



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 520

ANALİTİK PROSEDÜRLER

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2018 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 520 “Analitik Prosedürler”in Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 520

ANALİTİK PROSEDÜRLER

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaçlar	3
Tanımlar	4
Ana Hükümler	
Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri	5
Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler	6
Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması	7
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Analitik Prosedürlerin Tanımı	A1-A3
Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri	A4-A16
Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler	A17-A19
Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması.....	A20-A21

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 520 “Analitik Prosedürler”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü (“analitik maddi doğrulama prosedürleri”) olarak kullanmasını düzenler. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele alır. BDS 315¹'te analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılması ele alınmıştır. BDS 330²'da ise değerlendirilmiş risklere karşılık veren denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili hükümler ile açıklamalar yer alır. Bu prosedürler analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilir.

Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

3. Denetçinin amaçları:
 - (a) Analitik maddi doğrulama prosedürleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek,
 - (b) Finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı (işletmeyi tanınması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

4. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak, “analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar (Bakınız: A1-A3 paragrafları).

Ana Hükümler

Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri

5. Denetçi, BDS 330³ uyarınca analitik maddi doğrulama prosedürlerini tek başına veya detay testleri ile birlikte, maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlar ve uygularken (Bakınız: A4-A5 paragrafları):

¹ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 6(b) paragrafi

² BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 6 ve 18 inci paragraflar

³ BDS 330, 18 inci paragraf

- (1) İlgili yönetim beyanları için -varsa- detay testleri ile değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerini dikkate alarak, bu yönetim beyanları için belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygunluğuna karar verir (Bakınız: A6-A11 paragrafları),
- (2) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir (Bakınız: A12-A14 paragrafları),
- (3) Kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir ve bu beklentinin, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A15 paragrafı),
- (4) 7 inci paragrafın zorunlu kıldığı ilave araştırma yapılmaksızın, beklenen değerlerle kayıtlı tutarlar arasındaki kabul edilebilir tutar farklarını belirler (Bakınız: A16 paragrafı).

Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler

6. Denetçi finansal tabloların, denetçinin işletme hakkındaki anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken, denetimin sonuna doğru, kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri tasarlar ve uygular (Bakınız: A17–A19 paragrafları).

Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması

7. Bu BDS uyarınca uygulanan analitik prosedürler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır:
 - (a) Yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve
 - (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim prosedürlerinin uygulanması.(Bakınız: A20-A21 paragrafları)

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Analitik Prosedürlerin Tanımı (Bakınız: 4 üncü paragraf)

- A1. Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir:
- Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler.
 - Bütçe veya tahminler gibi işletmenin beklenen sonuçları veya amortisman tahmini gibi denetçinin beklentileri.
 - Benzer sektör bilgileri, örneğin işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.
- A2. Analitik prosedürler aşağıdakiler gibi ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:
- Brüt satış kârı yüzdeleri gibi, işletmenin geçmiş verilerine dayanan tahmin edilebilir bir kalıba uyması beklenen finansal bilgi unsurları arasındaki ilişkiler.
 - Ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişki gibi finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.
- A3. Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistikî teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolara, topluluğa bağlı birimlere ve münferit bilgi unsurlarına uygulanabilir.

Analitik Maddî Doğrulama Prosedürleri (Bakınız: 5 inci paragraf)

- A4. Denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki maddî doğrulama prosedürleri; detay testlerinden, analitik maddî doğrulama prosedürlerinden veya her ikisinin birleşiminden oluşabilir. Analitik maddî doğrulama prosedürlerinin kullanılıp kullanılmaması da dahil, hangi denetim prosedürlerinin uygulanacağına ilişkin karar, yönetim beyanı düzeyindeki denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için mevcut denetim prosedürlerinin beklenen etkililiği ve etkinliği hakkındaki denetçinin muhakemesine dayanır.
- A5. Denetçi analitik maddî doğrulama prosedürlerinin uygulanması için gerekli olan bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği ile işletme tarafından uygulanmış herhangi bir analitik prosedürün sonuçları hakkında işletme yönetimini sorgulayabilir. Denetçinin verilerin doğru bir şekilde hazırlandığı konusunda ikna olması kaydıyla, yönetim tarafından hazırlanan analitik verilerin kullanılması etkili olabilir.

İlgili Yönetim Beyanları Açısından Belirli Analitik Prosedürlerin Uygunluğu (Bakınız: 5 (a) paragrafı)

- A6. Analitik maddi doğrulama prosedürleri, genel olarak zaman içinde tahmin edilebilir olma eğilimi gösteren yüksek hacimli işlemler için daha uygulanabilir niteliktedir. Planlanan analitik prosedürlerin uygulanması, veriler arasında ilişkilerin bulunduğu ve aksini gösteren şartların yokluğu halinde bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayanır. Ancak belirli bir analitik prosedürün uygunluğu, tek başına veya diğerleriyle birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığın tespit edilmesinde, bu prosedürün ne kadar etkili olacağına ilişkin denetçinin yapacağı değerlendirmeye bağlı olacaktır.
- A7. Bazı durumlarda, karmaşık olmayan bir tahmin modeli bile bir analitik prosedür olarak etkili olabilir. Örneğin, bir işletmenin dönem boyunca sabit ücret ödenen belirli sayıda çalışanı olması durumunda, denetçinin bu dönem için toplam ücret maliyetini yüksek bir doğruluk seviyesinde tahmin etmek için bu verileri kullanması, dolayısıyla finansal tablolardaki önemli bir kaleme ilişkin denetim kanıtı sağlaması ve ücretlere ilişkin detay testleri uygulama ihtiyacını azaltması mümkün olabilir. Genel kabul görmüş ticari oranlar (farklı türdeki perakende işletmelerine ait kâr marjları gibi), kayıtlı tutarların uygunluğunu (makul olmasını) destekleyecek kanıtlar sağlaması amacıyla analitik maddi doğrulama prosedürlerinde etkili bir şekilde kullanılabilir.
- A8. Farklı türdeki analitik prosedürler farklı seviyelerde güvence sağlar. Dairelere bölünmüş bir apartmanda kira oranları, daire sayısı ve boş dairelerin oranları dikkate alınarak toplam kira geliri hakkında tahminde bulunulmasında olduğu gibi, analitik prosedürler ikna edici kanıtlar sağlayabilir ve ilgili unsurlar uygun şekilde doğrulandığı sürece detay testleri yoluyla ilave doğrulamalar yapma ihtiyacını ortadan kaldıracaktır. Bunun aksine, bir gelir rakamını doğrulama yöntemi olarak, brüt satış kârı yüzdelerinin hesaplanması ve karşılaştırılması daha az ikna edici kanıtlar sağlar, ancak diğer denetim prosedürleriyle birlikte kullanıldığında faydalı bir destek sağlayabilir.
- A9. Belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygunluğunun belirlenmesi, yönetim beyanının niteliğinden ve denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirmesinden etkilenir. Örneğin, satış talimatının işlenmesi üzerindeki ilgili kontrollerin eksik olması durumunda, denetçi yönetimin alacaklarla ilgili beyanına ilişkin olarak, analitik maddi doğrulama prosedürleri yerine detay testlerine daha çok güvenebilir.
- A10. Aynı yönetim beyanına detay testlerinin uygulanması sırasında, belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin de uygulanmasının uygun olacağı değerlendirilebilir. Örneğin, denetçi, alacaklar hesabı bakiyelerine yönelik yönetimin değerlendirme beyanı hakkında denetim kanıtı elde ederken, alacakların tahsil edilebilirliğini belirlemek için daha sonra yapılan nakit tahsilatlara ilişkin detay testlerine ek olarak, müşteri hesaplarının yaşlandırılmasıyla ilgili analitik prosedürleri de uygulayabilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A11. Ticari işletmelerin denetiminde geleneksel olarak dikkate alınan finansal tabloların münferit kalemleri arasındaki ilişkiler, devlet kuruluşları veya ticari olmayan kamu sektörü işletmelerinin denetiminde her zaman geçerli olmayabilir, örneğin kamu

sektöründeki birçok işletmede gelir ile gider arasında doğrudan ilişki çok az olabilmektedir. Ayrıca, varlıkların ediniminde harcamalar aktifleştirilmeyebildiği için harcamalar ile raporlanan tutarlar arasında (örneğin stoklar ve duran varlıklar için yapılan harcamalar ile finansal tablolarda bu varlıklara ilişkin raporlanan tutar arasında) herhangi bir ilişki olmayabilir. Ayrıca, kamu sektöründe karşılaştırma amaçlı sektör verileri veya istatistikleri bulunmayabilir. Ancak, örneğin yol yapımında kilometre başına düşen maliyetlerdeki farklılıklar veya hizmetten çekilen araç sayısı ile edinilen araç sayısının karşılaştırılması gibi diğer ilişkiler ihtiyaca uygun olabilir.

Verilerin Güvenilirliği (Bakınız: 5(b) paragrafı)

A12. Verilerin güvenilirliği, verilerin kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve verilerin elde edildikleri durumlara bağlıdır. Buna göre, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması açısından verilerin güvenilir olup olmadığına karar verilirken aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- (a) Mevcut bilgilerin kaynağı. Örneğin, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda bilgiler daha güvenilir olabilir,⁴
- (b) Mevcut bilgilerin karşılaştırılabilirliği. Örneğin, özel ürünler üreten ve satan bir işletmenin verileriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla genel endüstri verilerinin desteklenmesi gerekebilir,
- (c) Mevcut bilgilerin niteliği ve ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, bütçelerin ulaşılacak hedefler yerine beklenen sonuçlara göre oluşturulmuş olup olmadığı,
- (ç) Tam, doğru ve geçerli bilgilerin hazırlanmasına yönelik kontroller. Örneğin, bütçelerin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve idamesine ilişkin kontroller.

A13. Denetçi değerlendirilmiş risklere karşı analitik maddi doğrulama prosedürleri uygularken kullandığı bilgilerin, -varsa- işletme tarafından hazırlanması üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi düşünebilir. Bu kontrollerin etkin olması durumunda denetçi genelde bilgilerin güvenilirliğine ve dolayısıyla analitik prosedürlerin sonuçlarına daha çok güvenir. Finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği genelde diğer kontrol testleriyle birlikte test edilebilir. Örneğin, işletme satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrolleri oluştururken, bu kontrollere birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrolleri de dahil edebilir. Bu durumda, denetçi birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında yapılan testlerle bağlantılı olarak test edebilir. Denetçi alternatif olarak bilgilerin denetim testine tabi tutulup tutulmadığını değerlendirebilir. BDS 500, analitik maddi doğrulama prosedürleri için kullanılan bilgiler üzerinde uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesine ilişkin hükümler ile açıklamalar içermektedir.⁵

⁴ BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları", A31 paragrafı

⁵ BDS 500, 10 uncu paragraf

A14. A12(a)-A12(ç) paragraflarında ele alınan hususlar, denetçinin işletmenin dönem sonu finansal tablolarına analitik maddi doğrulama prosedürlerini uygulayıp uygulamamasına veya ara bir tarihte (dönemde) uygulayıp kalan dönem için ise analitik maddi doğrulama prosedürleri planlayıp planlamamasına bakılmaksızın dikkate alınır (ilgilidir). BDS 330'da ara dönemde uygulanan maddi doğrulama prosedürlerine ilişkin hükümler ile açıklamalar yer alır.⁶

Beklentinin Yeterince Kesin Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Bakınız: 5(c) paragrafı)

A15. Denetçinin, bir yanlışlığın diğer yanlışlıklarla birlikte, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabileceğini belirlemek için yeterince kesin bir beklenti geliştirilip geliştirilemeyeceği konusundaki değerlendirmesi aşağıdaki hususları içerir:

- Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin beklenen sonuçlarının hangi doğruluk seviyesinde tahmin edilebileceği. Örneğin, denetçi araştırma veya reklam gibi ihtiyari harcamaların karşılaştırılmasından ziyade iki dönem arasındaki brüt kâr marjlarının karşılaştırılmasından daha yüksek seviyede bir tutarlılık bekleyebilir.
- Bilgilerin parçalara (bölümlere) ayrılabilirlik derecesi. Örneğin, analitik maddi doğrulama prosedürleri, bir faaliyetin münferit bölümlerine ilişkin finansal bilgilere veya farklı alanlarda faaliyet gösteren bir işletmenin bağlı birimlerine (topluluğa bağlı birimlerine) ait finansal tablolara uygulandığında, işletmenin finansal tablolarının bütününe uygulanmasına kıyasla daha etkili olabilir.
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti. Örneğin, denetçi analitik maddi doğrulama prosedürleri tasarlamak için bütçeler veya yapılan tahminler gibi finansal bilgilerin ve üretilen veya satılan birim sayısı gibi finansal olmayan bilgilerin mevcut olup olmadığını dikkate alabilir. Bu bilgilerin mevcut olması durumunda, denetçi yukarıdaki A12-A13 paragraflarında belirtildiği gibi bilgilerin güvenilirliğini değerlendirebilir.

Beklenen Değerler ile Kayıtlı Tutarlar Arasındaki Kabul Edilebilir Fark Miktarı (Bakınız: 5(ç) paragrafı)

A16. Denetçinin, ilave araştırma olmaksızın, beklenen değerler ile kayıtlı tutarlar arasındaki kabul edilebilir fark miktarına ilişkin kararı, -tek başına veya diğerleriyle birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığın bulunma ihtimalini dikkate alarak- önemlilikten⁷ ve istenen güvence seviyesiyle tutarlılığından etkilenir. BDS 330 denetçinin yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesini zorunlu kılar.⁸ Buna göre, değerlendirilmiş risk düzeyi arttıkça, istenilen denetim kanıtı seviyesini elde etmek için, araştırma olmaksızın kabul edilebilir olarak değerlendirilen fark miktarı da azalacaktır.⁹

⁶ BDS 330, 22-23 üncü paragraflar

⁷ BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", A13 paragrafı

⁸ BDS 330, 7(b) paragrafı

⁹ BDS 330, A19 paragrafı

Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A17. 6 ncı paragraf uyarınca tasarlanan ve uygulanan analitik prosedürlerin neticesinde ulaşılan sonuçların, finansal tabloların münferit bileşenlerinin veya unsurlarının denetimi sırasında oluşturulan sonuçları desteklemesi amaçlanır. Bu durum, denetçi görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara varılmasına yardımcı olur.
- A18. Bu tür analitik prosedürlerin sonuçları, daha önceden belirlenmemiş bir “önemli yanlışlık” riskine işaret edebilir. BDS 315, bu tür durumlarda denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesini revize etmesini ve planlanan müteakip denetim prosedürlerini de buna göre uyarlamasını gerekli kılar.¹⁰
- A19. 6 ncı paragrafta uygun olarak uygulanan analitik prosedürler, risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılacak prosedürlerle benzerlik gösterebilir.

Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A20. Yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili denetim kanıtı, bu yanıtların denetçinin işletme ve çevresine ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ve denetim sırasında elde edilen diğer denetim kanıtları dikkate alınarak değerlendirilmesi yoluyla elde edilebilir.
- A21. Yönetimin bir açıklama sunamaması veya sunduğu açıklamanın yönetimin yanıtıyla ilgili olarak elde edilen denetim kanıtıyla birlikte yeterli kabul edilmemesi durumunda, başka denetim prosedürleri uygulama ihtiyacı doğabilir.

¹⁰ BDS 315, 31 inci paragraf