

ISSAI 1500

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

Denetim Kanıtı

Financial Audit Guidelines

Audit Evidence

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) 500 “Denetim Kanıtı”ndan 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 1500

PRACTICE NOTE TO ISA 500..... 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

Sufficient Appropriate Audit Evidence..... P3–P10

Appendix: Sources of Audit Evidence Concerning management of Risks Related to laws and Regulations

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500

Introduction

Scope of this ISA 1–2

Effective Date 3

Objective 4

Definitions 5

Requirements

Sufficient Appropriate Audit Evidence..... 6

Information to Be Used as Audit Evidence 7–9

Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence 10

Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence 11

Application and Other Explanatory material

Sufficient Appropriate Audit Evidence..... A1–A25

Information to Be Used as Audit Evidence A26–A51

Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence A52–A56

Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence A57

ISSAI 1500 İçindekiler Tablosu

ISA 500 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.....	P4
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	P3–P10
Ek: Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Risklerin Yönetimine İlişkin Denetim Kanıtı Kaynakları	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 500	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı.....	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	7–9
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1–A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	A26–A51
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A52–A56
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	A57

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 500

Audit Evidence

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 500 - Audit Evidence. It is read together with the ISA. ISA 500 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 500 explains what constitutes audit evidence in an audit of financial statements, and deals with the auditor's responsibility to design and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the auditors opinion.

ISA 500 is applicable to all the audit evidence obtained during the course of the audit. Other ISAs deal with specific aspects of the audit (for example ISA 315²), the audit evidence to be obtained in relation to a particular topic (for example ISA 570³), specific procedures to obtain audit evidence (for example ISA 520⁴), and the evaluation of whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained (for example ISA 200⁵ and ISA 330⁶).

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Sufficient Appropriate Audit Evidence.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 500 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

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".

³ ISA 570, "Going Concern".

⁴ ISA 520, "Analytical Procedures".

⁵ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing".

⁶ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 500 Uygulama Notu¹

Denetim Kanıtı

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetim Kanıtı” başlıklı ISA 500’e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 500, 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 500; mali tablo denetiminde denetim kanıtını neyin oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır.

ISA 500, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtları için geçerlidir. Diğer ISA’lar; denetimin belli özelliklerini (örneğin ISA 315²), belli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin ISA 570³), denetim kanıtı elde etmeye yarayan belli prosedürleri (örneğin ISA 520⁴) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin değerlendirmesini (örneğin ISA 200⁵ ve ISA 330⁶) ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- (a) Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 500, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

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”.

³ ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği”.

⁴ ISA 520, “Analitik İnceleme Teknikleri”.

⁵ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.

⁶ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetimin Atacağı Adımlar”.

Additional Guidance on Public Sector Issues

Sufficient Appropriate Audit Evidence

- P3. As noted in paragraph A7 of the ISA some audit evidence is obtained by performing audit procedures to test accounting records. Audit evidence comprises both information that supports and corroborates management's assertions, and any information that contradicts such assertions. In the case of financial statements in the public sector management may often assert that transactions and events have been carried out in accordance with legislation or proper authority. Such assertions may fall within the scope of a financial audit¹. Public sector auditors may consider ISSAI 4200².
- P4. When considering information from sources independent of the entity as referred to in paragraph A9 of the ISA public sector auditors may consider sources as independent of the entity even though they ultimately report to the same authority e.g. operationally independent government agencies reporting to the same authority. The nature of benchmarking data in the public sector may include other sources e.g. comparisons between similar programs, or performance indicators.
- P5. When considering the sources of evidence in accordance with paragraph A2 of the ISA public sector auditors may also consider evidence obtained in performance audits or other audit activities relevant to the entity.
- P6. As explained in paragraph A11 of the ISA audit evidence obtained from previous audits may, in certain circumstances, provide appropriate audit evidence where the auditor performs audit procedures to establish its continuing relevance. 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.
- P7. When the audit mandate includes objectives related to the regularity of transactions the public sector auditors may need to consider the nature and timing of audit procedures as explained in paragraph A12 of the ISA e.g. the ability to apply certain audit procedures to establish the regularity of the transaction or the effectiveness of the controls may be adversely affected by the passage of time.
- P8. Public sector entities will usually have established internal controls designed to secure the regularity of transactions. However, where the audited entity is responsible for giving grants or other financial assistance to other parties, it is often the case that the regularity of the transaction will depend, in part, on the other parties satisfying the criteria and meeting the terms for receiving assistance. Evidence might then be required on the entity's exercise of its responsibilities to satisfy itself about the transactions of these other parties (as demonstrated in Appendix 1 of the Practice Note).
- P9. When considering the guidance in paragraph A13 of the ISA public sector auditors take into account that data retention requirements for public sector entities may be different as stipulated by relevant legislation. Public sector auditors familiarize themselves with applicable legislation in regard to retention of data.

¹ Financial audit in the context of the additional guidance provided in the Practice Notes refers to audits of financial statements and additional assertions on regularity and compliance when dealt with in association with an audit of financial statements (Financial/Regularity audits). The ISAs deal with audits of financial statements.

² ISSAI 4200, "INTOSAI Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

- P3. ISA'nın A7 paragrafında belirtildiği üzere bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test edecek denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını destekleyen ve kanıtlayan bilgileri hem de bu beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Kamu sektöründeki mali tablolar söz konusu olduğunda idare, genellikle işlem ve etkinliklerin yasal veya idari düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirildiğini beyan edebilir. Bu tür beyanlar, mali denetimin kapsamına girebilir¹. Kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4200²'ü dikkate alabilir.
- P4. ISA'nın A9 paragrafında bahsedildiği üzere kuruluştan bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; sonuçta aynı makama rapor verseler bile bu kaynakları kuruluştan bağımsız olarak yani aynı makama rapor veren, işlerinde bağımsız kamu kurumları olarak düşünebilir. Kamu sektöründe verilerin karşılaştırmalı değerlendirilmesinin niteliği, benzer programlar veya performans göstergeleri arasında yapılan karşılaştırmalı değerlendirmeler gibi başka kaynakları içerebilir.
- P5. Kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A2 paragrafına uygun olarak kanıt kaynaklarını değerlendirirken kuruluşla ilgili, performans denetimleri veya diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen kanıtları da dikkate alabilir.
- P6. ISA'nın A11 paragrafında açıklandığı üzere geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtı, denetçinin bu kanıtın ilgililiğinin devam ettiğini ortaya koymak için denetim prosedürleri uyguladığı belirli koşullarda yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Geçmiş performans denetimlerinden elde edilen kanıtları temel alırken kamu sektörü denetçileri, kullanılan beyanların ve uygulanan testlerin mali tablo denetiminin amacına uygun olup olmadığını değerlendirir.
- P7. Denetim görev ve yetkisinin işlemlerin düzenliliğiyle ilgili amaçlar içerdiği durumlarda kamu sektörü denetçileri, ISA'nın A12 paragrafında açıklandığı üzere denetim prosedürlerinin niteliğini ve zamanlamasını dikkate almaya ihtiyaç duyabilir. Örneğin işlemin düzenliliğini veya kontrollerin etkinliğini ortaya koyma amacıyla kullanılan belirli denetim prosedürlerini uygulama becerisi, geçen zamandan olumsuz etkilenmiş olabilir.
- P8. Kamu kurumlarının genelde işlemlerin düzenliliğini güvenceye almak için tasarlanmış belli iç kontrolleri olur. Ancak denetlenen kuruluşun üçüncü taraflara hibe veya başka mali yardımlar vermekten sorumlu olduğu durumlarda genelde işlemin düzenliliği, kısmen diğer tarafların yardım alma kriterlerini ve şartlarını karşılamasına dayalı olacaktır. Bu durumda diğer tarafların işlemleri hakkında tatmin olmak amacıyla kuruluşun sorumluluklarını yerine getirdiğine dair kanıt gerekli olabilir (Uygulama Notu'nda EK 1'de gösterildiği şekilde).
- P9. ISA'nın A13 paragrafındaki bilgileri değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, kamu kurumlarının ilgili mevzuatça öngörülen veri saklama gerekliliklerinin farklı olabileceğini dikkate alır. Kamu sektörü denetçileri, verilerin saklanmasına ilişkin yürürlükteki mevzuat hakkında bilgi edinir.

¹ Uygulama Notlarında yer alan ek rehberlik bağlamında mali denetim, mali tablo denetimiyle birlikte ele alındığında düzenlilik ve uygunluk konulu ek beyanların ve mali tabloların denetimleri anlamına gelir (Mali Denetimler/Düzenlilik Denetimleri). ISA'lar, mali tablo denetimlerini ele alır.

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

P10. Public sector auditors in some environments, such as a Court of Accounts environment, may be subject to laws and regulations requiring the auditors to understand and follow precise procedures related to rules of evidence. Public sector auditors familiarize themselves with any such policies and procedures describing additional requirements relating to audit evidence and that are designed to ensure compliance with applicable rules. For example, public sector auditors operating in such an environment may need to consider the following matters related to evidence collection:

- Legislation imposing additional requirements on audit evidence;
- The scope of additional requirements (i.e., are they to be imposed on every document from the audit assignment or on specific documents relating to certain audit issues);
- Additional processing, formalities or requirements to which audit evidence is subject;
- The purpose of each additional requirement as regards due process of law in following the steps of the audit; and
- Any restrictions that may be placed upon audit evidence due to specific ways it has been collected and/or produced.

P10. Bazı ortamlarda (örneğin Hesap Mahkemesi gibi) kamu sektörü denetçileri, denetçilerin kanıt kurallarına ilişkin kesin prosedürleri anlamasını ve izlemesini gerektiren yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtıyla ilgili ek gereklilikleri anlatan ve yürürlükteki kurallara uygunluğu sağlamak için tasarlanmış bu gibi politika ve prosedürler hakkında bilgi edinir. Örneğin bu tür ortamlarda çalışan kamu sektörü denetçilerinin kanıt toplamaya ilgili aşağıdaki hususları dikkate alması gerekebilir:

- Denetim kanıtı hakkında ek gereklilikler doğuran mevzuat.
- Ek gerekliliklerin kapsamı (yani denetim görevinden elde edilen her belgeye mi uygulanmalı yoksa belli denetim konularıyla ilgili spesifik belgelere mi uygulanmalı).
- Denetim kanıtının tabi olduğu ek işlemler, formaliteler veya gereklilikler.
- Denetim adımlarının takip edilmesinde hukuk kuralları gereğince her ek gerekliliğin ilgili amacı.
- Denetim kanıtının spesifik toplanma ve/veya üretilme şekli nedeniyle bu kanıtta getirilebilecek kısıtlamalar.

Appendix: Sources of Audit Evidence Concerning management of Risks Related to Laws and Regulations

Risk	Description	Possible sources of audit evidence
Complexity of regulations	The more complex the regulations the greater the risk of error. This may occur either through a misunderstanding or misinterpretation of the regulation or through an error in application.	<ul style="list-style-type: none"> • Formal and documented procedures for the translation of statutory requirements into operating instructions; • Formal and documented control plans monitoring activities by scheme managers; • Review reports by internal audit or some other independent audit of Scheme control plans and operating manuals.
New Legislation	New legislation may require the introduction of new administrative and control procedures. This may result in errors in either the design or operation of controls required to ensure regularity.	<ul style="list-style-type: none"> • Formal and documented procedures for the translation of statutory requirements into scheme rules. Formal control plans and the independent review of operating instructions and control plans may also constitute audit evidence where schemes are introduced following new legislation.
International Schemes (funded by the United Nations, EU or other institutions)	Where regulation is developed by such institutions there is a risk that regulations and guidance may be misinterpreted or omitted from internal instructions.	<ul style="list-style-type: none"> • Sources of audit evidence identified in connection with the complexity of regulations may apply equally to such funded Schemes.
Services and programs delivered through third parties	Where programs are administered by agents, departments lose a degree of direct control and may have to rely on agents to ensure compliance with authorities.	<ul style="list-style-type: none"> • Formal agreements between the entity and the agent defining control procedures to be applied in the administration of services; • Documented procedures and outcome of management control and monitoring of third party activities; • Reports from inspection visits by internal audit to third parties to review systems and procedures, including those relevant to regularity; • An assurance or agreed upon procedures report on payments and receipts, or on controls over payments and receipts, by the third party's auditor.

Ek: Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Risklerin Yönetimine İlişkin Denetim Kanıtı Kaynakları

Risk	Tanım	Olası Denetim Kanıtı Kaynakları
Düzenlemelerin karmaşıklığı	Düzenlemeler ne kadar karmaşık olursa hata riski de o kadar büyük olur. Bu durum, ya bir düzenlemenin yanlış anlaşılması veya yanlış yorumlanmasıyla ya da uygulamada bir hata yapılmasıyla ortaya çıkabilir.	<ul style="list-style-type: none"> Yasal gerekliliklerin işletim talimatlarına dönüştürülmesine yönelik resmi ve belgelendirilmiş prosedürler, Program yöneticilerinin faaliyetlerini izleyen resmi ve belgelendirilmiş kontrol planları, İç denetim tarafından hazırlanan gözden geçirme raporları veya program kontrol planları ve işletim kılavuzlarına dair diğer bazı bağımsız denetimler.
Yeni mevzuat	Yeni mevzuat, yeni idari prosedürlerin ve kontrol prosedürlerinin uygulamaya konulmasını gerektirebilir. Bu durum, düzenliliği sağlamak için gereken kontrollerin ya tasarımında ya da çalıştırılmasında hatalara yol açar.	<ul style="list-style-type: none"> Yasal gerekliliklerin program kurallarına dönüştürülmesine yönelik resmi ve belgelendirilmiş prosedürler. Resmi kontrol planları ve işletim talimatları ile kontrol planlarına dair bağımsız gözden geçirmeler de yeni mevzuatın ardından programların uygulamaya konulduğu durumlarda denetim kanıtı oluşturabilir.
Uluslararası programlar (Birleşmiş Milletler, AB veya diğer kuruluşlarca finanse edilenler)	Düzenlemenin bu tür kuruluşlar tarafından geliştirildiği durumlarda düzenlemeler ve rehberliği yanlış yorumlanma veya kurum içi talimatlardan çıkarılma riski vardır.	<ul style="list-style-type: none"> Düzenlemelerin karmaşıklığı nedeniyle tespit edilmiş denetim kanıtı kaynakları, böyle finanse edilmiş programlar için de aynen geçerlidir.
Üçüncü taraflarca verilen hizmetler ve programlar.	Programların temsilciler tarafından idare edildiği durumlarda birimler doğrudan kontrolü kısmen kaybeder ve yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak için temsilcilere güvenmek zorunda kalabilir.	<ul style="list-style-type: none"> Kuruluş ile temsilci arasında yapılan, hizmetlerin idaresinde uygulanacak kontrol prosedürlerini tanımlayan resmi anlaşmalar, Belgelendirilmiş prosedürler ve üçüncü taraf faaliyetlerinin idare tarafından kontrol edilmesi ve izlenmesine dair sonuç, Sistem ve prosedürleri (düzenlilikle ilgili olanlar dâhil) gözden geçirmek için iç denetimin üçüncü taraflara yaptığı inceleme ziyaretlerine ait raporlar, Üçüncü tarafın denetçisinin hazırladığı, ödeme ve gelirler konulu veya ödeme ve gelirler üzerindeki kontroller konulu bir güvence veya üzerinde anlaşmaya varılmış prosedürler raporu.

Risk	Description	Possible sources of audit evidence
<p>Payments and receipts made on the basis of claims or declarations</p>	<p>An entity's ability to confirm compliance with authorities may be restricted where, for example, criteria specified for receipt of grant are not subject to direct verification.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Departmental instructions and guidance to claimants clearly stating criteria for making claims; • Standard requirements for documentation evidencing entitlement to be submitted in support of claims exist. (This may be a condition of payment of grant or a requirement once the activity supported by the grant has been completed); • Reports from physical inspection of claimants' records etc. to confirm eligibility; • Documented procedures for assessing the financial standing of claimants before awarding a grant and for monitoring continuing solvency exist; • Independent certification of the application of grant by external auditor.

Risk	Tanım	Olası Denetim Kanıtı Kaynakları
Talep veya beyan üzerine yapılan ödeme ve tahsilatlar	Kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu teyit etme becerisi, örneğin hibenin alınması için belirlenen kriterlerin doğrudan doğrulamaya tabi olmadığı durumlarda sınırlı olabilir.	<ul style="list-style-type: none">• Alacak talep kriterlerini açıkça belirten birim talimatları ve talep sahiplerine yönelik kılavuzlar,• Alacak talebini desteklemek için sunulacak hakedişin var olduğunu kanıtlayan standart belgelendirme gereklilikleri (Bu, hibe ödeme koşulu veya hibenin desteklediği faaliyet tamamlanınca karşılanacak bir gereklilik olabilir),• Uygunluğu teyit etmek için talep sahiplerinin kayıtlar vb.nin fiziki incelemesine ait raporlar,• Hibeyi vermeden önce talep sahiplerinin mali durumunu değerlendirmek ve ödeme gücünün sürekliliği olduğunu izlemek için belgelendirilmiş prosedürler,• Hibe başvurusunun dış denetçi tarafından bağımsız sertifikasyonu.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Denetim Kanıtı

International Standard on Auditing

Audit Evidence



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetim Kanıtı” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 500), 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: 978-1-60815-011-3

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 500

AUDIT EVIDENCE

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA.....	1–2
Effective Date.....	3
Objective	4
Definitions	5
Requirements	
Sufficient Appropriate Audit Evidence.....	6
Information to Be Used as Audit Evidence.....	7–9
Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence	10
Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence	11
Application and Other Explanatory Material	
Sufficient Appropriate Audit Evidence.....	A1–A25
Information to Be Used as Audit Evidence.....	A26–A51
Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence	A52–A56
Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence	A57

International Standard on Auditing (ISA) 500, “Audit Evidence” 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 500

DENETİM KANITI

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı.....	1–2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Gereklilikler	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	7–9
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	11
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1–A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi.....	A26–A51
Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A52–A56
Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler	A57

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 500, “Denetim Kanıtı”, 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) explains what constitutes audit evidence in an audit of financial statements, and deals with the auditor's responsibility to design and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion.
2. This ISA is applicable to all the audit evidence obtained during the course of the audit. Other ISAs deal with specific aspects of the audit (for example, ISA 315¹), the audit evidence to be obtained in relation to a particular topic (for example, ISA 570²), specific procedures to obtain audit evidence (for example, ISA 520³), and the evaluation of whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained (ISA 200⁴ and ISA 330⁵).

Effective Date

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

Objective

4. The objective of the auditor is to design and perform audit procedures in such a way as to enable the auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion.

Definitions

5. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Accounting records - The records of initial accounting entries and supporting records, such as checks and records of electronic fund transfers; invoices; contracts; the general and subsidiary ledgers, journal entries and other adjustments to the financial statements that are not reflected in journal entries; and records such as work sheets and spreadsheets supporting cost allocations, computations, reconciliations and disclosures.
 - (b) Appropriateness (of audit evidence) - The measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based.
 - (c) Audit evidence - Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor's opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information.
 - (d) Management's expert - An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the entity to assist the entity in preparing the financial statements.

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

² ISA 570, "Going Concern".

³ ISA 520, "Analytical Procedures".

⁴ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing".

⁵ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); mali tablo denetiminde denetim kanıtını neyin oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürleri tasarlama ve uygulama sorumluluğunu ele alır.
2. Bu ISA, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtları için geçerlidir. Diğer ISA'lar; denetimin belli özelliklerini (örneğin ISA 315¹), belli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin ISA 570²), denetim kanıtı elde etmeye yarayan belli prosedürleri (örneğin ISA 520³) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğinin değerlendirmesini (örneğin ISA 200⁴ ve ISA 330⁵) ele alır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı; görüşünü dayandıracığı makul sonuçlara varabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine imkân verecek denetim prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

5. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Muhasebe kayıtları — Açılış kayıtları ile çekler ve elektronik fon transferi kayıtları gibi dokümanlardan oluşan destekleyici belgeler; faturalar; sözleşmeler; defterikebir ve yardımcı defterlerle yevmiye kayıtları ve resmi yevmiye kayıtlarına yansıtılmayan mali tablolardaki diğer düzeltmeler; masrafların dağıtımını, hesaplamaları, mutabakatları ve açıklamaları destekleyen hesap ve işlem tabloları gibi kayıtlardır.
 - (b) Uygunluk (denetim kanıtına ilişkin) — Denetim kanıtının kalite ölçütüdür; diğer bir ifadeyle denetim kanıtının, denetçi görüşünün temelini oluşturan denetim sonuçlarına destek sağlamak konusunda ne derecede ilgili ve güvenilir olduğunu gösterir.
 - (c) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir.
 - (d) İdare tarafından çalıştırılan uzman — Muhasebe veya denetim dışında bir alanda uzmanlık sahibi olan ve o alandaki çalışmalarını kuruluş tarafından mali tabloların hazırlamasında yardımcı olarak kullanılan kişi veya kuruluştur.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 570, "İşletmenin Sürekliliği".

³ ISA 520, "Analitik İnceleme Teknikleri".

⁴ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi".

⁵ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar."

- (e) Sufficiency (of audit evidence) - The measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.

Requirements

Sufficient Appropriate Audit Evidence

- 6. The auditor shall design and perform audit procedures that are appropriate in the circumstances for the purpose of obtaining sufficient appropriate audit evidence. (Ref: Para. A1-A25)

Information to Be Used as Audit Evidence

- 7. When designing and performing audit procedures, the auditor shall consider the relevance and reliability of the information to be used as audit evidence. (Ref: Para. A26-A33)
- 8. If information to be used as audit evidence has been prepared using the work of a management's expert, the auditor shall, to the extent necessary, having regard to the significance of that expert's work for the auditor's purposes: (Ref: Para. A34-A36)
 - (a) Evaluate the competence, capabilities and objectivity of that expert; (Ref: Para. A37-A43)
 - (b) Obtain an understanding of the work of that expert; and (Ref: Para. A44-A47)
 - (c) Evaluate the appropriateness of that expert's work as audit evidence for the relevant assertion. (Ref: Para. A48)
- 9. When using information produced by the entity, the auditor shall evaluate whether the information is sufficiently reliable for the auditor's purposes, including as necessary in the circumstances:
 - (a) Obtaining audit evidence about the accuracy and completeness of the information; and (Ref: Para. A49-A50)
 - (b) Evaluating whether the information is sufficiently precise and detailed for the auditor's purposes. (Ref: Para. A51)

Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence

- 10. When designing tests of controls and tests of details, the auditor shall determine means of selecting items for testing that are effective in meeting the purpose of the audit procedure. (Ref: Para. A52-A56)

Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence

- 11. If:
 - (a) audit evidence obtained from one source is inconsistent with that obtained from another; or
 - (b) the auditor has doubts over the reliability of information to be used as audit evidence, the auditor shall determine what modifications or additions to audit procedures are necessary to resolve the matter, and shall consider the effect of the matter, if any, on other aspects of the audit. (Ref: Para. A57)

- (e) Yeterlilik (denetim kanıtına ilişkin) — Denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.

Gereklilikler

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

6. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz. Parag. A1-A25).

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi

7. Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgili ve güvenilir olmasına dikkat eder (Bkz. Parag. A26-A33).
8. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın bir çalışması kullanılarak hazırlandığı durumlarda denetçi; söz konusu çalışmanın denetçinin amaçlarına yönelik önemi doğrultusunda gereken şekilde (Bkz. Parag. A34-A36)
- (a) söz konusu uzmanın yetkinliği, yetenekleri ve tarafsızlığını değerlendirir, (Bkz. Parag. A37-A43)
- (b) bu uzmanın çalışması hakkında bilgi edinir ve (Bkz. Parag. A44-A47)
- (c) bu uzmanın çalışmasının, ilgili beyana ilişkin bir denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirir (Bkz. Parag. A48).
9. Kuruluşun ürettiği bilgiyi kullanması halinde denetçi, mevcut koşullar altında gerektiği şekilde
- (a) bilginin doğruluğu ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde ederek (Bkz. Parag. A49-A50)
- (b) bilginin, denetçinin amaçları açısından yeterince kesin ve detaylı olup olmadığını değerlendirerek (Bkz. Parag. A51)
- bu bilginin kendi amaçları açısından yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir.

Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

10. Kontrollere ve detaylara yönelik testleri tasarlarken denetçi; denetim prosedürünün amacını yerine getirmekte etkin olan test edilecek olan kalemleri seçme yöntemlerini belirler (Bkz. Parag. A52-A56).

Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler

11. Eğer
- (a) bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğerinden elde edilen kanıtla tutarsızsa veya
- (b) denetçinin, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliği hakkında şüpheleri bulunuyorsa
- denetçi; konuyu çözmek üzere denetim prosedürlerinde ne gibi değişiklikler veya ilaveler yapılması gerektiğini belirler ve varsa konunun denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini değerlendirir (Bkz. Parag. A57).

Application and Other Explanatory Material

Sufficient Appropriate Audit Evidence (Ref: Para. 6)

- A1. Audit evidence is necessary to support the auditor's opinion and report. It is cumulative in nature and is primarily obtained from audit procedures performed during the course of the audit. It may, however, also include information obtained from other sources such as previous audits (provided the auditor has determined whether changes have occurred since the previous audit that may affect its relevance to the current audit¹) or a firm's quality control procedures for client acceptance and continuance. In addition to other sources inside and outside the entity, the entity's accounting records are an important source of audit evidence. Also, information that may be used as audit evidence may have been prepared using the work of a management's expert. Audit evidence comprises both information that supports and corroborates management's assertions, and any information that contradicts such assertions. In addition, in some cases the absence of information (for example, management's refusal to provide a requested representation) is used by the auditor, and therefore, also constitutes audit evidence.
- A2. Most of the auditor's work in forming the auditor's opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence. Audit procedures to obtain audit evidence can include inspection, observation, confirmation, recalculation, reperformance and analytical procedures, often in some combination, in addition to inquiry. Although inquiry may provide important audit evidence, and may even produce evidence of a misstatement, inquiry alone ordinarily does not provide sufficient audit evidence of the absence of a material misstatement at the assertion level, nor of the operating effectiveness of controls.
- A3. As explained in ISA 200², reasonable assurance is obtained when the auditor has obtained sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk (that is, the risk that the auditor expresses an inappropriate opinion when the financial statements are materially misstated) to an acceptably low level.
- A4. The sufficiency and appropriateness of audit evidence are interrelated. Sufficiency is the measure of the quantity of audit evidence. The quantity of audit evidence needed is affected by the auditor's assessment of the risks of misstatement (the higher the assessed risks, the more audit evidence is likely to be required) and also by the quality of such audit evidence (the higher the quality, the less may be required). Obtaining more audit evidence, however, may not compensate for its poor quality.
- A5. Appropriateness is the measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based. The reliability of evidence is influenced by its source and by its nature, and is dependent on the individual circumstances under which it is obtained.
- A6. ISA 330 requires the auditor to conclude whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained³. Whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained to reduce audit risk to an acceptably low level, and thereby enable the auditor to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion, is a matter of professional judgment. ISA 200 contains discussion of such matters as the nature of audit procedures, the timeliness of financial reporting, and the balance between benefit and cost, which are relevant factors when the auditor exercises professional judgment regarding whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained.

¹ ISA 315, paragraph 9.

² ISA 200, paragraph 5.

³ ISA 330, paragraph 26.

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı (Bkz. Parag. 6)

- A1. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü ve raporunu desteklemek için gereklidir. Denetim kanıtı, doğası gereği birikerek çoğalır ve öncelikli olarak denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak denetim kanıtı, geçmiş denetimler - (denetçinin bir önceki denetimden bu yana mevcut denetimi etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığını belirlemiş olması şartıyla¹) veya bir denetim firmasının müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kuruluşun içindeki ve dışındaki diğer kaynaklara ek olarak kuruluşun muhasebe kayıtları da denetim kanıtı için önemli bir kaynaktır. Buna ilaveten denetim kanıtı olarak kullanılabilir bilgi, idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın çalışmaları kullanılarak da hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, hem idarenin beyanlarını kanıtlarla destekleyen ve doğrulayan bilgileri hem de bu beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Ayrıca bazı durumlarda bilginin yokluğu da (örneğin idarenin, talep edilen bir beyanı sağlamayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve bu nedenle denetim kanıtı teşkil eder.
- A2. Denetçi görüşünün oluşturulması konusunda denetçinin yaptığı çalışmaların çoğu, denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesinden oluşur. Denetim kanıtı elde etmeye yarayan denetim prosedürleri; sorgulara ilaveten genellikle tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik inceleme tekniklerinin birtakım kombinasyonlarını içerebilir. Bilgi alma, önemli denetim kanıtı sağlamasına ve hatta yanlış bildirim için kanıtları ortaya çıkarmasına rağmen genelde beyan düzeyinde önemli yanlış bildirim bulunmadığına veya kontrollerin çalışma etkinliğine dair tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.
- A3. ISA 200'de² açıklandığı gibi denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli derecede yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği zaman makul güvence elde edilmiş olur.
- A4. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu, birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. Gerekli denetim kanıtı miktarı, denetçinin yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesinden (etkisi değerlendirilen riskler ne kadar yüksek olursa o kadar fazla denetim kanıtı gerekebilir) ve bu denetim kanıtının kalitesinden etkilenir (kalite ne kadar yüksek olursa o kadar az denetim kanıtı gerekebilir). Ancak daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi, kanıtın düşük kaliteli olmasını telafi etmeyebilir.
- A5. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür; denetim kanıtlarının, denetçi görüşüne temel oluşturan sonuçlarına destek sağlarken ne derecede ilgili ve güvenilir olduklarını gösterir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği münferit koşullara bağlıdır.
- A6. ISA 330, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği hakkında sonuca varmasını gerektirir.³ Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirgemek ve böylelikle denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği, mesleki yargı meselesidir. ISA 200, denetim prosedürlerinin niteliği, mali raporlamanın zamanlaması ve fayda ile maliyet arasındaki denge gibi denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine dair mesleki yargıda bulunması durumuyla ilgili konulara yönelik tartışmaları içerir.

¹ ISA 315, paragraf 9.

² ISA 200, paragraf 5.

³ ISA 330, paragraf 26.

Sources of Audit Evidence

- A7. Some audit evidence is obtained by performing audit procedures to test the accounting records, for example, through analysis and review, reperforming procedures followed in the financial reporting process, and reconciling related types and applications of the same information. Through the performance of such audit procedures, the auditor may determine that the accounting records are internally consistent and agree to the financial statements.
- A8. More assurance is ordinarily obtained from consistent audit evidence obtained from different sources or of a different nature than from items of audit evidence considered individually. For example, corroborating information obtained from a source independent of the entity may increase the assurance the auditor obtains from audit evidence that is generated internally, such as evidence existing within the accounting records, minutes of meetings, or a management representation.
- A9. Information from sources independent of the entity that the auditor may use as audit evidence may include confirmations from third parties, analysts' reports, and comparable data about competitors (benchmarking data).

Audit Procedures for Obtaining Audit Evidence

- A10. As required by, and explained further in, ISA 315 and ISA 330, audit evidence to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion is obtained by performing:
 - (a) Risk assessment procedures; and
 - (b) Further audit procedures, which comprise:
 - (i) Tests of controls, when required by the ISAs or when the auditor has chosen to do so; and
 - (ii) Substantive procedures, including tests of details and substantive analytical procedures.
- A11. The audit procedures described in paragraphs A14-A25 below may be used as risk assessment procedures, tests of controls or substantive procedures, depending on the context in which they are applied by the auditor. As explained in ISA 330, audit evidence obtained from previous audits may, in certain circumstances, provide appropriate audit evidence where the auditor performs audit procedures to establish its continuing relevance.¹
- A12. The nature and timing of the audit procedures to be used may be affected by the fact that some of the accounting data and other information may be available only in electronic form or only at certain points or periods in time. For example, source documents, such as purchase orders and invoices, may exist only in electronic form when an entity uses electronic commerce, or may be discarded after scanning when an entity uses image processing systems to facilitate storage and reference.
- A13. Certain electronic information may not be retrievable after a specified period of time, for example, if files are changed and if backup files do not exist. Accordingly, the auditor may find it necessary as a result of an entity's data retention policies to request retention of some information for the auditor's review or to perform audit procedures at a time when the information is available.

¹ ISA 330, paragraph A35.

Denetim Kanıtı Kaynakları

- A7. Bazı denetim kanıtları; örneğin analiz ve gözden geçirme vasıtasıyla muhasebe kayıtlarını test edecek denetim prosedürleri uygulanarak, mali raporlama sürecinde izlenen prosedürler yeniden uygulanarak ve aynı bilginin ilgili tür ve uygulamalarını uzlaştırarak elde edilir. Bu gibi denetim prosedürlerini uygulayarak denetçi, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı olduğuna ve mali tablolarla uyduğuna karar verebilir.
- A8. Genellikle münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine kıyasla farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikte olan tutarlı denetim kanıtlarından daha fazla güvence elde edilir. Örneğin kuruluştan bağımsız bir kaynaktan elde edilen teyit niteliğindeki bilgi; denetçinin muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları veya idare beyanlarında bulunan kanıtlar gibi kuruluş içi denetim kanıtlarından elde ettiği güvenceyi arttırabilir.
- A9. Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanabileceği, kuruluştan bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgi; üçüncü taraflarca yapılan teyitleri, analistlerin raporlarını ve rakipler hakkında kıyaslanabilir verileri (karşılaştırmalı değerlendirme verileri) içerebilir.

Denetim Kanıtı Elde Etmeye Yönelik Denetim Prosedürleri

- A10. ISA 315 ve ISA 330'un gerektirdiği ve bu ISA'larda detaylıca açıklandığı üzere denetçinin görüşünü oluşturmak için temel alacağı makul sonuçlar çıkarmakta kullanacağı denetim kanıtı, aşağıdakiler uygulanarak elde edilir:
- (a) Risk değerlendirme prosedürleri ve
- (b) Aşağıdakileri içeren ek denetim prosedürleri:
- (i) Kontroller üzerinde yapılan testler: ISA'ların gerektirdiği veya denetçinin böyle yapmayı tercih ettiği durumlarda uygulanır.
- (ii) Maddi doğrulama prosedürleri: Bu kapsamda detaylara yönelik testler ve analitik maddi doğrulama prosedürleri yer alır.
- A11. Aşağıda A14-A25 arası paragraflarda tanımlanan denetim prosedürleri; denetçinin bunları uygulayacağı koşullara bağlı olarak risk değerlendirme prosedürleri, kontroller üzerinde yapılan testler veya maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılabilir. ISA 330'da açıklandığı gibi bazı durumlarda geçmiş denetimlerden elde edilen denetim kanıtı, denetçinin bunun konuyla ilgili olmaya devam ettiğini belirlemek üzere denetim prosedürleri uygulaması halinde uygun denetim kanıtı sağlayabilir.¹
- A12. Kullanılacak denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, bazı muhasebe verileri ile diğer bilgilerin yalnızca elektronik ortamda veya yalnızca belli zamanlarda veya dönemlerde mevcut olmasından etkilenebilir. Örneğin bir kuruluşun elektronik ticareti kullanması halinde satın alma emirleri ve faturalar gibi kaynak belgeler, yalnızca elektronik ortamda bulunabilir veya bu kaynak belgeler, kuruluşun depolama ve göndermeyi kolaylaştırmak için görüntü işleme sistemlerini kullanması halinde tarama yapıldıktan sonra atılabilir.
- A13. Bazı elektronik bilgiler, örneğin dosyaların değiştirilmesi ve yedek dosyalar bulunmaması halinde belli bir süreden sonra geri kazanılamayabilir. Buna göre denetçi, kuruluşun veri saklama politikalarının sonucu olarak bazı bilgilerin gözden geçirmek amacıyla geri kazanılmasını veya denetim prosedürlerinin bilginin mevcut olduğu bir döneme uygulanmasını talep etmeyi gerekli görebilir.

¹ ISA 330, paragraf A35.

Inspection

- A14. Inspection involves examining records or documents, whether internal or external, in paper form, electronic form, or other media, or a physical examination of an asset. Inspection of records and documents provides audit evidence of varying degrees of reliability, depending on their nature and source and, in the case of internal records and documents, on the effectiveness of the controls over their production. An example of inspection used as a test of controls is inspection of records for evidence of authorization.
- A15. Some documents represent direct audit evidence of the existence of an asset, for example, a document constituting a financial instrument such as a stock or bond. Inspection of such documents may not necessarily provide audit evidence about ownership or value. In addition, inspecting an executed contract may provide audit evidence relevant to the entity's application of accounting policies, such as revenue recognition.
- A16. Inspection of tangible assets may provide reliable audit evidence with respect to their existence, but not necessarily about the entity's rights and obligations or the valuation of the assets. Inspection of individual inventory items may accompany the observation of inventory counting.

Observation

- A17. Observation consists of looking at a process or procedure being performed by others, for example, the auditor's observation of inventory counting by the entity's personnel, or of the performance of control activities. Observation provides audit evidence about the performance of a process or procedure, but is limited to the point in time at which the observation takes place, and by the fact that the act of being observed may affect how the process or procedure is performed. See ISA 501 for further guidance on observation of the counting of inventory.¹

External Confirmation

- A18. An external confirmation represents audit evidence obtained by the auditor as a direct written response to the auditor from a third party (the confirming party), in paper form, or by electronic or other medium. External confirmation procedures frequently are relevant when addressing assertions associated with certain account balances and their elements. However, external confirmations need not be restricted to account balances only. For example, the auditor may request confirmation of the terms of agreements or transactions an entity has with third parties; the confirmation request may be designed to ask if any modifications have been made to the agreement and, if so, what the relevant details are. External confirmation procedures also are used to obtain audit evidence about the absence of certain conditions, for example, the absence of a "side agreement" that may influence revenue recognition. See ISA 505 for further guidance.²

Recalculation

- A19. Recalculation consists of checking the mathematical accuracy of documents or records. Recalculation may be performed manually or electronically.

¹ ISA 501, "Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items".

² ISA 505, "External Confirmations".

Tetkik

- A14. Tetkik; kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda bulunan iç veya dış kaynaklı kayıt veya belgelerin incelenmesini veya bir varlığın fiziksel olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki, bunların nitelik ve kaynaklarına bağlı olarak farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlarken iç kayıt ve belgelerin tetkiki söz konusu olduğunda güvenilirlik derecesi, kontrollerin bu kayıt ve belgelerin üretimi üzerindeki etkinliğine bağlı olur. Kontroller üzerinde yapılan bir test olarak kullanılan tetkike örnek, yetkilendirme kanıtına yönelik kayıtların tetkikidir.
- A15. Bazı belgeler, bir varlığın mevcudiyetine dair doğrudan denetim kanıtı sunar. Buna örnek olarak hisse senedi veya bono gibi, finansal araç olan belgeler gösterilebilir. Bu gibi belgelerin tetkiki, mutlaka mülkiyet veya değer hakkında denetim kanıtı sağlamayabilir. Ayrıca taraflarca akdedilen bir sözleşmenin tetkik edilmesi; kuruluşun, gelir tahakkuku gibi muhasebe politikalarını nasıl uyguladığına ilişkin denetim kanıtı sağlayabilir.
- A16. Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcudiyetine dair güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir fakat mutlaka kuruluşun hakları ve yükümlülüklerine veya varlıklara değer biçilmesine ilişkin denetim kanıtı sağlamaz. Münferit stok kalemlerinin tetkikine, stok sayımının gözlemi eşlik edebilir.

Gözlem

- A17. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan işlem veya prosedürün izlenmesidir. Denetçi tarafından kuruluş personelinin yürüttüğü stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin gözlemlenmesi, buna örnek olarak verilebilir. Gözlem, işlem veya prosedürün performansı hakkında denetim kanıtı sağlar fakat bu yöntem, hem gözlemin yapıldığı zaman dilimiyle hem de denetçi tarafından gözlemleniyor olmanın işlem veya prosedürün uygulanış biçimini etkileyebileceği gerçeğiyle sınırlıdır. Stok sayımı gözlemine ilişkin ek rehberlik için ISA 501'e bakınız.¹

Dış Teyit

- A18. Dış teyit; üçüncü tarafın (teyit eden taraf) denetçiye, kâğıt üzerinde veya elektronik ortamda veya diğer araçlarla doğrudan yazılı bir cevap göndermesi sonucu elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri, çoğunlukla belli hesap bakiyeleri ve bunların öğelerine ilişkin beyanların ele alındığı durumlarda faydalıdır. Ancak dış teyitlerin, yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlandırılması gerekmez. Örneğin denetçi, kuruluşun üçüncü taraflarla arasındaki sözleşme şartlarının veya işlemlerin teyit edilmesini talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik olup olmadığını ve varsa ilgili detayların neler olduğunu soracak şekilde tasarlanabilir. Dış teyit prosedürleri, bazı koşulların eksikliği hakkında denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır. Buna örnek olarak gelirin tahakkukunu etkileyebilecek bir "yan anlaşma" olmaması verilebilir. Ek rehberlik için ISA 505'e bakınız.²

Yeniden hesaplama

- A19. Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

¹ ISA 501, "Denetim Kanıtı – Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar".

² ISA 505, "Dış Teyitler".

Reperformance

- A20. Reperformance involves the auditor's independent execution of procedures or controls that were originally performed as part of the entity's internal control.

Analytical Procedures

- A21. Analytical procedures consist of 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. See ISA 520 for further guidance.

Inquiry

- A22. Inquiry consists of seeking information of knowledgeable persons, both financial and non-financial, within the entity or outside the entity. Inquiry is used extensively throughout the audit in addition to other audit procedures. Inquiries may range from formal written inquiries to informal oral inquiries. Evaluating responses to inquiries is an integral part of the inquiry process.
- A23. Responses to inquiries may provide the auditor with information not previously possessed or with corroborative audit evidence. Alternatively, responses might provide information that differs significantly from other information that the auditor has obtained, for example, information regarding the possibility of management override of controls. In some cases, responses to inquiries provide a basis for the auditor to modify or perform additional audit procedures.
- A24. Although corroboration of evidence obtained through inquiry is often of particular importance, in the case of inquiries about management intent, the information available to support management's intent may be limited. In these cases, understanding management's past history of carrying out its stated intentions, management's stated reasons for choosing a particular course of action, and management's ability to pursue a specific course of action may provide relevant information to corroborate the evidence obtained through inquiry.
- A25. In respect of some matters, the auditor may consider it necessary to obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance to confirm responses to oral inquiries. See ISA 580 for further guidance.¹

Information to Be Used as Audit Evidence

Relevance and Reliability (Ref: Para. 7)

- A26. As noted in paragraph A1, while audit evidence is primarily obtained from audit procedures performed during the course of the audit, it may also include information obtained from other sources such as, for example, previous audits, in certain circumstances, and a firm's quality control procedures for client acceptance and continuance. The quality of all audit evidence is affected by the relevance and reliability of the information upon which it is based.

¹ ISA 580, "Written Representations".

Yeniden uygulama

- A20. Yeniden uygulama, denetçinin aslında kuruluşun iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedürleri veya kontrolleri bağımsız olarak gerçekleştirmesini içerir.

Analitik İnceleme Teknikleri

- A21. Analitik inceleme teknikleri, gerek mali gerek mali olmayan veriler arasındaki makul ilişkileri analiz etmek vasıtasıyla mali bilginin değerlendirilmesini içerir. Analitik inceleme teknikleri; ilgili diğer bilgilerle tutarlı olmayan veya beklenen değerlerden önemli miktarda farklı olan, saptanmış dalgalanmalar veya ilişkilerin gerektirdiği incelemeleri de içerir. Ek rehberlik için ISA 520'ye bakınız.

Bilgi Alma

- A22. Bilgi alma, kuruluş içinde veya dışında bilgi sahibi kişilerin gerek mali gerek mali olmayan konularda bilgisine başvurmayı kapsar. Bilgi alma, diğer denetim prosedürlerine ilaveten denetim boyunca kapsamlı olarak kullanılır. Resmi yazılı bilgi alma veya resmi olmayan sözlü bilgi alma biçiminde olabilir. Verilen yanıtların değerlendirilmesi, bilgi alma işleminin ayrılmaz bir parçasıdır.
- A23. Bilgi alma sonucunda verilen yanıtlar, denetçiye önceden sahip olmadığı bir bilgi veya teyit niteliğinde bir denetim kanıtı sağlayabilir. Verilen yanıtlar, denetçinin elde ettiği diğer bilgilerden kayda değer biçimde farklı olan bilgiler de sağlayabilir. İdarenin kontrolleri geçersiz kılması olasılığına ilişkin bilgiler, buna örnek olarak verilebilir. Bazı durumlarda verilen yanıtlar, denetçinin denetim prosedürlerinde değişiklik yapması veya ek denetim prosedürleri uygulaması için dayanak oluşturur.
- A24. Bilgi alma yoluyla elde edilen kanıtın teyit edilmesi, genelde özel öneme sahip olsa da idarenin amacına ilişkin sorgulamalar söz konusu olduğunda bu amacı destekleyecek mevcut bilgi kısıtlı olabilir. Bu gibi durumlarda idarenin belirtilen amaçları geçmişte nasıl yerine getirdiğini, belli bir yol haritası seçmesinin belirtilen sebeplerini ve bu yolu izlemedeki becerisini anlamak; bilgi alma yoluyla elde edilen kanıtı güçlendirmek için faydalı bilgi sağlayabilir.
- A25. Bazı konularda ise denetçi, sözlü bilgi alma sürecinde verilen yanıtları doğrulamak için idareden ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirim almanın gerekli olduğunu düşünebilir. Ek rehberlik için ISA 580'e bakınız.¹

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgi

İlgili ve Güvenilir Olma (Bkz. Parag. 7)

- A26. Paragraf A1'de belirtildiği gibi denetim kanıtı, öncelikli olarak denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilmesine rağmen, örneğin bazı durumlarda geçmiş denetimler ile bir denetim firmasının müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgiyi de içerebilir. Denetim kanıtının kalitesi, dayandırıldığı bilginin ilgili ve güvenilir olmasından etkilenir.

¹ ISA 580, "Yazılı Bildirimler".

Relevance

- A27. Relevance deals with the logical connection with, or bearing upon, the purpose of the audit procedure and, where appropriate, the assertion under consideration. The relevance of information to be used as audit evidence may be affected by the direction of testing. For example, if the purpose of an audit procedure is to test for overstatement in the existence or valuation of accounts payable, testing the recorded accounts payable may be a relevant audit procedure. On the other hand, when testing for understatement in the existence or valuation of accounts payable, testing the recorded accounts payable would not be relevant, but testing such information as subsequent disbursements, unpaid invoices, suppliers' statements, and unmatched receiving reports may be relevant.
- A28. A given set of audit procedures may provide audit evidence that is relevant to certain assertions, but not others. For example, inspection of documents related to the collection of receivables after the period end may provide audit evidence regarding existence and valuation, but not necessarily cutoff. Similarly, obtaining audit evidence regarding a particular assertion, for example, the existence of inventory, is not a substitute for obtaining audit evidence regarding another assertion, for example, the valuation of that inventory. On the other hand, audit evidence from different sources or of a different nature may often be relevant to the same assertion.
- A29. Tests of controls are designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level. Designing tests of controls to obtain relevant audit evidence includes identifying conditions (characteristics or attributes) that indicate performance of a control, and deviation conditions which indicate departures from adequate performance. The presence or absence of those conditions can then be tested by the auditor.
- A30. Substantive procedures are designed to detect material misstatements at the assertion level. They comprise tests of details and substantive analytical procedures. Designing substantive procedures includes identifying conditions relevant to the purpose of the test that constitute a misstatement in the relevant assertion.

Reliability

- A31. The reliability of information to be used as audit evidence, and therefore of the audit evidence itself, is influenced by its source and its nature, and the circumstances under which it is obtained, including the controls over its preparation and maintenance where relevant. Therefore, generalizations about the reliability of various kinds of audit evidence are subject to important exceptions. Even when information to be used as audit evidence is obtained from sources external to the entity, circumstances may exist that could affect its reliability. For example, information obtained from an independent external source may not be reliable if the source is not knowledgeable, or a management's expert may lack objectivity. While recognizing that exceptions may exist, the following generalizations about the reliability of audit evidence may be useful:
- The reliability of audit evidence is increased when it is obtained from independent sources outside the entity.
 - The reliability of audit evidence that is generated internally is increased when the related controls, including those over its preparation and maintenance, imposed by the entity are effective.

İlgili Olma

- A27. İlgili olma, denetim prosedürünün amacıyla ve uygun olduğu hallerde tetkik edilen beyanla mantıksal bağlantıyı veya ilişkiyi ele alır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin konuyla ilgili olması, denetimin gidişatından etkilenebilir. Örneğin bir denetim prosedürünün amacı; satıcılar hesabının mevcudiyet ve değerlemesinde şişirme yapılıp yapılmadığına yönelik test uygulamaksa, satıcılar hesap kayıtlarının test edilmesi, bu konuyla ilgili bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, satıcılar hesabının mevcudiyet ve değerlemesinde eksik bildirim yapılıp yapılmadığına yönelik test uygulanırken satıcılar hesap kayıtlarının test edilmesi bu konuyla ilgili değildir. Fakat sonraki tediyeler, ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları ve birbirine uymayan alındı belgeleri gibi bilgilerin test edilmesi; bu konuyla ilgili olabilir.
- A28. Bazı denetim prosedürleri, belli beyanlarla ilgili denetim kanıtı sağlarken diğerleriyle ilgili kanıt sağlamayabilir. Örneğin dönem sonunun ardından alacakların toplanmasına ilişkin belgelerin tetkiki, bunların mevcudiyetine ve bunlara biçilen değere ilişkin denetim kanıtı sağlarken dönemselliğe ilişkin tam olarak denetim kanıtı sağlamaz. Aynı şekilde belli bir beyana ilişkin elde edilen denetim kanıtı (örneğin stok mevcudiyeti hakkında), başka bir beyana ilişkin elde edilen denetim kanıtının (örneğin o stoğa ilişkin değerlendirme hakkında) yerine geçemez. Diğer yandan farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikte olan denetim kanıtları, genellikle aynı beyanla ilgili olabilir.
- A29. Kontroller üzerinde yapılan testler, beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimlerin önlenmesi veya tespit edilmesi ve düzeltilmesi bakımından kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanır. İlgili denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontroller üzerinde yapılan testlerin tasarlanması, kontrolün performansını gösteren koşulların (özellikler veya nitelikler) ve yeterli performanstan uzaklaşıldığını gösteren sapma koşullarının belirlenmesini içerir. Sonrasında bu koşulların bulunup bulunmadığı, denetçi tarafından test edilebilir.
- A30. Maddi doğrulama prosedürleri, beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirimleri tespit etmek üzere tasarlanır. Bunlar, detaylara yönelik testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini kapsar. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, testin amacıyla alakalı olan ve ilgili beyandaki yanlış bildirimini oluşturan koşulların belirlenmesini içerir.

Güvenilirlik

- A31. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ve dolayısıyla denetim kanıtının güvenilirliği; bu bilginin kaynağından ve niteliğinden, hazırlanması ve saklanması için ilgili olduğu yerde yapılan kontroller dâhil olmak üzere elde edildiği koşullardan etkilenir. Bu nedenle farklı türlerdeki denetim kanıtlarının güvenilirliği hakkında yapılan genellemeler, önemli istisnai durumlara tabidir. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin kuruluş dışı kaynaklardan elde edilmesi halinde bile güvenilirliğini etkileyebilecek koşullar bulunabilir. Örneğin bağımsız bir dış kaynaktan elde edilen bilgi, söz konusu kaynağın bilgili olmaması halinde güvenilir olmayabilir ya da idare tarafından çalıştırılan bir uzman, tarafsız olmayabilir. İstisnai durumlar olabileceği kabul edilmekle birlikte denetim kanıtının güvenilirliği hakkında aşağıda yapılan genellemeler, yararlı olabilir:
- Kuruluş dışı bağımsız kaynaklardan elde edildiği zaman denetim kanıtının güvenilirliği artar.
 - Denetim kanıtının hazırlanması ve saklanmasına ilişkin olanlar dâhil olmak üzere kuruluşun uyguladığı ilgili kontroller etkin olduğu zaman kuruluş içinde üretilen denetim kanıtının güvenilirliği artar.

- Audit evidence obtained directly by the auditor (for example, observation of the application of a control) is more reliable than audit evidence obtained indirectly or by inference (for example, inquiry about the application of a control).
 - Audit evidence in documentary form, whether paper, electronic, or other medium, is more reliable than evidence obtained orally (for example, a contemporaneously written record of a meeting is more reliable than a subsequent oral representation of the matters discussed).
 - Audit evidence provided by original documents is more reliable than audit evidence provided by photocopies or facsimiles, or documents that have been filmed, digitized or otherwise transformed into electronic form, the reliability of which may depend on the controls over their preparation and maintenance.
- A32. ISA 520 provides further guidance regarding the reliability of data used for purposes of designing analytical procedures as substantive procedures.¹
- A33. ISA 240 deals with circumstances where the auditor has reason to believe that a document may not be authentic, or may have been modified without that modification having been disclosed to the auditor.²

Reliability of Information Produced by a Management's Expert (Ref: Para. 8)

- A34. The preparation of an entity's financial statements may require expertise in a field other than accounting or auditing, such as actuarial calculations, valuations, or engineering data. The entity may employ or engage experts in these fields to obtain the needed expertise to prepare the financial statements. Failure to do so when such expertise is necessary increases the risks of material misstatement.
- A35. When information to be used as audit evidence has been prepared using the work of a management's expert, the requirement in paragraph 8 of this ISA applies. For example, an individual or organization may possess expertise in the application of models to estimate the fair value of securities for which there is no observable market. If the individual or organization applies that expertise in making an estimate which the entity uses in preparing its financial statements, the individual or organization is a management's expert and paragraph 8 applies. If, on the other hand, that individual or organization merely provides price data regarding private transactions not otherwise available to the entity which the entity uses in its own estimation methods, such information, if used as audit evidence, is subject to paragraph 7 of this ISA, but is not the use of a management's expert by the entity.
- A36. The nature, timing and extent of audit procedures in relation to the requirement in paragraph 8 of this ISA, may be affected by such matters as:
- The nature and complexity of the matter to which the management's expert relates.
 - The risks of material misstatement in the matter.
 - The availability of alternative sources of audit evidence.
 - The nature, scope and objectives of the management's expert's work.
 - Whether the management's expert is employed by the entity, or is a party engaged by it to provide relevant services.
 - The extent to which management can exercise control or influence over the work of the management's expert.

¹ ISA 520, paragraph 5(a).

² ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", paragraph 13.

- Doğrudan denetçi tarafından (örneğin bir kontrolün uygulanırken gözlenmesi) elde edilen denetim kanıtı, dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla (örneğin bir kontrolün uygulanması hakkında sorgu) elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.
 - Kâğıt üzerinde, elektronik ortamda veya diğer araçlarda belge biçiminde olan denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (örneğin bir toplantının eş zamanlı olarak yazılmış kaydı, tartışılan konuların sonradan sözlü beyanından daha güvenilirdir).
 - Orijinal belgelerle sağlanan denetim kanıtı; fotokopiler veya fakslarla sağlanan veya güvenilirliği, hazırlanması ve saklanmasına ilişkin yapılan kontrollere bağlı olan, daha önce filme çekilmiş, sayılara veya elektronik hale dönüştürülmüş belgelerle sağlanan denetim kanıtından daha güvenilirdir.
- A32. ISA 520, analitik inceleme tekniklerini maddi doğrulama prosedürleri olarak tasarlama amaçları için kullanılan verilerin güvenilirliği hakkında ek rehberlik sağlar.¹
- A33. ISA 240; denetçinin, bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya denetçiye açıklama yapılmaksızın değiştirilmiş olabileceğine inanması için bir sebebi olduğu durumları ele alır.²

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Ürettiği Bilginin Güvenilirliği (Bkz. Parag. 8)

- A34. Bir kuruluşun mali tablolarının hazırlanması; aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler veya mühendislik verileri gibi muhasebe veya denetimden farklı bir alanda uzmanlık gerektirebilir. Kuruluş, mali tabloları hazırlamak için gereken uzmanlık bilgisine sahip olmak amacıyla bu alanlarda uzmanlar istihdam edebilir veya görevlendirebilir. Böyle bir uzmanlığın gerekli olduğu halde alınmaması, önemli yanlış bildirim risklerini artırır.
- A35. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasından yararlanılarak hazırlanması halinde bu ISA'nın 8. paragrafında belirtilen gereklilik geçerlidir. Örneğin bir kişi veya şirket, gözlemlenebilir bir piyasası olmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerini tahmin etmek için modeller uygulama hususunda uzmanlığa sahip olabilir. Bu kişi veya şirket uzmanlığını, kuruluşun mali tablolarını hazırlarken yararlandığı tahminleri yapmak için kullanırsa söz konusu kişi veya şirket, idare tarafından çalıştırılan uzman olur ve bu durumda 8. paragraf geçerlidir. Diğer yandan bu kişi veya şirketin, yalnızca kuruluşun özel işlemlere ilişkin başka biçimde temin edemeyeceği ve kendi tahmin yöntemlerinde kullandığı fiyat verileri sağlaması ve bu verilerin, denetim kanıtı olarak kullanılması halinde söz konusu veriler; bu ISA'nın 7. paragrafına tabidir fakat bu durumda idare tarafından uzman çalıştırılmış olmaz.
- A36. Bu ISA'nın 8. paragrafında belirtilen gereklilikle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; aşağıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın ilgili olduğu konunun niteliği ve karmaşıklığı.
 - Konuya ilişkin önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Alternatif denetim kanıtı kaynaklarının olması.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve hedefleri.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kuruluş tarafından istihdam edilip edilmediği veya ilgili hizmetleri sağlamak için sözleşme yapılan bir taraf olup olmadığı.
 - İdarenin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasını ne derece kontrol edebileceği veya etkileyebileceği.

¹ ISA 520, paragraf 5(a).

² ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 13.

- Whether the management's expert is subject to technical performance standards or other professional or industry requirements.
- The nature and extent of any controls within the entity over the management's expert's work.
- The auditor's knowledge and experience of the management's expert's field of expertise.
- The auditor's previous experience of the work of that expert.

The Competence, Capabilities and Objectivity of a Management's Expert (Ref: Para. 8(a))

- A37. Competence relates to the nature and level of expertise of the management's expert. Capability relates the ability of the management's expert to exercise that competence in the circumstances. Factors that influence capability may include, for example, geographic location, and the availability of time and resources. Objectivity relates to the possible effects that bias, conflict of interest or the influence of others may have on the professional or business judgment of the management's expert. The competence, capabilities and objectivity of a management's expert, and any controls within the entity over that expert's work, are important factors in relation to the reliability of any information produced by a management's expert.
- A38. Information regarding the competence, capabilities and objectivity of a management's expert may come from a variety of sources, such as:
- Personal experience with previous work of that expert.
 - Discussions with that expert.
 - Discussions with others who are familiar with that expert's work.
 - Knowledge of that expert's qualifications, membership of a professional body or industry association, license to practice, or other forms of external recognition.
 - Published papers or books written by that expert.
 - An auditor's expert, if any, who assists the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence with respect to information produced by the management's expert.
- A39. Matters relevant to evaluating the competence, capabilities and objectivity of a management's expert include whether that expert's work is subject to technical performance standards or other professional or industry requirements, for example, ethical standards and other membership requirements of a professional body or industry association, accreditation standards of a licensing body, or requirements imposed by law or regulation.
- A40. Other matters that may be relevant include:
- The relevance of the management's expert's competence to the matter for which that expert's work will be used, including any areas of specialty within that expert's field. For example, a particular actuary may specialize in property and casualty insurance, but have limited expertise regarding pension calculations.
 - The management's expert's competence with respect to relevant accounting requirements, for example, knowledge of assumptions and methods, including models where applicable, that are consistent with the applicable financial reporting framework.
 - Whether unexpected events, changes in conditions, or the audit evidence obtained from the results of audit procedures indicate that it may be necessary to reconsider the initial evaluation of the competence, capabilities and objectivity of the management's expert as the audit progresses.

- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, teknik performans standartları veya diğer profesyonel gerekliliklere veya endüstri gerekliliklerine tabi olup olmadığı.
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışması üzerinde kuruluş bünyesinde yürütülen her türlü kontrolün niteliği ve kapsamı.
- Denetçinin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın uzmanlık alanındaki bilgi ve deneyimi.
- Denetçinin, söz konusu uzmanın çalışmasına ilişkin önceki deneyimi.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Yetkinliği, Becerileri ve Tarafsızlığı (Bkz. Parag. 8(a))

- A37. Yetkinlik, idare tarafından çalıştırılan uzmanın uzmanlığının niteliği ve düzeyiyle alakalıdır. Beceri ise idare tarafından çalıştırılan uzmanın, yetkinliğini mevcut koşullar altında uygulama yeteneğiyle ilgilidir. Beceriye etkileyen faktörler arasında örneğin coğrafi konum, zaman olması ve kaynakların ulaşılabilirliği yer alabilir. Tarafsızlık; önyargı, çıkar çatışması veya diğer faktörlerin, idare tarafından çalıştırılan uzmanın mesleki veya işle ilgili yargısı üzerindeki olası etkileriyle ilgilidir. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığı ve söz konusu uzmanın çalışması üzerinde kuruluş bünyesinde yapılan kontroller; idare tarafından çalıştırılan bir uzmanın ürettiği her türlü bilginin güvenilirliği bakımından önemli etmenlerdir.
- A38. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığı hakkında bilgi elde edilebilecek kaynaklar arasında şunlar sayılabilir:
- Söz konusu uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyimi.
 - Bu uzmanla yapılan görüşmeler.
 - Bu uzmanın çalışmasına aşına olanlarla yapılan görüşmeler.
 - Bu uzmanın nitelikleri, bir meslek birliği veya endüstri birliğine üyeliği ve çalışma ruhsatı hakkında bilinenler veya diğer dış kabul biçimleri.
 - Bu uzman tarafından yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
 - Varsa idare tarafından çalıştırılan uzmanın ürettiği bilgiye ilişkin denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi hususunda kendisine destek veren denetçi tarafından çalıştırılan uzman.
- A39. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığının değerlendirilmesine ilişkin konular; uzmanın çalışmasının teknik performans standartlarına veya diğer mesleki veya endüstriyel gerekliliklere tabi olup olmadığını içerir. Bu gerekliliklere örnek olarak bir meslek veya endüstri birliğinin etik standartları ve diğer üyelik gereklilikleri, lisans veren bir kurumun akreditasyon standartları veya yasal veya idari düzenlemelerin öngördüğü gereklilikler verilebilir.
- A40. İlgili olabilecek diğer konular şunlardır:
- İdare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliğinin, o uzmanın çalışmasının kullanılacağı konuyla ilgililiği. Buna uzmanın çalışma alanı kapsamındaki her türlü uzmanlık alanı dâhildir. Örneğin belli bir sigorta uzmanı, mal ve kaza sigortası alanında uzmanlaşabilir fakat emeklilik hesaplamaları hakkında uzmanlığı sınırlı olabilir.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, geçerli mali raporlama çerçevesiyle tutarlı olan varsayımlar, yöntemler ve uygun olan hallerde modeller hakkında bilgi sahibi olması gibi ilgili muhasebe gereklilikleri yönünden yetkinliği.
 - Beklenmeyen olayların, koşullarda meydana gelen değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtının; idare tarafından çalıştırılan uzmanın yetkinliği, becerileri ve tarafsızlığına yönelik başlangıçtaki değerlendirmenin denetim ilerlerken yeniden gözden geçirilmesi gerekebileceğini gösterip göstermediği.

- A41. A broad range of circumstances may threaten objectivity, for example, self-interest threats, advocacy threats, familiarity threats, self-review threats and intimidation threats. Safeguards may reduce such threats, and may be created either by external structures (for example, the management's expert's profession, legislation or regulation), or by the management's expert's work environment (for example, quality control policies and procedures).
- A42. Although safeguards cannot eliminate all threats to a management's expert's objectivity, threats such as intimidation threats may be of less significance to an expert engaged by the entity than to an expert employed by the entity, and the effectiveness of safeguards such as quality control policies and procedures may be greater. Because the threat to objectivity created by being an employee of the entity will always be present, an expert employed by the entity cannot ordinarily be regarded as being more likely to be objective than other employees of the entity.
- A43. When evaluating the objectivity of an expert engaged by the entity, it may be relevant to discuss with management and that expert any interests and relationships that may create threats to the expert's objectivity, and any applicable safeguards, including any professional requirements that apply to the expert; and to evaluate whether the safeguards are adequate. Interests and relationships creating threats may include:
- Financial interests.
 - Business and personal relationships.
 - Provision of other services.

Obtaining an Understanding of the Work of the Management's Expert (Ref: Para. 8(b))

- A44. An understanding of the work of the management's expert includes an understanding of the relevant field of expertise. An understanding of the relevant field of expertise may be obtained in conjunction with the auditor's determination of whether the auditor has the expertise to evaluate the work of the management's expert, or whether the auditor needs an auditor's expert for this purpose.¹
- A45. Aspects of the management's expert's field relevant to the auditor's understanding may include:
- Whether that expert's field has areas of specialty within it that are relevant to the audit.
 - Whether any professional or other standards, and regulatory or legal requirements apply.
 - What assumptions and methods are used by the management's expert, and whether they are generally accepted within that expert's field and appropriate for financial reporting purposes.
 - The nature of internal and external data or information the auditor's expert uses.
- A46. In the case of a management's expert engaged by the entity, there will ordinarily be an engagement letter or other written form of agreement between the entity and that expert. Evaluating that agreement when obtaining an understanding of the work of the management's expert may assist the auditor in determining the appropriateness of the following for the auditor's purposes:
- The nature, scope and objectives of that expert's work;

¹ ISA 620, "Using the Work of an Auditor's Expert", paragraph 7.

- A41. Tarafsızlığı tehdit eden, örneğin kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kişinin kendi yaptığı işi değerlendirmesi tehditleri ve yıldırma amaçlı tehditler gibi birçok durum olabilir. Alınan önlemler, bu gibi tehditleri azaltabilir ve bu tedbirler dış kaynaklar tarafından (örneğin idare tarafından çalıştırılan uzmanın mesleği, yasal veya idari düzenlemeler) veya idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışma ortamında (örneğin kalite kontrol politikaları ve prosedürleri) oluşturulabilir.
- A42. Alınan önlemler, idare tarafından çalıştırılan uzmanın tarafsızlığına yönelik tüm tehditleri yok edemeyebilir. Buna karşın yıldırma amaçlı tehditler gibi tehditler, kuruluş tarafından istihdam edilen uzmana kıyasla kuruluş tarafından görevlendirilen bir uzman için daha az kayda değer olabilir. Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri gibi alınan önlemlerin etkinliği ise daha fazla olabilir. Kuruluşun bir çalışanı olmanın tarafsızlığa yönelik yarattığı tehdit, her zaman mevcut olacaktır. Bu nedenle kuruluş tarafından istihdam edilen uzmanın, genellikle kuruluşun diğer çalışanlarından daha tarafsız olabileceği düşünülemez.
- A43. Kuruluş tarafından görevlendirilen uzmanın tarafsızlığını değerlendirirken idareyle ve söz konusu uzmanla, bu uzmanın tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek çıkarları ve ilişkileri ve uzmana yönelik tüm mesleki gereklilikler dâhil olmak üzere alınan ilgili önlemleri görüşmek ve bu önlemlerin yeterli olup olmadığını değerlendirmek faydalı olabilir. Tehdit yaratan çıkarlar ve ilişkiler arasında şunlar sayılabilir:
- Mali çıkarlar.
 - İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
 - Diğer hizmetlerin sağlanması.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Anlaşılması (Bkz. Parag. 8(b))

- A44. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının anlaşılması, ilgili uzmanlık alanının anlaşılmasını da içerir. İlgili uzmanlık alanının anlaşılması da denetçinin; idare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasını değerlendirecek uzmanlığın kendisinde bulunup bulunmadığını veya denetçi tarafından çalıştırılacak bir uzmana ihtiyaç duyup duymadığını belirlemesiyle sağlanabilir.¹
- A45. Denetçinin idare tarafından çalıştırılan uzmanın alanına ilişkin anlaması gereken hususlar şunları kapsayabilir:
- Söz konusu uzmanın çalışma alanı kapsamında denetimle ilgili uzmanlık alanlarının bulunup bulunmadığı.
 - Herhangi bir mesleki standardın veya başka standartların ve düzenleyici veya yasal gerekliliklerin uygulanıp uygulanmadığı.
 - İdare tarafından çalıştırılan uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ve bunların söz konusu uzmanın çalışma alanında genel kabul görüp görmediği ve mali raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
 - Denetçi tarafından çalıştırılan uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı verinin veya bilginin niteliği.
- A46. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, görevlendirmeye çalıştırılması halinde kuruluş ve söz konusu uzman arasında görev yazısı veya yazılı başka bir sözleşme olur. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının anlaşılması için o sözleşmenin değerlendirilmesi, aşağıdaki hususların denetçinin amaçları bakımından uygunluğunu belirlemede denetçiye yardımcı olabilir:
- Söz konusu uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları;

¹ ISA 620, "Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması", paragraf 7.

- The respective roles and responsibilities of management and that expert; and
- The nature, timing and extent of communication between management and that expert, including the form of any report to be provided by that expert.

A47. In the case of a management's expert employed by the entity, it is less likely there will be a written agreement of this kind. Inquiry of the expert and other members of management may be the most appropriate way for the auditor to obtain the necessary understanding.

Evaluating the Appropriateness of the Management's Expert's Work (Ref: Para. 8(c))

A48. Considerations when evaluating the appropriateness of the management's expert's work as audit evidence for the relevant assertion may include:

- The relevance and reasonableness of that expert's findings or conclusions, their consistency with other audit evidence, and whether they have been appropriately reflected in the financial statements;
- If that expert's work involves use of significant assumptions and methods, the relevance and reasonableness of those assumptions and methods; and
- If that expert's work involves significant use of source data the relevance, completeness, and accuracy of that source data.

Information Produced by the Entity and Used for the Auditor's Purposes (Ref: Para. 9(a)-(b))

A49. In order for the auditor to obtain reliable audit evidence, information produced by the entity that is used for performing audit procedures needs to be sufficiently complete and accurate. For example, the effectiveness of auditing revenue by applying standard prices to records of sales volume is affected by the accuracy of the price information and the completeness and accuracy of the sales volume data. Similarly, if the auditor intends to test a population (for example, payments) for a certain characteristic (for example, authorization), the results of the test will be less reliable if the population from which items are selected for testing is not complete.

A50. Obtaining audit evidence about the accuracy and completeness of such information may be performed concurrently with the actual audit procedure applied to the information when obtaining such audit evidence is an integral part of the audit procedure itself. In other situations, the auditor may have obtained audit evidence of the accuracy and completeness of such information by testing controls over the preparation and maintenance of the information. In some situations, however, the auditor may determine that additional audit procedures are needed.

A51. In some cases, the auditor may intend to use information produced by the entity for other audit purposes. For example, the auditor may intend to make use of the entity's performance measures for the purpose of analytical procedures, or to make use of the entity's information produced for monitoring activities, such as internal auditor's reports. In such cases, the appropriateness of the audit evidence obtained is affected by whether the information is sufficiently precise or detailed for the auditor's purposes. For example, performance measures used by management may not be precise enough to detect material misstatements.

- İdare ve uzmanın karşılıklı rol ve sorumlulukları;
- İdare ve uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ki buna o uzman tarafından sağlanacak her tür rapor dâhildir.

A47. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın, kuruluş tarafından istihdam edilmesi halinde bu tür yazılı bir sözleşme yapılması olasılığı daha düşüktür. Uzman ve idarenin diğer üyelerinden bilgi alınması, denetçinin gereken bilgiyi elde etmesine yönelik en uygun yöntem olabilir.

İdare Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasının Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 8(c))

- A48. İdare tarafından çalıştırılan uzmanın çalışmasının, ilgili beyana yönelik denetim kanıtı olarak uygunluğunu değerlendirirken dikkat edilecek hususlar arasında aşağıdakiler sayılabilir:
- Uzmanın bulgu veya sonuçlarının konuyla ilgili ve makul olması, diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olması ve mali tablolarda uygun biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı;
 - Uzmanın çalışmasının, kayda değer varsayım ve yöntemler kullanması halinde bu varsayım ve yöntemlerin makul ve konuyla ilgili olması;
 - Uzmanın çalışmasının, kayda değer kaynak veri kullanması halinde bu kaynak verilerin konuyla ilgili, tam ve doğru olması.

Kuruluş Tarafından Üretilen ve Denetçinin Amaçlarına Yönelik Kullanılan Bilgi (Bkz. Parag. 9(a)-(b))

- A49. Denetçinin güvenilir denetim kanıtı elde etmesi için, kuruluş tarafından üretilen ve denetim prosedürlerinin uygulanmasında kullanılacak bilginin, yeterli ölçüde ve doğru olması gerekir. Örneğin, satış hacmi kayıtlarına standart fiyatlar uygulayarak geliri denetlemenin etkinliği, fiyat bilgisinin doğruluğundan ve satış hacmi verilerinin tamlığından ve doğruluğundan etkilenir. Benzer şekilde denetçinin bir popülasyonu (örneğin ödemeler) belli bir özellik (örneğin yetki) yönünden test etmek istemesi halinde bu testin sonuçları, konuların seçildiği popülasyonun eksiksiz olmaması durumunda daha az güvenilir olur.
- A50. Bu gibi bilgilerin doğruluğu ve tamlığı hakkında denetim kanıtı elde etmek denetim prosedürünün ayrılmaz bir parçası olduğu zaman bu denetim kanıtı, bilgiye uygulanan esas denetim prosedürü ile eş zamanlı olarak elde edilebilir. Diğer hallerde ise denetçi; bu bilginin doğruluğu ve tamlığına dair denetim kanıtını, bilginin hazırlanması ve saklanmasına yönelik kontrolleri test ederek elde edebilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, ek denetim prosedürlerinin gerektiğine karar verebilir.
- A51. Bazı hallerde denetçi, kuruluş tarafından üretilmiş bilgileri diğer denetim amaçları için kullanmak isteyebilir. Örneğin denetçi, analitik inceleme tekniklerinin amacına yönelik kuruluşun performans ölçütlerini veya iç denetçi raporları gibi izleme faaliyetlerine ilişkin üretilen kuruluşa ait bilgiyi kullanmak isteyebilir. Bu gibi durumlarda elde edilen denetim kanıtının uygunluğu, bilginin denetçinin amaçlarına yönelik yeteri kadar kesin veya detaylı olup olmadığından etkilenir. Örneğin idare tarafından kullanılan performans ölçütleri, önemli yanlış bildirimleri tespit edecek kadar kesin olmayabilir.

Selecting Items for Testing to Obtain Audit Evidence (Ref: Para. 10)

A52. An effective test provides appropriate audit evidence to an extent that, taken with other audit evidence obtained or to be obtained, will be sufficient for the auditor's purposes. In selecting items for testing, the auditor is required by paragraph 7 to determine the relevance and reliability of information to be used as audit evidence; the other aspect of effectiveness (sufficiency) is an important consideration in selecting items to test. The means available to the auditor for selecting items for testing are:

- (a) Selecting all items (100% examination);
- (b) Selecting specific items; and
- (c) Audit sampling.

The application of any one or combination of these means may be appropriate depending on the particular circumstances, for example, the risks of material misstatement related to the assertion being tested, and the practicality and efficiency of the different means.

Selecting All Items

A53. The auditor may decide that it will be most appropriate to examine the entire population of items that make up a class of transactions or account balance (or a stratum within that population). 100% examination is unlikely in the case of tests of controls; however, it is more common for tests of details. 100% examination may be appropriate when, for example:

- The population constitutes a small number of large value items;
- There is a significant risk and other means do not provide sufficient appropriate audit evidence; or
- The repetitive nature of a calculation or other process performed automatically by an information system makes a 100% examination cost effective.

Selecting Specific Items

A54. The auditor may decide to select specific items from a population. In making this decision, factors that may be relevant include the auditor's understanding of the entity, the assessed risks of material misstatement, and the characteristics of the population being tested. The judgmental selection of specific items is subject to non-sampling risk. Specific items selected may include:

- High value or key items. The auditor may decide to select specific items within a population because they are of high value, or exhibit some other characteristic, for example, items that are suspicious, unusual, particularly risk-prone or that have a history of error.
- All items over a certain amount. The auditor may decide to examine items whose recorded values exceed a certain amount so as to verify a large proportion of the total amount of a class of transactions or account balance.
- Items to obtain information. The auditor may examine items to obtain information about matters such as the nature of the entity or the nature of transactions.

A55. While selective examination of specific items from a class of transactions or account balance will often be an efficient means of obtaining audit evidence, it does not constitute audit sampling. The results of audit procedures applied to items selected in this way cannot be projected to the entire population; accordingly, selective examination of specific items does not provide audit evidence concerning the remainder of the population.

Denetim Kanıtı Elde Etmek Amacıyla Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bkz. Parag. 10)

A52. Yapılan etkin bir test, elde edilen veya edilecek diğer denetim kanıtıyla birlikte ele alındığı zaman denetçinin amaçları için yeterli olacak kadar uygun denetim kanıtı sağlar. Test edilecek kalemlerin seçilmesinde denetçinin, 7. paragrafa göre denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiğine ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir. Etkinlikle (yeterlilik) ilgili diğer husus da test edilecek kalemlerin seçilmesinde önemli bir noktadır. Denetçinin, test edilecek kalemlerin seçilmesinde kullanabileceği yöntemler şunlardır:

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme),
- (b) Spesifik kalemlerin seçilmesi ve
- (c) Denetim örnekleme.

Belli koşullar altında örneğin test edilmekte olan beyana ilişkin önemli yanlış bildirim riskleri ve farklı yöntemlerin uygulanabilirliği ve etkinliği gibi özel koşullara bağlı olarak bu yöntemlerden birinin veya bu yöntemlerin bir birleşiminin uygulanması uygun olabilir.

Tüm Kalemlerin Seçilmesi

A53. Denetçi, işlem sınıfı veya hesap bakiyesini (veya o popülasyon içindeki bir katmanı) oluşturan kalemlere dair tüm popülasyonu incelemenin en uygun yol olduğuna karar verebilir. Kontroller üzerinde yapılan testlerde %100 inceleme pek mümkün değildir. Ancak detaylara yönelik testlerde bu inceleme daha yaygındır. %100 inceleme; örneğin

- Popülasyon yüksek değerli düşük sayıda kalemden oluşuyorsa,
- Kayda değer bir risk bulunduğu ve diğer yöntemler yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamadığında,
- Bilişim sistemi tarafından otomatik olarak uygulanan bir hesaplamanın veya diğer süreçlerin yineleyici doğası %100 incelemeyi uygun maliyetli hale getirdiğinde uygun olabilir.

Spesifik Kalemlerin Seçilmesi

A54. Denetçi, bir popülasyondan spesifik kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu kararın alınmasında ilgili olabilecek faktörler arasında denetçinin kuruluşu tanınması, önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi ve test edilmekte olan popülasyonun özellikleri sayılabilir. Spesifik kalemlerin kanaate dayalı seçilmesi, örneklemeden kaynaklanmayan bir risk doğurabilir. Seçilen spesifik kalemler, aşağıdakileri içerebilir:

- Yüksek değerli veya temel kalemler. Denetçi; bir popülasyondaki bazı spesifik kalemler, yüksek değerli olduğu için veya örneğin bazı kalemler şüpheli, sıra dışı, özellikle riske eğimli veya geçmişte hatalı olma gibi başka nitelikler sergilediği için bunları seçmeye karar verebilir.
- Belli bir miktar üzerindeki tüm kalemler: Denetçi, bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin toplam miktarının büyük bir kısmını doğrulamak amacıyla kayıtlı değerleri belli bir miktarı aşan kalemleri incelemeye karar verebilir.
- Bilgi elde edilecek kalemler: Denetçi, kuruluşun veya işlemlerin niteliği gibi konular hakkında bilgi elde edilecek kalemleri inceleyebilir.

A55. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinden spesifik kalemlerin seçilerek incelenmesi, denetim kanıtı elde etmek için çoğunlukla etkin bir yöntem olmasına rağmen denetim örneklemesini oluşturmaz. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları, tüm popülasyona genellenemez. Bu nedenle kalemlerin seçilerek incelenmesi, geri kalan popülasyon hakkında denetim kanıtı sağlamaz.

Audit Sampling

- A56. Audit sampling is designed to enable conclusions to be drawn about an entire population on the basis of testing a sample drawn from it. Audit sampling is discussed in ISA 530.¹

Inconsistency in, or Doubts over Reliability of, Audit Evidence (Ref: Para. 11)

- A57. Obtaining audit evidence from different sources or of a different nature may indicate that an individual item of audit evidence is not reliable, such as when audit evidence obtained from one source is inconsistent with that obtained from another. This may be the case when, for example, responses to inquiries of management, internal audit, and others are inconsistent, or when responses to inquiries of those charged with governance made to corroborate the responses to inquiries of management are inconsistent with the response by management. ISA 230 includes a specific documentation requirement if the auditor identified information that is inconsistent with the auditor's final conclusion regarding a significant matter.²

¹ ISA 530, "Audit Sampling".

² ISA 230, "Audit Documentation", paragraph 11.

Denetim Örneklemesi

- A56. Denetim örneklemesi, tüm popülasyon hakkında sonuç çıkarılmasını sağlamak için bu popülasyonun içinden alınan örneklemin test edilmesi temeline dayanarak tasarlanır. Denetim örneklemesi, ISA 530’da anlatılmaktadır.¹

Denetim Kanıtının Tutarsızlığı veya Denetim Kanıtının Güvenilirliği Hakkındaki Şüpheler (Bkz. Parag. 11)

- A57. Farklı kaynaklardan veya farklı nitelikte denetim kanıtı elde etmek, tek bir denetim kanıtı kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğerinden elde edilen kanıtla tutarlı olmayabilir. İdarenin, iç denetimin ve başkalarının bilgi alma sürecinde denetçiye verdikleri yanıtların tutarsız olması veya idarenin verdiği yanıtları güçlendirmek için yönetimden sorumlu olanlara yönelik yapılan sorgulamalara verilen yanıtların, idarenin yanıtıyla tutarsız olması buna örnek olarak verilebilir. ISA 230, denetçinin kayda değer bir konuya ilişkin kendi nihai sonucu ile tutarsız olan bilgiyi tespit etmesi halinde spesifik bir belgelendirme gerekliliği içermektedir.²

¹ ISA 530, “Denetim Örneklemesi”.

² ISA 230, “Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 11.