde bir yaşam sürmeleri, varlıkları kötüye kullanmalarını teşvik edebilir.
- Hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrolün ihlal edilebileceğine inanması durumunda (örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda) ortaya çıkabilir.
- Kişiler, yapacakları hileli bir eylemi rasyonelleştirebilirler. Bazı kişiler bilerek ve isteyerek dürüst olmayan bir davranışta bulunmalarına sebep olan tavır, karakter veya bir dizi etik değere sahiptir. Bununla birlikte, dürüst kişiler bile, kendilerine yeterince baskı oluşturan bir ortamda hile yapabilirler.

A2. Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, bazı tutar veya açıklamalara finansal tablolarda yer verilmemesi de dâhil olmak üzere, kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkları içerir. Hileli finansal raporlama, işletme yönetiminin, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkilemek amacıyla işletmenin kazançlarını yönetme çabasından kaynaklanabilir. Bu tür kazanç yönetimi çabaları, küçük eylemlerle veya varsayımların uygun olmayan şekilde düzeltilmesi ve yönetim tarafından daha önce yapılmış muhakemelerin değiştirilmesiyle başlayabilir. Baskı ve teşvikler, bu eylemlerin hileli finansal raporlamayla sonuçlanacak kadar büyümesine yol açabilir. Böyle bir durum; piyasa beklentilerini karşılama baskısı veya performansa dayalı ücretleri azami düzeye ulaştırma isteği sebebiyle, finansal tabloların önemli ölçüde yanlış sunularak hileli finansal raporlamaya yol açacak pozisyonları yönetimin kasıtlı olarak alması neticesinde ortaya çıkabilir. Bazı işletmelerde yönetim, vergiyi asgari düzeye indirmek için kazançları önemli ölçüde azaltmaya veya banka finansmanını garanti altına almak için kazançları olduğundan çok göstermeye eğilimli olabilir.

A3. Hileli finansal raporlama, aşağıdaki şekillerde yapılabilir:

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi (evrakta sahtecilik dâhil) veya değiştirilmesi.
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı

olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması.

- Tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

A4. Hileli finansal raporlama genellikle, etkin şekilde işliyor görünen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesini içerir. Hile, aşağıdakilere benzer tekniklerin kasıtlı bir şekilde kullanılarak kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi suretiyle gerçekleştirilebilir:

- Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek veya başka hedeflere ulaşmak amacıyla, özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapmak.
- Hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıları uygun olmayan biçimde değiştirmek.
- Raporlama döneminde meydana gelen olay ve işlemleri finansal tablolara yansıtmamak veya zamanından önce ya da sonra yansıtmak.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken açıklamaları ihmal etmek, yanlış sunmak veya bunların anlaşılmasını zorlaştırmak.
- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek hususları gizlemek.
- İşletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı göstermek amacıyla kurgulanmış karmaşık işlemler gerçekleştirmek.
- Önemli ve olağan dışı işlemlerin şartlarını ve bunlarla ilgili kayıtları değiştirmek.

A5. Varlıkların kötüye kullanılması, işletme varlıklarının çalınması eylemini içerir ve çoğunlukla çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Bununla birlikte kötüye kullanma, genellikle bu eylemi tespit edilmesi zor yöntemlerle daha kolay örtbas edebilecek veya gizleyebilecek olan işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir. Varlıkların kötüye kullanılması, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere çeşitli yollarla gerçekleştirilebilir:

- Tahsilatın zimmete geçirilmesi (örneğin, alacak hesaplarındaki tahsilatın kötüye kullanılması veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilatın kişisel banka hesaplarına aktarılması).
- Fiziki varlıkların veya fikri hakların çalınması (örneğin, kişisel kullanım veya satış amacıyla stokların çalınması, satış amacıyla hurdaların çalınması, işletmeye ait teknolojik verilerin rakip işletmelerle gizli anlaşmalar yapılarak menfaat karşılığı verilmesi).
- İşletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması (örneğin, hayali satıcılara ödeme yapılması, fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığında işletmenin satın alma birimi çalışanlarına tedarikçiler tarafından ödeme yapılması, hayali çalışanlara ödeme yapılması).
- İşletme varlıklarının kişisel amaçlar için kullanılması (örneğin, işletme varlıklarının kişisel kredi veya ilişkili taraf kredisi için teminat olarak kullanılması).

Varlıkların kötüye kullanılmasında genellikle, varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde

teminat olarak verildiğini gizlemek amacıyla yanlış ya da yanıltıcı belge veya kayıtlar düzenlenmesi söz konusu olur.

Hilenin Tespitine ve Önlenmesine İlişkin Sorumluluk

Denetçinin Sorumlulukları (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A6. Mevzuat ve etik hükümler, denetçinin ilave prosedürler uygulamasını ve ilave adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar *(Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermek için adım atmasını ve ilave adımların gerekip gerekmediğini belirlemesini gerektirir. Bu tür adımlar, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar hakkında, denetim ekibi içerisindeki denetçiler arasında veya topluluğa bağlı işletme veya işletme birimlerinde topluluk finansal tablolarının denetimi dışında başka bir denetim faaliyeti yürüten diğer denetçiler arasında iletişim kurulmasını kapsayabilir.[15]

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A7. Kamu sektöründe görev yapan denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları, mevzuattan veya denetçinin yetki dayanağından kaynaklanabilir. Bu sebeple, kamu sektöründe görev yapan denetçinin sorumlulukları, finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" riskleriyle sınırlı olmayabilir, denetçinin hile risklerinin dikkate alınmasıyla ilgili daha geniş bir sorumluluğu da bulunabilir.

Mesleki Şüphecilik (Bkz.: 13-15 inci paragraflar)

A8. Mesleki şüphecilik, elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceğine işaret edip etmediğinin sürekli olarak sorgulanmasını gerektirir. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve bu bilgilerin hazırlanması ve muhafazasına ilişkin -varsa- kontrol faaliyetleri bileşenindeki belirlenen kontrollerin göz önünde bulundurulmasını içerir. Hilenin özellikleri sebebiyle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik özel bir öneme sahiptir.

A9. Denetçinin, işletme yönetiminin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlük ve güvenilirliklerine ilişkin geçmiş deneyimlerini göz ardı etmesi beklenmemekle birlikte, içinde bulunulan şartlar değişmiş olabileceğinden, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirirken denetçinin, mesleki şüpheciliğini devam ettirmesi özel önem arz eder.

A10. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim, nadiren belgelerin gerçek olduğunun ispatlanmasını içerir. Denetçinin belgelerin gerçek olduğunu ispat etme konusunda eğitimli veya uzman olması da beklenmez.[16] Bununla birlikte bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya belgenin değiştirilmiş ancak kendisine bildirilmemiş olduğuna inanmasını gerektirecek durumlar belirlemesi hâlinde denetçinin, araştırmalarını derinleştirmek için uygulayacağı muhtemel denetim prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- Doğrudan üçüncü bir taraftan teyit alınması.
- Belgenin gerçekliğini değerlendirmek amacıyla bir uzman çalışmasının kullanılması.

---

[15] Etik Kurallar, A360.16-360.18 U1 paragrafları

[16] BDS 200, A49 paragrafı

Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A11. İşletmenin finansal tablolarının, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine açıklığının denetim ekibi içinde müzakere edilmesi:

- Daha deneyimli denetim ekibi üyelerine, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa açık olabileceği hakkındaki görüşlerini paylaşma fırsatı verir.
- Denetçinin, hileye açık olma durumuna karşı yapılacak uygun işleri belirlemesine ve belirli denetim prosedürlerinin hangi denetim ekibi üyesi tarafından uygulanacağına karar vermesine imkân sağlar.
- Denetçinin, denetim prosedürleri sonuçlarının denetim ekibi arasında nasıl paylaşılacağını ve dikkatini çeken her türlü hile iddiasını nasıl ele alacağını belirlemesine imkân sağlar.

A12. Söz konusu müzakere aşağıdaki gibi konuları içerebilir:

- İşletmenin finansal tablolarının (münferit finansal tablolar ve açıklamalar dâhil) nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlığa açık olabileceği, yönetimin nasıl hileli finansal raporlama yapabileceği ve bunu nasıl gizleyebileceği ile işletme varlıklarının nasıl kötüye kullanılabileceği hakkında denetim ekibi üyeleri arasında görüş alışverişinin yapılması.
- Kazanç yönetiminin göstergesi olabilecek durumlar ile yönetim tarafından kazançların hileli finansal raporlamaya yol açabilecek şekilde yönetilmesi amacıyla uygulanabilecek yöntemlerin değerlendirilmesi.
- Yönetimin, açıklamaları, açıklanan hususların uygun bir şekilde anlaşılmasını engelleyecek şekilde sunması riskinin değerlendirilmesi (örneğin, çok fazla önemsiz bilgiye yer verilmesi veya açık olmayan ya da karmaşık bir dil kullanılması suretiyle).
- İşletmeyi etkileyen ve yönetim veya diğer taraflar üzerinde hile yapmaları konusunda teşvik veya baskı oluşturabilen, yapılacak hile için fırsat yaratabilen ve yönetimin veya diğer tarafların yapılan hileyi rasyonelleştirmesini sağlayıcı bir kültür veya ortama işaret edebilen bilinen iç ve dış faktörlerin değerlendirilmesi.
- Nakit veya kötüye kullanıma açık diğer varlıklara erişimi olan çalışanların gözetimine yönetimin katılımının değerlendirilmesi.
- Yönetim veya çalışanların davranış ya da yaşam biçimlerindeki olağan dışı veya açıklanamayan ve denetim ekibinin dikkatini çeken değişikliklerin değerlendirilmesi.
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık ihtimalinin denetim boyunca akılda tutulması gerektiğinin vurgulanması.
- Karşılaşılması hâlinde hile ihtimalinin göstergesi olabilecek durumların göz önünde bulundurulması.
- Uygulanacak denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamına öngörülemezlik unsurunun nasıl dâhil edilebileceğinin değerlendirilmesi.
- Belirli türdeki denetim prosedürlerinin diğerlerinden daha etkin olup olmadığının ve işletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı önemli yanlışlığa olan açıklığına karşılık

vermek üzere seçilebilecek denetim prosedürlerinin değerlendirilmesi.

- Denetçinin haberdar olduğu her türlü hile iddiasının dikkate alınması.
- Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskinin dikkate alınması.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar

Yönetimin Sorgulanması

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerine İlişkin Yönetim Tarafından Yapılan Değerlendirme (Bkz.: 18(a) paragrafı)

A13. Yönetim, işletmenin iç kontrolüne ve finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunu kabul eder. Bu sebeple denetçinin, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik kontrollere ve hile kaynaklı risklere ilişkin olarak yönetimin kendi değerlendirmesi hakkında yönetimi sorgulaması uygundur. Yönetimin bu tür risk ve kontrollere ilişkin değerlendirmesinin niteliği, kapsamı ve sıklığı işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Bazı işletmelerde yönetim, yıllık olarak veya sürekli izleme sürecinin bir parçası olarak ayrıntılı değerlendirmeler yapabilir. Diğer işletmelerde ise bu değerlendirme, daha basit bir yapıda olabilir ve daha az sıklıkta yapılabilir. Yönetim tarafından yapılan değerlendirmenin niteliği, kapsamı ve sıklığı, denetçinin işletmenin kontrol çevresini tanımasıyla ilgilidir. Örneğin, yönetimin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin bir değerlendirme yapmamış olması, bazı durumlarda, yönetimin iç kontrole önem vermediğinin bir göstergesi olabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A14. Bazı işletmelerde, özellikle küçük işletmelerde, yönetim tarafından yapılan değerlendirmenin odak noktası, çalışanlar tarafından yapılan hilelere veya varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin riskler olabilir.

Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Bu Risklere Karşılık Verilmesinde Yönetimin İzlediği Süreç (Bkz.: 18(b) paragrafı)

A15. Yönetimin izlediği süreçler, birden fazla yerde faaliyet gösteren işletmelerde, faaliyet yerlerine veya faaliyet bölümlerine göre farklı düzeylerde olabilir. Yönetim ayrıca, hile riskinin ortaya çıkmasının daha muhtemel olduğunu düşündüğü faaliyet yerlerini veya faaliyet bölümlerini belirlemiş olabilir.

Yönetimin ve İşletmedeki Diğer Kişilerin Sorgulanması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A16. Denetçi tarafından yönetimin sorgulanması, finansal tablolardaki, çalışanlar tarafından yapılan hileden kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin faydalı bilgiler sağlayabilir. Ancak bu tür sorgulamaların, finansal tablolardaki, yönetim tarafından yapılan hileden kaynaklanan "önemli yanlışlık" riskleri hakkında faydalı bilgiler sağlama ihtimali düşüktür. İşletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması bu kişilere, başka yollardan denetçiye aktarılamayacak bilgileri iletme fırsatı verir.

A17. Mevcut veya şüphelenilen hile hakkında denetçinin doğrudan sorgulayabileceği işletme içinden diğer kişilere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Finansal raporlama sürecinde doğrudan yer almamış, işletme faaliyetlerini yürüten kişiler.
- Farklı yetki düzeyine sahip çalışanlar.

- Karmaşık veya olağan dışı işlemleri başlatan, sürdüren veya kaydeden çalışanlar ile bu çalışanları yönlendiren, gözetimini yapan veya izleyen kişiler.
- İşletmede istihdam edilen hukuk müşaviri.
- Baş etik sorumlusu veya eş değer kişi.
- Hile iddialarının ele alınmasından sorumlu kişi veya kişiler.

A18. Yönetim, genellikle hile yapmaya en elverişli konumdadır. Bu sebeple denetçi, yönetimin sorgulamalar sırasında verdiği cevapları mesleki şüphecilik içinde değerlendirirken, bu cevapları başka bilgilerle doğrulamayı gerekli görebilir.

İç Denetim Fonksiyonunun Sorgulanması (Bkz.: 20 nci paragraf)

A19. BDS 315 ve BDS 610, iç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerin denetimlerine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.[17] Denetçi, hile bakımından bu BDS'lerin hükümlerini yerine getirirken, örneğin aşağıda belirtilenler dâhil olmak üzere, iç denetim fonksiyonunun belirli faaliyetleri hakkında sorgulama yapabilir:

- Hilenin tespiti amacıyla -varsa- iç denetim fonksiyonu tarafından yıl içinde uygulanan prosedürler.
- Yönetimin, bu prosedürler sonucunda elde edilen her türlü bulguya yeterli karşılık verip vermediği.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar Tarafından Yapılan Gözetimin Anlaşılması (Bkz.: 21 inci paragraf)

A20. Üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin; riskin izlenmesine, finansal kontrole ve mevzuata uyulmasına yönelik sistemlerinin gözetimini yapar. Gelişmiş kurumsal yönetim uygulamalarına sahip birçok ülkede üst yönetimden sorumlu olanlar, hile risklerine ve bu tür riskleri ele alan kontrollere ilişkin işletme tarafından yapılan değerlendirmenin gözetiminde aktif bir rol oynar. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetimin sorumlulukları ülkelere ve işletmelere göre değişebileceğinden, denetçinin yapılan gözetim faaliyetlerini anlayabilmesi için bu kişilerin sorumluluklarını anlaması önemlidir.[18]

A21. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan gözetimin anlaşılması; işletmenin yönetim hilesine açıklığı, hile risklerini ele alan kontrollerin yeterliliği ve yönetimin yetkinliği ile dürüstlüğü hakkında bir anlayış sağlayabilir. Denetçi bu tür konuların müzakere edildiği toplantılara katılmak, bu toplantıların tutanaklarını okumak veya üst yönetimden sorumlu olanları sorgulamak gibi çeşitli yollarla bu konuları anlayabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A22. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenir. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu tür durumlarda, yönetimden ayrı bir gözetim yapılmadığı için denetçinin yapması gereken ilave bir işlem bulunmamaktadır.

---

[17] BDS 315, 14(a) ve 24(a)(ii) paragrafları ve BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması"

[18] BDS 260'ın A1-A8 paragrafları, işletmenin üst yönetim yapısının iyi tanımlanmamış olduğu durumlarda denetçinin kiminle iletişime geçeceğini açıklar.

Diğer Bilgilerin Dikkate Alınması (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A23. Analitik prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilen bilgilere ek olarak, işletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında elde edilen diğer bilgiler de hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde faydalı olabilir. Denetim ekibi üyeleri arasında yapılan müzakereler, bu tür risklerin belirlenmesine yardımcı olan bilgiler sağlayabilir. Ayrıca, denetçi tarafından müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesi süreçlerinden elde edilen bilgiler ile işletmede yapılan diğer denetimlerden, örneğin ara dönem finansal bilgilerin sınırlı bağımsız denetiminden elde edilen deneyim, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde faydalı olabilir.

Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 25 inci paragraf)

A24. Hilenin genellikle gizlenmiş olması, tespit edilmesini oldukça zorlaştırır. Bununla birlikte denetçi, hileye teşvikin veya bu yönde baskının olduğuna işaret eden veya hile yapma fırsatı sağlayan olay veya durumları (hile riski faktörlerini) belirleyebilir. Örneğin:

- İlave özkaynak finansmanı sağlamak için üçüncü tarafların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile yapma konusunda bir baskı oluşturabilir,
- Gerçekçi olmayan kâr hedeflerinin tutturulması hâlinde ciddi primlerin verileceği taahhüdü, hile yapma konusunda bir teşvik unsuru oluşturabilir,
- Etkin olmayan bir kontrol çevresi, hile yapma fırsatı oluşturabilir.

A25. Hile riski faktörleri önemine göre kolaylıkla sıralanamaz. Hile riski faktörlerinin ciddiliği, büyük ölçüde farklılık gösterir. İşletmeye özgü şartlardan dolayı bu faktörlerden bazılarının "önemli yanlışlık" riski oluşturmadığı işletmeler de mevcut olabilir. Bu sebeple, hile riski faktörünün bulunup bulunmadığının ve bu faktörün finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde dikkate alınıp alınmayacağının belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir.

A26. Ek 1'de, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasıyla ilgili hile riski faktörlerine ilişkin örnekler verilmiştir. Bu risk faktörlerine ilişkin örnekler, genellikle hilenin bulunduğu durumlarda mevcut olan üç şart esas alınarak sınıflandırılmıştır:

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsat ve
- Hileli eylemi rasyonelleştirme kabiliyeti.

Hile riski faktörleri; kontroller dikkate alınmadan önce, yanlışlığa açıklığa neden olan şartlardan kaynaklanan teşvik, baskı veya fırsatlarla ilgili olabilir. Yönetimin kasıtlı taraflılığını da içeren hile riski faktörleri, yapısal riski etkiledikleri ölçüde yapısal risk faktörleridir.[19] Hile riski faktörleri; hile yapma fırsatı oluşturan veya yönetimin hileli eylemleri rasyonelleştirmeye ilişkin tutum veya kabiliyetini etkileyen, işletmenin iç kontrol sistemi içerisindeki şartlarla da ilgili olabilir. Hileli eylemin rasyonelleştirilmesine izin veren bir tutum yansıtan hile riski faktörleri, denetçi tarafından kolayca gözlemlenemeyebilir. Bununla birlikte denetçi, örneğin, işletmenin kontrol çevresine ilişkin kanaat edinme yükümlülüğü

[19] BDS 315, 12(i) paragrafı

vasıtasıyla[20], böyle bir bilginin varlığının farkına varabilir. Ek 1'de tanımlanan hile riski faktörleri, denetçilerin karşılaşabilecekleri durumların çoğunu kapsamakla birlikte sadece örnek niteliğinde olup, başka risk faktörleri de bulunabilir.

A27. İşletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve ortaklık yapısı gibi özellikleri, ilgili hile riski faktörlerinin değerlendirilmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Örneğin, büyük bir işletmede, yönetimin uygunsuz bir uygulama yapmasını sınırlandıran aşağıdaki gibi faktörler bulunabilir:

- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan etkin gözetimler.
- Etkin bir iç denetim fonksiyonu.
- Yazılı iş ahlâkı kurallarının bulunması ve uygulanmasının sağlanması.

Ayrıca, işletmenin faaliyet bölümleri itibarıyla dikkate alınan hile riski faktörleri, işletmenin geneli itibarıyla dikkate alınanlarla kıyaslandığında farklı bir anlayış oluşturabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A28. Küçük bir işletmede yukarıda belirtilen hususların bazıları veya tamamı geçersiz veya daha az ilgili olabilir. Örneğin, küçük bir işletmede yazılı iş ahlâkı kuralları bulunmayabilir; bunun yerine işletme, yönetimin örnek davranışlarıyla ve sözlü iletişim yoluyla dürüstlük ve etik davranışın önemini vurgulayan bir kültür geliştirmiş olabilir. Küçük bir işletmede yönetimin tek bir kişinin hâkimiyeti altında olması, yönetimin genellikle tek başına iç kontrole ve finansal raporlama sürecine ilişkin uygun bir tutum sergileyemeyeceği ve bunu yansıtamayacağı anlamına gelmez. Bazı işletmelerde yönetim onayının alınmasının zorunlu kılınması, aksi takdirde yetersiz olabilecek kontrollerin eksikliğini kapatabilir ve çalışanlar tarafından hile yapılması riskini azaltabilir. Bununla beraber, yönetimin tek bir kişinin hâkimiyetinde olması, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine fırsat verdiğinden, potansiyel bir iç kontrol eksikliği olabilir.

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Hasılatın Finansal Tablolara Alınmasına İlişkin Hile Riskleri (Bkz.: 27 nci paragraf)

A29. Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar, örneğin çoğunlukla hasılatın gerçekleşmeden finansal tablolara alınması veya gerçek olmayan hasılatın kaydedilmesi yoluyla hasılatın olduğundan fazla gösterilmesinden kaynaklanır. Bununla birlikte söz konusu yanlışlıklar, hasılatın doğru olmayan bir şekilde daha sonraki bir döneme kaydırılması yöntemiyle, olduğundan az gösterilmesinden de kaynaklanabilir.

A30. Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin hile riskleri, bazı işletmelerde diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Örneğin, performansın yıldan yıla hasılat veya kâr artışına göre ölçüldüğü borsada işlem gören işletmelerde yönetim üzerinde, hasılatın doğru olmayan bir şekilde finansal tablolara alınarak hileli finansal raporlama yapması yönünde baskı veya teşvik olabilir. Benzer şekilde, hasılatının büyük bir bölümünü nakit satışlar yoluyla elde eden işletmelerde, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin hile riskleri daha fazla olabilir.

[20] BDS 315, 21 inci paragraf

A31. Hasılatın finansal tablolara alınmasında hile risklerinin bulunduğu varsayımının aksi ispat edilebilir. Örneğin, tek tip basit bir hasılat doğuran işlemin bulunduğu durumda denetçi, hasılatın finansal tablolara alınmasında hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskinin bulunmadığı sonucuna varabilir. Kiraya verilen tek bir mülkten elde edilen kira hasılatı bu duruma örnek olarak verilebilir.

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi, Değerlendirilmesi ve İşletmenin İlgili Kontrollerinin Anlaşılması (Bkz.: 28 inci paragraf)

A32. Yönetim, uygulamayı seçtiği kontrollerin ve üstlenmeyi seçtiği risklerin nitelik ve kapsamlarını belirlerken muhakemede bulunabilir.[21] Yönetim, hileyi önlemek ve tespit etmek için hangi kontrolleri uygulayacağına karar verirken, finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlığa sebep olabilecek riskleri değerlendirir. Bu değerlendirmenin bir parçası olarak yönetim, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini azaltacak belirli bir kontrolü uygulamanın ve sürdürmenin fayda–maliyet açısından uygun olmayacağı sonucuna varabilir.

A33. Bu sebeple denetçinin, yönetimin hileyi önlemek ve tespit etmek için tasarladığı, uyguladığı ve sürdürdüğü kontrolleri anlaması önemlidir. Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini ele alan kontrolleri belirlerken denetçi, örneğin yönetimin görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanmamasıyla bağlantılı olan riskleri kabul etmeyi, bilerek seçtiğini öğrenebilir. Bu kontrollerin belirlenmesi, tasarımlarının değerlendirilmesi ve uygulanıp uygulanmadıklarına karar verilmesi sırasında elde edilen bilgi denetçinin, finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlık bulunması risklerine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek hile riski faktörlerini belirlemesinde faydalı olabilir.

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler

Yapılacak Genel İşler (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A34. Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işlerin belirlenmesi genellikle, artırılmış mesleki şüpheciliğin denetimin tamamına nasıl yansıtılacağının değerlendirilmesini içerir. Bu yansıtma örneğin, aşağıdakiler vasıtasıyla sağlanabilir:

- Önemli işlemleri doğrulamak için incelenecek olan belgelerin nitelik ve kapsamlarının seçimindeki hassasiyetin artırılması.
- Yönetimin önemli konulara ilişkin açıklamalarını veya beyanlarını doğrulama ihtiyacına yönelik farkındalığın artırılması.

Bu durum, planlanan özel prosedürlerden ayrı olarak dikkate alınması gereken daha genel hususları da içerir. Bu hususlar, 30 uncu paragrafta sıralanan ve aşağıda açıklanan konuları içerir.

Personelin Görevlendirilmesi, Yönlendirilmesi ve Gözetimi (Bkz.: 30(a) paragrafı)

A35. Denetçi, örneğin denetimde hukuk ve bilgi teknolojisi (BT) uzmanları gibi ihtisas gerektiren alanlarda bilgi ve beceri sahibi kişileri veya daha deneyimli ilave kişileri görevlendirerek, belirlenen hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine karşılık verebilir.

[21] BDS 315, A56 paragrafı

A36. Yapılacak yönlendirme ve gözetimin kapsamı, denetçinin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine yönelik değerlendirmesine ve çalışmayı yürüten denetim ekibi üyelerinin yetkinliklerine göre belirlenir.

Denetim Prosedürlerinin Seçiminde Öngörülemezlik (Bkz.: 30(c) paragrafı)

A37. İşletmelerde, denetimler sırasında normalde uygulanan denetim prosedürlerine aşina olan kişiler hileli finansal raporlamayı daha iyi gizleyebildiklerinden, uygulanacak denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamlarının seçimine öngörülemezlik unsurunun dâhil edilmesi önemlidir. Bu husus, örneğin aşağıda verilen uygulamalar yoluyla sağlanabilir:

- Önemlilik veya risk düzeyinden dolayı test edilmeyecek yönetim beyanları ile seçilen hesap bakiyeleri için maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak.
- Denetim prosedürlerinin zamanlamasını beklenenden farklı bir zamana kaydırarak.
- Farklı örnekleme yöntemleri kullanarak.
- Denetim prosedürlerini, esas yerlerinde haber vermeden veya farklı yerlerde uygulayarak.

Yönetim Beyanı Düzeyinde Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri (Bkz.: 31 inci paragraf)

A38. Yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı denetçinin yapacağı işler, denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının aşağıda belirtilen şekillerde değiştirilmesini içerebilir:

- Daha güvenilir ve ihtiyaca uygun denetim kanıtları veya doğrulayıcı ilave bilgiler elde etmek amacıyla, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi gerekebilir. Bu değişiklikler, uygulanacak denetim prosedürlerinin türünü ve bileşimini etkileyebilir. Örneğin:
  - Belirli varlıkların tetkiki veya fiziksel olarak gözlemlenmesi daha önemli hâle gelebilir ya da denetçi önemli hesaplarda veya elektronik işlem dosyalarında yer alan bilgiler hakkında daha fazla kanıt toplamak için bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanmayı tercih edebilir.
  - Denetçi, doğrulayıcı ilave bilgi elde etmek amacıyla prosedürler tasarlayabilir. Örneğin denetçinin, yönetimin kazanç beklentilerini karşılama baskısı altında olduğunu tespit etmesi hâlinde; yönetimin, hasılatın finansal tablolara alınmasını engelleyen şartlar içeren satış sözleşmeleri yapmak veya satışları teslimattan önce fatura etmek suretiyle satışları olduğundan fazla göstermesi riski bulunabilir. Bu tür durumlarda denetçi, örneğin sadece mevcut tutarların doğrulanması amacıyla değil; aynı zamanda satış sözleşmelerinin tarih, iade etme hakkı ve teslimat şartları gibi ayrıntılarını doğrulamaya yönelik dış teyit yöntemleri tasarlayabilir. Ayrıca denetçi, satış sözleşmelerindeki ve teslimat şartlarındaki her türlü değişikliğe ilişkin olarak finansal işlerden sorumlu olmayan personeli sorgulamak suretiyle bu tür dış teyitleri desteklemeyi faydalı bulabilir.
- Maddi doğrulama prosedürlerinin zamanlamasının değiştirilmesi gerekebilir. Denetçi, bir maddi doğrulama testinin dönem sonunda veya dönem sonuna yakın bir zamanda yapılmasının, hile kaynaklı bir "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği riske karşı

daha etkili bir sonuç vereceği kararına varabilir. Kasıtlı yanlışlık veya manipülasyon olarak değerlendirilen riskleri dikkate aldığında denetçi, denetim prosedürlerinin denetim sonuçlarını ara bir tarihten dönem sonuna taşımada etkili olmayacağına karar verebilir. Buna karşın, örneğin, hasılatın uygun olmayan bir şekilde finansal tablolara alınması gibi kasıtlı bir yanlışlık ara dönemde başlatılmış olabilir. Bu durumda denetçi, maddi doğrulama prosedürlerini, raporlama döneminin başlarında veya raporlama dönemi boyunca meydana gelen işlemlere uygulamayı seçebilir.

- Uygulanan denetim prosedürlerinin kapsamı, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmeyi yansıtır. Örneğin, örneklem sayısının artırılması veya analitik prosedürlerin daha ayrıntılı bir düzeyde uygulanması uygun olabilir. Ayrıca, bilgisayar destekli denetim teknikleri, elektronik işlemlerin ve hesap dosyalarının daha kapsamlı biçimde test edilmesini sağlayabilir. Bu tür teknikler; önemli elektronik dosyalardan örnek işlemler seçilmesi, belirli özellikleri olan işlemlerin sınıflandırılması veya örnekleme yerine tüm ana kitlenin test edilmesi için kullanılabilir.

A39. Denetçinin stok miktarlarını etkileyen hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riski belirlemesi durumunda işletmenin stok kayıtlarının incelenmesi, fiziki stok sayımı sırasında veya sonrasında özel olarak dikkat edilmesi gereken stokların bulunduğu yerlerin veya stok kalemlerinin belirlenmesinde yardımcı olabilir. Böyle bir inceleme, belirli yerlerdeki stok sayımlarının önceden haber verilmeden gözlemlenmesi veya aynı tarihte tüm yerlerde stok sayımı yapılması kararının alınmasına yol açabilir.

A40. Denetçi, birçok yönetim beyanını ve hesap bakiyesini etkileyen hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riski belirleyebilir. Etkilenen hususlar arasında varlıkların değerlemesi, (işletme satın alımları, yeniden yapılanmalar veya bir faaliyet bölümünün elden çıkarılması gibi) belirli işlemlere ilişkin tahminler ve (emeklilik ve diğer işten ayrılma sonrası fayda yükümlülükleri veya çevresel iyileştirmelere ilişkin borçlar gibi) tahakkuk eden diğer önemli yükümlülükler yer alabilir. Bu risk ayrıca, yinelenen tahminlere ilişkin varsayımlardaki önemli değişikliklerle ilgili olabilir. İşletme ve çevresinin tanınması sırasında toplanan bilgiler, bu tür yönetim tahminlerinin makul olup olmadığının ve bu tahminlere dayanak oluşturan muhakeme ve varsayımların değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Yönetim tarafından önceki dönemlerde yapılan benzer muhakeme ve varsayımların geriye dönük olarak gözden geçirilmesi, yönetim tahminlerini destekleyen muhakeme ve varsayımların makul olup olmadığı konusunda bir fikir sağlayabilir.

A41. Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanabilecek denetim prosedürlerine ilişkin örnekler, öngörülemezlik unsurunun dâhil edilmesini de içerecek şekilde, Ek 2'de yer almaktadır. Bu ekte, hasılatın finansal tablolara alınmasından kaynaklanan hileli finansal raporlama da dâhil olmak üzere hileli finansal raporlamadan ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlere ilişkin örnekler yer almaktadır.

Kontrollerin Yönetim Tarafından İhlal Edilmesi Riskine Karşı Uygulanacak Denetim Prosedürleri

Yevmiye Kayıtları ve Diğer Düzeltmeler (Bkz.: 33(a) paragrafı)

A42. Finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıklar, genellikle yevmiye kayıtlarının uygun olmayan veya yetkisiz şekilde yapılması suretiyle finansal raporlama sürecinin manipülasyonu şeklinde ortaya çıkar. Bu durum, dönem içinde veya dönem sonunda ortaya çıkabilir veya

yeniden sınıflandırmalar ve konsolidasyon düzeltmeleri gibi, yevmiye kayıtlarında yer almayan ancak yönetim tarafından yapılan ve finansal tablolarda raporlanan tutarlar üzerindeki düzeltmelerden kaynaklanabilir.

A43. Ayrıca otomatik süreç ve kontroller, dikkatsizlikten kaynaklanan hata riskini azaltsa da, kişilerin bu tür süreçleri (örneğin, otomatik olarak defteri kebire veya finansal raporlama sistemine aktarılan tutarları değiştirerek) ihlal etmesi riskini ortadan kaldırmaz. Bu sebeple denetçinin, yevmiye kayıtları üzerindeki kontrollerin[22] ihlaliyle bağlantılı "önemli yanlışlık" risklerini dikkate alması önemlidir. Bununla birlikte, bilgilerin otomatik olarak transfer edilmesi için BT'nin kullanıldığı yerlerde, kişiler tarafından bilgi sistemlerine yapılacak bu tür bir müdahalenin görünürde çok az kanıtı olabilir veya hiçbir kanıtı olmayabilir.

A44. Test etmek amacıyla yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin belirlenmesi ve seçilmesi ile seçilen kalemlere dayanak oluşturan belgelerin incelenmesi hususunda uygun bir yönteme karar verilirken aşağıdaki konular dikkate alınır:

- *Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi*: Hile riski faktörlerinin varlığı ve hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin denetçi tarafından belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında elde edilen diğer bilgiler, test edilecek belirli yevmiye kaydı sınıflarının ve diğer düzeltmelerin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur.

- *Yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler üzerinde uygulanan kontroller*: Yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin hazırlanmasında ve kayda geçirilmesinde etkin kontrollerin uygulanması, denetçinin bu kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmesi kaydıyla, zorunlu olan maddi doğrulama testlerinin kapsamını daraltabilir.

- *İşletmenin finansal raporlama süreci ve elde edilebilecek kanıtların niteliği*: İşletmelerin çoğunda işlemlerin rutin olarak işlenmesi süreci, manuel ve otomatik kontrollerin bir bileşimini içerir. Benzer şekilde, yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin işlenmesi süreci de manuel ve otomatik kontrollerin ikisini de içerebilir. Finansal raporlama sürecinde BT'nin kullanıldığı hâllerde, yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler sadece elektronik ortamda mevcut olabilir.

- *Hileli yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmelerin ayırt edici özellikleri*: Uygun olmayan yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmeler, genellikle kendilerine özgü ayırt edici özelliklere sahiptir. Bu özellikler arasında kayıtların (a) ilişkili olmayan, olağan dışı veya nadiren kullanılan hesaplar aracılığıyla yapılması, (b) genellikle yevmiye kayıtları yapmayan kişiler tarafından yapılması, (c) dönem sonunda veya çok az açıklama veya bilgi içeren ya da hiç bilgi içermeyen kapanış sonrası kayıtlar şeklinde yapılması, (ç) finansal tabloların hazırlanmasından önce veya bu tabloların hazırlanması sırasında belirli bir kodu olmayan hesaplara kaydedilmeleri veya (d) yuvarlanmış rakamlar veya sonları aynı biten ya da belirli bir kalıp taşıyan sayılar içermesi gibi hususlar yer alır.

- *Hesapların niteliği ve karmaşıklığı*: Uygun olmayan yevmiye kayıtları veya düzeltmeler (a) yapısı gereği karmaşık veya olağan dışı işlemler içeren, (b) önemli tahminler ve dönem sonu düzeltmeleri içeren, (c) geçmişten beri yanlışlıklara açık olan, (ç) mutabakat

[22] BDS 315, 26(a)(ii) paragrafı

sağlanmamış farklılıklar içeren veya zamanında mutabakat sağlanmamış olan, (d) topluluğa bağlı birimler veya bir işletmenin kendi bölümleri arasındaki işlemleri içeren veya (e) belirlenmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleriyle başka bir şekilde bağlantılı olan hesaplarda yapılabilir. Birden fazla yerde faaliyet gösteren veya topluluğa bağlı birimleri bulunan işletmelerin denetiminde, yevmiye kayıtlarının birden fazla faaliyet yerinden seçilmesine dikkat edilir.

- *Olağan iş akışı dışında yapılan yevmiye kayıtları veya diğer düzeltmeler*: Standart olmayan yevmiye kayıtları; aylık satışlar, satın alımlar ve nakit ödemeler gibi yinelenen işlemleri kaydetmek için kullanılan yevmiye kayıtlarınınkiyle aynı nitelik ve kapsamdaki kontrollere tabi tutulmayabilir.

A45. Denetçi, yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler için uygulanacak testlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Bununla birlikte, hileli yevmiye kayıtları ve diğer düzeltmeler genellikle raporlama dönemi sonunda yapıldığı için 33(a)(ii) paragrafı, denetçinin bu tarihte yapılan yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçmesini zorunlu kılar. Ayrıca, finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıklar dönem boyunca meydana gelebileceğinden ve hilenin nasıl yapıldığının gizlenmesi için yoğun bir çaba harcandığından, 33(a)(iii) paragrafı denetçinin, yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri dönem boyunca test etme ihtiyacı olup olmadığını dikkate almasını gerektirir.

Muhasebe Tahminleri (Bkz.: 33(b) paragrafı)

A46. Finansal tabloların hazırlanması yönetimin, önemli muhasebe tahminlerini etkileyen bir dizi yargıya varmasını veya varsayımda bulunmasını ve bu tahminlerin makul olup olmadığını sürekli olarak izlemesini gerektirir. Hileli finansal raporlama, genellikle muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu durum örneğin finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkileyerek onları aldatmak için;

- Kazancı istikrarlıymış gibi göstermek (dönemler arasındaki kazanç dalgalanmalarını azaltmak) veya
- Önceden belirlenen kazanç düzeyine ulaşmak,

amacıyla tüm karşılıkların veya yedeklerin olduğundan az ya da fazla gösterilmesinden kaynaklanabilir.

A47. Bir önceki döneme ait finansal tablolara yansıtılan önemli muhasebe tahminlerine ilişkin yönetimin yargı ve varsayımlarının geriye dönük olarak gözden geçirilmesinin amacı, yönetimin muhtemel bir taraflılığına ilişkin bir göstergenin bulunup bulunmadığına karar vermektir. Burada amaç, denetçinin bir önceki yılda mevcut olan bilgilere dayanarak yine bir önceki yılda varmış olduğu mesleki yargı konusunda şüphe oluşturmak değildir.

A48. Geriye dönük gözden geçirme, BDS 540 tarafından da zorunlu tutulmuştur.[23] Bu tür bir gözden geçirme;

- Yönetimin önceki muhasebe tahminlerinin etkinliği hakkında bilgi edinmeyi,

[23] BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 9 uncu paragraf

- Sonuçlar hakkında veya -uygun hâllerde- cari dönemde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla yeniden tahminleri hakkında denetim kanıtı elde etmeyi ve
- Tahmin belirsizliği gibi, finansal tablolarda açıklanması gerekebilen konularda denetim kanıtı elde etmeyi,

amaçlayan bir risk değerlendirme prosedürü olarak yürütülür. Uygulamada, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski taşıyabilecek taraflılık hususunda yönetimin yargı ve varsayımlarının denetçi tarafından bu BDS uyarınca gözden geçirilmesi, BDS 540'ın gerektirdiği gözden geçirmeyle bağlantılı olarak gerçekleştirilebilir.

Önemli İşlemlerin İş Mantığı (Bkz.: 33(c) paragrafı)

A49. Aşağıdakiler, olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin, hileli finansal raporlama yapmak veya varlıkların kötüye kullanımını gizlemek amacıyla yapılmış olabileceğinin göstergelerindendir:

- Bu tarz işlemlerin aşırı derecede karmaşık görünmesi (örneğin işlemin, konsolidasyona tabi bir topluluk içindeki birden fazla işletmeyi veya ilişkili olmayan birden fazla üçüncü tarafı içermesi).
- Yönetimin bu tarz işlemlerin niteliğine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmemiş olması ve bu konuda yetersiz belgelendirme yapılması.
- Yönetimin, ihtiyaç duyulan belirli bir muhasebe uygulamasına, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçelerden daha fazla önem vermesi.
- Özel amaçlı işletmeler dâhil, konsolide edilmemiş ilişkili tarafları içeren işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun şekilde incelenmemesi veya onaylanmaması.
- İşlemlerin, daha önceden belirlenmemiş ilişkili tarafları veya denetlenen işletmenin yardımı olmaksızın işlemi destekleyecek niteliği veya finansal gücü bulunmayan tarafları içermesi.

Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi (Bkz.: 35-38 inci paragraflar)

A50. BDS 330, denetçinin, uygulanan denetim prosedürleri ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediğinin gözden geçirmesini zorunlu kılar.[24] Bu gözden geçirme, esas olarak denetçinin muhakemesine dayanan nitel bir konudur. Bu tür bir gözden geçirme, ilave veya farklı denetim prosedürlerine ihtiyaç olup olmadığı konusunda ve hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri hakkında daha fazla fikir edinilmesini sağlar. Ek 3'te, hile ihtimaline işaret eden durumlara ilişkin örnekler yer almaktadır.

Genel Sonuç Oluşturulurken Denetimin Sonuna Doğru Uygulanan Analitik Prosedürler (Bkz.: 35 inci paragraf)

A51. Hangi trendlerin veya ilişkilerin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskine işaret edebileceğinin

[24] BDS 330, 25 inci paragraf

belirlenmesi, mesleki muhakeme gerektirir. Yılsonu hasılat ve gelirini içeren olağan dışı ilişkiler bu konuyla özellikle ilgilidir. Örneğin, raporlama döneminin son birkaç haftasında raporlanan, olağan kabul edilemeyecek kadar büyük tutardaki gelir veya olağan dışı işlemler ya da faaliyetlerden elde edilen nakit akışı trendleriyle tutarlı olmayan gelirler, bu kapsamda değerlendirilir.

Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi (Bkz.: 36-38 inci paragraflar)

A52. Bir hile, hile yapmaya yönelik teşvik veya baskıları ya da hile yapmak için algılanan fırsatları veya yapılan eylemlerin belirli bir seviyede rasyonelleştirilmesini içerdiğinden, gerçekleşmiş bir hilenin münferit bir vaka olma ihtimali düşüktür. Bu sebeple, toplam etkisi önemli olmasa bile belirli bir yerde çok sayıda yanlışlık bulunması örneğindeki gibi yanlışlıklar, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskinin göstergesi olabilir.

A53. Belirlenen hilenin etkileri şartlara bağlıdır. Örneğin, normalde önemsiz kabul edilebilecek bir hileye üst yönetimin dâhil olması durumunda, bu hile önemli olabilir. Yapılan beyanların tamlığı ve doğruluğu ile muhasebe kayıtlarının ve belgelerin gerçekliği hakkında şüpheler ortaya çıkabileceğinden, böyle durumlarda önceden elde edilen kanıtların güvenilirliği hakkında soru işaretleri oluşabilir. Çalışanların, yönetimin veya üçüncü tarafların dâhil olduğu bir muvazaalı işlem ihtimali de bulunabilir.

A54. BDS 450[25] ve BDS 700[26] yanlışlıkların yapısı ve değerlendirilmesi ile bu yanlışlıkların denetçi görüşü üzerindeki etkisine ilişkin hükümleri düzenler ve bu konuda rehberlik sağlar.

Denetçinin Denetime Devam Edememesi (Bkz.: 39 uncu paragraf)

A55. Denetçinin denetime devam edebilmesini tartışmalı hâle getiren istisnai durumlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İçinde bulunulan şartlarda denetçinin hileye ilişkin olarak gerekli gördüğü uygun adımların -hilenin finansal tablolar açısından önem arz etmediği durumlarda dahi- işletme tarafından atılmaması,
- Denetim testlerinin sonuçlarının ve denetçinin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinin, ciddi bir önemli ve yaygın hile riskine işaret etmesi veya
- Denetçinin, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların yetkinlik veya dürüstlükleri konusunda ciddi endişeler taşıması.

A56. Çok farklı durumlar ortaya çıkabileceği için bir denetimden çekilmenin tam olarak ne zaman uygun olduğunu açık bir şekilde tanımlamak mümkün değildir. İşletmeyle ilişkisini devam ettirmesinin denetçiye olan etkileri ile yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlardan birinin hileye dâhil olmasının (bu durum yönetimin beyan ve açıklamalarının güvenilirliğini etkileyebilir) etkileri, denetçinin varacağı sonuca tesir eden faktörler arasındadır.

A57. Bu tür durumlarda denetçinin mesleki ve yasal sorumlulukları bulunur ve bu sorumluluklar ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bazı ülkelerde örneğin, denetçinin, kendisini seçen kişi veya kişilere veya mevzuatı uygulayan ve düzenleyici kurumlara bildirimde bulunma veya

---

[25] BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

[26] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

rapor verme yükümlülüğü veya yetkisi olabilir. Şartların istisnai niteliği ve yasal yükümlülüklerin göz önünde bulundurulması zorunluluğu dikkate alındığında, denetçi bir denetimden çekilip çekilmeme kararı verirken ve -işletme ortaklarına, mevzuatı uygulayan ve düzenleyici kurumlara veya diğer taraflara rapor verme ihtimali dâhil- uygun eylem biçimini belirlerken, hukuki danışmanlık almayı uygun bulabilir.[27]

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A58. Kamu sektöründeki birçok durumda, görev ve yetkinin niteliği veya kamu yararı sebebiyle denetçinin denetimden çekilme seçeneği olmayabilir.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 40 ncı paragraf)

A59. BDS 580[28] denetimde, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan uygun beyanların alınmasına ilişkin hükümleri düzenler ve bu konuda rehberlik sağlar. Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul etmelerinin yanı sıra, işletmenin büyüklüğüne bakılmaksızın, hileyi önlemek ve tespit etmek amacıyla tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen iç kontrole ilişkin sorumluluklarını kabul etmeleri de önemlidir.

A60. Hilenin niteliği ve finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde denetçilerin karşılaştıkları zorluklar sebebiyle denetçinin, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan aşağıdaki hususları kendisiyle paylaştıklarını teyit eden bir yazılı beyan alması önemlidir:

(a) Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmelerin sonuçları,

(b) İşletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen hile hakkında sahip oldukları bilgiler.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.:41-43 ncü paragraflar)

A61. Bazı ülkelerde mevzuat, denetçinin belirli hususları yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara 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 bildirimin yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca hileyi 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.

Yönetimle Kurulacak İletişim (Bkz.: 41 inci paragraf)

A62. Denetçinin hilenin var olduğuna veya var olabileceğine dair kanıt elde etmesi hâlinde, konunun mümkün olan en kısa sürede yönetimin uygun bir kademesinin dikkatine sunulması önemlidir. Konu önemsiz olarak görülse bile (örneğin, işletmenin organizasyon yapısında alt

[27] Etik Kurallar, mevcut denetçinin yerini alan denetçiyle kurulacak iletişimler hakkında rehberlik sağlar.

[28] BDS 580, "Yazılı Beyanlar"

kademede bulunan bir çalışanla ilgili küçük bir zimmete geçirme vakası) bu işlemin yapılması gereklidir. Yönetimin hangi kademesinin uygun olduğuna karar vermek bir mesleki muhakeme konusudur ve bu konu muvazaalı işlem ihtimali ile şüphelenilen hilenin büyüklüğü ve niteliği gibi faktörlerden etkilenir. Yönetimin uygun kademesi genellikle, şüphelenilen hileye karışmış görünen kişilerin bulunduğu kademenin en az bir üstündeki kademedir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 42 nci paragraf)

A63. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla sözlü veya yazılı şekilde iletişim kurabilir. BDS 260, denetçinin sözlü veya yazılı iletişim kurma konusunda karar verirken dikkate alacağı etkenleri açıklar.[29] Denetçi, niteliği ve hassasiyeti sebebiyle kıdemli yöneticilerin dâhil olduğu veya finansal tablolarda önemli yanlışlığa yol açan bir hileyi zamanında bildirir ve ayrıca bunları yazılı olarak raporlamayı da gerekli görebilir.

A64. Bazı durumlarda, yönetim kademesinde bulunmayan çalışanların dâhil olduğu ve önemli bir yanlışlığa sebep olmayan bir hileden haberdar olması hâlinde denetçi, bu tür bir durumu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmeyi uygun görebilir. Ayrıca, üst yönetimden sorumlu olanlar da bu tür durumlar hakkında bilgilendirilmek isteyebilir. Denetimin başlangıç aşamasında, denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin bu çerçevede yapacağı bildirimlerin niteliği ve kapsamı konusunda bir anlaşmaya varması, iletişim sürecini kolaylaştırır.

A65. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlük ve güvenilirlikleri hakkında şüphe duyduğu istisnai durumlarda denetçi, atacağı uygun adımlara karar vermesine yardımcı olması için hukuki danışmanlık almayı uygun görebilir.

Hileye İlişkin Diğer Hususlar (Bkz.: 43 üncü paragraf)

A66. Hileye ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilecek diğer hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yönetimin, hileyi önlemeye ve tespit etmeye yönelik uygulanan kontrollerle ve finansal tablolardaki yanlışlık riskiyle ilgili değerlendirmelerinin niteliği, kapsamı ve sıklığı hakkındaki endişeler.
- Yönetimin, tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini uygun biçimde ele alamaması veya tespit edilen bir hileye uygun karşılığı verememesi.
- Yönetimin yetkinliği ve dürüstlüğü hakkındaki soru işaretleri de dâhil, denetçinin işletmenin kontrol çevresine ilişkin değerlendirmesi.
- Yönetimin, hileli finansal raporlama yaptığına işaret edebilecek eylemleri. Örneğin, yönetimin işletmenin performans ve kârlılığıyla ilgili finansal tablo kullanıcılarının algılarını etkileyerek bunları aldatmak amacıyla kazanç yönetimine işaret eden muhasebe politikalarını seçmesi ve uygulaması.
- Olağan iş akışı dışında görünen işlemlerle ilgili yetkilendirmelerin yeterliliğine ve tamlığına ilişkin endişeler.

[29] BDS 260, A38 paragrafı

Hilenin Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi (Bkz.: 44 üncü paragraf)

A67. BDS 250[30]; denetçinin sır saklama yükümlülüğünün değerlendirilmesi dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmenin gerekli olup olmadığına veya içinde bulunulan şartlar altında rapor etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesinde denetçiye daha fazla rehberlik sağlar.

A68. 44 üncü paragrafta öngörülen karar, karmaşık hususları ve mesleki muhakemeleri içerebilir. Buna göre denetçi, denetim şirketi içerisinden danışmanlık almayı (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinden) veya gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama yükümlülüğü ihlal edilmediği müddetçe). Denetçi, ayrıca sahip olduğu seçenekleri ve atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A69. Kamu sektöründe hileyi raporlama yükümlülüğü, hilenin denetim sürecinde tespit edilip edilmediğine bakılmaksızın, denetimin yetki dayanağının özel hükümlerine veya ilgili mevzuata tabi olabilir.

[30] BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması", A28-A34 paragrafları

Ek 1

(Bkz.: A26 paragrafı)

Hile Riski Faktörlerine İlişkin Örnekler

Bu Ek'te yer alan hile riski faktörleri, denetçilerin farklı durumlarda karşılaşabileceği faktörlere örnek olarak verilmiştir. Denetçinin, denetim sırasında dikkate aldığı iki tür hile bulunur: Hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması. Bunlara ilişkin örnekler ayrı ayrı sunulmuştur. Bu iki hile türünün her biri için risk faktörleri, hile kaynaklı önemli yanlışlıklar ortaya çıktığında genellikle mevcut bulunan üç şart esas alınarak ilave alt sınıflara ayrılmıştır: (a) Teşvikler/Baskılar, (b) Fırsatlar ve (c) Tutumlar/Rasyonelleştirmeler. Aşağıda yer alan risk faktörleri çok farklı durumları kapsamakla birlikte, sadece örnek niteliğindedir ve bu sebeple denetçi, ilave veya daha farklı risk faktörleri belirleyebilir. Örneklerin tamamı her durumda geçerli olmayıp, farklı büyüklüğe, ortaklık yapısına veya şartlara sahip işletmelerde bunların önem düzeyi değişebilir. Ayrıca, risk faktörlerine ilişkin örneklerin sıralaması, önem derecelerini veya meydana gelme sıklıklarını yansıtmaz.

Hile riski faktörleri; kontroller dikkate alınmadan önce, yanlışlığa açıklığa neden olan şartlardan kaynaklanan teşvik, baskı veya fırsatlarla (diğer bir ifadeyle, yapısal risk) ilgili olabilir. Hile riski faktörleri, yapısal riski etkiledikleri ölçüde yapısal risk faktörleridir ve yönetimin taraflılığından kaynaklanıyor olabilirler. Fırsatlarla ilgili hile riski faktörleri, belirlenen diğer yapısal risk faktörlerinden de kaynaklanıyor olabilir (örneğin, karmaşıklık veya belirsizlik, hile kaynaklı önemli yanlışlığa açıklığa neden olan fırsatlar oluşturabilir). Fırsatlarla ilgili hile riski faktörleri, işletmenin iç kontrolünde bulunan ve bu tür fırsatları oluşturan kısıtlamalar ve eksiklikler gibi, işletmenin iç kontrol sistemi içerisindeki şartlarla da ilgili olabilir. Tutum veya rasyonelleştirmelerle ilgili hile riski faktörleri, özellikle işletmenin kontrol çevresindeki kısıtlama veya eksikliklerden kaynaklanıyor olabilir.

Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Yanlışlıklara İlişkin Risk Faktörleri

Aşağıda, hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerine örnekler verilmiştir:

Teşvikler/Baskılar

Finansal istikrarın veya kârlılığın; genel ekonomik durum, sektörün durumu veya işletmenin faaliyet şartlarıyla ilgili aşağıda örnekleri verilen sebeplerden dolayı tehdit altında olması:

- Düşen kâr marjlarının eşlik ettiği, yüksek derecede rekabet veya pazar doygunluğu.
- Teknolojideki değişimler, ürünlerin modasının geçmesi veya faiz oranları gibi hızlı değişimlere karşı yüksek hassasiyet.
- Müşteri taleplerinin önemli derecede azalması ve genel ekonomide veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde artan şirket başarısızlıkları.
- İcra, iflas veya devralınma tehditleri oluşturan faaliyet zararları.
- Bir yandan kazanç ve kazanç artışları raporlanırken diğer yandan faaliyetlerden tekrar eden nakit çıkışlarının olması veya faaliyetlerden nakit girişleri elde edilememesi.
- Özellikle aynı sektördeki şirketlere kıyasla hızlı büyüme gösterilmesi veya olağan dışı kârlılığa sahip olunması.

- Muhasebe alanındaki veya mevzuattan kaynaklanan yeni yükümlülükler.

Aşağıdaki sebeplerden dolayı üçüncü tarafların beklenti veya gereksinimlerini karşılamak amacıyla yönetim üzerinde büyük bir baskı olması:

- Yatırım analistlerinin, kurumsal yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer üçüncü tarafların kârlılık veya trend seviyesine ilişkin beklentileri (özellikle aşırı derecede iddialı veya gerçek dışı beklentiler) ile yönetimin oluşturduğu beklentiler (örneğin, yönetimin fazlasıyla iyimser basın açıklamaları veya yıllık faaliyet raporlarındaki mesajları aracılığıyla oluşturduğu beklentiler).
- Önemli araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin veya yatırım harcamalarının finansmanı dâhil, rekabet gücünü devam ettirebilmek için ilave borçlanma veya özkaynak finansmanı ihtiyacı.
- Borsa kotasyon şartlarının yerine getirilmesinde, borcun geri ödenmesinde veya diğer borç sözleşmelerindeki şartların sağlanmasında yaşanan zorluklar.
- Kötü finansal sonuçların, işletme birleşmeleri veya ihale alımı gibi tamamlanmamış önemli işlemler üzerinde olumsuz etkilerinin olması veya olacağı beklentisinin bulunması.

Eldeki bilgilerin, aşağıdaki hususlar sebebiyle yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların şahsi finansal durumlarının işletmenin finansal performansından dolayı tehdit altında olduğunu göstermesi:

- İşletmede önemli finansal menfaatlerinin bulunması.
- Kazançlarının (örneğin ikramiyeler, hisse opsiyonları ve performansa dayalı ek ödeme düzenlemeleri) önemli bir bölümünün; hisse fiyatları, faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki iddialı hedeflere ulaşılmasına bağlı olması.[1]
- İşletme borçlarına karşılık kişisel teminatların verilmiş olması.

Yönetim veya işletme personeli üzerinde, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından oluşturulmuş finansal hedeflerin tutturulması (satış veya kârlılığa ilişkin teşvik hedefleri dâhil) konusunda aşırı bir baskının bulunması.

Fırsatlar

Sektörün veya işletme faaliyetlerinin niteliklerinin, aşağıda yer alan hususlar sebebiyle hileli finansal raporlama için elverişli bir ortam oluşturması:

- İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşmiş veya denetlenmeyen ya da başka bir denetim şirketi tarafından denetlenen ilişkili işletmelerle yapılan önemli ilişkili taraf işlemleri.
- Uygun olmayan veya piyasa şartları dışında gerçekleşen işlemlere sebep olacak şekilde işletmenin, tedarikçilerine veya müşterilerine, belirli şartları dayatmasına imkân veren güçlü bir finansal mevcudiyet veya belirli bir sektörü etkileme kabiliyeti.
- Doğrulanması zor olan subjektif yargıları veya belirsizlikleri içeren önemli tahminlere dayanan varlık, yükümlülük, hasılat veya giderler.

[1] Yönetimin teşvik planları, sadece belirli hesaplarla veya işletmenin seçilmiş belirli faaliyetleriyle ilgili hedeflere ulaşma şartına bağlı olabilir (bu hesaplar veya faaliyetler, bir bütün olarak işletme açısından önemli olmayabilir).

- Özellikle dönem sonuna yakın gerçekleşen ve "özün önceliği" çerçevesinde sorgulanması gereken önemli, olağan dışı veya oldukça karmaşık işlemler.
- Farklı iş ortam ve kültürlerinin bulunduğu ülkelerle veya ülkelerde gerçekleştirilen önemli faaliyetler.
- Görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, ticari aracıların kullanılması.
- Görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde bulunan önemli banka hesapları, bağlı ortaklık veya şube faaliyetleri.

Aşağıdaki sebeplerden dolayı yönetim üzerindeki izlemenin etkin olmaması:

- Telafi edici kontroller bulunmaksızın (sahibi tarafından yönetilmeyen bir işletmede) yönetime tek bir kişinin veya küçük bir grubun hâkim olması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal raporlama süreci veya iç kontrol üzerindeki gözetimlerinin etkin olmaması.

Aşağıdaki hususlarla işaret edildiği gibi, karmaşık veya istikrarsız bir organizasyon yapısının mevcudiyeti:

- İşletmede kontrol gücü olan kuruluş veya kişilerin belirlenmesindeki zorluk.
- Olağan dışı tüzel kişilikleri veya yönetime ilişkin yetki kademelerini içeren aşırı karmaşık organizasyon yapısı.
- Kıdemli yönetici, hukuk müşaviri veya üst yönetimden sorumlu olanların işten ayrılma oranının yüksek olması.

Aşağıdaki durumlardan kaynaklanan iç kontrol eksiklikleri:

- Otomatik kontroller ve ara dönem finansal raporlama üzerindeki kontroller (dış raporlamanın gerekli olduğu yerlerde) dâhil, işletmenin iç kontrol sistemini izleme sürecinin yeterli olmaması.
- Muhasebe, iç denetim veya BT'de verimsiz personelin istihdamı veya bu kişilerin işten ayrılma oranının yüksek olması.
- Önemli iç kontrol eksikliklerini içeren durumlar dâhil, etkin olmayan muhasebe ve bilgi sistemlerinin bulunması.

Tutumlar/Rasyonelleştirmeler

- Etkin olmayan bir şekilde; işletme değerlerinin veya iş ahlâkı kurallarının yönetim tarafından iletilmesi, uygulanması, desteklenmesi veya uygulanmasının sağlanması ya da uygun olmayan değerlerin veya iş ahlâkı kurallarının iletilmesi.
- Muhasebe politikalarının seçiminde veya önemli tahminlerin belirlenmesinde, finansal işlerden sorumlu olmayan yöneticilerin çok fazla rol alması.
- Geçmişte sermaye piyasası mevzuatı veya diğer ilgili mevzuatın ihlal edilmiş olması veya işletme, kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlar hakkında bu tür ihlallerin veya hilelerin yapıldığının iddia edilmesi.
- Hisse fiyatlarının artırılması veya fiyat artış trendinin sürdürülmesi konusunda yönetimin aşırı menfaatinin olması.

- Yönetimin analistlere, kredi verenlere ve diğer üçüncü taraflara iddialı veya gerçekçi olmayan tahminleri yerine getirme taahhüdünde bulunması.
- Yönetimin bilinen önemli iç kontrol eksikliklerini zamanında düzeltmemesi.
- Yönetimin vergisel amaçlarla, raporlanan kazançları asgari seviyeye indirmek için uygun olmayan yöntemler kullanması yönünde menfaatinin olması.
- Kıdemli yöneticilerdeki motivasyon düşüklüğü.
- İşletmenin sahibi olan yöneticilerin, şahsi işlemleriyle işletmenin işlemler arasında bir ayrım yapmaması.
- Halka açık olmayan bir işletmede hissedarlar arasında anlaşmazlık bulunması.
- Yönetimin önemlilik kavramına dayanarak, marjinal veya uygun olmayan muhasebeleştirmeyi haklı çıkarmaya yönelik tekrar eden girişimlerde bulunması.
- Yönetim ile mevcut veya önceki denetçi arasında aşağıdakilere benzer uyuşmazlıkların bulunması:
    - Muhasebe, denetim veya raporlamayla ilgili konularda mevcut veya önceki denetçiyle sıkça yaşanan anlaşmazlıklar.
    - Denetimin veya denetçi raporunun tamamlanması konusunda gerçekçi olmayan zaman kısıtlamalarının getirilmesi gibi denetçiden yerine getirmesi beklenen makul olmayan talepler.
    - Denetçinin, kişilere veya bilgiye erişimini uygun olmayan şekilde sınırlandıran veya üst yönetimden sorumlu olanlarla etkin biçimde iletişim kurmasını engelleyen kısıtlamalar.
    - Yönetimin, denetçiyi baskı altına almaya yönelik davranışları. Özellikle, denetçinin çalışmasının kapsamını veya denetimde görevlendirilen veya denetim süresince danışılan personelin seçimini veya sürekliliğini etkilemeye yönelik davranışları.

Varlıkların Kötüye Kullanılmasından Kaynaklanan Yanlışlıklara İlişkin Risk Faktörleri

Varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörleri de hilenin var olması hâlinde genelde mevcut bulunan üç şart esas alınarak sınıflandırılmıştır: Teşvikler/Baskılar, Fırsatlar ve Tutumlar/Rasyonelleştirmeler. Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerinden bazıları, varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar ortaya çıktığında da bulunabilir. Örneğin, yönetimin etkin olmayan izleme faaliyetleri veya diğer iç kontrol eksiklikleri, hileli finansal raporlamadan veya varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar söz konusu olduğunda ortaya çıkabilir. Aşağıda varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerine örnekler verilmiştir.

Teşvikler/Baskılar

Şahsi finansal yükümlülükler; nakit veya çalınmaya müsait diğer varlıklara erişimi olan yöneticiler veya çalışanlar üzerinde, varlıkları kötüye kullanma yönünde baskı oluşturabilir.

Nakit veya çalınmaya müsait diğer varlıklara erişimi olan çalışanlar ile işletme arasındaki anlaşmazlıklar da söz konusu çalışanlar üzerinde varlıkların kötüye kullanılması yönünde baskı oluşturabilir. Bu tür anlaşmazlıklar aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- Bilinen veya öngörülen işten çıkarmalar.

- Çalışanların ücret ve sair haklarında veya fayda planlarında yakın geçmişte yapılan veya yakın bir gelecekte yapılması öngörülen değişiklikler.
- Beklentilerle tutarlı olmayan terfiler, ücret ve sair haklar veya diğer ödüllendirmeler.

Fırsatlar

Belirli özellikler veya şartlar, varlıkların kötüye kullanıma açıklığını arttırır. Örneğin, aşağıdaki şartların bulunması hâlinde varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin fırsatlar artar:

- Kasada bulunan veya işlemlerde kullanılan yüksek miktarda nakit.
- Yükte hafif pahada ağır veya talebi yüksek olan stok kalemleri.
- Hamiline yazılı tahvil, elmas veya bilgisayar çipleri gibi kolaylıkla nakde dönüştürülebilen varlıklar.
- Küçük boyutlu, pazarlanabilir veya mülkiyetin zor ispatlandığı maddi duran varlıklar.

Varlıklar üzerinde yetersiz kontrollerin bulunması, söz konusu varlıkların kötüye kullanıma açıklığını arttırır. Örneğin, varlıkların kötüye kullanılması aşağıdaki hususların varlığından kaynaklanabilir:

- Görevlerin ayrılığı ilkesinin yetersiz uygulanması veya bağımsız kontrollerin yetersizliği.
- Kıdemli yöneticilerin seyahat ve diğer geri ödenebilir giderleri gibi harcamalarının yetersiz gözetimi.
- Varlıklardan sorumlu personelin yönetim tarafından yetersiz gözetimi, örneğin, uzak yerlerdeki faaliyetlerin yönlendirilmesinde, gözetiminde veya izlenmesindeki yetersizlikler.
- Varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yapılan araştırmaların yetersizliği.
- Varlıklara ilişkin tutulan kayıtların yetersizliği.
- İşlemlere ilişkin yetkilendirme ve onay sisteminin yetersizliği (örneğin, satın almadaki).
- Kasa, menkul kıymetler, stoklar veya maddi duran varlıklara yönelik fiziki koruma tedbirlerinin yetersizliği.
- Varlıklara ilişkin mutabakatların tam ve zamanında yapılmaması.
- Ticari mal iadeleri gibi işlemlerin zamanında ve doğru olarak belgelendirilmemesi.
- Kilit kontrol fonksiyonlarını yerine getiren çalışanların zorunlu izinlerinin olmaması.
- BT çalışanlarının varlıkları kötüye kullanmasına yol açacak şekilde, yönetimin BT hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması.
- Elektronik ortamlarda gerçekleşen işlemlere ilişkin sistem kayıtları (log) üzerindeki kontroller ve bunların gözden geçirilmesi dâhil, otomatik kayıtlar üzerindeki erişim kontrollerinin yetersiz olması.

Tutumlar/Rasyonelleştirmeler

- Varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin risklerin izlenmesine veya azaltılmasına olan ihtiyacın göz ardı edilmesi.

- Mevcut kontrollerin ihlal edilmesi veya bilinen iç kontrol eksiklikleri için uygun düzeltici adımların atılmaması suretiyle, varlıkların kötüye kullanımı üzerindeki kontrollerin göz ardı edilmesi.
- İşletmeden veya çalışanlara yapılan muameleden duyulan hoşnutsuzluğa veya tatminsizliğe işaret eden davranışlar.
- Varlıkların kötüye kullanıldığına işaret edebilecek tarzda yaşam biçiminde veya davranışlarda meydana gelen değişiklikler.
- Küçük hırsızlıklara gösterilen müsamaha.

Ek 2

(Bkz.: A41 paragrafı)

Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanabilecek Denetim Prosedürlerine İlişkin Örnekler

Aşağıda, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanabilecek denetim prosedürlerine ilişkin örnekler yer almaktadır. Aşağıda yer alan prosedürler çok farklı durumları kapsamakla birlikte, sadece örnektir ve bu sebeple her durumda en uygun veya zorunlu prosedür niteliğinde değildir. Ayrıca, bu prosedürlerin sıralaması, önem derecelerini yansıtmaz.

Yönetim Beyanı Düzeyinde Dikkate Alınacaklar

Denetçinin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesi sonucunda yapılacak belirli işler; belirlenen hile riski faktörlerinin veya şartlarının çeşitlerine veya bileşimlerine, işlem sınıflarına, hesap bakiyelerine, açıklamalara ve bunların etkileyebileceği yönetim beyanlarına göre farklılık gösterir.

Aşağıda, yapılacak işlere ilişkin belirli örneklere yer verilmektedir:

- Haber vermeksizin veya bildirimsiz olarak belirli yerlerin ziyaret edilmesi veya belirli testlerin yapılması. Örneğin, önceden denetçinin katılımının bildirilmediği yerlerde denetçinin haber vermeksizin stok sayımını gözlemlemesi veya belirli bir tarihte haber vermeksizin kasa sayımı yapması.
- Stok sayımının tamamlandığı tarih ile raporlama tarihi arasındaki sürede rakamların manipüle edilmesi riskini azaltmak amacıyla stok sayımının, raporlama tarihi itibarıyla veya bu tarihe yakın bir zamanda yapılmasının talep edilmesi.
- Denetim yaklaşımının cari yıl içinde değiştirilmesi. Örneğin, yazılı teyit mektubu gönderilmesine ek olarak önemli müşterilerle ve tedarikçilerle sözlü iletişim kurulması, teyit taleplerinin muhatap kuruluş içindeki belli kişilere gönderilmesi ya da daha fazla veya farklı bilginin araştırılması.
- İşletmenin üç aylık dönem sonu veya yılsonu düzeltme kayıtlarının ayrıntılı olarak gözden geçirilmesi veya niteliği ya da miktarı bakımından olağan dışı görünen kayıtların araştırılması.
- Özellikle yılsonunda veya yılsonuna yakın bir zamanda gerçekleştirilen önemli ve olağan dışı işlemler için ilişkili taraf işlemi olma ihtimalinin ve bu işlemleri destekleyen finansman kaynaklarının araştırılması.
- Parçalara ayrılmış veriler kullanılarak analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması. Örneğin, satışların ve satış maliyetlerinin iş koluna, faaliyet yerine veya aylara göre parçalara ayrılması suretiyle denetçinin geliştirdiği beklentilerle karşılaştırılması.
- Hile kaynaklı bir "önemli yanlışlık" riskinin belirlendiği alanlardaki çalışanlarla görüşmeler yapılması, bu suretle onların bu risk hakkında ve kontrollerin bu riske karşılık verip vermediği veya nasıl karşılık verdiği hakkındaki görüşlerinin alınması.
- Bir veya daha fazla bağlı ortaklığın, bölümün veya şubenin finansal tablolarının başka denetçiler tarafından denetlendiği durumlarda, topluluğa bağlı bu birimler arasındaki işlem ve faaliyetlerden doğan hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı

yapılması gereken çalışmaların kapsamının bu denetçilerle müzakere edilmesi.

- Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskinin yüksek olarak değerlendirildiği bir finansal tablo kalemine ilişkin bir uzman çalışmasının özellikle önemli hâle gelmesi durumunda, bulguların makul olduğunu belirlemek amacıyla uzmanın varsayım, yöntem veya bulgularından bazılarına veya tamamına ilave prosedürler uygulanması veya bu amaçla başka bir uzmanın görevlendirilmesi.
- Edinilmiş bilgi ve tecrübenin verdiği avantajla satış iadeleri karşılığı gibi muhasebe tahminlerini ve yargılarını içeren konuların nasıl çözümlendiğini değerlendirmek amacıyla, daha önce denetime tabi tutulmuş finansal tablolardan seçilen açılış bilançosu hesaplarını analiz etmek için denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Ara dönemde hazırlanmış olanlar da dâhil olmak üzere, işletme tarafından hazırlanan hesaplara veya diğer hususlara ilişkin mutabakatlara yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Bir ana kitledeki anomalilerin (aykırılıkların) test edilmesi amacıyla veri madenciliği gibi bilgisayar destekli tekniklerin kullanılması.
- Bilgisayar tarafından oluşturulan kayıt ve işlemlerin doğruluğu ve bütünlüğünün test edilmesi.
- Denetlenen işletme dışındaki kaynaklardan ilave denetim kanıtı elde edilmeye çalışılması.

Yapılacak Belirli İşler – Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Yanlışlıklar

Denetçinin, hileli finansal raporlamadan kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesi sonucunda yapılacak işlere, aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

- Parçalara ayrılmış veriler kullanarak örneğin, cari dönemde raporlanan hasılatın ay bazında, ürün bazında veya iş kolu bazında karşılaştırılabilir önceki dönem verileri ile karşılaştırılması suretiyle, hasılata ilişkin analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması. Bilgisayar destekli denetim teknikleri, olağan dışı veya beklenmeyen hasılat ilişkilerinin veya işlemlerinin belirlenmesinde faydalı olabilir.
- Yan sözleşmelerin bulunmadığının ve belirli sözleşme şartlarının müşterilerle teyit edilmesi. Zira indirim şartları veya bu indirimlerin ilgili olduğu döneme ilişkin bilgiler genellikle eksik belgelendirilmektedir ve uygun muhasebeleştirme bu tür şart veya sözleşmelerden etkilenmektedir. Örneğin, kabul kıstasları, teslimat ve ödeme şartları, gelecek veya devam eden satıcı yükümlülüklerinin bulunmaması, ürün iade hakkı, garantili yeniden satış miktarları ile iptal ve geri ödeme şartları genellikle konuyla ilgili teyit edilmesi gereken hususlardır.
- Dönem sonuna doğru yapılan satışlar veya sevkiyatla ilgili olarak ve bu işlemlerle bağlantılı herhangi bir olağan dışı şart veya durum hakkında bilgilerinin olup olmadığı konusunda işletmenin satış ve pazarlama personelinin veya işletme bünyesinde çalışan hukuk müşavirinin sorgulanması.
- Sevkiyatı yapılan veya sevkiyata hazırlanan malları (veya işleme konulmayı bekleyen satış iadelerini) gözlemlemek için dönem sonunda bir veya daha fazla yerde fiziki olarak bulunulması ve satış ve stok hesap kesim işlemleri için uygun denetim prosedürlerinin uygulanması.

- Hasılat işlemlerinin elektronik ortamda başlatıldığı, işlendiği ve kaydedildiği durumlarda, bu kayıtlı hasılat işlemlerinin gerçekleşip gerçekleşmediği ve düzgün bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği konusunda güvence sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi amacıyla kontrollerin test edilmesi.

Stok Miktarları

- Fiziki stok sayımı sırasında veya sonrasında özel dikkat gerektiren yerlerin veya kalemlerin belirlenmesi için işletmenin stok kayıtlarının incelenmesi.
- Stok sayımlarının belirli yerlerde önceden haber verilmeden gözlemlenmesi veya stok sayımlarının tüm yerlerde aynı tarihte yapılması.
- Stok sayım tarihi ile raporlama dönemi sonu arasındaki sürede rakamların manipüle edilmesi riskini asgari seviyeye indirmek amacıyla stok sayımlarının raporlama dönemi sonunda veya dönem sonuna yakın bir tarihte yapılması.
- Stok sayımının gözlemlenmesi sırasında ilave prosedürlerin uygulanması; örneğin, ambalajlanmış ürünlerin içeriklerinin, ürünlerin dizilim (örneğin, kare düzeni) veya etiketlenme şekillerinin ve parfüm veya özel kimyasallar gibi sıvı maddelerin kalitesinin (saflık, derece veya yoğunluğunun) daha özenli incelenmesi. Bu amaçla, bir uzman çalışmasının kullanılması yararlı olabilir.
- Stok türleri, kategorileri, yer veya diğer kıstaslar bakımından cari dönem ile önceki dönemlere ait stok miktarlarının karşılaştırılması veya sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok miktarlarının karşılaştırılması.
- Fiziki stok sayım dökümlerinin ileri düzeyde test edilmesi amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması. Örneğin, etiket numaralarına göre sıralayarak etiket kontrollerinin test edilmesi veya ürün seri numarasına göre sıralayarak atlama veya tekrar olup olmadığının test edilmesi.

Yönetim Tahminleri

- Yönetimin tahmini ile karşılaştırmak için bağımsız bir tahmin geliştirilmesi amacıyla bir uzmanın kullanılması.
- Yönetimin, ilgili tahminin oluşturulmasıyla ilgili planları uygulama kabiliyeti ve niyetinin doğrulanması amacıyla, sorgulamaların kapsamının yönetim ve muhasebe departmanı dışındaki kişileri içerecek şekilde genişletilmesi.

Yapılacak Belirli İşler – Varlıkların Kötüye Kullanılmasından Kaynaklanan Yanlışlıklar

Farklı durumlar, farklı karşılıkların verilmesini gerektirir. Normalde, varlıkların kötüye kullanılmasıyla ilgili hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işler, belirli hesap bakiyeleri ve işlem sınıfları üzerinde yoğunlaşacaktır. Yukarıda iki kategoride belirtilen işlerden bazıları bu tür durumlarda uygulanabilir olsa da, yapılacak çalışmanın kapsamının, belirlenen kötüye kullanma riskine özgü bilgilerle ilişkilendirilmesi gerekir.

Denetçinin, varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesi sonucunda yapılacak işlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Kasa veya menkul kıymetlerin yılsonunda veya yılsonuna yakın bir tarihte sayılması.

- Denetimi yapılan döneme ait hesap hareketlerinin (indirim bildirimleri, satış iadeleri ve ödemelerin yapıldığı tarihler de dâhil olmak üzere) doğrudan müşterilerle teyit edilmesi.
- Değer düşüklüğüne uğramış (veya karşılık ayrılmış) hesaplardaki geri kazanımların analiz edilmesi.
- Stok noksanlıklarının faaliyet yeri veya ürün bazında analiz edilmesi.
- Kilit stok oranlarının sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması.
- Sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok kayıtlarındaki çıkışlarla ilgili destekleyici belgelerin gözden geçirilmesi.
- Tedarikçiler ile çalışanların adres veya telefonlarının çakışıp çakışmadığının belirlenmesi amacıyla bunlara ait listelerin bilgisayar ortamında eşleştirilmesi.
- Mükerrer adres, vergi numarası, banka hesap numarası veya çalışan sicil numaralarının tespit edilmesi amacıyla bordro kayıtlarının bilgisayar ortamında taranması.
- Faal olduğu yönünde kanıt içermeyen (örneğin, performans değerlendirmelerinin bulunmaması) veya çok az kanıt içeren personel dosyalarının gözden geçirilmesi.
- Olağan dışı eğilimlerin veya hareket kalıplarının tespiti için satış indirimlerinin veya satış iadelerinin analiz edilmesi.
- Sözleşmelerin özel şartlarının üçüncü taraflarla teyit edilmesi.
- Sözleşmelerin, şartlarına uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin kanıt elde edilmesi.
- Yüksek tutarlı ve olağan dışı harcamaların uygunluğunun gözden geçirilmesi.
- Kıdemli yöneticilere ve ilişkili taraflara sağlanan kredilerin onay süreçlerinin ve kayıtlı değerlerinin gözden geçirilmesi.
- Kıdemli yöneticiler tarafından sunulan harcama raporlarının uygunluğunun ve seviyesinin gözden geçirilmesi.

Ek 3

(Bkz.: A50 paragrafı)

Hile İhtimalini Gösteren Durumlara İlişkin Örnekler

Aşağıda, finansal tabloların hile kaynaklı önemli yanlışlık içermesi ihtimalini gösteren durumlara örnekler verilmiştir.

Muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar, örneğin:

- Tam veya zamanında kaydedilmeyen işlemler veya tutar, muhasebe dönemi, sınıflandırma veya işletme politikası açısından uygun olmayan biçimde kaydedilen işlemler.
- Belgelere dayandırılmayan veya onaylanmamış bakiye veya işlemler.
- Finansal sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri.
- Çalışanların görevlerini yerine getirmek için gerekli olan yetkiyle uyumlu olmayan şekilde sistem ve kayıtlara eriştiklerine dair kanıt bulunması.
- İddia edilen hileyle ilgili denetçiye verilen ipuçları veya yapılan şikâyetler.

Çelişkili veya eksik kanıtlar, örneğin:

- Eksik belgeler.
- Değiştirilmiş gibi görünen belgeler.
- Asıllarının bulunması beklendiği hâlde, fotokopiler veya elektronik ortamda iletilenler dışında ilgili dokümanların asıl nüshalarının bulunmaması.
- Mutabakat işlemlerinde ortaya çıkan açıklanamayan önemli farklar.
- Bilânçoda meydana gelen olağan dışı değişiklikler veya trendlerdeki ya da önemli finansal tablo oranlarındaki veya ilişkilerindeki değişiklikler -örneğin, alacakların hasılattan daha hızlı büyümesi.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarla yapılan sorgulamalar ve analitik prosedürler sonucunda edinilen tutarsız, belirsiz ya da mantıksız bilgi veya cevaplar.
- İşletme kayıtları ile teyitlere verilen cevaplar arasında olağan dışı tutarsızlıkların bulunması.
- Alacaklar hesabında çok sayıda alacak veya düzeltme kaydının olması.
- Alacaklar hesabı yardımcı defteri ile kontrol hesabı arasında veya müşteri hesap özetleri ile alacaklar hesabı yardımcı defteri arasında açıklanmayan veya yetersiz açıklanan farklılıkların bulunması.
- Normal olarak banka hesap özetiyle birlikte işletmeye geri gönderilen iptal edilmiş çekler arasında kayıp ya da eksiklerin bulunması.
- Stok veya fiziki varlıklarda önemli büyüklükte eksikliklerin bulunması.
- İşletmenin kayıt saklama uygulama veya politikalarıyla tutarsız, mevcut olmayan veya eksik elektronik kanıtlar.
- Teyit mektuplarına beklenenden daha az veya daha fazla sayıda cevap gelmesi.

- Kilit sistemlerin geliştirilmesi ve program değişikliklerinin test edilmesi ile cari yıla ilişkin sistem kurulumu ve değişikliklerin gerçekleştirilmesi faaliyetlerine ilişkin kanıt elde edilememesi.

Denetçi ile yönetim arasındaki problemli veya olağan dışı ilişkiler, örneğin:

- Denetçinin; kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya denetim kanıtı elde edilebilecek diğer kişi ve kaynaklara erişimine izin verilmemesi.
- Karmaşık veya ihtilaflı konuların çözülmesi için yönetim tarafından denetçiye yapılan aşırı süre baskısı.
- Yönetimin denetimin yürütülmesine ilişkin şikâyetlerinin bulunması veya yönetimin denetim ekibi üyelerini sindirmesi (özellikle denetçinin denetim kanıtlarını değerlendirmesiyle bağlantılı olarak veya yönetimle olan muhtemel anlaşmazlıkların çözümüyle ilgili olarak).
- İşletmenin, istenen bilgiyi sağlama konusunda olağan dışı gecikmesi.
- Bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanarak testler yapmak isteyen denetçinin kilit elektronik dosyalara erişiminin kolaylaştırılması konusundaki isteksizlik.
- Denetçinin; güvenlik, işletme ve sistem geliştirme personeli dâhil, kilit BT personeline ve tesislerine erişimine izin verilmemesi.
- Finansal tabloların tam ve daha anlaşılır olması amacıyla ek açıklamalar yapma veya açıklamaları revize etme konusundaki isteksizlik.
- Belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerine zamanında karşılık verilmesi konusundaki isteksizlik.

Diğer durumlar

- Denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlarla özel olarak görüşme yapmasına izin verilmesi konusunda yönetimin isteksizliği.
- Sektör normlarına göre farklılık arz ettiği görülen muhasebe politikaları.
- Muhasebe tahminlerinde, değişen durumlarla açıklanamayan sıkça yapılan değişiklikler.
- İşletmenin, iş ahlâkı kurallarına yapılan ihlallere müsamahalı davranması.