

# ISSAI 1330

## INTOSAI



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

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

*Mali Denetim Rehberi*

---

### *Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar*

*Financial Audit Guidelines*

---

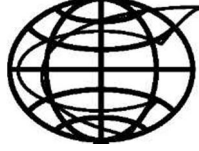
### *The Auditor's Responses to Assessed Risks*

**INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ**

**MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK**

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç  
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

**INTOSAI**



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF  
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)  
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2  
A-1033 VIENNA  
AUSTRIA  
Tel: ++43 (1) 711 71  
Faks: ++43 (1) 718 09 69  
intosai@rechnungshof.gv.at  
<http://www.intosai.org>

*Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 330 “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.*

# Editör Notu

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

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

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

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

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

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

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

# Table of Contents ISSAI 1330

**PRACTICE NOTE TO ISA 330** Paragraph

## **Background**

Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note .....	P1

**Applicability of the ISA in Public Sector Auditing** ..... P2

**Additional Guidance on Public Sector Issues** ..... P3

Overall Considerations .....	P4
Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level .....	P5–P9
Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence .....	P10
Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role .....	P11

## **INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 330**

### **Introduction**

Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2

**Objective** ..... 3

**Definitions** ..... 4

### **Requirements**

Overall Responses .....	5
Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level .....	6–23
Adequacy of Presentation and Disclosure .....	24
Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence .....	25–27
Documentation .....	28–30

### **Application and Other Explanatory Material**

Overall Responses .....	A1–A3
Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level .....	A4–A58
Adequacy of Presentation and Disclosure .....	A59
Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence .....	A60–A62
Documentation .....	A63

# ISSAI 1330 İçindekiler Tablosu

ISA 330 UYGULAMA NOTU	Paragraf
<b>Arka Plan Bilgisi</b>	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği .....	P1
<b>Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği .....</b>	<b>P2</b>
<b>Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik .....</b>	<b>P3</b>
Genel Hususlar .....	P4
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	P5–P9
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	P10
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar .....	P11
<b>ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 330</b>	
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç .....</b>	<b>3</b>
<b>Tanımlar .....</b>	<b>4</b>
<b>Gereklilikler</b>	
Genel Yanıtlar .....	5
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	6–23
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği .....	24
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	25–27
Belgelendirme .....	28–30
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
Genel Yanıtlar .....	A1–A3
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	A4–A58
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği .....	A59
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	A60–A62
Belgelendirme .....	A63

*Practice Note<sup>1</sup> to International Standard on Auditing (ISA) 330*

---

## **The Auditor's Responses to Assessed Risks**

### **Background**

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 330 “The Auditor's Responses to Assessed Risks”. It is read together with the ISA. ISA 330 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

### **Introduction to the ISA**

ISA 330 deals with the auditor's responsibility to design and implement responses to the risks of material misstatement identified and assessed by the auditor in accordance with ISA 315<sup>2</sup> in an audit of financial statements.

### **Content of the Practice Note**

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
  - (b) Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level.
  - (c) Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence.
  - (d) Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role.

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

- P2. ISA 330 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

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

- P3. ISA 330 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraph A17 of the ISA.

---

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

<sup>2</sup> ISA 315, “Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatements through Understanding the Entity and Its Environment”.

*Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 330 Uygulama Notu<sup>1</sup>*

---

## **Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar**

### **Arka Plan Bilgisi**

Bu Uygulama Notu, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” başlıklı ISA 330’a ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunur. ISA 330, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

### **ISA’ya Giriş**

ISA 330; denetçinin, mali tablo denetiminde ISA 315’e<sup>2</sup> uygun olarak denetçi tarafından tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması sorumluluğunu ele alır.

### **Uygulama Notu’nun İçeriği**

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
  - Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri.
  - Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi.
  - Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar.

### **Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği**

- P2. ISA 330, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

### **Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik**

- P3. ISA 330, ISA’nın A17 paragrafında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

---

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

<sup>2</sup> ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”.

## Overall Considerations

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

## Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level

- P5. When planning the timing of further audit procedures as described in paragraph 6 of the ISA, public sector auditors also take into account that tests of compliance with laws and regulations may be carried out during the year while tests of budget execution normally are completed at year-end.
- P6. Paragraph A17 of the ISA states that the audit mandate and any other special auditing requirements may affect the auditor's consideration of the nature, timing and extent of further audit procedures. Examples of such other requirements include testing and reporting on non-compliance with certain regulations, such as those related to execution of the budget or in the area of procurement.
- P7. Paragraph 8 of the ISA describes the circumstances in which the auditor is required to perform tests of controls to obtain sufficient appropriate audit evidence as to the operating effectiveness of relevant controls. As a result of the additional objectives described in paragraph P4 above, tests of controls for a public sector entity may be broader and more detailed than those for a private sector entity. They may also be performed irrespective of the circumstances described in paragraph 8 of the ISA. For example, public sector auditors may perform tests of controls over travel expenditures or sensitive payments, or of controls designed to prevent or detect fraud within the entity.
- P8. In designing and performing tests of controls as required by paragraph 10 of the ISA, public sector auditors determine whether the entity is part of a larger government control environment. As a result, controls may exist outside the entity. The auditor determines whether and how to obtain sufficient appropriate audit evidence about those controls.



## Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik çerçeveleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Bu ek amaçlar; kamu sektörü denetçilerini daha başka önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederek değerlendirmeye, mali tablo düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş riskleri ele alacak genel yanıtlar tasarlayarak uygulamaya ve beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt verecek ek denetim prosedürleri tasarlayarak uygulamaya yönlendirebilir. Fakat bu tarz ek amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu raporlamasına veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, bu gibi beklentileri dikkate alır ve etkisi değerlendirilmiş uygunsuzluk risklerine ve iç kontrolün etkinliğiyle ilgili risklere yanıt verme ihtiyacına karşı tetikte olur.

## Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

- P5. ISA'nın 6. paragrafında anlatıldığı şekilde ek denetim prosedürlerini planlarken kamu sektörü denetçileri, bütçe uygulaması üzerinde yapılan testlerin normalde yılsonunda tamamlanmasına karşın yasal ve idari düzenlemelere uygunluk testlerinin yıl içinde yapılabileceğini de dikkate alır.
- P6. ISA'nın A17 paragrafı; denetim görev ve yetkisinin ve diğer özel denetim gerekliliklerinin, ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin denetçi değerlendirmesini etkileyebileceğini belirtir. Bu diğer gerekliliklere örnekler arasında bütçenin uygulanmasıyla ilgili düzenlemeler veya satın alma alanındaki düzenlemeler gibi belli düzenlemelere uygunsuzluk konusundaki test ve raporlamalar sayılabilir.
- P7. ISA'nın 8. paragrafı, denetçinin ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontroller üzerinde test yapması gereken durumları açıklar. Yukarıda P4 paragrafında ele alınan ek amaçların sonucu olarak bir kamu kurumundaki kontroller üzerinde yapılan testler, özel sektördeki bir kuruluşa yönelik testlerden daha geniş kapsamlı ve detaylı olabilir. Kontroller üzerinde yapılan bu testler, ISA'nın 8. paragrafında açıklanan durumlara bakmaksızın da uygulanabilir. Örneğin kamu sektörü denetçileri, seyahat harcamaları veya hassas ödemelere yönelik kontroller üzerinde veya kuruluş bünyesinde hileyi önlemek veya tespit etmek için tasarlanmış kontroller üzerinde testler uygulayabilir.
- P8. ISA'nın 10. paragrafı uyarınca kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken kamu sektörü denetçileri, kuruluşun daha büyük bir kamusal kontrol ortamının parçası olup olmadığına karar verir. Sonuç olarak, kuruluşun dışında kontroller bulunabilir. Denetçi, bu kontroller hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilemeyeceğine ve nasıl elde edileceğine karar verir.

- P9. When using audit evidence about the operating effectiveness of controls obtained in previous audits, as stated in paragraph 13 of the ISA, public sector auditors may use evidence obtained in performance audits or other audit activities relevant to the entity. When relying on evidence obtained in previous performance audits, public sector auditors evaluate whether the assertions used and tests performed are adequate for the purpose of the financial statement audit.

### Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence

- P10. 27 of the ISA requires the auditor to express a qualified opinion or disclaim an opinion on the financial statements if the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence. Paragraph A62 of the ISA provides factors that may influence the auditor's judgment as to what constitutes sufficient appropriate audit evidence. In evaluating what is sufficient appropriate audit evidence, public sector auditors also take into account the need to obtain sufficient appropriate evidence to meet any additional objectives as described in paragraph P4 above.

### Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role

- P11. In some public sector environments, such as a Court of Accounts environment, the auditors' report is often judged and used to determine personal legal implications of those responsible for financial acts, including significant matters, control deficiencies and instances of non-compliance with authorities. Therefore, public sector auditors in such environments, when evaluating the sufficiency and appropriateness of audit evidence, perform procedures to identify those responsible for financial acts and for compliance with legal requirements.

- P9. ISA'nın 13. paragrafında belirtildiği üzere kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilmiş denetim kanıtını kullanırken kamu sektörü denetçileri, kuruluşla ilgili performans denetimlerinde veya diğer denetim faaliyetlerinde elde edilmiş kanıtları kullanabilir. Geçmiş performans denetimlerinde elde edilmiş kanıtları kullanırken kamu sektörü denetçileri, kullanılan beyanların ve yürütülen testlerin mali tablo denetiminin amaçları için yeterli olup olmadığını değerlendirir.

### Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

- P10. ISA'nın 27. paragrafı, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda denetçinin mali tablolar hakkında şartlı görüş vermesini veya görüş vermeyi reddetmesini gerektirir. ISA'nın A62 paragrafı, yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğuna dair denetçinin yargısını etkileyebilecek unsurlara değinmektedir. Yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğunu değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, yukarıda P4 paragrafında ele alınan ek amaçlara ulaşmak için yeterli ve uygun kanıt elde etme ihtiyacını da göz önünde bulundurur.

### Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar

- P11. Bazı kamu sektörü ortamlarında örneğin Hesap Mahkemelerinde denetçilerin raporu; genelde önemli konular, kontrol zafiyetleri ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumları gibi mali eylemlerden sorumlu olanların uğrayacağı kişisel yasal sonuçları belirlemek için değerlendirilir ve kullanılır. Bu nedenle bu tür ortamlardaki kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken mali eylemlerden ve yasal gerekliliklere uygunluktan sorumlu olanları tespit edecek prosedürler yürütür.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

*Uluslararası Denetim Standardı*

---

## Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar

*International Standard on Auditing*

---

## The Auditor's Responses to Assessed Risks



**Uluslararası Muhasebeciler  
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 330), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-006-9

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

# INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 330 THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS

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

## CONTENTS

---

	Paragraph
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA .....	1
Effective Date .....	2
<b>Objective</b> .....	3
<b>Definitions</b> .....	4
<b>Requirements</b>	
Overall Responses .....	5
Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level .....	6-23
Adequacy of Presentation and Disclosure .....	24
Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence .....	25-27
Documentation .....	28-30
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Overall Responses .....	A1-A3
Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level .....	A4-A58
Adequacy of Presentation and Disclosure .....	A59
Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence .....	A60-A62
Documentation .....	A63

---

International Standard on Auditing (ISA) 330, “The Auditor's Responses to Assessed Risks” should be read in conjunction with ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.
---



# ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 330

## ETKİSİ DEĞERLENDİRİLEN RİSKLERE KARŞI DENETÇİNİN ATACAĞI ADIMLAR

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

### İÇİNDEKİLER

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Bu ISA'nın Kapsamı .....	1
Yürürlük Tarihi .....	2
<b>Amaç</b> .....	3
<b>Tanımlar</b> .....	4
<b>Gereklilikler</b>	
Genel Yanıtlar .....	5
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	6-23
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği .....	24
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	25-27
Belgelendirme .....	28-30
<b>Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller</b>	
Genel Yanıtlar .....	A1-A3
Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri .....	A4-A58
Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği .....	A59
Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi .....	A60-A62
Belgelendirme .....	A63

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar", ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte okunmalıdır.

## Introduction

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to design and implement responses to the risks of material misstatement identified and assessed by the auditor in accordance with ISA 315<sup>1</sup> in an audit of financial statements.

### Effective Date

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

## Objective

3. The objective of the auditor is to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement, through designing and implementing appropriate responses to those risks.

## Definitions

4. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
  - (a) Substantive procedure - An audit procedure designed to detect material misstatements at the assertion level. Substantive procedures comprise:
    - (i) Tests of details (of classes of transactions, account balances, and disclosures); and
    - (ii) Substantive analytical procedures.
  - (b) Test of controls - An audit procedure designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level.

## Requirements

### Overall Responses

5. The auditor shall design and implement overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level. (Ref: Para. A1-A3)

### Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level

6. The auditor shall design and perform further audit procedures whose nature, timing, and extent are based on and are responsive to the assessed risks of material misstatement at the assertion level. (Ref: Para. A4-A8)

---

<sup>1</sup> ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

## Giriş

### Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin, mali tablo denetiminde ISA 315'e<sup>1</sup> uygun olarak denetçi tarafından tespit edilmiş ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması sorumluluğunu ele alır.

### Yürürlük Tarihi

2. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

## Amaç

3. Denetçinin amacı, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı uygun yanıtlar tasarlamak ve uygulamak suretiyle bu risklerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

## Tanımlar

4. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
  - (a) Maddi doğrulama prosedürü - Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimleri tespit etmek için tasarlanan bir denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri şunlardan oluşur:
    - (i) Detaylara yönelik testler (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların detayları) ve
    - (ii) Maddi analitik inceleme teknikleri.
  - (b) Kontroller üzerinde yapılan test - Önemli yanlış bildirimlerin beyan düzeyinde önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusunda kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek için tasarlanmış olan denetim prosedürüdür.

## Gereklilikler

### Genel Yanıtlar

5. Denetçi, mali tablo düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yapacağı genel işleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A1-A3)

### Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

6. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bu risklere karşı uygulanan ek denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A4-A8)

<sup>1</sup> ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi"

7. In designing the further audit procedures to be performed, the auditor shall:
  - (a) Consider the reasons for the assessment given to the risk of material misstatement at the assertion level for each class of transactions, account balance, and disclosure, including:
    - (i) The likelihood of material misstatement due to the particular characteristics of the relevant class of transactions, account balance, or disclosure (that is, the inherent risk); and
    - (ii) Whether the risk assessment takes account of relevant controls (that is, the control risk), thereby requiring the auditor to obtain audit evidence to determine whether the controls are operating effectively (that is, the auditor intends to rely on the operating effectiveness of controls in determining the nature, timing and extent of substantive procedures); and (Ref: Para. A9-A18)
  - (b) Obtain more persuasive audit evidence the higher the auditor's assessment of risk. (Ref: Para. A19)

#### *Tests of Controls*

8. The auditor shall design and perform tests of controls to obtain sufficient appropriate audit evidence as to the operating effectiveness of relevant controls if:
  - (a) The auditor's assessment of risks of material misstatement at the assertion level includes an expectation that the controls are operating effectively (that is, the auditor intends to rely on the operating effectiveness of controls in determining the nature, timing and extent of substantive procedures); or
  - (b) Substantive procedures alone cannot provide sufficient appropriate audit evidence at the assertion level. (Ref: Para. A20-A24)
9. In designing and performing tests of controls, the auditor shall obtain more persuasive audit evidence the greater the reliance the auditor places on the effectiveness of a control. (Ref: Para. A25)

#### *Nature and Extent of Tests of Controls*

10. In designing and performing tests of controls, the auditor shall:
  - (a) Perform other audit procedures in combination with inquiry to obtain audit evidence about the operating effectiveness of the controls, including:
    - (i) How the controls were applied at relevant times during the period under audit;
    - (ii) The consistency with which they were applied; and
    - (iii) By whom or by what means they were applied. (Ref: Para. A26-A29)
  - (b) Determine whether the controls to be tested depend upon other controls (indirect controls) and, if so, whether it is necessary to obtain audit evidence supporting the effective operation of those indirect controls. (Ref: Para. A30-A31)

#### *Timing of Tests of Controls*

11. The auditor shall test controls for the particular time, or throughout the period, for which the auditor intends to rely on those controls, subject to paragraphs 12 and 15 below, in order to provide an appropriate basis for the auditor's intended reliance. (Ref: Para. A32)

7. Denetçi uygulanacak ek denetim prosedürlerini tasarlarken;
- Her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim riskine dair değerlendirme yaparken aşağıdaki gibi hususları dikkate alır:
    - İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özelliklerine bağlı önemli yanlış bildirim olasılığı (yani yapısal risk) ve
    - Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri hesaba katıp katmadığı (yani kontrol riski), dolayısıyla denetçinin kontrollerin etkin biçimde çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği (yani denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi tasarlar) (Bkz. Parag. A9-A18)
  - Risk değerlendirmesi ne kadar yüksekse denetçi, o kadar çok ikna edici denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A19)

#### *Kontroller Üzerinde Yapılan Testler*

8. Denetçi aşağıdaki durumlarda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontroller üzerinde testler tasarlar ve uygular:
- Beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine yönelik denetçi değerlendirmesinin, kontrollerin etkin biçimde çalıştığı beklentisini içermesi halinde (yani denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi tasarlaması halinde) veya
  - Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaması halinde (Bkz. Parag. A20-A24)
9. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken bir kontrolün etkinliğine ne kadar fazla güven duyarsa o kadar çok ikna edici denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A25)

#### *Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Niteliği ve Kapsamı*

10. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testleri tasarlar ve uygularken;
- Kontrollerin
    - Denetim kapsamındaki dönem zarfında gerektiğinde nasıl uygulandığı,
    - Kontrollerin uygulanmasındaki tutarlılık ve
    - Kontrollerin kim tarafından ve hangi araçlarla uygulandığı (Bkz. Parag. A26-A29)dâhil olmak üzere kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla bilgi almayla birlikte başka denetim prosedürleri yürütür.
  - Test edilecek kontrollerin başka kontrollere (dolaylı kontrollere) dayanıp dayanmadığını, dayanıyorsa bu dolaylı kontrollerin etkin çalıştığını destekleyen denetim kanıtı elde etmenin gerekli olup olmadığını belirler. (Bkz. Parag. A30-A31)

#### *Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Zamanlaması*

11. Denetçi, kontrollerden elde edeceği güvenceye uygun bir temel sağlamak üzere aşağıdaki 12 ile 15 arası paragraflara tabi olarak söz konusu kontrollere güvenmeyi tasarladığı dönem boyunca veya belirli bir süre için bu kontrolleri test eder. (Bkz. Parag. A32)

#### Using audit evidence obtained during an interim period

12. If the auditor obtains audit evidence about the operating effectiveness of controls during an interim period, the auditor shall:
  - (a) Obtain audit evidence about significant changes to those controls subsequent to the interim period; and
  - (b) Determine the additional audit evidence to be obtained for the remaining period. (Ref: Para. A33-A34)

#### Using audit evidence obtained in previous audits

13. In determining whether it is appropriate to use audit evidence about the operating effectiveness of controls obtained in previous audits, and, if so, the length of the time period that may elapse before retesting a control, the auditor shall consider the following:
  - (a) The effectiveness of other elements of internal control, including the control environment, the entity's monitoring of controls, and the entity's risk assessment process;
  - (b) The risks arising from the characteristics of the control, including whether it is manual or automated;
  - (c) The effectiveness of general IT-controls;
  - (d) The effectiveness of the control and its application by the entity, including the nature and extent of deviations in the application of the control noted in previous audits, and whether there have been personnel changes that significantly affect the application of the control;
  - (e) Whether the lack of a change in a particular control poses a risk due to changing circumstances; and
  - (f) The risks of material misstatement and the extent of reliance on the control. (Ref: Para. A35)
14. If the auditor plans to use audit evidence from a previous audit about the operating effectiveness of specific controls, the auditor shall establish the continuing relevance of that evidence by obtaining audit evidence about whether significant changes in those controls have occurred subsequent to the previous audit. The auditor shall obtain this evidence by performing inquiry combined with observation or inspection, to confirm the understanding of those specific controls, and:
  - (a) If there have been changes that affect the continuing relevance of the audit evidence from the previous audit, the auditor shall test the controls in the current audit. (Ref: Para. A36)
  - (b) If there have not been such changes, the auditor shall test the controls at least once in every third audit, and shall test some controls each audit to avoid the possibility of testing all the controls on which the auditor intends to rely in a single audit period with no testing of controls in the subsequent two audit periods. (Ref: Para. A37-A39)

#### Controls over significant risks

15. If the auditor plans to rely on controls over a risk the auditor has determined to be a significant risk, the auditor shall test those controls in the current period.

#### Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması

12. Denetçi, ara dönemde kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmesi halinde:
- (a) Ara dönemden sonra bu kontrollerde yapılan önemli değişiklikler hakkında denetim kanıtı elde eder ve
  - (b) Kalan dönem için elde edilecek ek denetim kanıtına karar verir. (Bkz. Parag. A33-A34)

#### Önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtının kullanılması

13. Denetçi, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının kullanılmasının uygun olup olmadığına ve uygunsu kontrolün tekrar test edilmesinden önce geçebilecek sürenin uzunluğuna karar verirken şunları dikkate alır:
- (a) Kontrol ortamı, kuruluşun kontrolleri izlemesi dahil olmak üzere başka iç kontrol öğelerinin ve kuruluşun risk değerlendirme sürecinin etkinliği.
  - (b) Kontrolün manüel mi yoksa otomatik mi olduğu gibi kontrole ait özelliklerden kaynaklanan riskler.
  - (c) Genel BT kontrollerinin etkinliği.
  - (d) Kontrolün uygulanışı konusunda geçmiş denetimlerde belirlenen sapmaların niteliği ve kapsamı dâhil olmak üzere kontrolün etkinliği ve kuruluş tarafından uygulanışı; kontrolün uygulanışını önemli ölçüde etkileyen personel değişikliklerinin meydana gelip gelmediği.
  - (e) Belli bir kontrolde değişiklik olmamasının, değişen koşullar nedeniyle risk teşkil edip etmediği.
  - (f) Kontrollere ne derece güvenildiği ve önemli yanlış bildirim riskleri. (Bkz. Parag. A35)
14. Denetçi, belli kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtını kullanmayı planlaması halinde geçmiş denetimin sonrasında söz konusu kontrollerde önemli değişiklikler meydana gelip gelmediği hakkında denetim kanıtı elde ederek söz konusu kanıtın konuyla ilgisinin devam ettiğini ortaya koyar. Denetçi, söz konusu kontrollere dair bildiklerini teyit etmek amacıyla bu kanıtı gözlem veya incelemeyle birlikte bilgi alma yoluyla elde eder ve
- (a) Denetçi, geçmiş denetimde elde edilen denetim kanıtının konuyla ilgisini etkileyen değişiklikler meydana gelmişse kontrolleri mevcut denetimde test eder. (Bkz. Parag. A36)
  - (b) Denetçi, bu tür değişikliklerin meydana gelmemiş olması halinde kontrolleri en az her üç denetimde bir kere test eder. Ancak, denetçi, sonraki iki denetim döneminde güven duyulan kontrollerin testinin hiç yapılmaması durumunu önlemek amacıyla bazı kontrolleri her denetimde test eder. (Bkz. Parag. A37-A39)

#### Önemli riskler üzerindeki kontroller

15. Denetçi, önemli olduğuna karar verdiği bir riski ele alan kontrollere güvenmeyi planlıyorsa bu kontrolleri mevcut denetimde test eder.

### Evaluating the Operating Effectiveness of Controls

16. When evaluating the operating effectiveness of relevant controls, the auditor shall evaluate whether misstatements that have been detected by substantive procedures indicate that controls are not operating effectively. The absence of misstatements detected by substantive procedures, however, does not provide audit evidence that controls related to the assertion being tested are effective. (Ref: Para. A40)
17. If deviations from controls upon which the auditor intends to rely are detected, the auditor shall make specific inquiries to understand these matters and their potential consequences, and shall determine whether: (Ref: Para. A41)
  - (a) The tests of controls that have been performed provide an appropriate basis for reliance on the controls;
  - (b) Additional tests of controls are necessary; or
  - (c) The potential risks of misstatement need to be addressed using substantive procedures.

### *Substantive Procedures*

18. Irrespective of the assessed risks of material misstatement, the auditor shall design and perform substantive procedures for each material class of transactions, account balance, and disclosure. (Ref: Para. A42-A47)
19. The auditor shall consider whether external confirmation procedures are to be performed as substantive audit procedures. (Ref: Para. A48-A51)

### Substantive Procedures Related to the Financial Statement Closing Process

20. The auditor's substantive procedures shall include the following audit procedures related to the financial statement closing process:
  - (a) Agreeing or reconciling the financial statements with the underlying accounting records; and
  - (b) Examining material journal entries and other adjustments made during the course of preparing the financial statements. (Ref: Para. A52)

### Substantive Procedures Responsive to Significant Risks

21. If the auditor has determined that an assessed risk of material misstatement at the assertion level is a significant risk, the auditor shall perform substantive procedures that are specifically responsive to that risk. When the approach to a significant risk consists only of substantive procedures, those procedures shall include tests of details. (Ref: Para. A53)

### Timing of Substantive Procedures

22. If substantive procedures are performed at an interim date, the auditor shall cover the remaining period by performing:
  - (a) substantive procedures, combined with tests of controls for the intervening period; or
  - (b) if the auditor determines that it is sufficient, further substantive procedures only, that provide a reasonable basis for extending the audit conclusions from the interim date to the period end. (Ref: Para. A54-A57)



### Kontrollerin Çalışma Etkinliğinin Değerlendirilmesi

16. Denetçi, ilgili kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirirken maddi doğrulama prosedürleriyle tespit edilen yanlış bildirimlerin, kontrollerin etkin çalışmadığına işaret edip etmediğini değerlendirir. Ancak maddi doğrulama prosedürleri sonucunda tespit edilen yanlış bildirim olmaması, test edilen hedefle ilgili kontrollerin etkin olduğuna dair denetim kanıtı sağlamaz. (Bkz. Parag. A40)
17. Denetçinin güvenmeyi tasarladığı kontrollerden sapmalar olduğunun tespit edilmesi halinde denetçi; bu konuları ve muhtemel sonuçlarını anlamak için özel sorgulamalar gerçekleştirir ve aşağıdaki hususlara karar verir:(Bkz. Parag. A41)
  - (a) Kontroller üzerinde yapılan testlerin, kontrollere güvenmek için uygun temel sağlayıp sağlamadığı,
  - (b) Kontroller üzerinde ek testlerin yapılmasının gerekip gerekmediği veya
  - (c) Olası yanlış bildirim risklerinin maddi doğrulama testleri kullanılarak ele alınması gerekip gerekmediği.

### Maddi Doğrulama Prosedürleri

18. Denetçi, etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak önemli her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular. (Bkz. Parag. A42-A47)
19. Denetçi, maddi doğrulama prosedürleri olarak dış teyit prosedürleri uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir. (Bkz. Parag. A48-A51)

### Mali Tabloların Kapanış Süreciyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri

20. Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri, mali tablolara ilişkin kapanış süreciyle ilgili aşağıdaki denetim prosedürlerini içerir:
  - (a) Mali tabloların temel muhasebe kayıtlarıyla uygunluğu veya mutabakatı ve
  - (b) Mali tabloların hazırlanması sırasında yapılan önemli yevmiye kayıtları ve diğer düzenlemelerin incelenmesi. (Bkz. Parag. A52)

### Önemli Risklere Karşı Uygulanan Maddi Doğrulama Prosedürleri

21. Denetçi, beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskinin önemli bir risk olduğuna karar vermesi halinde özellikle bu riske yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri yürütür. Önemli bir riske yönelik yaklaşımın sadece maddi doğrulama prosedürlerinden oluştuğu durumlarda bu prosedürler, detaylara yönelik testleri içerir. (Bkz. Parag. A53)

### Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması

22. Denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönemde uygulanması halinde denetim sonuçlarını ara dönemden dönem sonuna kadar genişletmek için makul temel sağlayan:
  - (a) Arada kalan dönem için kontroller üzerinde yapılan testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürleri gerçekleştirerek veya
  - (b) Denetçinin yeterli olduğuna karar vermesi halinde sadece ek maddi doğrulama prosedürleri uygulayarakkalan dönemi kapsama dahil eder. (Bkz. Parag. A54-A57)

23. If misstatements that the auditor did not expect when assessing the risks of material misstatement are detected at an interim date, the auditor shall evaluate whether the related assessment of risk and the planned nature, timing, or extent of substantive procedures covering the remaining period need to be modified. (Ref: Para. A58)

#### **Adequacy of Presentation and Disclosure**

24. The auditor shall perform audit procedures to evaluate whether the overall presentation of the financial statements, including the related disclosures, is in accordance with the applicable financial reporting framework. (Ref: Para. A59)

#### **Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence**

25. Based on the audit procedures performed and the audit evidence obtained, the auditor shall evaluate before the conclusion of the audit whether the assessments of the risks of material misstatement at the assertion level remain appropriate. (Ref: Para. A60-A61)
26. The auditor shall conclude whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained. In forming an opinion, the auditor shall consider all relevant audit evidence, regardless of whether it appears to corroborate or to contradict the assertions in the financial statements. (Ref: Para. A62)
27. If the auditor has not obtained sufficient appropriate audit evidence as to a material financial statement assertion, the auditor shall attempt to obtain further audit evidence. If the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence, the auditor shall express a qualified opinion or disclaim an opinion on the financial statements.

#### **Documentation**

28. The auditor shall include in the audit documentation:<sup>1</sup>
- (a) The overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level, and the nature, timing, and extent of the further audit procedures performed;
  - (b) The linkage of those procedures with the assessed risks at the assertion level; and
  - (c) The results of the audit procedures, including the conclusions where these are not otherwise clear. (Ref: Para. A63)
29. If the auditor plans to use audit evidence about the operating effectiveness of controls obtained in previous audits, the auditor shall include in the audit documentation the conclusions reached about relying on such controls that were tested in a previous audit.
30. The auditor's documentation shall demonstrate that the financial statements agree or reconcile with the underlying accounting records.

\*\*\*

---

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

23. Denetçi, ara dönemde önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirirken denetçinin beklemediği yanlış bildirimlerin tespit edilmesi halinde ilgili risk değerlendirmesinin ve kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının değiştirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A58)

### **Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği**

24. Denetçi, ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere mali tabloların genel sunumunun geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri yürütür. (Bkz. Parag. A59)

### **Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

25. Denetçi, denetimi tamamlamadan önce, uygulanan denetim prosedürleri ve elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmelerin uygun olmaya devam edip etmediğini değerlendirir. (Bkz. Parag. A60-A61)
26. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine karar verir. Denetçi, görüşünü oluştururken mali tablolardaki beyanlara destek verdiği veya aykırı düştüğüne bakmaksızın ilgili tüm denetim kanıtlarını dikkate alır. (Bkz. Parag. A62)
27. Denetçi, önemli bir mali tablo beyanı ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemesi halinde ek denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde mali tablolar hakkında şartlı görüş verir veya görüş vermeyi reddeder.

### **Belgelendirme**

28. Denetçi, denetim belgelerinde şunlara yer verir:<sup>1</sup>
- (a) Mali tablo düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele almak için genel yanıtlar ile uygulanan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
  - (b) Bu prosedürlerin beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş risklerle bağlantısı.
  - (c) Denetim sonuçlarının açık olmadığı durumlarda varılan sonuçlar dâhil olmak üzere denetim prosedürlerinin sonuçları (Bkz. Parag. A63)
29. Kontrollerin çalışma etkinliği hakkında geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtını kullanmayı planlaması halinde denetçi, geçmiş denetimde test edilen bu tür kontrollere güvenilmesine dair varılan neticelere denetim belgelerinde yer verir.
30. Denetçinin denetim belgeleri, mali tabloların temel muhasebe kayıtlarıyla uyduğunu veya mutabık olduğunu gösterir.

\*\*\*

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

## Application and Other Explanatory Material

### Overall Responses (Ref: Para. 5)

- A1. Overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level may include:
- Emphasizing to the audit team the need to maintain professional skepticism.
  - Assigning more experienced staff or those with special skills or using experts.
  - Providing more supervision.
  - Incorporating additional elements of unpredictability in the selection of further audit procedures to be performed.
  - Making general changes to the nature, timing, or extent of audit procedures, for example: performing substantive procedures at the period end instead of at an interim date; or modifying the nature of audit procedures to obtain more persuasive audit evidence.
- A2. The assessment of the risks of material misstatement at the financial statement level, and thereby the auditor's overall responses, is affected by the auditor's understanding of the control environment. An effective control environment may allow the auditor to have more confidence in internal control and the reliability of audit evidence generated internally within the entity and thus, for example, allow the auditor to conduct some audit procedures at an interim date rather than at the period end. Deficiencies in the control environment, however, have the opposite effect; for example, the auditor may respond to an ineffective control environment by:
- Conducting more audit procedures as of the period end rather than at an interim date.
  - Obtaining more extensive audit evidence from substantive procedures.
  - Increasing the number of locations to be included in the audit scope.
- A3. Such considerations, therefore, have a significant bearing on the auditor's general approach, for example, an emphasis on substantive procedures (substantive approach), or an approach that uses tests of controls as well as substantive procedures (combined approach).

### Audit Procedures Responsive to the Assessed Risks of Material Misstatement at the Assertion Level

#### *The Nature, Timing, and Extent of Further Audit Procedures* (Ref: Para. 6)

- A4. The auditor's assessment of the identified risks at the assertion level provides a basis for considering the appropriate audit approach for designing and performing further audit procedures. For example, the auditor may determine that:
- (a) Only by performing tests of controls may the auditor achieve an effective response to the assessed risk of material misstatement for a particular assertion;

## Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

### Genel Yanıtlar (Bkz. Parag. 5)

- A1. Mali tablo düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele alacak genel yanıtlar, şunları içerebilir:
- Denetim ekibine, mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesinin öneminin belirtilmesi.
  - Daha deneyimli veya özel becerilere sahip çalışanların görevlendirilmesi veya uzmanlardan faydalanılması.
  - Daha fazla gözetim sağlanması.
  - Uygulanacak ek denetim prosedürlerinin seçimine, öngörülemezlikle ilgili ek unsurların dâhil edilmesi.
  - Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamı konusunda genel değişiklikler yapılması. Örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi.
- A2. Denetçinin kontrol ortamına ilişkin bilgisi, mali tablo düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmeyi ve dolayısıyla denetçinin genel yanıtlarını, etkiler. Etkin kontrol ortamı, denetçinin iç kontrole ve kuruluş bünyesinde üretilen denetim kanıtının güvenilirliğine daha fazla güvenmesine imkân verebilir. Dolayısıyla denetçinin, örneğin bazı denetim prosedürlerini dönem sonu yerine ara dönemde yürütmesine imkân tanıyabilir. Bununla birlikte kontrol ortamındaki zafiyetlerin ters etkisi vardır. Örneğin denetçi; etkisiz kontrol ortamına,
- Ara dönem yerine dönem sonu itibariyle daha fazla denetim prosedürü uygulayarak,
  - Maddi doğrulama prosedürleri yoluyla daha kapsamlı denetim kanıtı elde ederek ve
  - Denetimin kapsamında yer alacak iş yerlerinin sayısını artırarak
- yanıt verebilir.
- A3. Bu nedenle bu tür hususların denetçinin genel yaklaşımı üzerinde önemli etkisi vardır: örneğin maddi doğrulama prosedürlerinin vurgulanması (maddi doğrulama yaklaşımı) veya maddi doğrulama prosedürleriyle birlikte kontroller üzerinde yapılan testleri kullanma yaklaşımı (karma yaklaşım).

### Beyan Düzeyinde ve Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri

#### *Ek Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz. Parag. 6)*

- A4. Beyan düzeyindeki tespit edilmiş risklere dair denetçi değerlendirmesi, ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik uygun denetim yaklaşımının belirlenmesine yönelik temel sağlar. Örneğin denetçi, şunlara karar verebilir:
- (a) Denetçi, belli bir beyana yönelik etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşı yalnızca kontroller üzerinde yapılan testleri yürüterek etkin bir yanıt verebilir.

- (b) Performing only substantive procedures is appropriate for particular assertions and, therefore, the auditor excludes the effect of controls from the relevant risk assessment. This may be because the auditor's risk assessment procedures have not identified any effective controls relevant to the assertion, or because testing controls would be inefficient and therefore the auditor does not intend to rely on the operating effectiveness of controls in determining the nature, timing and extent of substantive procedures; or
- (c) A combined approach using both tests of controls and substantive procedures is an effective approach.

However, as required by paragraph 18, irrespective of the approach selected, the auditor designs and performs substantive procedures for each material class of transactions, account balance, and disclosure.

- A5. The nature of an audit procedure refers to its purpose (that is, test of controls or substantive procedure) and its type (that is, inspection, observation, inquiry, confirmation, recalculation, reperformance, or analytical procedure). The nature of the audit procedures is of most importance in responding to the assessed risks.
- A6. Timing of an audit procedure refers to when it is performed, or the period or date to which the audit evidence applies.
- A7. Extent of an audit procedure refers to the quantity to be performed, for example, a sample size or the number of observations of a control activity.
- A8. Designing and performing further audit procedures whose nature, timing, and extent are based on and are responsive to the assessed risks of material misstatement at the assertion level provides a clear linkage between the auditor's further audit procedures and the risk assessment.

#### Responding to the Assessed Risks at the Assertion Level (Ref: Para. 7(a))

##### Nature

- A9. The auditor's assessed risks may affect both the types of audit procedures to be performed and their combination. For example, when an assessed risk is high, the auditor may confirm the completeness of the terms of a contract with the counterparty, in addition to inspecting the document. Further, certain audit procedures may be more appropriate for some assertions than others. For example, in relation to revenue, tests of controls may be most responsive to the assessed risk of misstatement of the completeness assertion, whereas substantive procedures may be most responsive to the assessed risk of misstatement of the occurrence assertion.
- A10. The reasons for the assessment given to a risk are relevant in determining the nature of audit procedures. For example, if an assessed risk is lower because of the particular characteristics of a class of transactions without consideration of the related controls, then the auditor may determine that substantive analytical procedures alone provide sufficient appropriate audit evidence. On the other hand, if the assessed risk is lower because of internal controls, and the auditor intends to base the substantive procedures on that low assessment, then the auditor performs tests of those controls, as required by paragraph 8(a). This may be the case, for example, for a class of transactions of reasonably uniform, non-complex characteristics that are routinely processed and controlled by the entity's information system.

- (b) Yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin yürütülmesi, belli beyanlar için uygundur. Bu nedenle denetçi, kontrollerin etkisini ilgili risk değerlendirmesinin dışında bırakır. Bunun nedeni; denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin, beyanla ilgili etkin herhangi bir kontrol tespit etmemiş olması veya kontrollerin test edilmesinin etkisiz olması ve dolayısıyla denetçinin maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmeyi hedeflememesi olabilir.
- (c) Hem kontroller üzerinde yapılan testler hem de maddi doğrulama prosedürlerini kullanan karma yaklaşım, etkili bir yaklaşımdır.

Bununla birlikte 18. Paragrafta belirtildiği üzere denetçi; seçilen yaklaşıma bakmaksızın önemli her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular.

- A5. Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu prosedürün amacı (yani kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (yani inceleme, gözlem, bilgi alma, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedürü) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, etkisi değerlendirilmiş risklere yanıt verilmesinde çok önemlidir.
- A6. Denetim prosedürünün zamanlaması; ilgili prosedürün ne zaman uygulandığı veya denetim kanıtının geçerli olduğu dönem veya tarihi ifade eder.
- A7. Denetim prosedürünün kapsamı; örneklem boyutu veya bir kontrol faaliyetinin gözlem sayısı gibi uygulanacak prosedürleri ifade eder.
- A8. Niteliği, zamanlaması ve kapsamı beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini temel alan ve bu risklere yanıt veren ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması; denetçinin uygulayacağı ek denetim prosedürleri ve risk değerlendirmesi arasında net bir bağlantı sağlar.

Beyan Düzeyindeki Etkisi Değerlendirilmiş Risklere Yanıt Verilmesi (Bkz. Parag. 7(a))

Nitelik

- A9. Denetçinin değerlendirdiği riskler, uygulanacak denetim prosedürlerinin hem türünü hem kombinasyonunu etkileyebilir. Örneğin etkisi değerlendirilmiş risk yüksek olduğunda denetçi, belgeyi incelemeye ilaveten sözleşme koşullarının tamlığını karşı tarafla teyit edebilir. Ayrıca belli denetim prosedürleri, bazı beyanlar için diğerlerine kıyasla daha uygun olabilir. Örneğin gelir söz konusu olduğunda tamlık beyanına ilişkin etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim riskine en iyi karşılık veren prosedür, kontroller üzerinde yapılan testler olabilir. Gerçekleşme beyanına ilişkin etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim riskine en iyi karşılık veren prosedür ise maddi doğrulama prosedürleri olabilir.
- A10. Bir riske ilişkin yapılan değerlendirmenin gerekçeleri, denetim prosedürlerinin niteliğinin belirlenmesiyle ilgilidir. Örneğin ilgili kontrollere bakılmaksızın etkisi değerlendirilmiş riskin, işlem sınıfının belirli özellikleri nedeniyle düşük olması halinde denetçi; maddi analitik inceleme tekniklerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığına karar verebilir. Diğer yandan etkisi değerlendirilmiş riskin iç kontroller nedeniyle düşük olması ve denetçinin maddi doğrulama prosedürlerini bu düşük değerlendirmeye dayandırmak istemesi halinde söz konusu denetçi, 8(a) paragrafının gerektirdiği üzere bu kontroller üzerinde testler yürütür. Bu durum; örneğin kuruluşun bilişim sistemi tarafından rutin olarak işlenen ve kontrol edilen, makul ölçüde düzenli ve basit özelliklere sahip işlem sınıfları için geçerli olabilir.

## Timing

- A11. The auditor may perform tests of controls or substantive procedures at an interim date or at the period end. The higher the risk of material misstatement, the more likely it is that the auditor may decide it is more effective to perform substantive procedures nearer to, or at, the period end rather than at an earlier date, or to perform audit procedures unannounced or at unpredictable times (for example, performing audit procedures at selected locations on an unannounced basis). This is particularly relevant when considering the response to the risks of fraud. For example, the auditor may conclude that, when the risks of intentional misstatement or manipulation have been identified, audit procedures to extend audit conclusions from interim date to the period end would not be effective.
- A12. On the other hand, performing audit procedures before the period end may assist the auditor in identifying significant matters at an early stage of the audit, and consequently resolving them with the assistance of management or developing an effective audit approach to address such matters.
- A13. In addition, certain audit procedures can be performed only at or after the period end, for example:
- Agreeing the financial statements to the accounting records;
  - Examining adjustments made during the course of preparing the financial statements; and
  - Procedures to respond to a risk that, at the period end, the entity may have entered into improper sales contracts, or transactions may not have been finalized.
- A14. Further relevant factors that influence the auditor's consideration of when to perform audit procedures include the following:
- The control environment.
  - When relevant information is available (for example, electronic files may subsequently be overwritten, or procedures to be observed may occur only at certain times).
  - The nature of the risk (for example, if there is a risk of inflated revenues to meet earnings expectations by subsequent creation of false sales agreements, the auditor may wish to examine contracts available on the date of the period end).
  - The period or date to which the audit evidence relates.

## Extent

- A15. The extent of an audit procedure judged necessary is determined after considering the materiality, the assessed risk, and the degree of assurance the auditor plans to obtain. When a single purpose is met by a combination of procedures, the extent of each procedure is considered separately. In general, the extent of audit procedures increases as the risk of material misstatement increases. For example, in response to the assessed risk of material misstatement due to fraud, increasing sample sizes or performing substantive analytical procedures at a more detailed level may be appropriate. However, increasing the extent of an audit procedure is effective only if the audit procedure itself is relevant to the specific risk.



## Zamanlama

- A11. Denetçi, kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürlerini ara dönemde veya dönem sonunda uygulayabilir. Önemli yanlış bildirim riski ne kadar yüksekse denetçinin; maddi doğrulama prosedürlerini erken bir tarih yerine dönem sonuna doğru veya dönem sonunda uygulamanın ya da denetim prosedürlerini haber vermeden veya öngörülemez zamanlarda uygulamanın (örneğin seçili iş yerlerinde denetim prosedürlerini haber vermeden uygulamanın) daha etkin olduğuna karar verme olasılığı da o kadar yüksek olur. Bu husus, özellikle hile risklerine karşı yapılacak işler dikkate alındığında daha uygundur. Örneğin kasıtlı yanlış bildirim veya manipülasyon riskleri tespit edildiğinde denetçi, ara dönemde ulaşılan denetim sonuçlarını dönem sonuna genelleyecek denetim prosedürlerinin etkili olmayacağı sonucuna varabilir.
- A12. Diğer yandan denetim prosedürlerinin dönem sonundan önce uygulanması, denetçinin önemli konuları denetimin erken safhasında belirlemesine ve dolayısıyla bu konuları idarenin yardımıyla çözüme ulaştırmasına veya bunları ele alacak etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmesine yardımcı olabilir.
- A13. Buna ilaveten belli denetim prosedürleri, sadece dönem sonunda veya sonrasında uygulanabilir. Örneğin:
- Mali tabloların muhasebe kayıtlarıyla uyuşması,
  - Mali tabloların hazırlanması sırasında yapılan düzenlemelerin incelenmesi,
  - Kuruluşun uygun olmayan satış sözleşmeleri akdetmiş olması veya işlemlerin sonlandırılmamış olması riskine karşı dönem sonunda uygulanacak prosedürler.
- A14. Denetim prosedürlerinin ne zaman uygulanacağına dair denetçinin değerlendirmesini etkileyen ilgili diğer faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Kontrol ortamı.
  - Konuyla ilgili bilgiye ne zaman erişilebileceği (örneğin elektronik dosyaların üstüne sonradan yazılmış olabilir veya gözlemlenecek prosedürler sadece belirli zamanlarda gerçekleşebilir).
  - Riskin niteliği (örneğin kazanç beklentilerini karşılamak amacıyla sonradan gerçek olmayan satış anlaşmaları yaratılarak gelirlerin şişirilmesi riski söz konusuysa denetçi, dönem sonunda mevcut olan sözleşmeleri incelemek isteyebilir).
  - Denetim kanıtının ilgili olduğu dönem veya tarih.

## Kapsam

- A15. Gerekli olduğuna karar verilen bir denetim prosedürünün kapsamı; önemlilik, etkisi değerlendirilmiş risk ve denetçinin elde etmeyi planladığı güvence derecesi dikkate alındıktan sonra belirlenir. Tek bir hedefe ulaşmak için birkaç prosedürün birleşiminin kullanılması halinde her prosedürün kapsamı, ayrı biçimde değerlendirilir. Genelde önemli yanlış bildirim riski arttıkça denetim prosedürlerinin kapsamı da genişler. Örneğin hileden kaynaklanan etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskine karşı, örneklem boyutlarının genişletilmesi veya maddi analitik inceleme prosedürlerinin daha detaylı düzeyde uygulanması uygun olabilir. Fakat denetim prosedürünün kapsamının artırılması, yalnızca denetim prosedürünün belirli riskle ilgili olması halinde etkili olur.

- A16. The use of computer-assisted audit techniques (CAATs) may enable more extensive testing of electronic transactions and account files, which may be useful when the auditor decides to modify the extent of testing, for example, in responding to the risks of material misstatement due to fraud. Such techniques can be used to select sample transactions from key electronic files, to sort transactions with specific characteristics, or to test an entire population instead of a sample.

#### Considerations specific to public sector entities

- A17. For the audits of public sector entities, the audit mandate and any other special auditing requirements may affect the auditor's consideration of the nature, timing and extent of further audit procedures.

#### Considerations specific to smaller entities

- A18. In the case of very small entities, there may not be many control activities that could be identified by the auditor, or the extent to which their existence or operation have been documented by the entity may be limited. In such cases, it may be more efficient for the auditor to perform further audit procedures that are primarily substantive procedures. In some rare cases, however, the absence of control activities or of other components of control may make it impossible to obtain sufficient appropriate audit evidence.

#### Higher Assessments of Risk (Ref: Para 7(b))

- A19. When obtaining more persuasive audit evidence because of a higher assessment of risk, the auditor may increase the quantity of the evidence, or obtain evidence that is more relevant or reliable, for example, by placing more emphasis on obtaining third party evidence or by obtaining corroborating evidence from a number of independent sources.

#### *Tests of Controls*

##### Designing and Performing Tests of Controls (Ref: Para. 8)

- A20. Tests of controls are performed only on those controls that the auditor has determined are suitably designed to prevent, or detect and correct, a material misstatement in an assertion. If substantially different controls were used at different times during the period under audit, each is considered separately.
- A21. Testing the operating effectiveness of controls is different from obtaining an understanding of and evaluating the design and implementation of controls. However, the same types of audit procedures are used. The auditor may, therefore, decide it is efficient to test the operating effectiveness of controls at the same time as evaluating their design and determining that they have been implemented.
- A22. Further, although some risk assessment procedures may not have been specifically designed as tests of controls, they may nevertheless provide audit evidence about the operating effectiveness of the controls and, consequently, serve as tests of controls. For example, the auditor's risk assessment procedures may have included:
- Inquiring about management's use of budgets.
  - Observing management's comparison of monthly budgeted and actual expenses.

- A16. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri'nin (BDDT) kullanılması, elektronik işlemlerin ve hesap dosyalarının daha kapsamlı biçimde test edilmesine imkân verebilir. Bu durum, denetçinin örneğin hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verirken testin kapsamını uyarlamaya karar verdiği durumlarda faydalı olabilir. Bu tür teknikler; ana elektronik dosyalardan işlem örnekleme seçilmesi, belirli özelliklere sahip işlemlerin sınıflandırılması veya tek bir örneklem yerine tüm popülasyonun test edilmesi için kullanılabilir.

#### Kamu kurumlarına özgü konular

- A17. Kamu kurumlarının denetimleri söz konusu olduğunda denetim görev ve yetkisi ve diğer özel denetim gereklilikleri; ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik denetçi değerlendirmesini etkileyebilir.

#### Küçük ölçekli kuruluşlara özgü konular

- A18. Küçük ölçekli kuruluşlar söz konusu olduğunda denetçinin tespit edebileceği çok sayıda kontrol faaliyeti olmayabilir veya kontrollerin varlığının veya çalışmasının kuruluş tarafından yapılan belgelendirmenin kapsamı sınırlı olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin esasen maddi doğrulama prosedürleri olan ek denetim prosedürleri uygulaması daha verimli olabilir. Bununla birlikte bazı istisnai durumlarda kontrol faaliyetlerinin veya diğer kontrol bileşenlerinin bulunmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini imkânsız hale getirebilir.

#### Riskin Daha Yüksek Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 7(b))

- A19. Riskin daha yüksek değerlendirilmesi nedeniyle daha ikna edici denetim kanıtı elde ederken denetçi; kanıt miktarını artırabilir veya örneğin üçüncü taraf kanıtı elde edilmesine daha fazla önem vererek ya da bağımsız kaynaklardan destekleyici kanıtlar elde ederek daha ilgili veya güvenilir kanıt elde edebilir.

#### *Kontroller Üzerinde Yapılan Testler*

#### Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Tasarlanması ve Uygulanması (Bkz. Parag. 8)

- A20. Kontroller üzerinde yapılan testler; yalnızca denetçinin bir beyandaki önemli yanlış bildirimini önlemeye veya tespit ederek düzeltmeye uygun şekilde tasarlanmış olduğuna karar verdiği kontroller üzerinde uygulanır. Denetlenen dönemde farklı zamanlarda aslen farklı kontrollerin kullanılmış olması halinde, her kontrol ayrı şekilde değerlendirilir.
- A21. Kontrollerin çalışma etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin tasarım ve uygulamasının tanınmasından ve değerlendirilmesinden farklıdır. Ancak bunlar için aynı tür denetim prosedürleri kullanılır. Bu nedenle denetçi, kontrollerin tasarımını değerlendirirken ve uygulanmış olduklarını belirlerken aynı zamanda bu kontrollerin çalışma etkinliğini test etmenin etkili olduğuna karar verebilir.
- A22. Ayrıca bazı risk değerlendirme prosedürleri, kontroller üzerinde yapılan testler olarak tasarlanmamış olsa da bu prosedürler; kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı sağlayabilir ve dolayısıyla kontroller üzerinde yapılan testler gibi iş görebilir. Örneğin denetçinin risk değerlendirme prosedürleri şunları içermiş olabilir:
- Bütçelerin idare tarafından nasıl kullanıldığının sorgulanması.
  - Aylık olarak bütçelenen ve gerçekleşen harcamaların idare tarafından nasıl kıyaslandığının izlenmesi.

- Inspecting reports pertaining to the investigation of variances between budgeted and actual amounts.

These audit procedures provide knowledge about the design of the entity's budgeting policies and whether they have been implemented, but may also provide audit evidence about the effectiveness of the operation of budgeting policies in preventing or detecting material misstatements in the classification of expenses.

- A23. In addition, the auditor may design a test of controls to be performed concurrently with a test of details on the same transaction. Although the purpose of a test of controls is different from the purpose of a test of details, both may be accomplished concurrently by performing a test of controls and a test of details on the same transaction, also known as a dual-purpose test. For example, the auditor may design, and evaluate the results of, a test to examine an invoice to determine whether it has been approved and to provide substantive audit evidence of a transaction. A dual-purpose test is designed and evaluated by considering each purpose of the test separately.
- A24. In some cases, the auditor may find it impossible to design effective substantive procedures that by themselves provide sufficient appropriate audit evidence at the assertion level.<sup>1</sup> This may occur when an entity conducts its business using IT and no documentation of transactions is produced or maintained, other than through the IT system. In such cases, paragraph 8(b) requires the auditor to perform tests of relevant controls.

#### Audit Evidence and Intended Reliance (Ref: Para. 9)

- A25. A higher level of assurance may be sought about the operating effectiveness of controls when the approach adopted consists primarily of tests of controls, in particular where it is not possible or practicable to obtain sufficient appropriate audit evidence only from substantive procedures.

#### Nature and Extent of Tests of Controls

##### Other audit procedures in combination with inquiry (Ref: Para. 10(a))

- A26. Inquiry alone is not sufficient to test the operating effectiveness of controls. Accordingly, other audit procedures are performed in combination with inquiry. In this regard, inquiry combined with inspection or reperformance may provide more assurance than inquiry and observation, since an observation is pertinent only at the point in time at which it is made.
- A27. The nature of the particular control influences the type of procedure required to obtain audit evidence about whether the control was operating effectively. For example, if operating effectiveness is evidenced by documentation, the auditor may decide to inspect it to obtain audit evidence about operating effectiveness. For other controls, however, documentation may not be available or relevant. For example, documentation of operation may not exist for some factors in the control environment, such as assignment of authority and responsibility, or for some types of control activities, such as control activities performed by a computer. In such circumstances, audit evidence about operating effectiveness may be obtained through inquiry in combination with other audit procedures such as observation or the use of CAATs.

---

<sup>1</sup> ISA 315, paragraph 30.

- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarlar arası farkların araştırılmasıyla ilgili raporların incelenmesi.

Bu denetim prosedürleri, kuruluşun bütçeleme politikalarının tasarımı ve bu politikaların uygulanıp uygulanmadığı hakkında bilgi sağlar. Ancak bütçeleme politikalarının uygulanmasının harcamaların sınıflandırılmasındaki önemli yanlış bildirimleri önlemek veya tespit etmekteki etkinliği hakkında da denetim kanıtı sağlayabilir.

- A23. Buna ilaveten denetçi, aynı işlem hakkında detaylara yönelik testle eşzamanlı uygulanmak üzere kontroller üzerinde yapılan bir test tasarlayabilir. Kontroller üzerinde yapılan testin amacı, detaylara yönelik testin amacından farklı olmasına rağmen bu ikisi, aynı işlem hakkında hem kontrollere hem detaylara yönelik testler yürütülmesi vasıtasıyla eş zamanlı gerçekleştirilebilir. Buna çift amaçlı test de denir. Örneğin denetçi, onaylanıp onaylanmadığını belirlemek üzere bir faturayı incelemek ve ilgili işleme ait maddi denetim kanıtı sağlamak amacıyla bir test tasarlayabilir ve bu testin sonuçlarını değerlendirebilir. Çift amaçlı test, testin her amacı ayrı biçimde düşünülerek tasarlanır ve değerlendirilir.
- A24. Bazı durumlarda denetçi, beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtını tek başına sağlayan etkin maddi doğrulama prosedürleri tasarlamamanın imkansız olduğunu görebilir.<sup>1</sup> Bu durum; kuruluşun işlemlerini BT kullanarak gerçekleştirdiği ve işlemlere yönelik BT sisteminden çıkanlar hariç belge üretilmediği veya saklanmadığı hallerde ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda 8(b) paragrafı, denetçinin ilgili kontroller üzerinde testler yürütmesini gerektirir.

#### Denetim Kanıtı ve Denetim Kanıtına Yönelik Güven (Bkz. Parag. 9)

- A25. Benimsenen yaklaşımın esasen kontroller üzerinde yapılan testlerden oluştuğu hallerde, özellikle yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumlarda, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında daha yüksek bir güvence düzeyi aranabilir.

#### Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Niteliği ve Kapsamı

##### Bilgi almayla birlikte diğer denetim prosedürleri (Bkz. Parag. 10(a))

- A26. Bilgi alma, kontrollerin çalışma etkinliğinin test edilmesi için tek başına yeterli değildir. Dolayısıyla bilgi almayla birlikte başka denetim prosedürleri uygulanır. Bu bağlamda bilgi almanın yeniden uygulama ve incelemeye birlikte uygulanması; bilgi almanın gözlemle birlikte uygulanmasından daha fazla güvence sağlayabilir; çünkü gözlem, yalnızca yapıldığı anda geçerlidir.
- A27. Bir kontrolün niteliği, bu kontrolün etkin çalışıp çalışmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmek için gereken prosedür türünü etkiler. Örneğin çalışma etkinliğinin belgeyle kanıtlanması halinde denetçi, çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde etmek için bu belgeyi incelemeye karar verebilir. Ancak bazı kontroller söz konusu olduğunda belgelendirme mümkün veya ilgili olmayabilir. Örneğin kontrol ortamındaki bazı faktörler (yetki ve sorumluluk tayini gibi) veya bazı kontrol faaliyeti türleri (bilgisayarın uyguladığı kontrol faaliyetleri) için belgelendirme bulunmayabilir. Bu tür durumlarda çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı, gözlem yapılması ve BDDT'lerin kullanılması gibi başka denetim prosedürleriyle birlikte bilgi alınması yoluyla elde edilebilir.

<sup>1</sup> ISA 315, paragraf 30.

## Extent of tests of controls

A28. When more persuasive audit evidence is needed regarding the effectiveness of a control, it may be appropriate to increase the extent of testing of the control. As well as the degree of reliance on controls, matters the auditor may consider in determining the extent of tests of controls include the following:

- The frequency of the performance of the control by the entity during the period.
- The length of time during the audit period that the auditor is relying on the operating effectiveness of the control.
- The expected rate of deviation from a control.
- The relevance and reliability of the audit evidence to be obtained regarding the operating effectiveness of the control at the assertion level.
- The extent to which audit evidence is obtained from tests of other controls related to the assertion.

ISA 530<sup>1</sup> contains further guidance on the extent of testing.

A29. Because of the inherent consistency of IT processing, it may not be necessary to increase the extent of testing of an automated control. An automated control can be expected to function consistently unless the program (including the tables, files, or other permanent data used by the program) is changed. Once the auditor determines that an automated control is functioning as intended (which could be done at the time the control is initially implemented or at some other date), the auditor may consider performing tests to determine that the control continues to function effectively. Such tests might include determining that:

- Changes to the program are not made without being subject to the appropriate program change controls;
- The authorized version of the program is used for processing transactions; and
- Other relevant general controls are effective.

Such tests also might include determining that changes to the programs have not been made, as may be the case when the entity uses packaged software applications without modifying or maintaining them. For example, the auditor may inspect the record of the administration of IT security to obtain audit evidence that unauthorized access has not occurred during the period.

## Testing of indirect controls (Ref: Para. 10(b))

A30. In some circumstances, it may be necessary to obtain audit evidence supporting the effective operation of indirect controls. For example, when the auditor decides to test the effectiveness of a user review of exception reports detailing sales in excess of authorized credit limits, the user review and related follow up is the control that is directly of relevance to the auditor. Controls over the accuracy of the information in the reports (for example, the general IT-controls) are described as “indirect” controls.

A31. Because of the inherent consistency of IT processing, audit evidence about the implementation of an automated application control, when considered in combination with audit evidence about the operating effectiveness of the entity's general controls (in particular, change controls), may also provide substantial audit evidence about its operating effectiveness.

---

<sup>1</sup> ISA 530, “Audit Sampling”.

## Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsamı

A28. Bir kontrolün etkinliğiyle ilgili daha ikna edici denetim kanıtının gerektiği hallerde kontrol üzerinde yapılan testin kapsamını genişletmek uygun olabilir. Kontrollere ne derece güvenildiğinin yanı sıra denetçinin kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsamını belirlerken dikkate alabileceği konular arasında şunlar sayılabilir:

- İlgili dönemde kuruluşun kontrolü uygulama sıklığı.
- Denetçinin, denetim süresi boyunca kontrolün çalışma etkinliğine dayandığı sürenin uzunluğu.
- Kontrolde sapmaya dair beklenen oran.
- Beyan düzeyindeki kontrolün çalışma etkinliğine ilişkin elde edilecek denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği.
- Beyanla ilgili diğer kontroller üzerinde yapılan testlerden ne ölçüde denetim kanıtı elde edildiği.

ISA 530<sup>1</sup>, testlerin kapsamı konusunda daha fazla bilgi içermektedir.

A29. BT işlemlerinin yapısal tutarlılığı nedeniyle otomatik bir kontrole yönelik testin kapsamını genişletmeye gerek olmayabilir. Program (tablolar, dosyalar ve programın kullandığı diğer daimi veriler dâhil) değiştirilmediği sürece otomatik bir kontrolün tutarlı biçimde işlemesi beklenebilir. Otomatik bir kontrolün tasarlanan şekilde çalıştığını belirledikten sonra (ki bu, kontrolün ilk uygulandığı anda veya başka bir tarihte yapılabilir) denetçi, kontrolün etkin biçimde çalışmaya devam ettiğini belirlemek için testler yapmayı düşünebilir. Bu tür testler, şunları içerebilir:

- Programdaki değişikliklerin, uygun program değişikliği kontrollerine tabi tutularak yapıldığının belirlenmesi;
- İşlemlerin yürütülmesi için programın onaylı versiyonunun kullanıldığının belirlenmesi;
- İlgili diğer genel kontrollerin etkin olduğunun belirlenmesi.

Bu tür testler, programlarda değişiklikler yapılmadığının belirlenmesini de içerebilir. Bu durum, kuruluşun paket yazılım uygulamalarını bunları değiştirmeksizin veya güncellemeksizin kullanması hallerinde söz konusu olabilir. Örneğin denetçi, ilgili dönemde yetkisiz erişim olmadığına dair denetim kanıtı elde etmek amacıyla BT güvenliğine ilişkin sistem kayıtlarını inceleyebilir.

## Dolaylı kontrollerin test edilmesi (Bkz. Parag. 10(b))

A30. Bazı durumlarda dolaylı kontrollerin çalışma etkinliğini destekleyen denetim kanıtı elde edilmesi gerekebilir. Örneğin denetçi, yetkilendirilmiş kredi sınırlarını aşan satışları detaylandıran istisna raporlarının kullanıcı tarafından gözden geçirilmesinin etkinliğini test etmeye karar verdiğinde denetçiyi doğrudan ilgilendiren kontrol, kullanıcı gözden geçirmesi ve ilgili izlemedir. Raporlardaki bilgilerin doğruluğu üzerindeki kontroller (örneğin genel BT kontrolleri), “dolaylı” kontroller olarak tanımlanır.

A31. BT işlemlerinin yapısal tutarlılığı dolayısıyla otomatik bir uygulama kontrolünün uygulanışı hakkındaki denetim kanıtı, kuruluşun genel kontrollerinin (özellikle değişiklik kontrollerinin) çalışma etkinliği hakkındaki denetim kanıtıyla birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu kontrolün çalışma etkinliği hakkında da somut denetim kanıtı sağlayabilir.

<sup>1</sup> ISA 530, “Denetim Örnekleme”.

## Timing of Tests of Controls

### Intended period of reliance (Ref: Para. 11)

- A32. Audit evidence pertaining only to a point in time may be sufficient for the auditor's purpose, for example, when testing controls over the entity's physical inventory counting at the period end. If, on the other hand, the auditor intends to rely on a control over a period, tests that are capable of providing audit evidence that the control operated effectively at relevant times during that period are appropriate. Such tests may include tests of the entity's monitoring of controls.

### Using audit evidence obtained during an interim period (Ref: Para. 12(b))

- A33. Relevant factors in determining what additional audit evidence to obtain about controls that were operating during the period remaining after an interim period, include:
- The significance of the assessed risks of material misstatement at the assertion level.
  - The specific controls that were tested during the interim period, and significant changes to them since they were tested, including changes in the information system, processes, and personnel.
  - The degree to which audit evidence about the operating effectiveness of those controls was obtained.
  - The length of the remaining period.
  - The extent to which the auditor intends to reduce further substantive procedures based on the reliance of controls.
  - The control environment.
- A34. Additional audit evidence may be obtained, for example, by extending tests of controls over the remaining period or testing the entity's monitoring of controls.

### Using audit evidence obtained in previous audits (Ref: Para. 13)

- A35. In certain circumstances, audit evidence obtained from previous audits may provide audit evidence where the auditor performs audit procedures to establish its continuing relevance. For example, in performing a previous audit, the auditor may have determined that an automated control was functioning as intended. The auditor may obtain audit evidence to determine whether changes to the automated control have been made that affect its continued effective functioning through, for example, inquiries of management and the inspection of logs to indicate what controls have been changed. Consideration of audit evidence about these changes may support either increasing or decreasing the expected audit evidence to be obtained in the current period about the operating effectiveness of the controls.

### Controls that have changed from previous audits (Ref: Para. 14(a))

- A36. Changes may affect the relevance of the audit evidence obtained in previous audits such that there may no longer be a basis for continued reliance. For example, changes in a system that enable an entity to receive a new report from the system probably do not affect the relevance of audit evidence from a previous audit; however, a change that causes data to be accumulated or calculated differently does affect it.



## Kontroller Üzerinde Yapılan Testlerin Zamanlaması

### Hedeflenen güven dönemi (Bkz. Parag. 11)

- A32. Sadece belli bir tarihi veya dönemi ilgilendiren denetim kanıtı, denetçinin amaçları açısından, örneğin dönem sonunda kuruluşun fiziksel stok sayımı üzerindeki kontrolleri test ederken yeterli olabilir. Diğer yandan, denetçinin bir dönemi ilgilendiren bir kontrole güvenmeyi hedeflemesi halinde, bu kontrolün söz konusu dönemde ilgili olan zamanlarda etkin bir biçimde çalıştığına dair denetim kanıtı sağlayabilecek testlerin yapılması uygun olacaktır. Bu tür testler, kuruluşun kontrolleri izlemeye yönelik testlerini içerebilir.

### Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 12(b))

- A33. Ara dönemden sonra kalan dönemde çalışan kontroller hakkında hangi ek denetim kanıtının elde edileceğine karar verilmesinde ilgili olan faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin önemi.
  - Ara dönemde test edilen belirli kontroller; kontrollerin test edilmesinden bu yana bilişim sistemi, süreçler ve personeldeki değişiklikler dâhil olmak üzere bu kontrollerde meydana gelen önemli değişiklikler.
  - Bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında ne derece denetim kanıtı elde edildiği.
  - Kalan dönemin uzunluğu.
  - Denetçinin, kontrollere duyulan güvene dayanarak ek maddi doğrulama prosedürlerini ne kadar azaltmayı hedeflediği.
  - Kontrol ortamı.
- A34. Ek denetim kanıtı, örneğin kontroller üzerinde yapılan testler kalan döneme yayılarak veya kuruluşun kontrolleri izlemesi test edilerek elde edilebilir.

### Geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 13)

- A35. Bazı durumlarda denetçi, geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını, bunların ihtiyaca uygunluğunun devam ettiğini ortaya koyan denetim prosedürlerini uygulaması halinde, denetim kanıtı olarak kullanabilir. Örneğin geçmiş denetimi yürütürken denetçi, otomatik bir kontrolün amacına uygun şekilde çalıştığını belirlemiş olabilir. Denetçi, otomatik kontrolde etkin işleyişinin sürekliliğini etkileyen değişikliklerin yapıp yapılmadığını belirlemek amacıyla örneğin idareyi sorgulayarak ve hangi kontrollerin değiştirildiğini gösteren kayıtları inceleyerek denetim kanıtı elde edebilir. Bu değişiklikler hakkındaki denetim kanıtının dikkate alınması, kontrollerin çalışma etkinliği hakkında mevcut dönemde elde edilmesi beklenen denetim kanıtının artırılmasını ya da azaltılmasını destekleyebilir.

### Geçmiş denetimden sonra değişen kontroller (Bkz. Parag. 14(a))

- A36. Değişiklikler, geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu etkileyebilir. Öyle ki bu kanıtlara dayanılması için artık bir temel bulunmayabilir. Örneğin kuruluşun sistemden yeni bir rapor almasına imkân veren sistem değişiklikleri, geçmiş denetimde elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu muhtemelen etkilemezken; verilerin farklı toplanmasına veya hesaplanmasına yol açan bir değişiklik, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu etkiler.

Controls that have not changed from previous audits (Ref: Para. 14(b))

- A37. The auditor's decision on whether to rely on audit evidence obtained in previous audits for controls that:
- (a) have not changed since they were last tested; and
  - (b) are not controls that mitigate a significant risk,
- is a matter of professional judgment. In addition, the length of time between retesting such controls is also a matter of professional judgment, but is required by paragraph 14 (b) to be at least once in every third year.
- A38. In general, the higher the risk of material misstatement, or the greater the reliance on controls, the shorter the time period elapsed, if any, is likely to be. Factors that may decrease the period for retesting a control, or result in not relying on audit evidence obtained in previous audits at all, include the following:
- A deficient control environment.
  - Deficient monitoring of controls.
  - A significant manual element to the relevant controls.
  - Personnel changes that significantly affect the application of the control.
  - Changing circumstances that indicate the need for changes in the control.
  - Deficient general IT-controls.
- A39. When there are a number of controls for which the auditor intends to rely on audit evidence obtained in previous audits, testing some of those controls in each audit provides corroborating information about the continuing effectiveness of the control environment. This contributes to the auditor's decision about whether it is appropriate to rely on audit evidence obtained in previous audits.

Evaluating the Operating Effectiveness of Controls (Ref: Para. 16-17)

- A40. A material misstatement detected by the auditor's procedures is a strong indicator of the existence of a significant deficiency in internal control.
- A41. The concept of effectiveness of the operation of controls recognizes that some deviations in the way controls are applied by the entity may occur. Deviations from prescribed controls may be caused by such factors as changes in key personnel, significant seasonal fluctuations in volume of transactions and human error. The detected rate of deviation, in particular in comparison with the expected rate, may indicate that the control cannot be relied on to reduce risk at the assertion level to that assessed by the auditor.

*Substantive Procedures* (Ref: Para. 18)

- A42. Paragraph 18 requires the auditor to design and perform substantive procedures for each material class of transactions, account balance, and disclosure, irrespective of the assessed risks of material misstatement. This requirement reflects the facts that: (a) the auditor's assessment of risk is judgmental and so may not identify all risks of material misstatement; and (b) there are inherent limitations to internal control, including management override.

Geçmiş denetimden sonra değişmeyen kontroller (Bkz. Parag. 14(b))

A37. Denetçinin,

- (a) En son yapılan testten bu yana değişmemiş olan ve
- (b) Önemli bir riski azaltan kontroller arasında yer almayan

kontroller için geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtına güvenip güvenmeme konusundaki kararı, mesleki yargısına tabidir. Bunun yanı sıra, bu tür kontrollerin tekrar test edilmesi arasındaki zamanın uzunluğu da mesleki yargıya tabi olmakla birlikte bu testler 14 (b) paragrafı uyarınca en az her üç yılda bir defa yapılmalıdır.

A38. Genel olarak önemli yanlış bildirim riski ne kadar yüksek olursa veya kontrollere ne kadar çok güvenilirse aradan geçen süre de (varsa) o kadar kısa olacaktır. Bir kontrolün tekrar testine yönelik süreyi azaltabilecek veya geçmiş denetimlerde elde edilen denetim kanıtına hiç güvenilmemesiyle sonuçlanabilecek faktörler şunları içerir:

- Kontrol ortamının yetersiz olması.
- Kontrollerin yetersiz izlenmesi.
- İlgili kontrollerin önemli bir kısmının elle yapılması.
- Kontrolün uygulanışını önemli ölçüde etkileyen personel değişiklikleri.
- Kontrolde değişiklikler yapılması ihtiyacına işaret eden değişen koşullar.
- Genel BT kontrollerinin yetersiz olması.

A39. Denetçinin, geçmiş denetimlerden elde edilmiş olan denetim kanıtlarına güvenmeyi düşündüğü çok sayıda kontrol bulunduğunda, her denetimde bu kontrollerden bazılarının test edilmesi, kontrol ortamının etkinliğinin sürdüğü hakkında destekleyici bilgi sağlar. Bu bilgi, geçmiş denetimlerden elde edilmiş olan denetim kanıtına güvenmenin uygun olup olmadığına ilişkin denetçinin alacağı karara katkıda bulunur.

Kontrollerin Çalışma Etkinliğinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 16-17)

A40. Denetçi prosedürlerinin saptadığı önemli bir yanlış bildirim, iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğuna dair güçlü bir göstergedir.

A41. Kontrollerin çalışma etkinliği kavramı, kontrollerin kuruluş tarafından uygulanış şeklinde bazı sapmalar meydana gelebileceğini kabul eder. Öngörülen kontrollerden sapmalar olmasının nedeni; kilit personelde değişiklikler olması, işlem hacminde büyük dönemsel dalgalanmalar yaşanması ve insan hatası gibi faktörler olabilir. Tespit edilen sapma oranı; özellikle beklenen oranla kıyaslandığında, beyan düzeyindeki riski denetçi tarafından değerlendirilen risk seviyesine kadar indirmek için kontrole güvenilemeyeceğine işaret edebilir.

*Maddi Doğrulama Prosedürleri* (Bkz. Parag. 18)

A42. 18. paragraf uyarınca denetçi; etkisi değerlendirilmiş yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular. Bu gereklilik, şu gerçekleri yansıtır: (a) denetçinin risk değerlendirmesi; yargısına dayalıdır, dolayısıyla önemli yanlış bildirim için tüm riskleri tespit edemeyebilir ve (b) idarenin kontrolleri geçersiz kılması gibi iç kontrole yönelik yapısal kısıtlamalar bulunur.

## Nature and Extent of Substantive Procedures

- A43. Depending on the circumstances, the auditor may determine that:
- Performing only substantive analytical procedures will be sufficient to reduce audit risk to an acceptably low level. For example, where the auditor's assessment of risk is supported by audit evidence from tests of controls.
  - Only tests of details are appropriate.
  - A combination of substantive analytical procedures and tests of details are most responsive to the assessed risks.
- A44. Substantive analytical procedures are generally more applicable to large volumes of transactions that tend to be predictable over time. ISA 520<sup>1</sup> establishes requirements and provides guidance on the application of analytical procedures during an audit.
- A45. The nature of the risk and assertion is relevant to the design of tests of details. For example, tests of details related to the existence or occurrence assertion may involve selecting from items contained in a financial statement amount and obtaining the relevant audit evidence. On the other hand, tests of details related to the completeness assertion may involve selecting from items that are expected to be included in the relevant financial statement amount and investigating whether they are included.
- A46. Because the assessment of the risk of material misstatement takes account of internal control, the extent of substantive procedures may need to be increased when the results from tests of controls are unsatisfactory. However, increasing the extent of an audit procedure is appropriate only if the audit procedure itself is relevant to the specific risk.
- A47. In designing tests of details, the extent of testing is ordinarily thought of in terms of the sample size. However, other matters are also relevant, including whether it is more effective to use other selective means of testing. See ISA 500.<sup>2</sup>

## Considering Whether External Confirmation Procedures Are to Be Performed (Ref: Para. 19)

- A48. External confirmation procedures frequently are relevant when addressing assertions associated with account balances and their elements, but need not be restricted to these items. For example, the auditor may request external confirmation of the terms of agreements, contracts, or transactions between an entity and other parties. External confirmation procedures also may be performed to obtain audit evidence about the absence of certain conditions. For example, a request may specifically seek confirmation that no “side agreement” exists that may be relevant to an entity's revenue cut-off assertion. Other situations where external confirmation procedures may provide relevant audit evidence in responding to assessed risks of material misstatement include:
- Bank balances and other information relevant to banking relationships.
  - Accounts receivable balances and terms.
  - Inventories held by third parties at bonded warehouses for processing or on consignment.
  - Property title deeds held by lawyers or financiers for safe custody or as security.

---

<sup>1</sup> ISA 520, “Analytical Procedures”.

<sup>2</sup> ISA 500, “Audit Evidence”, paragraph 10.

## Maddi Doğruluma Prosedürlerinin Niteliği ve Kapsamı

- A43. İlgili koşullara bağlı olarak denetçi şunlara karar verebilir:
- Yalnızca maddi analitik inceleme teknikleri uygulamanın, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmeye yeterli olduğuna (örneğin denetçinin risk değerlendirmesi, kontroller üzerinde yapılan testlerden elde edilen denetim kanıtıyla desteklendiğinde),
  - Yalnızca detaylara yönelik testlerin uygun olduğuna ve
  - Maddi analitik inceleme teknikleri ile detaylara yönelik testlerin birlikte uygulanmasının, etkisi değerlendirilen risklere verilecek en iyi karşılık olduğuna.
- A44. Maddi analitik inceleme teknikleri, zaman içinde tahmin edilebilen büyük hacimli işlemlerde genelde daha çok uygulanabilir. ISA 520<sup>1</sup>, denetim sırasında analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına dair gereklilikleri ortaya koyar ve rehberlik sağlar.
- A45. Risk ve beyanın niteliği, detaylara yönelik testlerin tasarımıyla ilgilidir. Örneğin mevcudiyet beyanı veya gerçekleşme beyanına ilişkin detaylara yönelik testler, mali tablodaki tutarın kapsadığı kalemler arasından seçim yapılarak ilgili denetim kanıtı elde edilmesini kapsayabilir. Tamlik beyanına ilişkin detaylara yönelik testler ise, ilgili mali tablodaki tutarda yer alması beklenen kalemler arasından seçim yapılarak bunların tabloya dâhil edilmediğinin incelenmesini kapsayabilir.
- A46. Önemli yanlış bildirim riskinin değerlendirilmesinde iç kontrolün dikkate alınmıyor olması sebebiyle, kontroller üzerinde yapılan testlerden alınan sonuçlar yetersiz bulunduğu maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamının genişletilmesi gerekebilir. Ancak bir denetim prosedürünün kapsamının genişletilmesi, sadece bu denetim prosedürünün belirli riskle ilgili olması halinde uygundur.
- A47. Detaylara yönelik testlerin tasarlanmasında testlerin kapsamı, genelde örneklem büyüklüğü açısından değerlendirilir. Ancak belli bir faaliyete yönelik diğer test araçlarının kullanılmasının daha etkili olup olmadığı gibi hususlar da konuyla ilgilidir. ISA 500'e<sup>2</sup> bakınız.

## Dış Teyit Prosedürlerinin Uygulanıp Uygulanmayacağına Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 19)

- A48. Dış teyit prosedürleri genelde hesap bakiyeleri ve öğelerine ilişkin beyanların ele alındığı durumlara ilgilidir. Fakat bu prosedürlerin bu kalemlerle sınırlandırılmaması gerekir. Örneğin denetçi, bir kuruluş ve diğer taraflar arasında yapılan anlaşmalar, sözleşmeler veya işlemlerdeki koşullara ilişkin dış teyit talebinde bulunabilir. Dış teyit prosedürleri, belli koşulların eksikliği hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla da uygulanabilir. Örneğin yapılan bir talep, özellikle kuruluşun gelirin dönemselliği beyanıyla ilgili herhangi bir “yan anlaşma” bulunmadığının teyit edilmesini isteyebilir. Etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine yanıt verilmesinde dış teyit prosedürlerinin ilgili denetim kanıtı sağlayabileceği diğer durumlar, aşağıdakileri içerebilir:
- Banka bakiyeleri ve bankacılık ilişkileriyle ilgili diğer bilgiler.
  - Alacak hesabının bakiyeleri ve dönemleri.
  - Antrepolarda, işlem görmek üzere veya sevkiyat amacıyla üçüncü taraflarca tutulan stoklar.
  - Avukatlar veya finansörler tarafından emanet veya ipotek amacıyla tutulan tapu senetleri.

<sup>1</sup> ISA 520, “Analitik İnceleme Teknikleri”.

<sup>2</sup> ISA 500, “Denetim Kanıtı”, paragraf 10.

- Investments held for safekeeping by third parties, or purchased from stockbrokers but not delivered at the balance sheet date.
  - Amounts due to lenders, including relevant terms of repayment and restrictive covenants.
  - Accounts payable balances and terms.
- A49. Although external confirmations may provide relevant audit evidence relating to certain assertions, there are some assertions for which external confirmations provide less relevant audit evidence. For example, external confirmations provide less relevant audit evidence relating to the recoverability of accounts receivable balances, than they do of their existence.
- A50. The auditor may determine that external confirmation procedures performed for one purpose provide an opportunity to obtain audit evidence about other matters. For example, confirmation requests for bank balances often include requests for information relevant to other financial statement assertions. Such considerations may influence the auditor's decision about whether to perform external confirmation procedures.
- A51. Factors that may assist the auditor in determining whether external confirmation procedures are to be performed as substantive audit procedures include:
- The confirming party's knowledge of the subject matter - responses may be more reliable if provided by a person at the confirming party who has the requisite knowledge about the information being confirmed.
  - The ability or willingness of the intended confirming party to respond -for example, the confirming party:
    - May not accept responsibility for responding to a confirmation request;
    - May consider responding too costly or time consuming;
    - May have concerns about the potential legal liability resulting from responding;
    - May account for transactions in different currencies; or
    - May operate in an environment where responding to confirmation requests is not a significant aspect of day-to-day operations.
- In such situations, confirming parties may not respond, may respond in a casual manner or may attempt to restrict the reliance placed on the response.
- The objectivity of the intended confirming party - if the confirming party is a related party of the entity, responses to confirmation requests may be less reliable.

#### Substantive Procedures Related to the Financial Statement Closing Process (Ref: Para. 20(b))

- A52. The nature, and also the extent, of the auditor's examination of journal entries and other adjustments depends on the nature and complexity of the entity's financial reporting process and the related risks of material misstatement.

- Üçüncü taraflarca emanet olarak tutulan veya borsa acentelerinden satın alınan fakat bilanço tarihinde teslim edilmemiş yatırımlar.
  - İlgili geri ödeme şartları ve kısıtlayıcı koşullar dâhil olmak üzere borç verenlere ödenecek tutarlar.
  - Ödenecek borçlar hesabının bakiyeleri ve dönemleri.
- A49. Dış teyitler, bazı beyanlar hakkında ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlayabilirken bazı beyanlara ilişkin daha az ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlar. Örneğin dış teyitler, alacaklar hesabındaki bakiyelerin mevcudiyetine kıyasla bunların tahsil edilebilirliğine ilişkin daha az uygun denetim kanıtı sağlar.
- A50. Denetçi, bir amaçla uygulanan dış teyit prosedürlerinin diğer konular hakkında da denetim kanıtı elde etme fırsatı sağladığına karar verebilir. Örneğin banka bakiyelerine ilişkin teyit talepleri, genelde diğer mali tablo beyanlarıyla ilgili bilgi taleplerini de içerir. Bu gibi hususlar, denetçinin dış teyit prosedürleri uygulayıp uygulamama kararını etkileyebilir.
- A51. Maddi doğrulama prosedürleri olarak dış teyit prosedürlerinin uygulanıp uygulanmayacağına karar verirken denetçiye yardımcı olabilecek faktörler aşağıdakileri içerebilir:
- Teyit eden tarafın konuya ilişkin bilgisi – Teyide ilişkin alınan yanıtlar, teyit eden tarafta yer alan ve teyit edilen konuyla ilgili bilgi sahibi biri tarafından sağlanması halinde daha güvenilir olabilir.
  - Teyitte bulunması istenen tarafın yanıt verme yeterliliği veya istekliliği – Örneğin teyit eden taraf;
    - teyit talebine yanıt verme sorumluluğunu kabul etmeyebilir,
    - yanıt vermenin çok maliyetli veya zaman alıcı olduğunu düşünebilir,
    - yanıt vermekten doğabilecek yasal yükümlülük hakkında endişe duyuyor olabilir,
    - işlemleri farklı para birimlerinde açıklayabilir veya
    - teyit taleplerine yanıt vermenin, günlük faaliyetlerin önemli bir parçası olmadığı bir ortamda çalışıyor olabilir.
- Bu gibi durumlarda teyit eden taraflar; yanıt vermeyebilir, üstünkörü yanıt verebilir veya yanıtı duyulan güveni sınırlandırmaya çalışabilir.
- Teyitte bulunması istenen tarafın tarafsızlığı - Teyit eden tarafın kuruluşla ilgili bir taraf olması halinde teyit taleplerine verilen yanıtlar daha az güvenilir olabilir.

#### Mali Tablolara İlişkin Kapanış Süreciyle İlgili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 20(b))

- A52. Yevmiye kayıtları ve diğer düzenlemelere yönelik denetçinin yaptığı incelemenin niteliği ve kapsamı, kuruluşun mali raporlama sürecinin niteliği ve karmaşıklığına ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerine dayanır.

#### Substantive Procedures Responsive to Significant Risks (Ref: Para. 21)

- A53. Paragraph 21 of this ISA requires the auditor to perform substantive procedures that are specifically responsive to risks the auditor has determined to be significant risks. Audit evidence in the form of external confirmations received directly by the auditor from appropriate confirming parties may assist the auditor in obtaining audit evidence with the high level of reliability that the auditor requires to respond to significant risks of material misstatement, whether due to fraud or error. For example, if the auditor identifies that management is under pressure to meet earnings expectations, there may be a risk that management is inflating sales by improperly recognizing revenue related to sales agreements with terms that preclude revenue recognition or by invoicing sales before shipment. In these circumstances, the auditor may, for example, design external confirmation procedures not only to confirm outstanding amounts, but also to confirm the details of the sales agreements, including date, any rights of return and delivery terms. In addition, the auditor may find it effective to supplement such external confirmation procedures with inquiries of non-financial personnel in the entity regarding any changes in sales agreements and delivery terms.

#### Timing of Substantive Procedures (Ref: Para. 22-23)

- A54. In most cases, audit evidence from a previous audit's substantive procedures provides little or no audit evidence for the current period. There are, however, exceptions, for example, a legal opinion obtained in a previous audit related to the structure of a securitization to which no changes have occurred, may be relevant in the current period. In such cases, it may be appropriate to use audit evidence from a previous audit's substantive procedures if that evidence and the related subject matter have not fundamentally changed, and audit procedures have been performed during the current period to establish its continuing relevance.

#### Using audit evidence obtained during an interim period (Ref: Para. 22)

- A55. In some circumstances, the auditor may determine that it is effective to perform substantive procedures at an interim date, and to compare and reconcile information concerning the balance at the period end with the comparable information at the interim date to:
- (a) Identify amounts that appear unusual;
  - (b) Investigate any such amounts; and
  - (c) Perform substantive analytical procedures or tests of details to test the intervening period.
- A56. Performing substantive procedures at an interim date without undertaking additional procedures at a later date increases the risk that the auditor will not detect misstatements that may exist at the period end. This risk increases as the remaining period is lengthened. Factors such as the following may influence whether to perform substantive procedures at an interim date:
- The control environment and other relevant controls.
  - The availability at a later date of information necessary for the auditor's procedures.
  - The purpose of the substantive procedure.
  - The assessed risk of material misstatement.
  - The nature of the class of transactions or account balance and related assertions.



### Önemli Risklere Karşı Uygulanan Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 21)

A53. Bu ISA'nın 21. paragrafı; denetçinin, özellikle önemli olduğuna karar verdiği risklere yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri uygulamasını gerektirir. Uygun olduğunu teyit eden taraflardan doğrudan denetçinin aldığı dış teyitler şeklindeki denetim kanıtı; denetçinin, hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine yanıt vermek için ihtiyaç duyduğu yüksek güvenilirlik düzeyine sahip denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olabilir. Örneğin denetçinin, idarenin kazanç beklentilerini karşılama baskısı altında olduğunu tespit ettiği hallerde idarenin, gelir tahakkukunu engelleyen koşullara sahip satış anlaşmalarına ilişkin geliri uygunsuz şekilde tahakkuk ettirilerek veya satışları nakliyattan önce faturalandırarak satışları olduğundan fazla gösterme riski olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, örneğin hem ödenmemiş borçları hem de satış anlaşmalarının detaylarını (tarih, iade hakları ve teslimat koşulları dâhil) teyit etmek amacıyla dış teyit prosedürleri tasarlayabilir. Buna ilaveten denetçi; bu gibi dış teyit prosedürlerini, satış anlaşmaları ve teslimat koşullarındaki değişiklikler hakkında kuruluştaki mali konularla ilgisi olmayan personelden bilgi alınmasıyla takviye etmenin etkili olacağını düşünebilir.

### Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Zamanlaması (Bkz. Parag. 22-23)

A54. Çoğu durumda geçmiş denetimin maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtı, mevcut dönem için çok az denetim kanıtı sağlar veya hiç denetim kanıtı sağlamaz. Ancak bazı istisnalar vardır. Örneğin geçmiş denetimde bir menkul kıymetleştirmenin yapısına ilişkin hukuki görüş alınmış ve bu yapıda hiçbir değişiklik meydana gelmemişse bu görüş, mevcut dönemde de ilgili olabilir. Bu gibi durumlarda geçmiş denetimin maddi doğrulama prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtının kullanılması, söz konusu kanıt ve ilgili konunun temelde değişmemiş olması ve ilgililiğin sürdüğünü ortaya koymak üzere mevcut dönemde denetim prosedürlerinin uygulanmış olması halinde uygun olabilir.

### Ara dönemde elde edilen denetim kanıtının kullanılması (Bkz. Parag. 22)

A55. Bazı durumlarda denetçi;

- olağandışı görünen tutarları tespit etmek,
- varsa bu tür tutarları araştırmak ve
- arada kalan dönemin test edilmesi için maddi analitik inceleme teknikleri veya detaylara yönelik testleri uygulamak

amacıyla ara dönemde maddi doğrulama prosedürleri yürütmenin ve dönem sonu bakiyesiyle ilgili bilgiyi ara dönemdeki benzer bilgiyle karşılaştırarak mutabakat sağlamasının etkili olacağına karar verebilir.

A56. Ara dönemde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması ve sonraki bir tarihte ek prosedürlerin uygulanmaması, dönem sonunda var olabilecek yanlış bildirimlerin denetçi tarafından tespit edilememesi riskini artırır. Kalan süre uzadıkça bu risk artar. Aşağıdaki ve benzeri faktörler, ara dönemde maddi doğrulama prosedürleri uygulanıp uygulanmayacağını etkileyebilir:

- Kontrol ortamı ve ilgili diğer kontroller.
- Denetçinin uygulayacağı prosedürler için gerekli bilginin, daha sonraki bir tarihte elde edilebilmesi.
- Maddi doğrulama prosedürünün amacı.
- Etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riski.
- İşlem sınıfı veya hesap bakiyesinin niteliği ve ilgili beyanlar.

- The ability of the auditor to perform appropriate substantive procedures or substantive procedures combined with tests of controls to cover the remaining period in order to reduce the risk that misstatements that may exist at the period end will not be detected.

A57. Factors such as the following may influence whether to perform substantive analytical procedures with respect to the period between the interim date and the period end:

- Whether the period end balances of the particular classes of transactions or account balances are reasonably predictable with respect to amount, relative significance, and composition.
- Whether the entity's procedures for analyzing and adjusting such classes of transactions or account balances at interim dates and for establishing proper accounting cutoffs are appropriate.
- Whether the information system relevant to financial reporting will provide information concerning the balances at the period end and the transactions in the remaining period that is sufficient to permit investigation of:
  - (a) Significant unusual transactions or entries (including those at or near the period end);
  - (b) Other causes of significant fluctuations, or expected fluctuations that did not occur; and
  - (c) Changes in the composition of the classes of transactions or account balances.

Misstatements detected at an interim date (Ref: Para. 23)

A58. When the auditor concludes that the planned nature, timing, or extent of substantive procedures covering the remaining period need to be modified as a result of unexpected misstatements detected at an interim date, such modification may include extending or repeating the procedures performed at the interim date at the period end.

**Adequacy of Presentation and Disclosure** (Ref: Para. 24)

A59. Evaluating the overall presentation of the financial statements, including the related disclosures, relates to whether the individual financial statements are presented in a manner that reflects the appropriate classification and description of financial information, and the form, arrangement, and content of the financial statements and their appended notes. This includes, for example, the terminology used, the amount of detail given, the classification of items in the statements, and the bases of amounts set forth.

**Evaluating the Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence** (Ref: Para. 25-27)

A60. An audit of financial statements is a cumulative and iterative process. As the auditor performs planned audit procedures, the audit evidence obtained may cause the auditor to modify the nature, timing or extent of other planned audit procedures. Information may come to the auditor's attention that differs significantly from the information on which the risk assessment was based. For example:

- The extent of misstatements that the auditor detects by performing substantive procedures may alter the auditor's judgment about the risk assessments and may indicate a significant deficiency in internal control.
- The auditor may become aware of discrepancies in accounting records, or conflicting or missing evidence.

- Dönem sonunda var olabilecek yanlış bildirimlerin tespit edilememe riskini azaltmak amacıyla kalan dönemi kapsama almak üzere denetçinin, uygun maddi doğrulama prosedürleri veya kontroller üzerinde yapılan testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürleri uygulama yeterliliği.

A57. Aşağıdaki ve benzeri faktörler, ara dönem ile dönem sonu arasında geçen süreye ilişkin maddi analitik inceleme teknikleri yürütülüp yürütülmeyeceğini etkileyebilir:

- Belirli işlem sınıfları veya hesap bakiyelerine ait dönem sonu bakiyelerinin tutar, nispi önem ve içeriği bakımından makul ölçüde öngörülebilir olup olmadığı.
- Kuruluşun, bu tür işlem sınıfları veya hesap bakiyelerini ara dönemlerde analiz etmeye ve düzenlemeye ve uygun muhasebe kesintileri oluşturmaya yönelik prosedürlerinin uygun olup olmadığı.
- Mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin, dönem sonundaki bakiyeler ve kalan dönemdeki işlemler hakkında, aşağıdakilerin araştırılmasına olanak tanıyacak kadar bilgi sağlayıp sağlamayacağı:
  - (a) Önemli olağandışı işlemler veya kayıtlar (dönem sonuna yakın olanlar ve dönem sonundakiler dâhil).
  - (b) Önemli dalgalanmaların diğer sebepleri veya beklediği halde gerçekleşmeyen dalgalanmalar.
  - (c) İşlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin birleşimindeki değişiklikler.

Ara dönemde tespit edilen yanlış bildirimler (Bkz. Parag. 23)

A58. Denetçi, kalan dönemi kapsayan maddi doğrulama prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının ara dönemde tespit edilen beklenmedik yanlış bildirimler neticesinde değiştirilmesi gerektiği sonucuna vardığı zaman söz konusu değişiklikler, ara dönemde uygulanan prosedürlerin dönem sonunda yinelenmesini veya genişletilmesini içerebilir.

**Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği** (Bkz. Parag. 24)

A59. İlgili açıklamalar dâhil mali tabloların genel sunumunun değerlendirilmesi; münferit mali tabloların, mali bilgiye dair uygun sınıflandırmayı ve tanımı yansıtır şekilde sunulup sunulmadığıyla ve mali tabloların ve eklerindeki notların biçim, düzenleme ve içeriğiyle ilişkilidir. Buna örneğin kullanılan terminoloji, verilen detay miktarı, tablolardaki kalemlerin sınıflandırılması ve ortaya konan tutarların temelleri dâhildir.

**Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi** (Bkz. Parag. 25-27)

A60. Mali tablo denetimi, birikime dayalı ve yinelenen bir süreçtir. Planlanan denetim prosedürleri uygulanırken elde edilen denetim kanıtı; denetçinin planlanan diğer denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama veya kapsamını değiştirmesine sebep olabilir. Denetçi, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgilerin farkına varabilir. Örneğin:

- Denetçinin maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak tespit ettiği yanlış bildirimlerin kapsamı, denetçinin risk değerlendirmeleri hakkındaki yargısını değiştirebilir ve iç kontrolde önemli bir zafiyet olduğuna işaret edebilir.
- Denetçi, muhasebe kayıtlarında tutarsızlıklar bulunduğunu veya çelişen veya eksik kanıtlar bulunduğunu fark edebilir.

- Analytical procedures performed at the overall review stage of the audit may indicate a previously unrecognized risk of material misstatement.

In such circumstances, the auditor may need to reevaluate the planned audit procedures, based on the revised consideration of assessed risks for all or some of the classes of transactions, account balances, or disclosures and related assertions. ISA 315 contains further guidance on revising the auditor's risk assessment.<sup>1</sup>

- A61. The auditor cannot assume that an instance of fraud or error is an isolated occurrence. Therefore, the consideration of how the detection of a misstatement affects the assessed risks of material misstatement is important in determining whether the assessment remains appropriate.
- A62. The auditor's judgment as to what constitutes sufficient appropriate audit evidence is influenced by such factors as the following:
- Significance of the potential misstatement in the assertion and the likelihood of its having a material effect, individually or aggregated with other potential misstatements, on the financial statements.
  - Effectiveness of management's responses and controls to address the risks.
  - Experience gained during previous audits with respect to similar potential misstatements.
  - Results of audit procedures performed, including whether such audit procedures identified specific instances of fraud or error.
  - Source and reliability of the available information.
  - Persuasiveness of the audit evidence.
  - Understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control.

**Documentation** (Ref: Para. 28)

- A63. The form and extent of audit documentation is a matter of professional judgment, and is influenced by the nature, size and complexity of the entity and its internal control, availability of information from the entity and the audit methodology and technology used in the audit.

---

<sup>1</sup> ISA 315, paragraph 31.

- Denetimin genel gözden geçirme aşamasında uygulanan analitik inceleme teknikleri, önceden fark edilmemiş bir önemli yanlış bildirim riskine işaret edebilir.

Bu tür durumlarda denetçi; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ve ilgili beyanların tümüne veya bazılarına yönelik etkisi değerlendirilmiş risklere dair revize değerlendirmeye dayalı olarak planlanan denetim prosedürlerini tekrar değerlendirme ihtiyacı hissedebilir. ISA 315, denetçinin risk değerlendirmesinin revize edilmesi hususunda ek bilgi vermektedir.<sup>1</sup>

- A61. Denetçi, bir hile veya hata olayının münferit bir olay olduğunu varsayamaz. Bu nedenle bir yanlış bildirim tespitinin, etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini nasıl etkilediğine dair değerlendirme; ilgili değerlendirmenin uygun olmaya devam edip etmediğinin belirlenmesinde önemli olur.
- A62. Yeterli ve uygun denetim kanıtının ne olduğuna dair denetçinin yargısı, aşağıdaki ve benzeri faktörlerden etkilenir:
- Olası yanlış bildirim, beyan içindeki önemi ve mali tabloları tek başına veya diğer olası yanlış bildirimlerle birlikte önemli ölçüde etkileme ihtimali.
  - İdarenin, risklere karşı yaptığı işlerin ve tesis ettiği kontrollerin etkinliği.
  - Benzer olası yanlış bildirimlere ilişkin geçmiş denetimlerde kazanılan deneyim.
  - Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları (bu denetim prosedürlerinin spesifik hile veya hata olayları tespit edip etmediği dâhil).
  - Elde edilen bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.
  - Denetim kanıtının ikna ediciliği.
  - Kuruluşun, faaliyet gösterdiği ortamın ve iç kontrolünün tanınması.

#### **Belgelendirme (Bkz. Parag. 28)**

- A63. Denetim belgelerinin şekli ve kapsamı; mesleki yargıya bağlı olup kuruluşun ve iç kontrolünün yapısı, kapsamı ve karmaşıklığından, kuruluşun bilgi elde edilebilmesinden ve denetimde kullanılan denetim metodolojisi ve teknolojisinden etkilenir.

---

<sup>1</sup> ISA 315, paragraf 31.