

ISSAI 1520

INTOSAI



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

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Analitik İnceleme Teknikleri

Financial Audit Guidelines

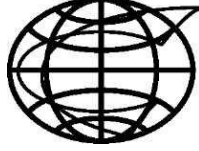
Analytical Procedures

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) 520 “Analitik İnceleme Teknikleri”nden 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 adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1520

PRACTICE NOTE TO ISA 520	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–P5
Substantive Analytical Procedures	P6–P10
Investigating Results of Analytical Procedures	P11
Definition of Analytical Procedures	P12
INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 520	
Introduction	
Scope of this ISA	1
Effective Date	2
Objective	3
Definitions	4
Requirements	
Substantive Analytical Procedures	5
Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion	6
Investigating Results of Analytical Procedures	7
Application and Other Explanatory material	
Definition of Analytical Procedures	A1–A3
Substantive Analytical Procedures	A4–A16
Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion	A17–A19
Investigating Results of Analytical Procedures	A20–A21

ISSAI 1520 İçindekiler Tablosu

ISA 520 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4–P5
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	P6–P10
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	P11
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 520	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	5
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	6
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	7
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	A1–A3
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	A4–A16
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	A17–A19
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	A20–A21

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 520

Analytical Procedures

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 520 – Analytical Procedures. It is read together with the ISA. ISA 520 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 520 deals with the auditor's use of analytical procedures as substantive procedures (“substantive analytical procedures”). It also deals with auditor's responsibility to perform analytical procedures near the end of the audit that assist the auditor when forming an overall conclusion on the financial statements. ISA 315² deals with the use of analytical procedures as risk assessment procedures. ISA 330³ includes requirements and guidance regarding the nature, timing and extent of audit procedures in response to assessed risks; these audit procedures may include substantive analytical procedures.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Substantive Analytical Procedures.
 - (c) Investigating Results of Analytical Procedures.
 - (d) Nature of Analytical Procedures.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 520 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 520 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraph A11 of the ISA.

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

² ISA 315, “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”, paragraphs P6(b).

³ ISA 330, “The Auditor's Responses to Assessed Risks”, paragraphs 6 and 18.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 520 Uygulama Notu¹

Analitik İnceleme Teknikleri

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 520 –Analitik İnceleme Teknikleri– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 520, 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 520, denetçinin analitik inceleme tekniklerinden maddi doğrulama prosedürü (“maddi analitik inceleme teknikleri”) olarak faydalanması hususunu ele alır. Denetçinin mali tablolara ilişkin genel bir sonuca ulaşmasında kendisine yardımcı olan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın uygulaması sorumluluğunu da ele alır. ISA 315², analitik inceleme tekniklerini risk değerlendirme prosedürleri olarak ele alır. ISA 330³, etkisi değerlendirilen risklere karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin gereklilikleri ve rehber bilgileri içerir; bu denetim prosedürleri, maddi analitik inceleme tekniklerini kapsayabilir.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Maddi Analitik İnceleme Teknikleri.
 - Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması.
 - Analitik İnceleme Tekniklerinin Niteliği.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 520, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 520'nin A11 paragrafı, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

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

² ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi” paragraflar P6(b).

³ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”, 6 ve 18. paragraflar.

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 objectives. These responsibilities may include, for example, performing procedures and reporting instances of non-compliance with authorities, and the effectiveness of internal controls. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in this regard. Public sector auditors may design and perform analytical procedures in light of these additional responsibilities. However, these procedures on their own may not be effective for meeting these additional responsibilities.
- P5. Analytical procedures related to program expenditure within the public sector are likely to include comparisons with non-financial data because there is normally less comparable financial information to perform analytical procedures. Therefore, the evaluation of controls over the reliability of non-financial data used in the analytical procedures is important within the public sector.

Substantive Analytical Procedures

- P6. When designing and performing substantive analytical procedures, either alone or in combination with tests of details, as stated in paragraph 5 of the ISA, public sector auditors may consider that analytical procedures do not normally provide evidence about certain additional objectives, such as compliance with authorities.
- P7. When designing analytical procedures, public sector auditors consider the information obtained and conclusions reached in related audit activities, including performance and other audits. When relying on other audit activities, public sector auditors evaluate whether the related objectives, assertions covered and tests performed are appropriate for the purpose of the financial statement audit.
- P8. Paragraph 5(d) of the ISA requires the auditor to determine the difference of recorded amounts from expected values that is acceptable without investigation. This determination is influenced by materiality, which in the public sector is influenced by the audit mandate and public expectations. ISSAI 1315¹ and ISSAI 1320² provide further guidance on this matter.
- P9. When assessing the reliability of data as referred to in paragraph A12 (a) of the ISA, public sector auditors may use information obtained from other entities within the government even though they ultimately report to the same authority. For example, comparative data in the public sector may include comparisons between similar entities and/or programs.
- P10. When considering the guidance in paragraph A13 for performing analytical procedures, public sector auditors understand the design and may need to test the operating effectiveness of controls over the entity's non-financial information used in analytical procedures.

¹ ISSAI 1315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

² ISSAI 1320, "Materiality in Planning and Performing an Audit".

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 amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hallerinin ve iç kontrolün etkinliğine yönelik prosedürler uygulanması ve raporlama yapılması sayılabilir. Ancak bu gibi ek amaçların olmadığı hallerde bile bu yönde genel bir kamusal beklenti söz konusu olabilir. Kamu sektörü denetçileri, bu ek sorumluluklar ışığında analitik inceleme tekniklerini tasarlayabilir ve uygulayabilir. Ne var ki başlı başına bu prosedürler, bu ek sorumlulukların yerine getirilmesi için etkin olmayabilir.
- P5. Kamu sektöründe program harcamalarına ilişkin analitik inceleme tekniklerinin mali olmayan verilerle yapılan kıyaslamaları içermesi muhtemeldir. Çünkü genelde analitik inceleme tekniklerini uygulamak için daha az kıyaslanabilir mali bilgi bulunur. Dolayısıyla, analitik inceleme tekniklerinde kullanılan mali olmayan verilerin güvenilirliği üzerinde yapılan kontrollerin değerlendirilmesi, kamu sektörü bağlamında önemlidir.

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri

- P6. Bu ISA'nın 5. paragrafında belirtildiği gibi maddi analitik inceleme tekniklerini ya tek başına veya detaylara yönelik testlerle bir arada tasarlar ve uygularken kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerinin genellikle yasal ve idari düzenlemelere uygunluk gibi bazı ek amaçlarla ilgili kanıt sağlamadığını göz önünde bulundurabilir.
- P7. Kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerini tasarlarken performans denetimi ve diğer denetimler dâhil olmak üzere ilgili denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgileri ve ulaşılan sonuçları dikkate alır. Diğer denetim faaliyetlerini temel alırken kamu sektörü denetçileri; ilgili amaçlar, ele alınan beyanlar ve yapılan testlerin mali tablo denetiminin amacına uygun olup olmadığını değerlendirir.
- P8. Bu ISA'nın 5(d) paragrafı, denetçinin kaydedilen tutarlarla tahmini değerler arasındaki kabul edilebilir farkı inceleme yapmaksızın belirlemesini gerekli kılar. Bu tespit, önemlilikten etkilenir. Kamu sektöründe ise önemlilik, denetim görev ve yetkisi ile kamusal beklentilerden etkilenir. ISSAI 1315¹ ve ISSAI 1320², bu hususa ilişkin ek rehberlik sağlar.
- P9. Bu ISA'nın A12 (a) paragrafında belirtildiği gibi kamu sektörü denetçileri, verilerin güvenilirliğini değerlendirirken nihai olarak aynı yetkili makama raporlama yapıyor olsalar da diğer kamu kuruluşlarından elde edilen bilgilerden faydalanabilir. Örneğin kamu sektöründe kıyaslanabilir veri, benzer kuruluşlar ve/veya programlar arasındaki kıyaslamaları içerebilir.
- P10. Paragraf A13'te yer alan analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına ilişkin rehber bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, analitik inceleme tekniklerinde kullanılan kuruma ait mali olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin tasarımını kavrar ve kamu sektörü denetçilerinin bu kontrollerin faaliyet etkinliğini test etmesi gerekebilir.

¹ ISSAI 1315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISSAI 1320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

Investigating Results of Analytical Procedures

- P11. Public sector auditors consider that they may have additional responsibilities when management is unable to provide explanations for differences identified in performing analytical procedures referred to in paragraph A21 of the ISA. For example, public sector auditors in some audit environments, such as a Court of Accounts environment, may need to investigate further the underlying reasons for the lack of information and determine who is responsible.

Definition of Analytical Procedures

- P12. In performing analytical procedures, either as substantive analytical procedures or to assist when forming an overall conclusion, as stated in paragraph A1 of the ISA public sector auditors may also consider relationships such as:
- Expenditures versus budget or appropriations;
 - Benefit payments, such as child support and pensions versus demographic information;
 - Tax revenues versus demographic information or economic conditions or indicators;
 - Interest as a percentage of national debt compared to the government borrowing rate;
 - Results accomplished in relation to expenditure, where performance information is included as part of the financial statements; and
 - Government grants for economic and social development, e.g. grants for low income farmers and grants for school buildings, versus economic and demographic indicators.

In order to be an effective procedure, such tests need to be at an appropriate level of detail.

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması

- P11. Bu ISA'nın A21 paragrafında belirtilen analitik inceleme teknikleri uygulanırken tespit edilen farklılara idare tarafından bir açıklama getirilemediği hallerde kamu sektörü denetçileri, ek sorumlulukları olabileceği hususunu değerlendirir. Örneğin Hesap Mahkemeleri gibi kimi denetim çevrelerinde kamu sektörü denetçilerinin, eksik bilginin altında yatan nedenleri daha fazla sorgulaması ve sorumluyu tespit etmesi gerekebilir.

Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı

- P12. Bu ISA'nın A1 paragrafında belirtildiği gibi maddi analitik inceleme teknikleri olarak veya genel bir sonuca ulaşmada yardımcı olması için analitik inceleme teknikleri uygularken kamu sektörü denetçileri aşağıda örnekleri verilen ilişkileri ayrıca değerlendirebilir:

- Harcamalara karşı bütçe veya ödenekler,
- Çocuk yardımı ve emekli aylığı gibi sosyal yardım ödemelerine karşı demografik bilgi,
- Vergi gelirlerine karşı demografik bilgi veya ekonomik şartlar veya göstergeler,
- Kamu borçları için ödenen faizlerin borca oranı ile kamu borçlanma faiz oranının mukayesesi,
- Performans bilgisinin mali tabloların bir parçası olarak eklendiği durumlarda harcamalara göre elde edilen sonuçlar ve
- Düşük gelirli çiftçiye ve okul yapımına verilen hibeler gibi ekonomik ve sosyal kalkınmaya yönelik devlet hibelerine karşı ekonomik ve demografik göstergeler.

Bu gibi testlerin etkin birer prosedür olabilmesi için uygun detay düzeyinde olmaları gerekir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Analitik İnceleme Teknikleri

International Standard on Auditing

Analytical Procedures



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Analitik İnceleme Teknikleri” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 520), 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 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 adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-015-1

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 520

ANALYTICAL PROCEDURES

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
Effective Date	2
Objective	3
Definitions	4
Requirements	
Substantive Analytical Procedures	5
Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion	6
Investigating Results of Analytical Procedures	7
Application and Other Explanatory Material	
Definition of Analytical Procedures	A1–A3
Substantive Analytical Procedures	A4–A16
Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion	A17–A19
Investigating Results of Analytical Procedures	A20–A21

International Standard on Auditing (ISA) 520, “Analytical Procedures” should be read in the context of ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 520

ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Gereklilikler	
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	5
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	6
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	7
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı	A1–A3
Maddi Analitik İnceleme Teknikleri	A4–A16
Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri	A17–A19
Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması	A20–A21

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 520 “Analitik İnceleme Teknikleri”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's use of analytical procedures as substantive procedures (“substantive analytical procedures”). It also deals with the auditor's responsibility to perform analytical procedures near the end of the audit that assist the auditor when forming an overall conclusion on the financial statements. ISA 315¹ deals with the use of analytical procedures as risk assessment procedures. ISA 330 includes requirements and guidance regarding the nature, timing and extent of audit procedures in response to assessed risks; these audit procedures may include substantive analytical procedures.²

Effective Date

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

Objectives

3. The objectives of the auditor are:
 - (a) To obtain relevant and reliable audit evidence when using substantive analytical procedures; and
 - (b) To design and perform analytical procedures near the end of the audit that assist the auditor when forming an overall conclusion as to whether the financial statements are consistent with the auditor's understanding of the entity.

Definition

4. For the purposes of the ISAs, the term “analytical procedures” means evaluations of financial information through analysis of plausible relationships among both financial and non-financial data. Analytical procedures also encompass such investigation as is necessary of identified fluctuations or relationships that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values by a significant amount. (Ref: Para. A1-A3)

Requirements

Substantive Analytical Procedures

5. When designing and performing substantive analytical procedures, either alone or in combination with tests of details, as substantive procedures in accordance with ISA 330³, the auditor shall: (Ref: Para. A4-A5)

¹ ISA 315, “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”, paragraph 6(b).

² ISA 330, “The Auditor's Responses to Assessed Risks”, paragraphs 6 and 18.

³ ISA 330, paragraph 18.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin analitik inceleme tekniklerinden maddi doğrulama prosedürü ("maddi analitik inceleme teknikleri") olarak faydalanması hususunu ele alır. Bu standart, denetçinin mali tablolara ilişkin genel bir sonuca ulaşmasında kendisine yardımcı olan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın uygulaması sorumluluğunu da ele alır. ISA 315¹, analitik inceleme tekniklerini risk değerlendirme prosedürleri olarak ele alır. ISA 330, etkisi değerlendirilen risklere karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin gereklilikleri ve rehber bilgileri içerir; bu denetim prosedürleri, maddi analitik inceleme tekniklerini kapsayabilir.²

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

3. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Maddi analitik inceleme tekniklerini kullanırken ilgili ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Mali tabloların denetçinin kuruluşu ilişkin sahip olduğu anlayışla tutarlı olup olmadığına dair denetçinin genel bir sonuca ulaşmasını sağlayan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın tasarlamak ve uygulamak.

Tanım

4. ISA'ların amaçlarına uygun olarak "analitik inceleme teknikleri" terimi, hem mali hem de mali olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin analiz edilmesi vasıtasıyla yapılan mali bilgilere yönelik değerlendirmelerdir. Analitik inceleme teknikleri aynı zamanda ilgili diğer bilgilerle tutarsız olan veya beklenen değerlerden önemli ölçüde farklılık gösteren ilişkilerin veya tespit edilen dalgalanmaların gerektiği şekilde sorgulanmasını içerir. (Bkz: Parag. A1-A3)

Gereklilikler

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri

5. Denetçi, maddi analitik inceleme tekniklerini ISA 330³ uyarınca müstakil olarak veya detaylara yönelik testlerle birlikte maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlayabilir ve yürütebilir. Denetçi bunu yaparken: (Bkz: Parag. A4-A5)

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 6(b).

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar", 6 ve 18. paragraflar.

³ ISA 330, paragraf 18.

- (a) Determine the suitability of particular substantive analytical procedures for given assertions, taking account of the assessed risks of material misstatement and tests of details, if any, for these assertions; (Ref: Para. A6-A11)
- (b) Evaluate the reliability of data from which the auditor's expectation of recorded amounts or ratios is developed, taking account of source, comparability, and nature and relevance of information available, and controls over preparation; (Ref: Para. A12-A14)
- (c) Develop an expectation of recorded amounts or ratios and evaluate whether the expectation is sufficiently precise to identify a misstatement that, individually or when aggregated with other misstatements, may cause the financial statements to be materially misstated; and (Ref: Para. A15)
- (d) Determine the amount of any difference of recorded amounts from expected values that is acceptable without further investigation as required by paragraph 7. (Ref: Para. A16)

Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion

6. The auditor shall design and perform analytical procedures near the end of the audit that assist the auditor when forming an overall conclusion as to whether the financial statements are consistent with the auditor's understanding of the entity. (Ref: Para. A17-A19)

Investigating Results of Analytical Procedures

7. If analytical procedures performed in accordance with this ISA identify fluctuations or relationships that are inconsistent with other relevant information or that differ from expected values by a significant amount, the auditor shall investigate such differences by:
 - (a) Inquiring of management and obtaining appropriate audit evidence relevant to management's responses; and
 - (b) Performing other audit procedures as necessary in the circumstances. (Ref: Para. A20-A21)

Application and Other Explanatory Material

Definition of Analytical Procedures (Ref: Para. 4)

- A1. Analytical procedures include the consideration of comparisons of the entity's financial information with, for example:
 - Comparable information for prior periods.
 - Anticipated results of the entity, such as budgets or forecasts, or expectations of the auditor, such as an estimation of depreciation.
 - Similar industry information, such as a comparison of the entity's ratio of sales to accounts receivable with industry averages or with other entities of comparable size in the same industry.

- (a) Varsa etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ve detaylara yönelik testleri göz önünde bulundurarak belli maddi analitik inceleme tekniklerinin belirli beyanlara uygunluğunu belirler (Bkz: Parag. A6-A11);
- (b) Mevut bilgilerin kaynağını, kıyaslanabilirliğini, niteliğini ve geçerliliğini ve bunların hazırlanmasında uygulanan kontrolleri göz önünde bulundurarak denetçinin kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin tahminlerini yürütürken kullandığı verilerin güvenilirliğini değerlendirir (Bkz: Parag. A12-A14);
- (c) Kayıtlı tutarlar veya oranlarla ilgili bir öngörü geliştirir ve bu öngörünün, tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti için yeterli kesinlikte olup olmadığını değerlendirir (Bkz: Parag. A15) ve
- (d) Paragraf 7'nin gerektirdiği şekilde kayıtlı tutarlarla tahmini değerler arasında daha fazla inceleme yapılmaksızın kabul edilebilir olan farkın miktarını belirler (Bkz: Parag. A16).

Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri

6. Denetçi, mali tabloların kuruluşla ilgili sahip olduğu bilgilerle tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuca ulaşmasını sağlayan analitik inceleme tekniklerini denetimin bitimine yakın tasarlar ve uygular (Bkz: Parag. A17-A19).

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması

7. Bu ISA uyarınca yürütülen analitik inceleme tekniklerinin, diğer geçerli bilgilerle tutarsız veya tahmini değerlerden önemli miktarda farklılık gösteren ilişkiler veya dalgalanmalar tespit etmesi durumunda denetçi, bu gibi farkları aşağıdakileri yaparak araştırır:
 - (a) İdareden bilgi alınması ve idarenin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtının elde edilmesi ve
 - (b) Mevcut şartlar altında gerektiği şekilde diğer denetim prosedürlerinin yürütülmesi (Bkz: Parag. A20-A21)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Analitik İnceleme Tekniklerinin Tanımı (Bkz: Parag. 4)

- A1. Analitik inceleme teknikleri, kuruluşun mali bilgilerinin aşağıda örneği verilen bilgilerle kıyaslama yapılarak değerlendirilmesini içerir:
 - Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir bilgi.
 - Bütçeler veya öngörüler gibi kuruluşa ait tahmin edilen sonuçlar veya değer kaybı tahmini gibi denetçinin öngörülleri.
 - Kuruluşun satışlarının alacak hesaplarına oranının, endüstrideki ortalamalarla veya aynı iş kolunda karşılaştırılabilir büyüklükteki diğer kuruluşlarla kıyaslanması gibi benzer iş koluna ait bilgiler.

- A2. Analytical procedures also include consideration of relationships, for example:
- Among elements of financial information that would be expected to conform to a predictable pattern based on the entity's experience, such as gross margin percentages.
 - Between financial information and relevant non-financial information, such as payroll costs to number of employees.
- A3. Various methods may be used to perform analytical procedures. These methods range from performing simple comparisons to performing complex analyses using advanced statistical techniques. Analytical procedures may be applied to consolidated financial statements, components and individual elements of information.

Substantive Analytical Procedures (Ref: Para. 5)

- A4. The auditor's substantive procedures at the assertion level may be tests of details, substantive analytical procedures, or a combination of both. The decision about which audit procedures to perform, including whether to use substantive analytical procedures, is based on the auditor's judgment about the expected effectiveness and efficiency of the available audit procedures to reduce audit risk at the assertion level to an acceptably low level.
- A5. The auditor may inquire of management as to the availability and reliability of information needed to apply substantive analytical procedures, and the results of any such analytical procedures performed by the entity. It may be effective to use analytical data prepared by management, provided the auditor is satisfied that such data is properly prepared.

Suitability of Particular Analytical Procedures for Given Assertions (Ref: Para. 5(a))

- A6. Substantive analytical procedures are generally more applicable to large volumes of transactions that tend to be predictable over time. The application of planned analytical procedures is based on the expectation that relationships among data exist and continue in the absence of known conditions to the contrary. However, the suitability of a particular analytical procedure will depend upon the auditor's assessment of how effective it will be in detecting a misstatement that, individually or when aggregated with other misstatements, may cause the financial statements to be materially misstated.
- A7. In some cases, even an unsophisticated predictive model may be effective as an analytical procedure. For example, where an entity has a known number of employees at fixed rates of pay throughout the period, it may be possible for the auditor to use this data to estimate the total payroll costs for the period with a high degree of accuracy, thereby providing audit evidence for a significant item in the financial statements and reducing the need to perform tests of details on the payroll. The use of widely recognized trade ratios (such as profit margins for different types of retail entities) can often be used effectively in substantive analytical procedures to provide evidence to support the reasonableness of recorded amounts.
- A8. Different types of analytical procedures provide different levels of assurance. Analytical procedures involving, for example, the prediction of total rental income on a building divided into apartments, taking the rental rates, the number of apartments and vacancy rates into consideration, can provide persuasive evidence and may eliminate the need for further verification by means of tests of details, provided the elements are appropriately verified. In contrast, calculation and comparison of gross margin percentages as a means of confirming a revenue figure may provide less persuasive evidence, but may provide useful corroboration if used in combination with other audit procedures.

- A2. Analitik inceleme teknikleri, aşağıda örnekleri verilen ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:
- Brüt kâr yüzdeleri gibi kuruluşun deneyimine dayalı tahmin edilebilir bir modele uygun olması beklenen mali bilgilere ait unsurlar arasındaki ilişkiler.
 - Personel giderleri ve çalışan sayısı gibi mali ve mali olmayan bilgiler arasındaki ilişki.
- A3. Analitik inceleme tekniklerini uygulamak için çeşitli metotlar kullanılabilir. Bu metotlar, basit kıyaslamalardan ileri istatistik tekniklerinin kullanılması suretiyle yürütülen karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterir. Analitik inceleme teknikleri, konsolide mali tablolara, bilgilerin bileşenlerine ve tek tek unsurlarına uygulanabilir.

Maddi Analitik İnceleme Teknikleri (Bkz: Parag. 5)

- A4. Denetçinin beyan düzeyindeki maddi doğrulama prosedürleri; detaylara yönelik testler, maddi analitik inceleme teknikleri veya her ikisi birden olabilir. Maddi analitik inceleme tekniklerinin kullanıp kullanılmaması dâhil hangi denetim prosedürünün uygulanacağı kararı, beyan düzeyindeki denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmede mevcut denetim prosedürlerinin beklenen etkinliği ve verimliliğine ilişkin denetçi yargısına dayanır.
- A5. Denetçi, maddi analitik inceleme tekniği uygulamak için gerekli bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği ile kuruluş tarafından yapılmış bu gibi analitik incelemelerin sonuçlarıyla ilgili idareden bilgi alabilir. Denetçinin uygun şekilde hazırlandığı hususunda tatmin olması kaydıyla idare tarafından hazırlanan analitik verilerin kullanılması etkin olabilir.

Belirli Beyanlar için Belirli Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygunluğu (Bkz: Parag. 5(a))

- A6. Maddi analitik inceleme teknikleri, genellikle zaman içerisinde tahmin edilebilme eğiliminde olan büyük işlem hacimleri için daha çok uygulanabilir bir nitelik taşır. Planlanmış analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, bilinenin aksi koşullar olmadığı sürece veriler arasındaki ilişkinin mevcut olduğu ve devam ettiği öngörüsüne dayanır. Ancak belli bir analitik inceleme tekniğinin uygunluğu, tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti etmede söz konusu tekniğin ne kadar etkin olacağına dair denetçinin değerlendirmesine bağlıdır.
- A7. Bazı durumlarda basit bir tahmin modeli bile bir analitik inceleme tekniği kadar etkin olabilir. Örneğin kuruluşun dönem boyunca sabit maaş oranlarıyla belirli sayıda çalışana varsa denetçinin döneme ait toplam personel giderlerini yüksek bir doğruluk payıyla tahmin etmek için bu veriyi kullanması mümkündür ve böylece mali tablolardaki önemli bir kalemlerle ilgili denetim kanıtı sağlanır ve bordrolar üzerinde detaylara yönelik testler uygulanması ihtiyacı azalır. Yaygın olarak kabul gören (farklı türden perakende satış kuruluşlarının kar marjları gibi) ticari oranlar, genellikle kayıtlı tutarların makullüğünü destekleyici kanıt sağlamak amacıyla maddi analitik inceleme tekniklerinde etkin şekilde kullanılabilir.
- A8. Farklı türden analitik inceleme teknikleri, farklı güvence düzeyleri sağlar. Örneğin kira oranlarını, daire sayısını ve boş daire oranlarını dikkate alarak dairelere bölünmüş bir binadan elde edilen toplam kira gelirinin tahminini içeren analitik inceleme teknikleri, unsurların uygun şekilde doğrulanması kaydıyla ikna edici kanıtlar sağlayabilir ve detaylara yönelik testler yoluyla ek doğrulama yapılması gerekliliğini de ortadan kaldırabilir. Bunun aksine gelire ilişkin bir rakamın doğrulanmasında bir yöntem olarak brüt kar yüzdelerinin hesaplanması ve kıyaslanması daha az ikna edici kanıt sağlar; ancak diğer denetim prosedürleriyle birlikte kullanılırsa doğrulamalarda faydalı olabilir.

- A9. The determination of the suitability of particular substantive analytical procedures is influenced by the nature of the assertion and the auditor's assessment of the risk of material misstatement. For example, if controls over sales order processing are deficient, the auditor may place more reliance on tests of details rather than on substantive analytical procedures for assertions related to receivables.
- A10. Particular substantive analytical procedures may also be considered suitable when tests of details are performed on the same assertion. For example, when obtaining audit evidence regarding the valuation assertion for accounts receivable balances, the auditor may apply analytical procedures to an aging of customers' accounts in addition to performing tests of details on subsequent cash receipts to determine the collectability of the receivables.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A11. The relationships between individual financial statement items traditionally considered in the audit of business entities may not always be relevant in the audit of governments or other non-business public sector entities; for example, in many public sector entities there may be little direct relationship between revenue and expenditure. In addition, because expenditure on the acquisition of assets may not be capitalized, there may be no relationship between expenditures on, for example, inventories and fixed assets and the amount of those assets reported in the financial statements. Also, industry data or statistics for comparative purposes may not be available in the public sector. However, other relationships may be relevant, for example, variations in the cost per kilometer of road construction or the number of vehicles acquired compared with vehicles retired.

The Reliability of the Data (Ref: Para. 5(b))

- A12. The reliability of data is influenced by its source and nature and is dependent on the circumstances under which it is obtained. Accordingly, the following are relevant when determining whether data is reliable for purposes of designing substantive analytical procedures:
- (a) Source of the information available. For example, information may be more reliable when it is obtained from independent sources outside the entity;¹
 - (b) Comparability of the information available. For example, broad industry data may need to be supplemented to be comparable to that of an entity that produces and sells specialized products;
 - (c) Nature and relevance of the information available. For example, whether budgets have been established as results to be expected rather than as goals to be achieved; and
 - (d) Controls over the preparation of the information that are designed to ensure its completeness, accuracy and validity. For example, controls over the preparation, review and maintenance of budgets.

¹ ISA 500, "Audit Evidence", paragraph A31.

- A9. Belirli bir maddi analitik inceleme tekniğinin uygunluğuna karar verilmesi, beyanın niteliğinden ve denetçinin önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili değerlendirmesinden etkilenir. Örneğin satış emri işlemleri üzerindeki kontroller yetersizse denetçi, alacaklarla ilgili beyanlarda maddi analitik inceleme tekniklerinden ziyade detaylara yönelik testlere daha fazla güvenebilir.
- A10. Detaylara yönelik testler aynı beyan üzerinde uygulandığında bazı maddi analitik inceleme teknikleri, uygun bulunabilir. Örneğin alacak hesapları bakiyelerine yönelik değerlendirme beyanına ilişkin kanıt elde ederken denetçi, alacakların tahsil edilebilirliğini belirlemek için sonraki kasa girdileri üzerinde detaylara yönelik testlerin yürütülmesine ek olarak müşteri hesaplarının yaşlandırılması üzerinde analitik inceleme tekniklerini uygulayabilir.

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A11. Geleneksel olarak ticari kuruluşların denetiminde değerlendirilen münferit mali tablo kalemleri arasındaki ilişkiler, kamu kurum ve kuruluşlarının veya diğer ticari olmayan kamu sektörü kuruluşlarının denetiminde her zaman ilgili olmayabilir. Örneğin birçok kamu sektörü kuruluşunda gelir ve gider arasında doğrudan ilişki çok az olabilir. Ayrıca varlıkların iktisabından doğan giderler sermayeye çevrilemeyeceğinden örneğin stoklar ve duran varlıkların giderleri ile bunların mali tablolarında raporlanan tutarları arasında ilişki olmayabilir. Kıyaslama amacına yönelik endüstri bazında veri veya istatistikler de kamu sektöründe mevcut olmayabilir. Ancak yol yapımında kilometre başına düşen maliyetteki değişimler veya elden çıkarılan araçla satın alınan araç sayısı gibi diğer ilişkiler ilgili olabilir.

Verilerin Güvenilirliği (Bkz: Parag. 5(b))

- A12. Verilerin güvenilirliği, verinin kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği koşullara bağlıdır. Buna bağlı olarak aşağıdaki hususlar, maddi analitik inceleme tekniklerinin tasarlanması amacıyla uygun olarak verilerin güvenilirliğinin belirlenmesinde geçerlidir:
- Mevcut bilginin kaynağı. Örneğin bilgi, kuruluş dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde daha güvenilir olabilir.¹
 - Mevcut bilginin kıyaslanabilir olması. Örneğin özel ürünler üreten ve satan bir kuruluşun verileriyle kıyaslanabilir olması için yaygın endüstri verilerinin takviye edilmesi gerekebilir.
 - Mevcut bilginin niteliği ve ilgililiği. Örneğin bütçelerin gerçekleştirilecek amaçlar yerine beklenen sonuçlar bazında oluşturulup oluşturulmadığı.
 - Bilginin tamlığını, doğruluğunu ve geçerliliğini sağlamak üzere tasarlanan ve bilginin hazırlanması üzerinde uygulanan kontroller. Örneğin bütçelerin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması üzerindeki kontroller.

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf A31.

- A13. The auditor may consider testing the operating effectiveness of controls, if any, over the entity's preparation of information used by the auditor in performing substantive analytical procedures in response to assessed risks. When such controls are effective, the auditor generally has greater confidence in the reliability of the information and, therefore, in the results of analytical procedures. The operating effectiveness of controls over non-financial information may often be tested in conjunction with other tests of controls. For example, in establishing controls over the processing of sales invoices, an entity may include controls over the recording of unit sales. In these circumstances, the auditor may test the operating effectiveness of controls over the recording of unit sales in conjunction with tests of the operating effectiveness of controls over the processing of sales invoices. Alternatively, the auditor may consider whether the information was subjected to audit testing. ISA 500 establishes requirements and provides guidance in determining the audit procedures to be performed on the information to be used for substantive analytical procedures.¹
- A14. The matters discussed in paragraphs A12(a)-A12(d) are relevant irrespective of whether the auditor performs substantive analytical procedures on the entity's period end financial statements, or at an interim date and plans to perform substantive analytical procedures for the remaining period. ISA 330 establishes requirements and provides guidance on substantive procedures performed at an interim date.²

Evaluation Whether the Expectation Is Sufficiently Precise (Ref: Para. 5(c))

- A15. Matters relevant to the auditor's evaluation of whether the expectation can be developed sufficiently precisely to identify a misstatement that, when aggregated with other misstatements, may cause the financial statements to be materially misstated, include:
- The accuracy with which the expected results of substantive analytical procedures can be predicted. For example, the auditor may expect greater consistency in comparing gross profit margins from one period to another than in comparing discretionary expenses, such as research or advertising.
 - The degree to which information can be disaggregated. For example, substantive analytical procedures may be more effective when applied to financial information on individual sections of an operation or to financial statements of components of a diversified entity, than when applied to the financial statements of the entity as a whole.
 - The availability of the information, both financial and non-financial. For example, the auditor may consider whether financial information, such as budgets or forecasts, and non-financial information, such as the number of units produced or sold, is available to design substantive analytical procedures. If the information is available, the auditor may also consider the reliability of the information as discussed in paragraphs A12-A13 above.

¹ ISA 500, paragraph 10.

² ISA 330, paragraphs 22-23.

- A13. Denetçi, etkisi değerlendirilen risklere karşı maddi analitik inceleme tekniklerini uygularken kullandığı ve kuruluş tarafından hazırlanan bilgiler üzerinde kontroller mevcutsa bu kontrollerin faaliyet etkinliğini test etmeyi düşünebilir. Bu gibi kontroller etkinse genellikle denetçi, bilginin güvenilirliğine ve dolayısıyla analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarına daha fazla güvenir. Mali olmayan bilgi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliği sıklıkla diğer kontroller üzerindeki testlerle bağlantılı olarak test edilebilir. Örneğin satış faturalarının işlenmesi üzerinde kontrol oluştururken bir kuruluş bu kontroller arasına birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrolleri de ekleyebilir. Bu gibi durumlarda denetçi; birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliğini, satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliğinin test edilmesiyle bağlantılı olarak test edebilir. Alternatif olarak denetçi, bilginin denetim testine tabi tutulup tutulmadığını değerlendirebilir. ISA 500, maddi analitik inceleme tekniklerinde kullanılacak bilgi üzerinde uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesine ilişkin gereklilikleri belirler ve ek rehberlik sağlar.¹
- A14. A12(a)-A12(d) paragraflarda ele alınan hususlar denetçinin maddi analitik inceleme tekniklerini kuruluşun dönem sonu mali tabloları üzerinde uygulamasına veya geriye kalan dönem için planlamasını yaparak bir ara dönemde uygulamasına bakılmaksızın geçerlidir. ISA 330, ara dönemde uygulanan maddi doğrulama prosedürlerine ilişkin gereklilikleri belirler ve ek rehberlik sağlar.²

Öngörünün Yeterli Derecede Kesin Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Bkz: Parag. 5(c))

- A15. Tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabilecek bir yanlış bildirim tespiti için denetçi, bir öngöründe bulunabilir ve bu öngörünün yeterli kesinlikte olup olmadığını değerlendirmek için aşağıda örnekleri verilen hususları değerlendirir:
- Maddi analitik inceleme tekniklerinden elde edilmesi öngörülen sonuçların tahmin edilebilmesindeki doğruluk. Örneğin denetçi, araştırma veya reklam gibi ihtiyari giderlerle kıyaslandığında bir döneme ait brüt kar marjıyla başka dönemdeki brüt kar marjı arasında daha fazla tutarlılık olacağını öngörebilir.
 - Bilginin ne ölçüde ayrıştırılabileceği. Örneğin maddi analitik inceleme teknikleri, bir faaliyetin tek tek kısımlarına ait mali bilgiye veya çok yönlü bir kuruluşun bileşenlerine ait mali tablolara uygulandığında, bir bütün olarak kuruluşa ait mali tablolara uygulandığından daha etkin olabilir.
 - Hem mali hem de mali olmayan bilginin elde edilebilirliği. Örneğin denetçi, maddi analitik inceleme tekniklerini tasarlamak için bütçe ve öngörüler gibi mali bilginin ve üretilen veya satılan ürünlerin sayısı gibi mali olmayan bilginin elde edilebilir olup olmadığını değerlendirebilir. Bilgi elde edilebilirse denetçi, yukarıdaki A12-A13 paragraflarında açıklandığı şekilde bilginin güvenilirliğini de değerlendirebilir.

¹ ISA 500, paragraf 10.

² ISA 330, 22–23. paragraflar.

Amount of Difference of Recorded Amounts from Expected Values that Is Acceptable (Ref: Para. 5(d))

- A16. The auditor's determination of the amount of difference from the expectation that can be accepted without further investigation is influenced by materiality¹ and the consistency with the desired level of assurance, taking account of the possibility that a misstatement, individually or when aggregated with other misstatements, may cause the financial statements to be materially misstated. ISA 330 requires the auditor to obtain more persuasive audit evidence the higher the auditor's assessment of risk.² Accordingly, as the assessed risk increases, the amount of difference considered acceptable without investigation decreases in order to achieve the desired level of persuasive evidence.³

Analytical Procedures that Assist When Forming an Overall Conclusion (Ref: Para. 6)

- A17. The conclusions drawn from the results of analytical procedures designed and performed in accordance with paragraph 6 are intended to corroborate conclusions formed during the audit of individual components or elements of the financial statements. This assists the auditor to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion.
- A18. The results of such analytical procedures may identify a previously unrecognized risk of material misstatement. In such circumstances, ISA 315 requires the auditor to revise the auditor's assessment of the risks of material misstatement and modify the further planned audit procedures accordingly.⁴
- A19. The analytical procedures performed in accordance with paragraph 6 may be similar to those that would be used as risk assessment procedures.

Investigating Results of Analytical Procedures (Ref: Para. 7)

- A20. Audit evidence relevant to management's responses may be obtained by evaluating those responses taking into account the auditor's understanding of the entity and its environment, and with other audit evidence obtained during the course of the audit.
- A21. The need to perform other audit procedures may arise when, for example, management is unable to provide an explanation, or the explanation, together with the audit evidence obtained relevant to management's response, is not considered adequate.

¹ ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit", paragraph A13.

² ISA 330, paragraph 7(b).

³ ISA 330, paragraph A19.

⁴ ISA 315, paragraph 31.

Kayıtlı Tutarlarla Beklenen Değerler Arasındaki Kabul Edilebilir Farkın Miktarı (Bkz: Parag. 5(d))

- A16. Denetçinin bir yanlış bildirim tek başına veya diğer yanlış bildirimlerle bir araya geldiğinde mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olması ihtimalini göz önünde bulundurarak daha fazla inceleme yapmaksızın kabul edilebilir olan farkın miktarını belirlemesi, önemlilikten¹ ve istenen güvence düzeyine uygunluktan etkilenir. ISA 330, denetçinin risk değerlendirmesi ne kadar yüksek olursa o kadar ikna edici denetim kanıtı elde etmesini gerekli kılar.² Buna bağlı olarak etkisi değerlendirilen riskler arttıkça kanıtta istenen ikna edicilik seviyesine ulaşmak için; ek inceleme yapmaksızın kabul edilebilir olacağı düşünülen fark miktarı da düşer.³

Genel Bir Sonuca Ulaşılmasına Yardımcı Olan Analitik İnceleme Teknikleri (Bkz: Parag. 6)

- A17. 6. paragraf uyarınca tasarlanan ve uygulanan analitik inceleme tekniklerinin çıktularından elde edilen sonuçların, mali tabloların münferit bileşenleri veya unsurlarının denetimi sırasında ulaşılan sonuçları güçlendirmesi amaçlanır. Bu husus, görüşünü oluştururken temel alacağı makul sonuçlar çıkarmasında denetçiye destek olur.
- A18. Bu gibi analitik inceleme tekniklerinin sonuçları, önceden belirlenmemiş önemli yanlış bildirim riskini ortaya çıkarabilir. Bu hallerde ISA 315, denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesini revize etmesini ve buna bağlı olarak da planlanan sonraki denetim prosedürlerinde değişiklik yapmasını gerekli kılar.⁴
- A19. 6. paragraf uyarınca yürütülen analitik inceleme teknikleri, risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılanlarla benzer olabilir.

Analitik İnceleme Tekniklerinden Elde Edilen Sonuçların Sorgulanması (Bkz: Parag. 7)

- A20. İdarenin yanıtlarıyla ilgili denetim kanıtı; denetçinin kuruluşa ve faaliyet gösterdiği ortama ilişkin bilgisi göz önünde bulundurularak bu yanıtların değerlendirilmesi suretiyle ve denetim sırasında elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla elde edilebilir.
- A21. İdarenin bir açıklama getiremediği veya idarenin yanıtıyla alakalı elde edilen denetim kanıtı ve yapılan açıklamanın yeterli görülmemesi gibi hallerde diğer denetim prosedürlerini uygulama ihtiyacı doğabilir.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", paragraf A13.

² ISA 330, paragraf 7(b).

³ ISA 330, paragraf A19.

⁴ ISA 315, paragraf 31.