

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE
BAĞIMSIZ DENETİMİN UYGULANMASINDA
ÖNEMLİLİK

Yüksek Lisans Tezi

SONGÜL AKSOY

İSTANBUL, 2018

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE
BAĞIMSIZ DENETİMİN UYGULANMASINDA
ÖNEMLİLİK

Yüksek Lisans Tezi

SONGÜL AKSOY

Danışman : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İSTANBUL, 2018

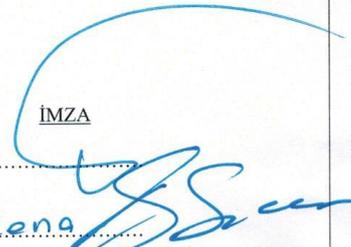
ETİK KURALLARA UYGUNLUK YAZISI

Hazırlanmış olan tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Songül AKSOY

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim
Yüksek Lisans programı öğrencisi Uluslararası Denetim Standartlarına
Göre Bağımsız Denetimin Uygulanmasında Çemliklik
başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu 30/1/2018 tarih ve 2018-476 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	<u>Prof. Dr. Hasan Türedi</u>	
JÜRİ ÜYESİ	<u>Yrd. Doç. Dr. B. Erdem Rona</u>	
JÜRİ ÜYESİ	<u>Yrd. Doç. Dr. Ümmü G. Zor</u>	

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Songül AKSOY
Anabilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Programı : Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Ocak 2018
Anahtar Kelimeler : Bağımsız Denetim, Önemlilik,
Denetim riski

ÖZET

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN UYGULANMASINDA ÖNEMLİLİK

Özellikle 1990'lı yıllarda Dünya genelinde birçok gelişmiş ülkelerde yoğun olarak yaşanan şirket yolsuzlukları, şirketlerin paydaşlara sunduğu bilgilerin yanıltıcı olmasının ne kadar önemli zararlara yol açtığını göstermiştir. Mali tablolarda yer alan bilgilerin, bu bilgileri kullanarak karar alacak kişileri etkileme düzeyi Bağımsız denetim literatüründe “Önemlilik” (Materiality) kavramı ile açıklanmaktadır.

Bağımsız Denetim Standartları içerisinde yer alan 320 nolu (BDS 320) “**Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik**” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı ile 450 nolu (BDS 450) “**Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi**” başlıklı Bağımsız Denetim Standartlarında önemlilik ile ilgili düzenleme ve uygulama esasları belirlenmiştir.

Denetim standartlarına göre denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken, yanlışlıkların etkisini değerlendirirken ve denetçi

görüşü oluştururken, önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır. Denetim riskiyle yakından ilgili olan bu kavram denetimin maliyetiyle de ilişkili olup denetimin kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir.

Yakın döneme kadar önemlilik düzeyinin belirlenmesinde şirketin mali (nicel) verileri esas alınmaktaydı. Ancak son birkaç yılda muhasebe alanında yaşanan önemli yolsuzluklardan dolayı denetçilerin mali olmayan (nitel) faktörleri de dikkate almaları gerektiği ile ilgili çeşitli otoriteler tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Bu nedenle denetçi önemliliği belirlerken hem sayısal hem de nitelik olarak birçok faktörü göz önünde bulundurmalıdır. Esasen denetçinin mesleki yargısını kullanmasını olumsuz yönde etkileyebileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik düzeyinin hesaplanmasına ilişkin önerilere açık bir şekilde yer verilmemektedir. Her ne kadar denetçiler önemliliği belirlerken bir dizi nitelik ile ilgili faktörü göz önüne almak zorunda olsalar da başlangıçta önemlilik düzeyini belirlemek ve onu bir karşılaştırma ölçütü olarak kullanmak zorundadırlar.

Bu çalışmada Uluslararası Denetim Standartları (UDS) çerçevesinde, denetçiler tarafından yapılacak nicel ve nitel önemlilik kavramları dikkate alınarak önemlilik düzeyini hesaplama yaklaşımları örneklerle anlatılmaktadır. Böylece önemlilik kavramının, denetim süresince tespit edilen yanlışlıkların önem derecesinin değerlendirilmesindeki işlevi vurgulanmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : **Songül AKSOY**
Field : **Accounting and Audit**
Programme : **Accounting and Audit**
Supervisor : **Prof. Dr. Hasan TÜREDİ**
Degree Awarded and Date : **Master - January 2018**
Key Words : **Independent Auditor, Materiality,
Audit risk**

ABSTRACT

MATERIALITY IN IMPLEMENTING INDEPENDENT AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

Especially in the 1990s, the corruption of the company, which is heavily lived in many developed economies around the world, shows how serious the damage caused by misstatement of the companies presented to stakeholders. The level of influence of the information in the financial statements on the person who will make decisions by using this information is explained in the independent audit literature by the concept of "Materiality".

The principles of regulation and implementation concerning materiality have been determined in The Independent Auditing Standards numbered 320 (ISA 320) titled "Materiality in Planning and Performing an Audit" and The Independent Auditing Standards numbered 450 (ISA) titled "Evaluation of Misstatements Identified during the audit".

According to auditing standards, the auditor has to consider the materiality while setting the structure, timing and extent of the independent audit techniques and evaluating the effect of the misstatements, and creating auditor opinion. This concept, which is closely related to the audit risk, is also related to the cost of audit and greatly affects the quality of audit.

The fiscal (quantitative) data of the company was based on the materiality level determined until the last few years. In the last few years, however, regulations have been made by

various authorities that auditors should consider non-financial (qualitative) factors due to material corruption in accounting. Therefore, the auditor considers many factors, both quantitative and qualitative, when determining materiality. The suggestion for the calculation of the level of materiality in accounting and auditing standards is not explicitly stated, as it can fundamentally negatively affect the using of the auditor's professional judgement. Although auditors hev to consider a series of qualitative factors when determining materiality, they have to initially determine the materiality level and use it as a benchmarking criterion.

In this study, the approaches of determining materiality by considering the concept of quantitative and qualitative materialy that can be used in practice in the context of International Auditing Standards (ISA) are explained with examples. Thus, the function of evaluation of misstatements identified during the audit of the concept of materiality is emphasized.

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Süreci	38
Şekil 2: Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı Aşamaları.....	43
Şekil 3: Değerlendirilmiş Risklere Denetçinin Yanıtı	68
Şekil 4: Denetimde Önemliliğin Kullanımı	83
Şekil 5: Önemlilik Planlaması Süreci	87

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları	8
Tablo 2: Mali Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimin Karşılaştırılması	15
Tablo 3: İç Denetçi-Bağımsız Denetçi Karşılaştırması	21
Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Grupları	26
Tablo 5: İşletme İçinde İlgililer ve Yöneticilerin Sorgulanması.	62
Tablo 6: Analitik İnceleme Teknikleri	64
Tablo 7: Gözlem ve İnceleme	66
Tablo 8: Mali Tablo Kalemlerine Uygulanabilecek Önemlilik Oranları	101
Tablo 9: XXX A.Ş. Bilançosu	103
Tablo 10: XXX A.Ş. Gelir Tablosu	103
Tablo 11: Tek Finansal Değişken Tablosu	104
Tablo 12: Çoklu Değişkeni veya Büyüklüğü Esas Alan Teknik.....	105
Tablo 13: Karışık veya Ortalama Teknik	105
Tablo 14: Formül Tekniği.....	106
Tablo 15: Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kâğıdı	115
Tablo 16: ABC A.Ş. Gelir Tablosu	128
Tablo 17: ABC A.Ş. Bilançosu	129
Tablo 18: Genel (Toplam) Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hesaplamaya İlişkin Kriterler	130
Tablo 19: Önemlilik Hesaplaması.....	132
Tablo 20: Düzeltme Farkı Eşiğinin Hesaplanması	135

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	v
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	vii
TABLolar LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ.....	1
1-DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1.Genel Bilgi.....	3
1.2.Denetimin Tanımı ve Önemi	4
1.3.Denetimin Gerekliliği	5
1.4.Denetimin Türleri	8
1.4.1.Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	8
1.4.1.1.Mali Tabloların Bağımsız Denetimi	10
1.4.1.2.Uygunluk Denetimi	11
1.4.1.3.Faaliyet Denetimi (Yönetim Denetimi).....	12
1.4.1.4.Özel Amaçlı Denetim	13
1.4.2.Yapılma Nedenine Göre Denetim Türleri	15
1.4.3.Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri	16
1.4.3.1.İç Denetim	16
1.4.3.2.Bağımsız Dış Denetim.....	19
1.4.3.3.Kamu Denetimi	19
1.5.Denetçi Tanımı	20
1.6.Denetçi Türleri.....	20
1.6.1.İç Denetçi.....	20
1.6.2.Bağımsız Denetçi.....	22
1.6.3. Kamu Denetçisi	22
1.7. Standartlar.....	23
1.7.1.Bağımsız Denetim Standartları.....	23
1.7.1.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS).....	24
1.7.1.1.1.Genel Standartlar	26
1.7.1.1.2.Çalışma Alanı Standartları	28

1.7.1.1.3.Raporlama Standartları	32
1.7.1.2.Uluslararası Denetim Standartları (UDS).....	36
1.8.Bağımsız Denetim Süreci ve Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı	37
1.8.1.Bağımsız Denetim Süreci	37
1.8.2.Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı	40
1.8.2.1. Risk değerlendirme	45
1.8.2.2.Riske Karşılık Verme	47
1.8.2.3.Raporlama Aşaması.....	48
2-DENETİM RİSKİ	49
2.1.Denetim Risk Modelinin Yapısı	49
2.2.Denetim Riskinin Unsurları.....	51
2.2.1.Yapısal (Doğal) Risk	52
2.2.2.Kontrol Riski	54
2.2.3.Tespit Edememe Riski (Ortaya Çıkarma Riski)	56
2.4.Risk Değerlendirme Teknikleri	57
2.4.1. İşletme İçinde İlgililerle Ve Yöneticilerle Görüşmeler	60
2.4.2. Analitik İnceleme Teknikleri.....	63
2.4.3. Gözlem ve İnceleme	65
2.5.Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme	66
2.5.1.Mali Tablo Düzeyinde Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri.....	68
2.5.2.Yönetim Beyanı (iddia) Düzeyinde Değerlendirilmiş Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Denetim Teknikleri.....	70
2.5.2.1.Uygun Denetim Yaklaşımı	70
2.5.2.2.Ek Denetim Tekniklerinin Oluşturulması ve Uygulanması	71
2.5.2.2.1.Ek Denetim Tekniklerinin Nitelik, Zamanlama Ve Kapsamını Dikkate Almak	72
2.5.2.2.1.1. Ek Denetim Tekniklerinin Yapısı (Nitelik)	72
2.5.2.2.1.2. Ek Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması	73
2.5.2.2.1.3 Ek Bağımsız Denetim Tekniklerinin Kapsamı	73
3-ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN UYGULANMASINDA ÖNEMLİLİK.....	75
3.1. Denetimde Önemlilikle İlgili Uluslararası Denetim Standardı	75
3.2.Bağımsız Denetimde Önemliliğin Anlamı ve Denetimde Kullanımı.....	75
3.3.Önemlilik Kavramı Ve Uluslararası Düzenlemeler.....	76
3.3.1.Nicel Ve Nitel Önemlilik.....	78

3.3.2.Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması.....	81
3.3.3.Önemlilik ve Denetim Kanıtı Arasındaki İlişki.....	83
3.3.4.Önemlilik İle Denetim Riski Arasındaki İlişki.....	86
3.4. Denetimin Planlanması ve Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilip Değerlendirilmesi .	87
3.5.Belirlenen Önemlilik Türleri	92
3.5.1.Bir Bütün Olarak Mali Tablolar İçin Önemlilik Düzeyi	92
3.5.2.Performans Önemliliği	94
3.5.3.Özel Önemlilik (Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri ve Açıklamalar İçin Önemlilik Tutarı Belirleme).....	99
3.6.Önemlilik Hesaplama Teknikleri.....	100
3.6.1.Mali Tabloların Geneli İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Teknikler	102
3.6.1.1.Tek Finansal Değişken Tekniği.....	102
3.6.1.2.Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Tekniği..	104
3.6.1.3.Karışık veya Ortalama Teknik.....	105
3.6.1.4.Formül Tekniği.....	106
3.6.2.Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi	106
3.6.2.1.Yargısal Yaklaşım	108
3.6.2.2.Oransal (Rasyo) Yaklaşımı.....	108
3.6.2.3.Düzeltilme Kayıtlarını Dikkate Alan Yaklaşım	109
3.6.2.4.Formül Yaklaşımı.....	109
3.6.3.Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Önemli Hususlar.....	110
3.6.4.Belirlenen Yanlılıkların (Hataların) Bir Araya Getirilmesi	113
3.6.5.Denetim Sürdürülürken Önemliliğin Dikkate Alınması ve Değişiklik Yapılması	118
3.6.6.Denetim Faaliyetlerinin Gözden Geçirilmesi Ve Sonuçların Değerlendirilmesi	119
3.6.6.1.Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	120
3.6.6.2.Önemlilik Düzeyinin Ve Denetim Riskinin Son Değerlemesinin Yapılması	120
3.6.6.3.İşletmeden Hataların Düzeltilmesinin İstenmesi ve Düzeltilmemiş Hataların Etkisinin Değerlendirilmesi.....	121
3.6.6.4.Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi.....	123
3.6.7.Önemlilik Derecesinin Raporlama Kararlarına Etkisi.....	124
4-ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN TESPİTİ İLE İLGİLİ UYGULAMA.....	127
4.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	127

4.2.Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	127
4.3.Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi	135
4.4.Araştırmanın Bulguları	136
VARILAN SONUÇLAR.....	138
KAYNAKÇA	141
EK-1	149



KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tez
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AİT	Analitik İnceleme Teknikleri
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
DR	Doğal Risk
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları
IIA	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	International Federation of Accountants
İKS	İç Kontrol Sistemi
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDR	Kabul Edilen Denetim Riski
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KR	Kontrol Riski
ÖÖD	Özel Önemlilik Düzeyi
PÖD	Performans Önemlilik Düzeyi
s.	Sayfa

S.	Sayı
SAB	ABD Kurul Çalışanları Muhasebe Bülteni
SAS	Statement on Auditing Standarts
SEC	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
TER	Tespit Edememe Riski
TÖP	Toplam Önemlilik Düzeyi
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartlarını
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VÖK	Vergi Öncesi Kâr

GİRİŞ

Son yıllarda iktisadi faaliyetlerin giderek çoğalması neticesinde işlem ve hesapların karışık olması nedeniyle, işlemlerin fazlalığı ve bilgi sağlayanların taraflı davranışları sebebiyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği fazlasıyla araştırılmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir ve geçerli bilgiye olan istekleri artış göstermektedir.

Dünya genelinde yaşanan şirket yolsuzluklarının, paydaşlara ve mali tablo kullanıcılarına sunduğu bilgilerin yanıltıcı olmasının açtığı zararların etkisini fazlasıyla göstermiştir. Mali tablolara duyulan güven nedenleri itibarıyla artmıştır. Mali tablolarda yer alan bilgileri kullanarak karar alacak kişileri etkileme düzeyi önemlilik kavramını gündeme getirmiştir.

Denetimde önemlilik seviyesinin saptanması ve hatanın önemlilik değerlendirmesi, gerek verilecek karar noktasında, gerekse de hazırlanacak mali tabloları etkilemektedir. Bu durum Enron sorunu ve benzer sorunlarda bağımsız denetimin hedefine erişemediği, denetim planlamasında önemlilik seviyesinin doğru belirlenmediği kabul edilmiştir.

Denetçilerin denetim sürdürülürken karşı karşıya oldukları en mühim güçlüklerden biri, önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve hataları değerlendirirken hangi konuların daha önem arz ettiğini mesleki yargı ışığında tespit edilmesidir.

Önemlilik kavramı, mali tabloların hazırlanmasında ve denetiminde son derece gerekli bir konudur. Önemlilik; mali tabloları hazırlamakla yükümlü kişilere, muhasebe işlem ve denkliklerinin nasıl gösterilmesi gerektiği hususunda dayanak sağlarken, mali raporlama ile ilgili mesleki standartların da temelini oluşturmaktadır. Denetçiler tarafından ise, kabul edilebilir hata seviyesinin tespitinde, karşılaştırma ölçütü olarak kullanılmakta ve risk unsuru ile birlikte değerlendirildiğinde denetimin kapsamını ve yönünü belirlemektedir.

Her ne kadar tezin başlığında UDS kavramı geçiyorsa da, BDS'ler UDS'lerin birebir tercümesi olduğu için çalışma içinde BDS kavramı kullanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetime ilişkin kavramlara yer verilmiş; denetimin tanımı, önemi, gerekliliği ve türleri, iç denetim ve türleri, Uluslararası Denetim Standartları ve Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı başlıkları altında gerekli bilgilendirmeler yapılmıştır.

İkinci bölümde; BDS 315 Standardında belirtilen, denetim riski, denetim risk modelinin yapısı, risk değerlendirme teknikleri, değerlendirilmiş risklere karşılık verme ve ek bağımsız denetim tekniklerinin dikkate alınması gibi konulara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; BDS 320 Standardında “Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik” kapsamında önemlilik kavramı, anlamı ve denetimde kullanımı, nitel ve nicel önemlilik, başlangıç önemlilik tutarı, performans (etkinlik ve verimlilikler) önemlilik tutarı, özel önemlilik, önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılacak teknikler ve önemlilik düzeyinin raporlama kararına etkisi üzerindeki önemi açıklanmıştır.

Ayrıca önemlilik seviyesinin denetim sürecinin tüm aşamalarında, risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama süreçlerinde sürekli gözden geçirilip değerlendirilmesi gereken bir süreç olduğunun üzerinde durulmuştur.

Denetimin planlanmasından raporlama dönemine kadar geçen tüm süreç aşamalarıyla birlikte anlatılmıştır. Planlama sürecinden raporlama sürecini kapsayan tek tez niteliği taşımaktadır.

Dördüncü bölümde; KGK’dan yetki alan denetim işletmeleriyle önemlilik düzeyinin hesaplanması sürecinde yapılan çalışmalar üzerine hangi kriterlere başvurulduğu araştırılarak bir örnek üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde de; çalışma özetlenip değerlendirilerek önemlilik kavramı tanımlanarak, bu kavramın değer, nitelik ve bağlam olarak ne ifade ettiği ortaya konulmakta, denetim sonuçlarının değerlendirilmesindeki yeri ve önemi açıklanmaktadır.

I.BÖLÜM

1-DENETİMLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1.Genel Bilgi

Tarihsel süreç içinde uluslararası ticaretin gelişmeye başladığı dönemlerden itibaren ticari faaliyet ve işlemlerin bir standarda bağlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Böylece denetim (audit) kavramı ortaya çıkmaya başlamıştır.¹ Muhasebe denetimi günümüzde “Auditing” kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. “Auditing” kavramı, işitmek, dinlemek anlamlarındaki “Audire” fiilinden türetilmiştir.²

Ortaçağ’dan sanayi devrimine kadar muhasebe kayıtlarının kontrolü bir uzmana okunarak yapılmaktaydı. Mali işlerden sorumlu olan kişi tahsilat, ödemeler ve diğer ticari işlemler ile ilgili bilgileri denetçiye okur denetçi de işlemlerin doğru olup olmadığına karar verip dürüst ve doğru bir şekilde ilgili kişilere görüşünü bildirirdi.³

Türk Dil Kurumunun (TDK) yayınladığı Türkçe Sözlükte ise; ‘*bir işin doğru ve tekniğine uygunluğunu tetkik etmek, denetleme ve kontrolü sağlama*’ şeklinde tanımlanan kavram iken,⁴ en genel ifadesiyle adil ve sorumlu bir yönetsel faaliyetler dizisi için ağır sorumluluklar taşıyan, önemli profesyonel bir görevdir.⁵

Özellikle 18. yüzyılda sanayi devrimi ile sermaye piyasaları şekillenmeye, şirketlerin yönetimi ve sahipliği birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Bu şekilde ortaya çıkan yeni şirketleşme türleri bağımsız denetçiler için bir çalışma alanı oluşturmuş ve denetim alanındaki gelişmelere hız kazandırmıştır. Bu dönemlerde sadece muhasebedeki hata ve hileleri bulmaya yönelik olarak yapılan denetim çalışmaları 20.yüzyıldan itibaren yerini mali tablolarındaki bilgilerin güvenilirliğini araştırmaya bırakmıştır.⁶

¹ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, Eskişehir 1995. s.1.

² Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2007, s.15.

³ GÜRBÜZ, **a.g.e.**, 1995, s.1.

⁴ Sami KARACAN ve Rahmi UYGUN, **Denetim ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları,1. Baskı, Kocaeli 2016, s.35-36.

⁵ Kadir Caner DOĞAN, **Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim Ve Kamu Yönetimindeki Yeri**, Ombudsman Akademik Dergisi, Yıl: 2 Sayı: 3, Temmuz-Aralık 2015, s.110.

⁶ Çiğdem BİZİM, ‘‘ **Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim**’’ Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2008, s.5.

İş dünyasındaki iktisadi ve teknolojik gelişmeler ile yasal düzenlemelere paralel olarak, denetim mesleği gelişmiş; tahsilat ve ödemeleri dinlemek şeklinde başlayan muhasebe denetimi, günümüzde hem çok geniş bir uygulama alanı bulmuş, hem de yüksek düzeyde bilgi ve deneyim gerektiren bir meslek olmuştur.⁷

1.2.Denetimin Tanımı ve Önemi

Muhasebe denetimi gelişmesi ışığında, değişik devirlerde değişik anlamlarda kullanıldığından, tanımı da değişik şekillerde yapılmıştır. Fakat her ne kadar tanımlar değişikliğe uğramış olsa da, burada konu olan denetim, bağımsız denetimdir.⁸

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetim, aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.⁹

*‘Mali tablo ve diğer mali bilgilerin, mali raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi maksadıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması’*dır.

Denetimin konusunu iktisadî faaliyetler ve olaylara ilişkin bilgileri oluşturur. İktisadî faaliyet ve olaylar çerçevesindeki bilgilerle aralarındaki ilişkileri, örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlamaktadır. Dolayısıyla denetimin konusu; bilgi sistemiyle muhasebede gerçekleşen kayıt ortamı ve iç raporlama, mali tablolar ile vergi beyannamelerinde yer alan konu ve bilgileri kapsamaktadır.¹⁰

Bağımsız denetimin asıl hedefi; bilgi kullanıcılarının mali tablolara duyduğu güven seviyesini çoğaltmak, ileriye dönük tepe yönetiminin mali tablolar konusunda

⁷ TÜREDİ, a.g.e, 2007, s.15.

⁸ A.g.e., s.18.

⁹ <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>
(Erişim Tarihi:07.04.2017)

¹⁰ Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Avcı Ofset Matbaacılık, Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul 2004, s.2.

tahmin, tahlil, denetim ve rapor hazırlama mevzularında bilgi ve deneyimini çoğaltarak gelecekte daha doğru kararlar almasına rehberlik eder.¹¹

Denetçinin mali tablolardaki tutarların doğruluğunu araştırırken önceden saptanmış ölçütlere göre karşılaştırma yapması gerekmektedir. Denetim faaliyeti denetlenen unsurların önceden saptanmış ölçütlere göre değerlendirerek bu unsurların uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirler. Uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirlerken kullanılan ölçütler; denetimin amacına ve niteliğine göre farklılık gösterir. Bu ölçütler, şirket yönetimi tarafından belirlenmiş kurallar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, ulusal veya uluslararası muhasebe standartları, vergi mevzuatı ya da SPK mevzuatı olabilir.¹²

Denetim faaliyetinin özellikleri, yukarıdaki tanımlardan ileri gelerek şu başlıklar altında açıklanabilir;¹³

- Denetimin bir süreçtir.
- Denetimin amaç ve hedefleri belirlenmiştir.
- Denetimin konusu iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin sunumlardır.
- Denetimde önceden saptanmış ölçütler kullanılır.
- Denetim, tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme işlemidir.
- Uygunluk derecesine bakılarak önceden belirlenen ölçütlere ne derece uyulduğunu ortaya koyar.
- İlgili duyanlara sunulmak üzere, her denetim çalışmasının sonrasında rapor düzenlenir.

1.3. Denetimin Gerekliliği

Günümüzde iktisadi koşulların sùratla değişip gelişmesiyle, iktisadi faaliyetleri anlaşılabilir hale gelmesine sebebiyet vermiştir. Dolayısıyla iktisadi faaliyetlerin yerine

¹¹ Arthur W.HOLMES and Wayne.S.OVERMYER, Muhasebe Denetimi”**Auditing**” Standartları ve Yöntemleri, Cilt:1, Çeviren: Oğuz Göktürk, Ankara, 1975, s.2.

¹² BİZİM, a.g.t., 2008, s.7.

¹³ Jale SAĞLAR ve Koray TUAN, “ İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.350.

getirilmesinde ki zorluk da artmıştır. Zorlaşan iktisadi şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim her geçen gün artış göstermekte ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini bulan bir faaliyet olarak belirginlik kazanmaktadır.¹⁴

Açıklanan bilgilerin istenilen düzeyde güven içermemesinden dolayı, karar alıcı önlem almak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla karar alıcı; açıklanmış olan bilginin vereceği karar doğrultusunda güven sağlayıp sağlamadığını araştırmalıdır. Bu araştırma sırasında çeşitli tekniklere başvurabilirse de, öncesinde bu girişimin ekonomik açıdan değer olup olmadığı tespit etmelidir. Güvenilir bilgiyi temin etmede istenilen fayda, söz konusu bilgiyi elde etmede katlanılacak giderlerden daha fazla ise, karar alıcı bu yolu tercih etmemelidir.¹⁵

Güvenilir bilgi; bütünlüğü ve objektifliği doğrulanmış bilgi anlamına gelir. Bu tür bilgi özellikle karar aşamasında, alınacak karar işlemi olarak son derece önem arz eder.

Toplumlar büyüyüp iktisadi hayatın karmaşıklık düzeyi çoğaldıkça, güvenilir bilgi ihtiyacı da buna paralel olarak çoğalmakta, bu nedenle kullanıcıya sağlanan bilgilerin güvenilirlik derecesi düşmektedir.¹⁶

Son yıllara kadar işletme sahipleri birbiriyle yakın ilişkide bulunan az sayıda kişiden oluşurken, bugün işletme sahipleri borsalarında gelişmiş olmasından dolayı binlerce kişilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla işletme sahiplerinin birbirini tanınması olanaksız hale gelmektedir. Ayrıca işletme sahipleri ile yöneticilerinin farklı kişilerden oluşması, işletme ile ilgili karar alma durumunda olan pay sahiplerinin bilgi ihtiyacını karşılayacak bilgi kaynaklarının oluşmasını gerekli kılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi bu ihtiyacı mali raporlar aracılığı ile karşılarken hata, hile ve yolsuzlukları önlemek ya da azaltmak bunun sonucu olarak da çıkar gruplarının yanlış bilgilendirilmesini gidermek

¹⁴ Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, 2.Baskı, Ankara 2006, s.45.

¹⁵ Ersin GÜREDİN, **Denetim Ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi**, İstanbul 2014, s.9.

¹⁶ Simge Tüzün ŞAHMAROĞLU, “ **Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulaması**” İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2016, s.19.

adına gerekli inceleme ve denetimin bağımsız bir kişi tarafından yapılması zorunlu olmaktadır.¹⁷

İşletme yönetim sürecinde karar alma konumundakiler kendisine tevdi edilen bilgileri kaynağından inceleme ve doğrulama imkânından yoksundur. Dolayısıyla karar alıcı kendi dışındaki kişi/kurum/kuruluş ve makamlarca hazırlanan bu raporların doğruluğuna ve tarafsızlığına inanmak ve güvenmek durumundadır. Ancak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerde isteyerek ya da istemeyerek de olsa bazı hatalar ve yanlışlar olma olasılığı mevcuttur.¹⁸

Bilgi farklı taraflardan temin edildiğinde kasıtlı ya da kasıtsız olarak sunulması olasılığı yükselir. Bilgiyi talep edenle sunan arasındaki çıkar; sunulan bilginin yanıltıcı olma riskini doğurur. Bilgi riskinin nedenleri şunlardır: ¹⁹

- Bilgiye erişememe,
- Bilgi sağlayıcının taraflı olması,
- Büyük hacimli verilerin varlığı,
- Karmaşık muhasebe işlemleri.

Bilgiyi talep edenin söz konusu riske karşı alabileceği önlemler aşağıdaki gibidir:

- İstenilen bilgiyi kendi imkânlarıyla temin edip kontrol etmek,
- Karşı tarafa güvenerek riske girmek,
- Bağımsız denetim görüşüne başvurmak.

Açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında başvurulan en yaygın yol, bu bilgilerin bağımsız ehil kişilerce denetlenip doğrulanması konusudur. Doğruluğu, bütünlüğü ve objektifliği denetlenip doğrulanmış bilgi, karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir.²⁰

¹⁷ ŞAHMAROĞLU, a.g.t., 2016, s.19.

¹⁸ AKSOY, a.g.e., 2006, s.46-47.

¹⁹ Seval Kardeş SELİMOĞLU, Mehmet ÖZBİRECİKLI, Şaban UZAY, Süleyman UYAR, **Bağımsız Denetim**, Türmob Yayınları, I. baskı, Ankara 2015, s.5-6.

²⁰ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.32.

İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları

İŞLETME İÇİ ve İŞLETME DIŞI BİLGİ KULLANICILARI	
İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları	İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları
İşletme Ortakları/Muhtemel Ortaklar Yöneticiler Çalışanlar	Yatırımcılar Kredi Verenler Devlet Müşteriler Tedarikçiler

Kaynak: SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, UYAR Süleyman, **Bağımsız Denetim**, TÜRMOB Yayınları Ankara 2015, s.6.

Bilgi kullanıcıları bağımsız denetçinin görüşlerine güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanan kişilerdir. Yukarıdaki şekilde işletme ile ilgili bilgileri kendileri ile ilgili kararlar almada kullanan bilgi kullanıcıları gösterilmiştir.

1.4.Denetimin Türleri

Bu çalışmada denetim; “amaç”, “yapılma nedeni”, ve “denetçinin statüsüne” göre sınıflandırılarak ele alınmıştır.²¹

1.4.1.Amaçları Bakımından Denetim Türleri

Amacı bakımından denetim türleri; Mali Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimi olmak üzere dört gruba ayrılır.

²¹ GÜRBÜZ, a.g.e., 1995, s.11.

1.4.1.1.Mali Tabloların Bağımsız Denetimi

Muhasebe denetimi bağımsız bir denetçinin, işletmenin mali tablolarının tüm önemli yönleriyle doğruluğu ve güvenilirliği konularında makul düzeyde güvence sağlamak amacıyla görüş oluşturmak sistemli bir şekilde kanıt toplamak, incelemelerde bulunmak ve sonuçları raporla iletilmesi sürecini kapsamaktadır.²² Tanımda geçen doğruluk incelenen unsurun şekil şartlarına uygunluğunun araştırılması olup, tabloların güvenilirliğini arttırmaya yöneliktir.²³

Bir işletmenin mali tablolarının, söz konusu işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst, GKGMİ'ne ve standartları ile yasal düzenlemelere uygunluğu konusunda tarafsız ve dürüst bir şekilde bağımsız denetçiler aracılığıyla kontrol edilmesidir.²⁴

Mali tabloların denetiminin amacı, bilgi kullanıcılarının mali tablolara duyulan güven düzeyini arttırmaya yöneliktir. Mali tabloların bir bütünlük içerisinde önemli taraflarıyla, geçerli mali raporlama çerçevesine uygunluğu konusunda hazırlanıp hazırlanmadığına yönelik denetçinin verdiği görüş ile ulaşılmaktadır.²⁵ Bu kıstasları meydana getiren ana ilke, GKGMİ'dir.²⁶

İşletmenin mali tabloları, sıklıkla kullanıldığından, mali tabloların bağımsız denetimi, denetim türleri içerisinde çok önemlidir. Bu yüzden en yaygın kullanılan denetim türüdür.²⁷

²² Münevver YILANCI, Birol YILDIZ, Murat KİRACI, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2016, s.3.

²³ İlknur KAYACIK, **“Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması”**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2012, s.76.

²⁴ Cevdet KIZIL, Vedat AKMAN ve Hasan KORKMAZ, **“Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma”**, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 10, Mart 2015, s. 196.

²⁵ B.D.S. 200, md.3

²⁶ Melih ERDOĞAN, **Denetim**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Yayın No:20, Ankara 2005, s.4.

²⁷ Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları,1.Baskı, Yayın No:457, İstanbul 1998, s.33.

1.4.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, belirli bir kişi veya kuruluşun, işletme yönetimi veya düzenleyici kuruluş gibi yetkili makamlar tarafından belirlenen kurallara ve ölçütlere uygun olarak hareket edip etmediğini belirlemektir.²⁸ Bu denetimin faaliyetini genellikle iç denetçiler gerçekleştirmektedir.²⁹

Uygunluk denetimi; en fazla kapsama sahip olmasına rağmen, denetimin özü itibarıyla en dar kapsamlıdır. Bu nedenle kapsamı dar tek bir ölçüt alınarak, yapılan işin bu ölçüte uygunluğu araştırılır. Uygunluk denetimi, işletme içi ve dışı kişilerce yapılabilmektedir.³⁰

Bağımsız denetim genelde kamu yetkilileri düzenleme ve denetleme kurumları ile bunların dışında kalan ve faaliyette bulunulan işkolu veya ürün bazında düzenleme yapma ve bu düzenlemelere uyumu denetleme yetkisine sahip diğer kurumlar tarafından çıkarılan ve kurumun faaliyetleri kapsamında uymakla yükümlü olduğu kanun, yönetmelik, tüzük, tebliğ türündeki düzenlemelerdir. İç denetim ise; başta kurumun ana sözleşmesi veya kamu kurumu olması halinde kendi kanunu olmak üzere işletme üst yönetimi tarafından işletme faaliyetlerine yönelik olarak çıkarılan her türlü yönetmelik, tebliğ, strateji belgesi, politika belgesi, meslek kuralları, personel yönetmeliği türündeki iç kurallar bütünüdür.³¹

İşletme dışı kişilerce yapılan denetime örnek olarak; kamu idarelerince gerçekleştirilen denetimlerdir. Örneğin; Vergi İdaresi yetkilileri, işletmelerde vergi incelemesi yaparlar.³² İşletme içi kişilerce yapılan denetime örnek ise; faturaların ve çeklerin sıra numarası izleyip izlemediklerini belirlemek amacı ile yapılan incelemeler, işletmenin daha önce belirlediği amortisman hesaplama tekniğine uygun kayıt yapılıp

²⁸ ŞAHMAROĞLU, a.g.t., 2016, s.28.

²⁹ KIZIL, AKMAN ve KORKMAZ, a.g.m.,2016, s.196.

³⁰ Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi**, Yaklaşım Yayınları, 3.Basım, Ankara 2003, s.26.

³¹ Çetin ÖZBEK, **İç Denetim**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, Cilt No:1, İstanbul 2012, s.151.

³² Ahmet BAŞPINAR, ‘‘ Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış’’, Maliye Dergisi, Sayı:148, 2005, s.39.

yapılmadığını belirlemek amacıyla yapılan incelemeler uygunluk denetimi kapsamındaki çalışmalardır.³³

Uygunluk denetimi sonucunda toplanan bulgular tüm gruplara değil, sadece sınırlı olarak görevi veren kişi/kuruluşlara rapor edilir.³⁴

1.4.1.3.Faaliyet Denetimi (Yönetim Denetimi)

Faaliyet denetimi, denetimi denetlenen işletmenin daha önce saptanmış hedeflerine veya faaliyetlerindeki kaynaklarının kullanımlarına yönelik beklentilere ulaşıp ulaşılmadığını; kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçme amacıyla yapılmaktadır.³⁵

Faaliyet denetiminin amacı; işletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini görmek ve anlamaktır. Tanımda geçen etkinlik hedefe ulaşmak olup, verimlilik ise; hedefe ulaşırken kaynakların verimli kullanması anlamını taşımaktadır.³⁶ Bu nedenle denetime iktisadîlik (ekonomiklik) denetimi de denilir. Dolayısıyla amacı gereksiz harcamalardan kaçınmak olup, en az maliyetle en fazla sonuç almak en büyük hedefdir.³⁷

Faaliyet denetimi;³⁸

- İşletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol yapısını, iş akışlarını ve yönetimin başarısını tespitte ilişkin geniş kapsamlı bir faaliyettir.
- Bir kurum ya da işletmenin belirlenmiş hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye çalışır.

³³ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.26

³⁴ Hakan KARA, “ **Bağımsız Denetim Raporunun İlgililerine Sağladığı Fayda Ve Bunlar Üzerindeki Rolü**” Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa 2016, s.8.

³⁵ Masum TÜRKER, **Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımı Ders Notları**, s.14.

³⁶Seval Kardeş SELİMOĞLU, Şaban UZAY (Editörler),” **Muhasebe Denetimi**” Yazarlar: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık ,Gazi Kitabevi, 4.baskı, Ankara 2014, s.9.

³⁷ KAVAL, a.g.e., 2003, s.24.

³⁸ GÜREDİN a.g.e., 2014, s.17.

- İşletmenin temel politikaları ve saptanmış stratejiler ışığında hedeflere ne derece ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili niteliksel her türlü konuları araştırır.

Faaliyet denetiminin konusuna niteliksel olguların girmesi sebebiyle, işletmelerde etkinliğin ve verimliliğin nesnel olarak tespit edilememesi, bu denetim türünün yapılması sürecinde ortaya çıkan en büyük güçlüktür.³⁹

Faaliyet denetimi iç denetimin gelişmiş bir uzantısıdır ve iç denetimden daha kapsamlı olup, daha zordur. Çok yönlü ve kapsamlı olması nedeniyle bir nevi yönetim danışmanlığı olarak nitelendirilir. Bu nedenle faaliyet denetimi denetim faaliyetlerinden farklı olarak daha çok yönetim danışmanlığı biçiminde nitelendirilmektedir.⁴⁰

1.4.1.4.Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belirli mevzularda belirli bir karar birimine detaylı bilgi sağlanması ve önerilerde bulunması amacıyla bir kurumun hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektedir.⁴¹

Özel denetim ise; özel durumları içeren, tarafların menfaatlerinin korunması amacıyla işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına yönelik bilgilerin güvenilirliğinin artırılması faaliyetidir. Bu sebeple, düzenleyici kuruluşlar veya ilgili taraflardan, işletmelerin mali tablolarının özel denetime tabi tutulması zorunlu kılınabilir. Söz konusu zorunluluk kapsamında, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak yapılan denetim çalışmalarıdır.⁴²

³⁹ Serkan TOKSOY, **Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015, s.6.

⁴⁰ AKSOY a.g.e., 2006, s.66.

⁴¹ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.47-48.

⁴² Hüseyin YURDAKUL, **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve Türkiye'deki Uygulamaları**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005.

Özel denetimi gerektiren durumlarda bir izâhname ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde işletmenin mali durumundaki gelişmeleri en doğru şekilde tespit edebilmek amacıyla en az üç döneme yönelik mali raporlar sunulmaktadır.⁴³

Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır:⁴⁴

- Satın alma, devir, birleşme, bölünme, tasfiye ve bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan denetimler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel nitelikli tetkikler,
- Tahvillere ve hisse senetlerine yatırım gerçekleştirilmesi öncesinde yapılan incelemeler,
- Saptanmış bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
- Vergi denetimleri,
- Devlet kuruluşlarınca gerçekleştirilen inceleme ve teftişler,

Bu denetim türündeki her mevzu ayrı bir uzmanlık gerektiren konulardan oluşmakta, denetçinin ilgili konularda bilgili ve deneyimli olması gerekmektedir. Çalışmaların neticesinde görevi talep eden karar birimine ihtiyaç duyulan bilgilerle, karar vermesine yardımcı olunabilecek öneriler dâhilinde bir raporla iletilir.⁴⁵

⁴³ KAVAL, a.g.e., 2003, s.2.

⁴⁴ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.27-28.

⁴⁵ AKSOY, a.g.e., 2006, s.67.

Tablo 2: Mali Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimin Karşılaştırılması

DENETİMİN TÜRÜ	DENETİMİN KONUSU	ÖLÇÜT ⁴⁶	SONUÇLARIN İLETİLMESİ ⁴⁷
Mali Tablo Denetimi	Mali tablolar	GKGMİ	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü
Uygunluk Denetimi	Belli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere ne ölçüde uyulduğunu tespit etmek	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, bağitlar, kural veya politikalar	Üst yönetim
Faaliyet Denetimi	İşletme faaliyetlerinin etkin olup olmadığı, hedeflerini gerçekleştirme derecesini ölçmek	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri
Özel Amaçlı Denetim	Belirli mali bilgilerle ilgili raporlama yapılması gerektiği hallerde	İlgili mevzuat hükümleri	Üst yönetim/İşletme yöneticileri ya da ilgili kuruma

Kaynak: GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.18; SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.19.

1.4.2.Yapılma Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenine göre denetim çalışmaları yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki kısma ayrılır.⁴⁸

Yasal denetim; yasal hükümlerce yapılması mecburi tutulan denetimdir. Bu denetim çalışmalarında yasa, yönetmelik, genelge v.b. mevzuatlarda detaylı şekilde nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağı belirlenmektedir. Örneğin; Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler, Bankalar Kanunu'na tabi şirketler ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği kamuya yararlı kuruluşlar yasal mevzuat gereği bağımsız denetim yaptırmak zorundadır.⁴⁹

⁴⁶ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.18.

⁴⁷ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.19.

⁴⁸ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.28.

⁴⁹ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.49.

İsteğe bağlı denetimlerde, yasal bir zorunluluk olmaksızın kullanıcılar ya da işletmelerin ilgili çeşitli çıkar gruplarının talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimdir.⁵⁰ Bu tür denetimlerde ki temel gaye; denetim konusunda işletmedeki gerçek durumu tespit edip, ortaya koymaktır.⁵¹

1.4.3.Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetimi yapan denetçinin, statüsüne göre denetim çalışmaları, iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak üç gruba ayrılır.⁵²

1.4.3.1.İç Denetim

İç denetim; var olan iç kontrol yapısının amaçladığı gibi çalışıp çalışmadığının incelenmesi ve bu yönde üst yönetime rapor verilmesidir. Amacı; üst yönetim kararlarının bir yansıması olan yönetmelik ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunun tespiti ve varsa olumsuz gelişmeleri rapor etmektir. Böylece üst yönetimde tarafsız bilgiler neticesinde gerekli önlemleri alma imkânına kavuşmuş olacaktır.⁵³

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen İç Denetim;

*‘iç denetim, bir kurumun faaliyetlerinin geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim (yönetişim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur’.*⁵⁴ şeklinde tanımlanmıştır.

⁵⁰ Murat ERDOĞAN, **Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği**, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), s.60.

<http://openaccess.dogus.edu.tr/bitstream/handle/11376/587/erdogan.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁵¹ TÜREDİ, **a.g.e.**, 2007, s.28.

⁵² GÜRBÜZ, **a.g.e.**, 1995, s.16.

⁵³ KAVAL, **a.g.e.**, 2003, s.95.

⁵⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü- The Institute of Internal Auditors, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2004.

Yani denetim, sunulan bilginin önceden kabul edilen ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için; o bilgi hakkında kanıt toplama, bilgiyi önceden kabul edilen ölçütlere uyum açısından değerlendirme ve sonuçları ilişkili taraflara iletme amacı güder.⁵⁵

İç denetim bir güvence faaliyeti olarak muhasebesel kayıtların doğru olmasından ziyade işletmelerin eğilimlerini dikkate alan ve yapılan işlemlerin etkinliğini ve verimliliği üzerine katma değer katan bir faaliyettir.⁵⁶

Kuruma değer katmanın anlamı; kurumda var olan uygunluk denetimi faaliyetine kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesini de ekleyerek, mevcut denetim anlayışını günümüz şartlarına uygun hale getirmek ve denetim anlayışında farklılık oluşturmaktır.⁵⁷

İç denetim, kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için ayrıca kendisi bizzat iç kontrol aracıdır.⁵⁸

İç denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir,⁵⁹

- Yasal düzenlemelere, şirket süreçlerine ve etik değerlere uyulması,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi,
- Etkin onay mekanizmasının kurulması,
- Uygun görev dağılımının sağlanması,
- Tamamlanmış ve doğru bilgilere ulaşılması

⁵⁵ Fikret ÇANKAYA, Engin DİNÇ ve Mümine KARA, “ İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 39, Ocak-Haziran 2012 s. 48.

⁵⁶ Kayahan Tüm, “ Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, Çukurova Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, cilt:17.sayı:2.(2013): s.103 <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/cuiibfd/article/view/5000136769/5000125669> (Erişim Tarihi:16.04.2017)

⁵⁷ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, **Kamu İç Denetim Rehberi**, Ankara, 2013, s.10.

⁵⁸ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.52.

⁵⁹ Ali Altuğ BİÇER, “ İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.58.

- Muhasebe, mali ve diğer faaliyetler kontrolünün sağlamlığı, yeterliliği ve uygulamasının değerlendirilmesi ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulanması,⁶⁰
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunun araştırılması,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunun araştırılması,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesinin değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerinin yönetime tavsiye edilmesi,

İç denetim yönetsel kontroller bütünüdür. Kontrol edilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin bütün üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirilmesinde yardımcı olur. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır.⁶¹ Çünkü muhasebe denetiminin esasını güven oluşturur. Bu güvenin sağlanması için de denetim görevini yürüten ister dış denetçi, isterse iç denetçi olsun, bağımsız çalışma mantığını sürekli korumalıdır.⁶²

Özü itibarıyla işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesinde meydana gelebilecek riskleri gidermeye yönelik kurulmuş sistemlerin denetlenmesi yapılmaktadır. Fakat bugün ki süreçte, etkin iç denetim faaliyetleri yalnızca geriye dönük olarak yapılan değerlendirmelerle, işletmenin noksanlıklarını tespit ederek önlem alınmasını sağlayan işlev değil, işletmenin ileriye dönük olarak stratejilerinin kurgulanması ve kaynak yaratılmasında önemli birim haline gelmiştir.⁶³

⁶⁰ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.21.

⁶¹ BİÇER, a.g.t., 2006, s.59-60.

⁶² TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.136.

⁶³ Ramazan DOĞANAY, ‘‘Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Teknik İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı’’, 29 Eylül 2014, TBMM Ankara 2014, s.39.

https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/kamu_icdenetim.pdf (Erişim Tarihi: 16.04.2017)

İç denetçilerin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalara sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetimine sunarlar.

1.4.3.2.Bağımsız Dış Denetim

İşletmenin kendi personeli olamayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliğe sahip denetim organı veya kişisi tarafından denetlenmesidir.⁶⁴

Kamusal alanda ve özel kesimde bağımsız denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. “Bağımsızlık” sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim kaynaklarında denetlenen kuruma karşı tarafsız olmaktır. Bu durum aynı zamanda “objektiflik” olarak da nitelendirilebilir.⁶⁵ Bağımsız denetimin temelde iki amaçtan oluşmaktadır. Bunlar;

Bağımsız denetimin kabul edilme nedenlerinin sağlanması; Denetime tabi ortaklıklara ait bilgi ve belgelerin doğruyu yansıtip yansıtmadığının belirlenmesi ve sonuçların açıklanmasıyla kamunun aydınlatılması; böylece bu bilgilerden yararlanacak kişilerin hak ve yararlarının korunması ve nihayet güven duyulan, açık ve kararlı piyasaların oluşturulması amaçlanmaktadır.

Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise, denetime tabi işletmeyle ilgili olarak bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin amacı, ilgili mali tabloların uygunluğu ve doğruluğunu tespit etmektedir. Bu bakımdan, denetçinin görüşü mali tabloların güvenilirliğini artırır.⁶⁶

1.4.3.3.Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan,⁶⁷ yasa, yönetmelik ve genelgeler kapsamında, kamu otoritesinin sağlanması, kamu haklarının korunması ile

⁶⁴ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.54.

⁶⁵ H.Ömer KÖSE, “Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, T.C Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007, s.109.

⁶⁶ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.54.

⁶⁷ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.21.

kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığının saptanması açısından kamu kuruluşlarınca yapılan yahut yaptırılan denetim çalışmalarıdır.⁶⁸

Bu denetim faaliyetinde, tarafız bir şekilde kamu yararı ön planda tutularak çalışmalar yürütülür.⁶⁹

1.5.Denetçi Tanımı

Denetçi, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren yüksek ahlaki nitelikler taşıyan, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişidir.⁷⁰

1.6.Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerini sürdüren denetçiler, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç kısma ayrılır.⁷¹

1.6.1.İç Denetçi

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde kendi içyapıları içinde kurdukları denetim faaliyetlerini yürüten,⁷² işletme örgütü içerisinde bulunan ve ücretleri işletme tarafından ödenen denetçilerdir.⁷³ İşletme bünyesinde tepe yönetime bağlı iç denetim bölümü olarak isimlendirilen birimin elemanları olan iç denetçiler, kurmay bir görev üstlenirler.⁷⁴

İç denetçilerin gerek faaliyetlerini sürdürürken gerekse iç denetim raporunu düzenlerlerken tarafsız biçimde hareket etmeleri genel prensiptir. Bu genel ilke gereği iç denetçilerin işletme içindeki görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için belirli bir ölçüde bağımsız olmaları gerekir. Ancak bu bağımsızlık sınırlı bağımsızlıktır. İç denetçi bağımsızlığının azami düzeyde sağlanabilmesi açısından organizasyon yapısı

⁶⁸ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.29.

⁶⁹ Lerzan KAVUT, Oktay TAŞ, Tuba ŞAVLI, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları No:130, Ekim 2009, s.38.

⁷⁰ AKSOY, a.g.e., 2006, s.71.

⁷¹ GÜRBÜZ, a.g.e., 1995, s.22.

⁷² BOZKURT, a.g.e., 1998, s.33.

⁷³ AKSOY, a.g.e., 2006, s.71.

⁷⁴ YILANCI ve Diğerleri, a.g.e., 2016, s.5.

içindeki hiyerarşik sıralamada, iç denetçiler genel müdürlük birimine değil, üst yönetime bağlı olacak şekilde yer alırlar. Ancak böyle bir organizasyon da iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçevede bağımsızdırlar.⁷⁵

Bağımsızlık, diğer denetim çalışmalarında olduğu gibi iç denetimde de temel ilkedir. Bu nedenle iç denetçinin bağımsız olabilmesi için üç faktörün gerçekleşmesi gerekir. İç denetçi, tepe yönetime karşı mesul olmalı, yürütme işlevinden uzak olmalı ve görüşünü çekinmeden açıklayabilmelidir.⁷⁶

İç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki temel benzerlik ve farklılıkları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: İç Denetçi-Bağımsız Denetçi Karşılaştırması

FAKTÖR	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Görevlendirme	İşletme yönetimi tarafından atanır.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar.
Amaç	İşletmenin gereksinimlerine hizmet eder.	Güvenilir mali bilgiye ihtiyaç duyan 3. kişiler
Görev Kapsamı	İşletmede etkinlik yeterlilik ve iktisadilik için çeşitli faaliyet ve kontrolleri inceler.	Bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri mali verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sürecindeki çeşitli hataların bulunması, önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın mali tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilenir.
Sorumluluk	Yönetim kurumuna karşı sorumludur.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışmaların Ayrıntı Derecesi	İşletme faaliyetleri kapsamında detaylı çalışmalar yapar.	Mali raporlama sürecine ilişkin detaylı çalışmalar yapar.

Kaynak: Davut PEHLİVANLI, “Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları”, Beta Basım Yayım, Yayın No: 2273, 1. Baskı, Ocak 2010, s.112.

⁷⁵ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.64-65.

⁷⁶ GÜRBÜZ, a.g.e., 1995, s.52-53.

1.6.2. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, tek başına ya da bir denetim şirketine bağlı olarak denetim hizmeti veren kişidir. Bağımsız denetçi olarak anılmalarının nedeni, denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir. Bağımsız denetçiler; uzmanlıkları, yetenekleri, eğitimleri ve bağımsızlık nitelikleriyle denetim sürecinde çok önemli bir fonksiyonu yerine getirirler. Bu sebeple denetlenen işletmeye olan sorumluluğun yanında, toplumsal bir sorumluluk da taşımaktadırlar.⁷⁷

Bağımsız denetçilik bir unvan değil bir uzmanlıktır. Bağımsız denetçilerin asıl faaliyet alanı mali tabloların denetimidir.⁷⁸

1.6.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, devlet kurumları adına inceleme yapan denetçilerdir. Bu denetçiler; çeşitli devlet kurum ve kuruluşları ile özel işletmelerin faaliyetlerini; yasalar, yönetmelikler ve devletin iktisadi politikalarına uygunluk yönünden incelerler. Bunların bir kısmı sadece kamu kuruluşlarını denetler, bir kısmı da hem kamu hem de özel kuruluşları denetler.⁷⁹ Ayrıca, kamu denetçileri, vergi yükümlerinin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini ve daha önceden beyanda bulunmuş oldukları vaatlere uyup uymadıklarını denetlemektedir.⁸⁰ Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumlara örnek olarak, Devlet Denetleme Kurumu, Sayıştay verilebilir.⁸¹

⁷⁷ Melih ERDOĞAN, Nurten ERDOĞAN, Nuran CÖMERT, Ali Kamil UZUN, Münevver YILANCI, **Denetim**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.baskı, Eskişehir 2012, s.6.

⁷⁸ Server İmren YARDIM, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeledeki Rolü Ve Etkinliği” Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010, s.10.

⁷⁹ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.35.

⁸⁰ K. Caner DOĞAN, a.g.m., 2015, s.128.

⁸¹ BOZKURT, a.g.e.,1998, s.34.

1.7. Standartlar

1.7.1. Bağımsız Denetim Standartları

Denetim mesleğinin özünü denetçiye ve onun yaptığı denetim çalışmalarına duyulan güven oluşturur. Denetçinin yaptığı denetim çalışmalarına güven duyabilmesi ise, onun denetim çalışması sırasında, önceden belirlenmiş ölçütlere göre hareket etmesine bağlıdır.⁸²

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve rasyonellik sorgulamasıdır. Dolayısıyla bu faaliyetin kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerekir. Kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yapılmasıyla sağlanır. Bu değerlendirme ile denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin genel çerçevesine yönelik bir dizi ölçüte, denetim standartlarına ulaştırır.

Bağımsız denetim standartları, özünde ifa edilen işin kalitesine dair kriterler bütünüdür. Kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi ve en baştan sonuna kadar bütün denetim sürecini bünyesinde bulundurur.⁸³

Bu nedenlerden dolayı, denetim faaliyetinin kalitesini arttırmak ve gerek görüldüğü hallerde ölçülebilmesi amacıyla çok sayıda standartlar geliştirilmiştir. Bağımsız denetim standartları; yasalar ya da meslek kuruluşlarınca düzenlenmiş, meslek elemanları tarafından kabul edilmiştir. Dolayısıyla denetim uygulamalarının kalitesini ölçen kurallar bütünüdür.

Standartlara uygun olarak yapılan denetimlerin güvenilir olduğu, dolayısıyla sunulan rapor, güvene dayalı belge niteliğini içermektedir. Denetim standartlarının temel özellikleri şöyledir.⁸⁴

⁸² TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.47.

⁸³ KARA, a.g.t., 2016, s.48.

⁸⁴ TÜREDİ, a.g.e., 2007, s.48-49.

- Bağımsız denetim standartlarının hedefi, denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırmak ve üst seviyede tutmaktır,
- Bağımsız denetim standartları, denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını yürütmeleri gereken faaliyetlerin neler olduklarını ve yapılan çalışmaların sonuçlarını genel olarak, belirleyen ve açıklayan kurallardır,
- Bağımsız denetim standartları denetim çalışmalarında denetçiye yol gösteren kıstaslardır. Bu nitelikler sınırlayıcı özelliğe sahip olmayıp, denetim çalışmalarında mutlaka uyulması gereken asgari ölçü özelliğine sahiptirler.

Günümüzde kabul görmüş ve uygulanan iki grup standart seti bulunmaktadır. Bunlar “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları”dır.

1.7.1.1.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayımlanmış ve birçok ülke tarafından benimsenmiş, kabul görmüştür.⁸⁵

1947 yılından bu yana ileri gelen denetim uygulamalarında ve yöntemlerinde çeşitli değişiklikler olsa da yayımlanan standartlarda ki değişiklikler az gözlemlenmiştir. Standartların senelerce değişmeden aynen kalabilmesi genel kabul görmüş olduklarının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.⁸⁶

Bu standartlar genel bir anlam içermektedir. Standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi tarafından gözden geçirilerek SAS adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır.⁸⁷

⁸⁵ ARENS Alvin A.,LOEBBECKE James K., “Auditing an Integrated Approach”, Prentice Hall, New Jersey, 1994, s.27.

⁸⁶ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.70-71.

⁸⁷Adnan Dönmez, Başak BERBEROĞLU, Ayten ERSOY, “ Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması ‘’, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9) 2005, 52-78, s.54. <http://asosindex.com/cache/articles/article-1423868865.pdf>

AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında rehberlik etmesi amacıyla açıklayıcı tebliğler de denilebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara ‘‘Denetim Standartları Beyanları (SAS)’’ adı verilmektedir.⁸⁸

Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.⁸⁹

GKGDS denetçilere ayrıntılı olarak rehberlik eden, denetim sürecinde neler yapmaları, hangi denetim tekniklerine başvurmaları gerektiği mevzularında detaylı bilgiler veren kılavuz niteliğindeki standartlar değildir.

Denetçi her türlü denetim faaliyetinde GKGDS çerçevesinde hareket etmek, ülkesinde yetkili kurumların çıkardığı denetim standartlarına uymak zorundadır. Fakat bu genel kurallar ve uygulama yollarını gösteren teknikler, denetçinin mesleki muhakemesinin önüne geçmemelidir. Denetim faaliyeti, mesleki kurallar dâhilinde denetçinin öznel yargısıyla şekillenen ve denetçi görüşü ile sonuçlanan bir süreç olduğundan her bir denetim uygulaması özel bir çalışmadır.⁹⁰

GKGDS; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları ana hatlarıyla belirlemektedir. Dolayısıyla, bu standartlar, denetim faaliyetleri aşamasında denetçilerin uyması gereken asgari kurallardan oluşmaktadır.⁹¹

GKGDS, nitelikli bir denetimin temel unsurlarını ortaya koyan, kaliteli bir denetimin çerçevesini belirleyen standartlar olup üç ana grup altında ki toplam on adet standarttan oluşur.⁹²

⁸⁸ BOZKURT, **a.g.e.**, 1998, s.36.

⁸⁹ DÖNMEZ ve Diğerleri, **a.g.m.**, 2005, s.54.

⁹⁰ YILANCI ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2016, s.23.

⁹¹ DÖNMEZ ve Diğerleri, **a.g.m.**, 2005, s.53.

⁹² KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.71.

Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Grupları

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	
Genel Standartlar	<ul style="list-style-type: none">• Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı• Bağımsızlık Standardı• Mesleki Dikkat ve Özen Standardı
Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Planlama ve Gözetim Standardı• İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı• Kanıt Toplama Standardı
Raporlama Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı• Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Devamlılık) Standardı• Tam Açıklama• Görüş Bildirme Standardı

Kaynak: ARENS Alvin A., LOEBBECKE James K., "Auditing an Integrated Approach", Prentice Hall, New Jersey, 1994, s.17.

1.7.1.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetim çalışmasının kimler tarafından yürütüleceğini belirleyen standartlardır. Standartlar, denetçi olmak ve denetçi kalabilmek için gerekli unsurları tanımlamaktadır. Bu bakımdan genel standartlara "Denetçiye İlişkin Standartlar" da denmektedir. Ancak denetim faaliyetleri bir kişi tarafından değil, bir bağımsız denetim şirketi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bireysel değil kolektif bir çalışmadır. Bu nedenle denetim görevini yürütecek denetçilerin mesleki eğitimleri, kişisel ve ahlak nitelikleri gibi unsurlara ilişkin olan genel standartlar; üç kısma ayrılmıştır.⁹³

- **Mesleki Eğitim Ve Deneyim Standardı**

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, denetimin yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip denetçilerce yapılmasıdır. Mesleki ehliyet ve deneyimden kastedilen denetçilerin mali olguların iç yüzünü daha etkin görebilmelidir. Bilgi kullanıcılarını yanıltmayan,

⁹³ KAVAL, a.g.e., 2003, s.10.

onlara alacakları kararlarda yol gösterici olan güvenilir bilgileri, alanında uzmanlaşmış kişilerce sağlayabilirler.⁹⁴

Meslek mensuplarının, mesleki yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için muhasebe ve denetim alanlarında teknik bilgi, deneyim ve tecrübeyi edinmiş olmaları gerekmektedir.⁹⁵

- **Bağımsızlık Standardı**

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsızca yürütülmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünüdür.⁹⁶

Bağımsızlık standardı, denetçinin denetlediği işletme tarafından her türlü baskıya karşı koyabilme ve vereceği denetim kararlarında tarafız kalabilme yeteneğine sahip olabilmesini öngörür.⁹⁷ Görevlerini ifa ettikleri süreç içerisinde her konuda menfaat çatışmalarından uzak kalmalıdır. Bağımsız davranma mantığını her zaman korunmalı, denetlenen işletmenin sahip ve yöneticilerinin etkisi altında kalmadan, gerçekte ve görünüşte bağımsız olmayı sürdürmelidir.⁹⁸

Bağımsızlığı ölçmek oldukça zor sübjektif bir işlemdir. Denetçi bağımsızlığının dışı yansıyan ve somut ölçütlerden birisi, denetçinin mali bilgi kullanıcılarıyla herhangi çıkar ilişkisi içerisinde olmamasıdır. Örneğin; denetçinin denetlediği işletmenin ortaklarından herhangi bir yakınlık ilişkisinin varlığında, bağımsız davranmasına engel oluşturabilir. İşletmedeki yakınlarının menfaatleri ağır bastığında tarafsız bir denetimin yapılması güçleşir. Bu nedenle denetçinin denetlediği işletmeyle ilgili yakınlarından hiç kimsenin ortak ve yönetim kurulu üyesi olmaması bağımsızlık için önem teşkil eder.⁹⁹

Denetçi, bağımsızlık standardına gerekli hassasiyeti gösterdiği sürece buna bağlı olarak, bağımsız denetimin güvenilirliği aratacaktır.¹⁰⁰ Denetçi bağımsızlığını özel

⁹⁴ Vasfi HAFTACI, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, 4. Baskı, Kocaeli 2016, s.25.

⁹⁵ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, **a.g.m.**, 2005, s.54.

⁹⁶ Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara 2008, s.53.

⁹⁷ HAFTACI, **a.g.e.**, 2016, s.25.

⁹⁸ GÜLER, **a.g.t.**, 2006, s.77.

⁹⁹ YILANCI ve Diğerleri, **a.g.e.**, s.25.

¹⁰⁰ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, **a.g.m.**, 2005, s.55.

yaşantısında dahi sürdürmelidir. Hareketlerinde denetlediği işletme ile çıkar ilişkisi varmış izlenimini yaratmamalıdır.

- **Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

Mesleki dikkat ve özenin asgari ölçütü, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz olarak uyulmasıdır.¹⁰¹ Bu standart, sağgörülü bir bağımsız denetçinin aynı koşullarda ayrıntılara vereceği önemi ve göstereceği özeni ifade etmektedir.¹⁰²

Bu standarda göre, bir denetçi denetim faaliyetini standart ve düzenlemelere uygun biçimde planlamak, programlamak, yeterli derecede güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, mali tabloların doğruluğu hakkında bir yargıya ulaşmak ve görüşünü özenle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.¹⁰³

Denetçi; denetim sürecinin her safhasında, standartların öngördüğü şekilde denetime ilişkin kanun, yönetmelik ve tebliğlerin tamamına uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösterdiği anlaşılmaktadır.¹⁰⁴ Denetimin kalitesinin sağlanmasında GKGDS'nı ölçüt olarak kabul etmesi, denetimin kalitesi üzerindeki etkisini açıkça ifade etmektedir.¹⁰⁵

1.7.1.1.2.Çalışma Alanı Standartları

Bu standart genel standartlara göre daha özeldir. Çalışma standartları denetçiye, görüşünde güvenilir seviyede bir görüşe ulaşmak için, kanıt toplama aşamasında ve topladığı kanıtları değerlendirme aşamasında kılavuzluk eder.

¹⁰¹ HAFTACI, a.g.e., 2016, s.25.

¹⁰² Sadiye OKTAY, **Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri**, Dergi Park, Maliye Finans Yazıları, Yıl:27, Sayı:100, Ekim 2013, s.58.

¹⁰³ HAFTACI, a.g.e.,2016, s.25.

¹⁰⁴ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, a.g.m., 2005, s.56.

¹⁰⁵ OKTAY, a.g.m., 2013, s.58.

Denetimin uygulama alanını oluşturan doğrudan doğruya denetlenen işletmede yapılan çalışmaları kapsayan çalışma alanı standartları, olmak üzere üç kısma ayrılmıştır.¹⁰⁶

- **Planlama ve Gözetim Standardı**

İyi bir denetim çalışması için, denetimin zaman ve insan kaynağı bakımından iyi derecede planlanmalı ve varsa denetimde görev alan yardımcı denetçilerin devamlı olarak gözlenmeleri gerekmektedir.¹⁰⁷

Bağımsız denetim faaliyetleri etkin bir biçimde planlanmalıdır. Denetim planlaması yapılmasının temelde üç sebebi vardır:¹⁰⁸

- Yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplamak,
- Denetim maliyetlerini makul bir seviyede tutabilmek,
- Denetlenen işletmeyle ilgili yanlış anlaşılmalara fırsat tanımamak.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar şöyledir:¹⁰⁹

- Uygulanacak denetim politikası ve teknikleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli mesleki niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma şekli,
- Gerekliğinde uzmanlığa başvurulacak kişiler.

Ayrıca bu standart denetçi yardımcılarının gerektiği şekilde gözetime tabi tutulmasını öngörmektedir. Denetim ekibinde yer alanlar uygun şekilde gözetlenmelidir.

¹⁰⁶ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.45.

¹⁰⁷ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>
(Erişim Tarihi:02.05.2017)

¹⁰⁸ BOZKURT, a.g.e.,1998, s.39-40.

¹⁰⁹ A.g.e.

Her denetim çalışmasında çoğu zaman sorumlu olmayan denetçilerden ve yardımcı personelden yararlanılması işin bir gereğidir. Çünkü denetim faaliyeti bir ekip işidir.¹¹⁰ Fakat denetim ekibinde bulunan denetçilerin her birinin yeterli bilgi ve deneyime sahip olması beklenemez.¹¹¹ Denetçi yardımcıları, denetimi üstlenen sorumlu denetçi tarafından verilen talimatlar eşliğinde, belirlenen programlar dâhilinde görevlerini icra etmeye çalışırlar.

Denetim sürecinde yardımcı denetçilerin çalışmaları esnasında takıldıkları noktalarda, sorumlu denetçiden konu ile ilgili yardım talep ederler. Sorumlu denetçi konu ile ilgili detaylı bilgi vererek, mesleki tartışmalarla konunun yardımcıları tarafından tamamen anlaşılmasını sağlamalıdır.

Sorumlu uzman denetçilerin yardımcıları üzerindeki gözetimlerin sınırlarıyla ilgili kesin kurallar olmamakla birlikte,¹¹² iyi düzeyde eğitilip yetiştirilmeleri hem de kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir.

- **İç kontrol yapısının incelenmesi standardı**

İç kontrol yapısının incelenmesi standardı, yapılacak denetimin test büyüklüğünü belirlemek için denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin hakkında incelenmesi ve değerlendirilmesi esas alır.¹¹³

Denetimin konusunu oluşturan mali tablolar, işletme yönetimince oluşturulan iç kontrol sisteminden süzülerek ortaya çıkar. Muhasebe bilgi sistemi de bu sistemin bir unsurudur.¹¹⁴ Etkin olarak varlığını sürdüren muhasebe kontrollerinde, mali sonuçlardaki doğruluk ve güvenilirlik seviyesi artış gösterir. Buna bağlı olarak etkin olan iç kontrolün varlığında ise mali tablolarda risk azalacaktır. Riskin azaldığı durumlarda denetimin kapsamında da azalma olacaktır.¹¹⁵

¹¹⁰ TÜRKER, a.g.e., s.23.

¹¹¹ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.39-40.

¹¹² GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.46.

¹¹³ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2014, s.15.

¹¹⁴ YILANCI ve Diğerleri, a.g.e., 2016, s.28.

¹¹⁵ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.46.

İşletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler iç kontrol sisteminin temel özellikleri olarak, yapılacak denetim faaliyetine doğrudan etkili olmaktadır. Etkin ve verimli faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin üstün olduğu işletmelerde, denetim riski kuşkusuz daha düşük olacaktır.¹¹⁶

Örneğin; Zayıf ve iyi çalışmayan iç kontrole sahip işletmelerde denetçi, müşteri işletme personelinin işlemlerine olan güveni azalacağı için, denetim riski de yüksek olacaktır. Denetçi bu riski azaltabilmek adına toplaması gereken kanıt sayısını arttıracak, daha deneyimli ve daha fazla sayıda denetçi kullanmak durumunda kalacaktır. Tüm bunlar denetim maliyetinin artmasına sebebiyet verecektir. Bu nedenle denetim sürecinin yönünü, kapsamını ve şeklini etkileyebilen son derece önemli olan iç kontrolün incelenmesi çok önemli bir gerekliliktir.¹¹⁷

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, mali raporlamaların güvenilirliğinin temini yanında, belirlenen politika ve yönetsel düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle dış denetimin planlanması aşamasında yapılacak denetim çalışmasının kapsamı, uygulanacak testlerin niteliği, niceliğinin saptanabilmesi adına, iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla iç kontrol, GKGDS'ı başta olmak üzere çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu olmuştur.¹¹⁸

- **Kanıt Toplama Standardı**

Çalışma alanı standartlarının sonuncusu, denetlenen işletme ile ilgili güvenilir nitelikte kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi için öncelikle, fiziki inceleme, sayım,

¹¹⁶ Tamer AKSOY, **Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme**, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, yıl: 15, sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005, s.150.

¹¹⁷ YILANCI ve Diğerleri, 2016, a.g.e., s.28.

¹¹⁸ Tamer AKSOY, **Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi**, Mali Çözüm Dergisi, , İSMMMO, yıl: 15, sayı:73, Ekim-Kasım-Aralık, 2005, s.169.

doğrulama, analitik incelemeler ve benzeri kanıt toplama teknikleri yoluyla uygun ve yeterli sayıda kanıtların toplanmasını öngörmektedir.¹¹⁹

Denetim esas olarak bir kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi sürecidir. Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin öncesinde saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.¹²⁰

Standart yeterli sayıda kanıt toplanması gerektiğini belirterek bunun yanında uygun kanıtların da olması gerekliliğini vurgulamıştır. Çünkü uygunluk ve kalite aynı anlamı içermemektedir. Bu nedenle denetçi yeterli sayıda, kaliteli kanıtlar temin etmelidir. Kanıtın miktarında olduğu gibi kanıtın uygunluğunun belirlenmesi denetçinin mesleki yargı ışığında vereceği muhakemesine bağlıdır. Dolayısıyla denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler; kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.¹²¹ Toplanan kanıtlar denetçi tarafından değerlendirilerek o denetim alanıyla ilgili bir görüşe ulaşılmaktadır.¹²²

1.7.1.1.3.Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçi kanaat ve görüşlerinin eksiksiz bir şekilde sunulması ile ilgili ilke ve düzenlemeleri içerir. Bu standartların temel amacı, denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak sistemli biçimde sunulmasını sağlamaktır.¹²³ Bu nedenle hazırlanan ve kullanıcılara sunulan raporun mesleki bir görüş çerçevesinde oluşturulmasının, hem kullanıcılar hem de denetçi açısından son derece önemlidir.¹²⁴ Bu grupta yer alan standartlar dört kısma ayrılmıştır.

¹¹⁹ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.77.

¹²⁰ A.ge., s.78

¹²¹ GÜREDİN, **a.g.e.**, 2014, s.46-47.

¹²² YILANCI ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2016, s.28.

¹²³ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.78.

¹²⁴ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, **a.g.m.**, 2005, s.57.

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı**

Bu standart da denetçinin düzenleyeceği denetim raporunda müşteri işletmenin mali tablolarının GKGMİ'ne uyulup uyulmadığı konusunda araştırmak,¹²⁵ incelemek ve görüşünü bildirirken bu ilkelere uygunluğun var olup olmadığını denetim raporunda belirtmek zorundadır. Denetçinin muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyulmadığını belirlemesi durumunda olumlu denetim görüşü vermesi mümkün değildir.¹²⁶

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik (Devamlılık, Tutarlılık) Standardı**

Standart, muhasebenin temel kavramlarından değişmezlik (devamlılık, tutarlılık) kavramı ile ilgilidir.¹²⁷ Değişmezlik kavramı tercih edilen muhasebe ilkelerinin ve bunları uygulama tekniklerinin birbirini takip eden dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını amaçlar.¹²⁸

Bu ilke ile dönemler arası mali tabloların karşılaştırılabilmesine fırsat sağlar. Mali tabloların karşılaştırılabilmeleri için bunların dayandığı ilkelerin, yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur.¹²⁹ Fakat; önem arz eden, geçerli nedenlerin varlığı halinde bu değişmezlik kuralının dışına çıkıp, işletmeler uyguladıkları ilke ve tekniklerde değişiklik yapabilme imkanına sahiptirler. Söz konusu değişikliklerin varlığında ve değişikliklerin sebebiyet verdiği niceliksel etkilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekir.¹³⁰

Denetçi denetim çalışmaları sonucunda bir önceki dönemde uygulanan ilke ve tekniklerden sapmaların var olup olmadığını araştırır. Dönemler arası değişikliğin olmamasıyla bunu raporunda belirtme ihtiyacı da duymaz. Fakat; bu durumun tam tersi

¹²⁵ HAFTACI, a.g.e., s.27.

¹²⁶ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.79.

¹²⁷ A.g.e., s.79.

¹²⁸ KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.22.

¹²⁹ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.51.

¹³⁰ Ayça ÖZYURT, **Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2010, s.27.

halinde ise; değişikliklerin varlığında, yönetim bu durumu mali tabloların dipnotlarında belirtse dahi, denetçi düzenleyeceği raporunda ayrıca bu değişikliği belirtmek durumundadır.¹³¹

- **Tam açıklama standardı**

Tam açıklama standardı mali tabloların, bilgi kullanıcılarına işletmeyle ilgili olarak alacakları çeşitli kararlar için geçerli, eksiksiz, tarafsız bilgileri sunmaları gerektiğini ifade eder.¹³² Bu nedenle mali tablolar bu amaç kapsamında bilgi kullanıcılarının kolay anlamalarına imkân sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve yeterli bilgileri içermelidir.¹³³

Denetçi mali tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları inceleyerek, tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması halinde denetçi durumu raporunda belirtmelidir. Açıklayıcı bilgiler yalnızca hangi nitelikteki bilgilerin açıklanması gerektiğiyle ilgili değildir.

Açıklayıcı dipnotlar yönetimin mali tabloları tamamlayıcı niteliğindeki verdiği bilgilerdir. İlgililer için büyük öneme sahiptir. Söz konusu dipnotların hazırlanması sürecinde dikkat edilmesi gereken unsur önemli bilgilerin kısa ve öz bir dille sunulması gereğidir. Dolayısıyla açıklayıcı notların gereksiz bilgilerle donatılmış olması, daha önem arz eden konuların varlığını gölgeleyerek gözden kaçmasına sebep olur. Kısa, öz ve açıklayıcı bir üslup kullanılması gereklidir.¹³⁴

¹³¹ KEPEKÇİ, **a.g.e.**, 2004, s.23.

¹³² KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, s.79.

¹³³ AKSOY, **a.g.e.**, 2006, s.121

¹³⁴ GÜREDİN, **a.g.e.**, 2014, s.51.

- **Görüş Bildirme Standardı**

Görüş bildirme standardına göre denetçi, gerçekleştirdiği denetim çalışmaları sonunda incelediği mali tablolarla ilgili olarak ulaştığı görüşünü denetim raporunda açıklamalıdır.¹³⁵

Bu standarda göre, mali tabloların bütünlüğünün korunarak, denetçinin raporunda bir görüş belirtmesi, herhangi görüşe ulaşamadığı durumlarda ise bunun sebeplerinin açıklaması istenilir.¹³⁶ Bu standardın öngördüğü ilkeler:¹³⁷

- Denetim raporu ya mali tabloların bütünü hakkında bir görüşü, ya da bu konuda görüş bildiremeyeceğine dair bir açıklamayı içermelidir.
- Görüş kapsamlı olarak açıklanamıyorsa bunun dayanağı açıklanmalıdır.
- Mali tabloların bilgileriyle denetçinin adı da yer alacaksa, denetçinin yapmış olduğu incelemelerin niteliği ve sorumluk derecesi raporda yer alması gereklidir.

Denetim faaliyeti sonunda ulaşılan yargının raporlanmasında olası dört seçenek vardır.¹³⁸

- Bunlardan ilki, olumlu görüş içeren rapordur. Bu raporda denetlenen mali tabloların GKGMİ ile muhasebe ve mali raporlama standartlarına uygun olarak hazırlandığı durumda yazılan rapordur.
- İkinci tip rapor, olumsuz görüş içeren rapordur. Önceden belirlenmiş ölçütlerden çok önemli bir şekilde uzaklaşmalar söz konusu olduğu durumda ortaya konabilecek olan olumsuz rapordur.
- Üçüncü tip rapor ise, şartlı görüş içeren rapordur. Bu rapor kapsamında, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilemediği veya hakkında herhangi bir yargıda bulunamadığı alanların hariç tutularak bir görüşe yer verilmesidir.

¹³⁵ HAFTACI, a.g.e., s.27.

¹³⁶ Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy ,a.g.m., 2005, s.57.

¹³⁷ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.89.

¹³⁸ TÜRKER, a.g.e., s.25.

- Dördüncü tip rapor ise, görüş bildirmekten kaçınma durumunu içeren rapordur. Denetim faaliyeti sırasında yeterli kanıtın toplanamaması ve buna bağlı olarak olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşılamaması durumunda herhangi bir görüşün belirtilememesi söz konusu olacaktır.

Denetçi bu standart gereğince mutlaka bu dört görüşten birini raporunda belirtmek zorundadır.

1.7.1.2.Uluslararası Denetim Standartları (UDS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC-International Federation of Accountants) rehberlik yaptığı 6 alandan biri "Denetim ve İlgili Hizmetler"dir. IFAC bünyesindeki Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPCInternational Auditing Practices Committee) aracılığıyla uluslararası denetim standartları (ISAs- International standards on auditing) ve denetim uygulamaları çalışmaları (IAPs- audit practice statements) oluşturulmuştur. Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISAs) IFAC tarafından 1991'de yayınlanmış olup, 1994'de ise standartlar tamamlanarak set halinde kodları ile birlikte yayınlanmıştır.¹³⁹

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde, üye ülkelere meslek örgütleri tarafından gösterilen adaylar arasından belirlenmiş meslek mensupları ile ilgili tarafların temsilcilerinden oluşan evrensel muhasebe meslek örgütüdür.¹⁴⁰ IFAC denetim ve güvence fonksiyonlarına yönelik çeşitli bildirimler yayınlamakla dünya denetim uygulamasında uluslararası uyumu geliştirmeye ve bu uyumlaştırmanın küresel kabulünü geliştirmeye çalışmaktadır.¹⁴¹

Standartların amaçlarını, denetim çalışmasının niteliklerini ve kalitesini üst seviyede tutma, denetçilerin niteliklerini, mesuliyetlerini, yapılması gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel bir çerçevede belirleme ve denetçilere yol göstermektir.¹⁴²

¹³⁹ BİZİM, a.g.t., 2008, s.40.

¹⁴⁰ IFAC: International Federation of Accountant

¹⁴¹ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.52.

¹⁴² KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.85.

Ülkelerinde bu standartlar oluşturulmamış üyeler doğrudan bu uluslararası standartları benimsemeye özendirilmekte, standart oluşturulmuş olan üye ülkelere ise IAASB'nin uluslararası denetim standartları ile kendi ulusal standartlarını karşılaştırmakta ve önemli uyumsuzluklar bertaraf edilmeye çalışılmaktadır.¹⁴³

UDS açıklayıcı nitelikteki rehber ve diğer kaynaklarla birlikte temel ilkelerden ve önemli tekniklerden oluşur. Temel ilkeler ve önemli teknikler açıklayıcı kaynaklarla birlikte yorumlanarak denetim çalışmalarına rehberlik eder ve denetçiye yol gösterirler. Bu standartlar EK 1'de gösterilmiştir.

1.8.Bağımsız Denetim Süreci ve Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

Bu kısımda denetim süreci bir bütün olarak ele alınmakta, denetim süreci boyunca ortaya çıkabilecek risk ve risk unsurlarına değinilecek, bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak yer verilecektir.

1.8.1.Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci birbirini takip eden çeşitli süreçlerden oluşmaktadır. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile son bulur.¹⁴⁴

Bu süreçte ana zincirde herhangi bir değişiklik olmasa da, zaman içerisinde uygulanmakta olan standartlar çerçevesinde yalnızca içeriğinde farklılıklar olmuştur. Geçmiş dönemlerde geleneksel denetim yaklaşımı sürecinde, bağımsız denetimin evreleri aşağıdaki gibiydi:¹⁴⁵

- Müşteri kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması,
- Denetimin planlanması,
- Denetimin yürütülmesi (Test Etme Aşaması),
- Denetimin tamamlanması (Raporlama)

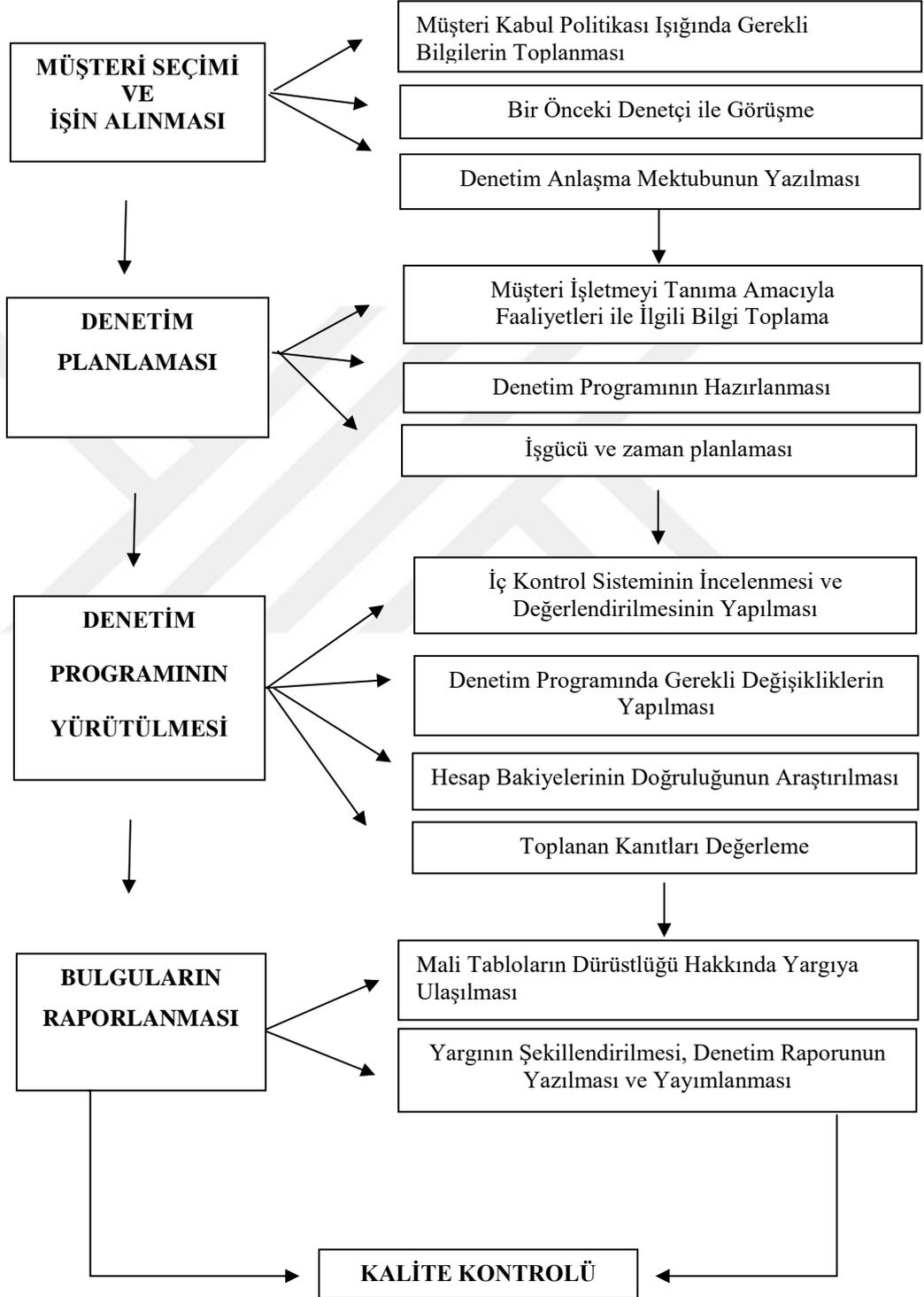
¹⁴³ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.53.

¹⁴⁴ Ümit GÜCENME, **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 2004, s.61.

¹⁴⁵ Nejat BOZKURT, "TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları" Cilt no:1, 2011, s.16.

Şuan yürürlükte olan BDS'lere göre *Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı* denetim çalışmalarında esas alınmaktadır.

Şekil 1: Denetim Süreci



Kaynak: Güredin Ersin, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, s.179.

Risk odaklı denetimle geleneksel denetim arasındaki en önemli farklılıklardan biri de, risk odaklı denetimin somut bilgi içeriği yönünün daha fazla olmasıdır.

Denetim sürecinin ilk aşaması; Denetçi, denetim işini almadan önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda gerekli bilgileri toplar, tekrarlanan bir denetim söz konusu ise önceki denetçi ile görüşme yapar, denetim işini kabul etmeye karar verirse denetim sözleşmesini imzalayıp, karşı tarafa da imzalatarak denetim işini fiilen almış olur.¹⁴⁶ Bunun tam tersi denetim firmasının kendisinden denetim hizmeti talep eden bir müşterisine belirli nedenlerle hizmet vermeyi kabul etmeyebilir. Bunun nedeni denetim mesleğinin aşağıda açıklanan doğasında aramak gerekir.

Denetim işletmeleri denetim faaliyetine başlarken ve sürdürürken devamlı olarak risk ile karşı karşıyadırlar. Bu riski azaltmanın başlıca yolu denetim standartlarına ve denetim kalite standartlarına sıkı bir şekilde bağlı kalınması gerekmektedir. Fakat bu riski tamamen ortadan kaldırmak veya kaçınmak da mümkün değildir.

Denetim işletmeleri yaptıkları her denetim ve verdikleri her denetim raporu sonucunda az ya da çok risk üstlenirler. Yani denetim işletmeleri, müşteri işletmeden kaynaklanan, kontrol edilemeyen denetim riski üstlenirler. Üstlenilen risk, denetim işletmesi açısından kabul edilebilir düzeyde ve müşteri işletmenin denetimini yaparak doğru ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşılabileceği öngörülüyorsa, denetim firması kendisine getirilen denetim teklifini kabul edebilir.¹⁴⁷

Denetim sürecinin ikinci aşaması denetim planlaması olup, bu aşamada müşteri işletme hakkında temel bilgileri toplama, denetim programını hazırlama, zaman ve işgücü planlaması yapma,¹⁴⁸ denetim risk modelini bir araya getiren faktörler saptanmakta, iç kontrol yapısı tanınmakta, toplanan bilgilere göre denetim programları düzenlenmektedir.¹⁴⁹ Buna göre, gerçekleştirilecek denetimin hangi nitelikleri içereceği ve kaç kişilik bir ekiple, ne kadar zamanda ve hangi noktalara yoğunlaşarak yapılacağı

¹⁴⁶ HAFTACI, a.g.e., 2016, s.45.

¹⁴⁷ YILANCI, a.g.e., 2016, s.73-74.

¹⁴⁸ HAFTACI, a.g.e., 2016, s.45

¹⁴⁹ Ümit ATAMAN, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetim Uygulamaları**, Alfa Basım, 1. Baskı, 2001 İstanbul, s.52.

ortaya konulmuş olur. Bir denetçi için denetimin etkin ve verimli olabilmesinin öncelikli koşulu, denetimin iyi planlanmış olmasıdır.¹⁵⁰

Denetim sürecinin üçüncü aşaması denetimin yürütülmesi olup, denetçi planlama aşamasında topladığı bilgilere ve risk değerlendirme çalışmalarını esas alarak kendisini denetim görüşüne ulaştıracak denetim kanıtlarını toplamak için denetim programlarını uygular.¹⁵¹

Dördüncü ve son aşamada denetçi mali tablolarla ilgili olarak bir yargıya ulaşır.¹⁵² Mali tabloları kullananların, denetçi çalışmasına yönelik olarak gördükleri tek olgu denetim raporudur.¹⁵³ Denetim tamamlandığında denetçi görüşlerini içeren bir denetim raporu yayınlamak ve ulaştığı denetim görüşünü açıklamak zorundadır.¹⁵⁴

1.8.2.Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

2000’li yılların başında Enron gibi önemli mali bunalımlardan sonra uygulamaya başlanan, aynı zamanda iç denetçiler için de geçerli olan risk odaklı denetim yaklaşımında planlama aşaması, müşteri işletmenin mali tablolarına etki eden risklerin değerlendirildiği aşamadır. Dolayısıyla risk odaklı denetim, denetlenen işletmenin belirli düzeydeki risklerinin tanınmasıyla başlamaktadır. Böylelikle bağımsız denetçi kaynaklarını önemli etki seviyesine göre ayırarak, kaynaklarını buna göre dağıtacak denetim faaliyetini gerçekleştirecektir. Risk odaklı denetim yaklaşımı, denetim etkinliğini arttırmaktadır. Denetim sürecinde hangi türdeki konular mali tablo üzerinde problem teşkil eder? sorusuna, denetçi yanıt aramaktadır.¹⁵⁵

Günümüzde modern denetim anlayışında risk odaklı denetim, en çok kabul gören, denetim kaynaklarının en optimal şekilde kullanılmasını ve yapılan denetimden en optimal faydanın sağlanmasını sağlayacak bir teknik olarak değerlendirilmektedir.¹⁵⁶

¹⁵⁰ ERDOĞAN, a.g.e., 2005, s.83.

¹⁵¹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.164.

¹⁵² HAFTACI, a.g.e., 2016, s.45.

¹⁵³ AKSOY, a.g.e., 2006, s.312.

¹⁵⁴ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.165.

¹⁵⁵ A.g.e., s.161.

¹⁵⁶ Hüseyin KIR, ” Stratejik Denetim Ve Denetimde Risk Odaklılık” Denetim Dergisi, Nisan 2014, s.51.

Denetçilerin görevi, denetlenen işletmenin mali tabloları üzerinde doğru bir görüşe varabilmesidir. Bu görüşün içeriği işletme ilgililerini çok yakından ilgilendirdiğinden, denetçiler büyük sorumluluk altındadır. Verilecek yanlış bir görüş, önemli yansımalara sebep olacağından, denetçiler çalışmalarında her zaman bir risk unsuru ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Denetçilerin bu riski tamamen ortadan kaldırılması beklenemez, bu riski olabildiğince en aza indirmeleri beklenmektedir.¹⁵⁷

İşletmelerin büyümelerinin etkisiyle incelenecek belgelerin ve kayıtların sayısının çoğalması neticesinde, belge ve kayıtların tümünün incelenmesi yerine örnekleme tekniğinin kullanılmasına yol açmıştır. Örnekleme tekniğinin yaygın kullanılması genel kabul görmüştür.¹⁵⁸ Böylece iç kontrolün öneminin anlaşılmasını sağlamış, iç kontrol odaklı denetime dönüşmüştür. Son aşamada ise denetim işletme süreçlerindeki risklere odaklanmış bulunmaktadır.¹⁵⁹

Risk odaklı denetim yapısı itibarıyla bir iç denetim faaliyetidir. Risk odaklı bakış açısıyla planlanan ve yapılandırılan iç denetim faaliyetleri, denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağlayarak riskli alanlara kolaylıkla nüfuz edilmesini sağlar. Böylece risk yönetiminin kalitesi ve iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliği artar. Bütün bunların sonucunda iç denetim faaliyetlerinin yönetime katkısı ve işletmeye değer katması en üst seviyeye çıkar.¹⁶⁰

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetim ile risk yönetiminin bir bütün olarak faaliyet göstermelerinin risklere karşı daha etkili bir işletme stratejisi oluşturacağını savunmaktadır.

Etkin iç kontrol önlemleri, işletme içindeki risklere odaklanarak, her türlü hata, hile ve yolsuzlukları önlemede etkili olduğu gibi yetkilendirme, bilgi güvenliği ve raporlama konularında oluşabilecek risklere karşı koruma sağlamaktadır. Bütün bunları görebilmek ancak risk odaklı iç denetim ile mümkün olmaktadır.¹⁶¹

¹⁵⁷ ATAMAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2001, s.58.

¹⁵⁸ Hasan GÜRBÜZ, ‘**Muhasebe Denetimi**’, Bilim Teknik Yayınevi, 4.basım, Eskişehir, 1995, s.3.

¹⁵⁹ KIR, **a.g.m.**, 2014, s.55.

¹⁶⁰ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, 135.

¹⁶¹ Hasan TÜREDİ, Ümmügülüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, ‘**Risk Odaklı İç Denetim**’ Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2015, s.2.

Risk: İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasına ve görevlerinin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylar şeklinde ifade edilir.¹⁶²

Etkin bir iç kontrol sistemi, mali tablolarda oluşabilecek hata riskini en aza indirecektir. Denetimde riskin az olması denetim çalışmalarının kapsamını daraltacak, bu ise denetçi ve denetlenen işletmeye hem zaman hem maddi açıdan avantaj sağlayacaktır. Denetimde işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesinin temel amacı budur.¹⁶³

Risk odaklı denetimde kabul edilen dizi; riske odaklı bir denetimin sadece kontrollere odaklı bir denetimden daha fazla organizasyona katkı sağlayacağı yönündedir. Denetim geçmişe dönük olma yerine geleceğin sorunlarına dönük çareler aramaya yönelik olmalıdır. Denetim eğer geleceğe yönelik olursa, yönetimle ilgili tüm sorunları tespit edebilir ve önlemler alınmasına yardımcı olabilir.¹⁶⁴

- **Risk Odaklı Denetimin Niteliği**¹⁶⁵
 - Risk odaklı denetim muhasebe riskleri ile birlikte işletme riskleri üzerinde de durur.
 - Denetçinin müşteri işletmenin bulunduğu sektörü tanması ve sektör hakkında fikir geliştirmesi önemlidir.
 - Bu denetim anlayışında hem işlem hem de işletme riskleri birleştirilir.
 - Denetçinin görev alanı yalnızca mali raporlama ile sınırlı değildir. Bunun yanı sıra tüm faaliyetleri raporlama ve bunlar hakkında görüş oluşturma da denetçinin görevleri arasındadır.
 - Denetçinin ilgi alanı yalnızca muhasebe bilgi sistemi değildir. Değer yaratma faaliyetleri, işletme çevresi ve işletme faaliyetlerini tanıma da denetçinin görevleri arasındadır.

¹⁶² Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara 2014, s.22.

¹⁶³ Mehmet BAKIR, “Denetim Ve Meslek Hukuku” 7.baskı, Murathan yayınevi, Trabzon 2013, s.32-33.

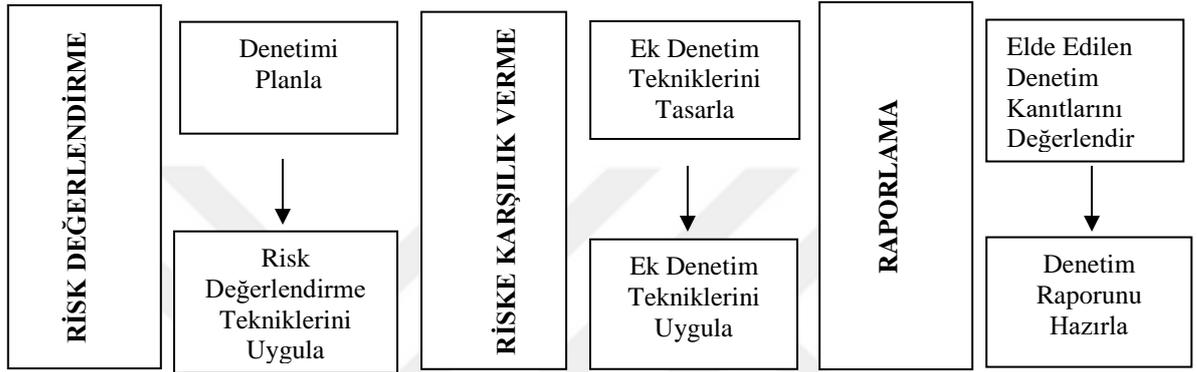
¹⁶⁴ Cengiz GÜNEY, “Bilgisayarlı Muhasebe Sistemlerinde Denetim Riskleri Ve Risk Odaklı Denetim” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2009, s.61-62.

¹⁶⁵ HAFTACI, a.g.e., 2016, s.78-79.

Denetçi bu görevli yerine getirirken denetçi analitik incelemeler yapmalı, işletme yetkilileri ile görüşmelerde bulunmalı, işletme içi ve işletme dışı yazışmaları inceleyerek riskleri kolay anlaşılabilir hale getirmeye çalışmalıdır.

Risk odaklı denetim yaklaşımı üç aşamada gerçekleşir.¹⁶⁶

Şekil 2: Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı Aşamaları



Kaynak: Bozkurt Nejat, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, Ankara 2012 ,s.18.

Birinci aşama risk değerlendirme aşamasıdır. Bu aşamada risk değerlendirildikten sonra ikinci aşamaya kanıtların incelendiği, riskleri karşılama aşamasına geçilir. Üçüncü aşama ise görüş oluşturmaya ilişkin raporlama aşamasıdır.¹⁶⁷

• Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımında Mali Tabloların Denetiminin Yürütülmesinde Genel Amaçlar:

- ✓ Mali tabloların, hata ve hilelerden kaynaklı, önemli hatalardan elenmiş olup olmadığı konularında makul bir güvence sağlamak ve bu sayede denetçinin mali tabloların tüm önemli yönleriyle, uygun mali raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmesini sağlamak,
- ✓ Denetçinin bulgularına uygun şekilde mali tablolarla ilgili bir rapor vermek ve BDS'lerin gerektirdiği iletişimi sağlamaktır.¹⁶⁸

¹⁶⁶ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e. 2015, s.161.

¹⁶⁷ TÜRKER, a.g.e., s.46-47.

¹⁶⁸ BDS 200, 11 prg.

Makul güvenceden kastedilen yüksek bir güvence seviyesinin sağlanmasıdır. Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlanmış olur.¹⁶⁹

Konusu geçen denetim riski, mali tablolarda önemli hataların varlığı halinde denetçinin isabetsiz bir görüş belirtmesi olasılığıdır.¹⁷⁰ Burada en önemli risk ise, yanlış bir olguyu doğru kabul etme şeklinde olmasıdır.¹⁷¹

Mali tablolarda, denetim riski yüksek olan alanların denetimi detaylı biçimde yapılır ve daha fazla kanıtla başvurulur, daha fazla ayrıntılı inceleme yapılması suretiyle denetim riskinin azaltılması gerekir.¹⁷²

Fakat denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşüne dayanak olan denetim kanıtlarının birçoğu, kesinlik içermesinden ziyade inandırıcı nitelikte olmasına neden olan, denetimin yapısal kısıtlamalarından dolayı, makul güvence seviyesinden anlaşılan, mutlak bir güvence seviyesi olamaz.¹⁷³

Denetim riski mali tabloların önemli yanlışları içerme riski ile denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkarmama riskinin bir işlevidir. Denetim risk unsurlarından yapısal risk ve kontrol riskinin bileşimi **önemli yanlışlık riski** olarak adlandırılır. Ancak aynı zamanda bu iki riski, iki farklı risk olarak birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir.¹⁷⁴ Sözü edilen eşitlik aşağıdaki gibidir.¹⁷⁵

Yapısal (Doğal) Risk + Kontrol Riski = Önemli Yanlışlık (Hata) Riski

Önemli yanlışlık riski; mali tabloların denetim öncesi önemli hata içermesi riskidir.¹⁷⁶ Önemli yanlışlık riski mali tablo denetiminden oldukça bağımsız olarak var olan işletme riskleri ile ilgilidir. Dolayısıyla denetçinin bu risklere müdahale etme şansı

¹⁶⁹ BDS 200, 5 Prg.

¹⁷⁰ BOZKURT, a.g.e., 2011, s.19.

¹⁷¹ Hayrettin USUL, "Bağımsız Denetim" Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2013, s.86.

¹⁷² Mehmet ÖZBİRECİKLİ ve Cemil SÜSLÜ, "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları Ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:27, Temmuz 2005, s.70.

¹⁷³ BDS 200, 5 Prg.

¹⁷⁴ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.128.

¹⁷⁵ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.97.

¹⁷⁶ BDS 200, 13 Prg.

çok yüksek değildir. Ancak etkilerini azaltabilir.¹⁷⁷ Önemli yanlışlık riski, iki düzeyde ortaya çıkabilir. Bunlar:¹⁷⁸

- Mali tabloların genel düzeyinde,
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyindedir.

Denetçi, hesap kalemi, işlem grubu veya açıklamalar seviyesinde denetim riskini dikkate alarak denetimini sürdürdüğünde, söz konusu kalem ve açıklamalara yönelik ek denetim tekniklerinin yapı, kapsam ve zamanlamasını daha kolay belirleme imkânına sahip olmaktadır.

Denetçi hesap kalemleri, işlem grupları ya da açıklamalar seviyesinde denetim riskini en aza indirmenin yollarını aramalıdır. Böylelikle denetim tamamlandığında, mali tabloların geneline ilişkin verilen görüşe yönelik, denetim riskinin doğru seviyede olduğundan emin olur.¹⁷⁹

1.8.2.1. Risk değerlendirme

Risk değerlendirme aşaması, geleneksel denetim yaklaşımında, işin alınması ve denetim sözleşmesinin yapılması ile denetimin planlanması aşamalarından oluşmaktadır. Risk değerlendirme aşaması, denetimin sürecinin başarılı şekilde sonuçlandırılmasında en önemli aşamadır. Denetçi bu süreçte;¹⁸⁰

- Denetlenecek işletmeyle ilgili risklerini değerlendirerek ilgili dönemde denetim yapıp yapmayacağına karar vermektedir,
- İşletmede olabilecek önemli hataları belirleyip, değerlendirerek gerekli planlamasını yapmaktadır.

Riskin değerlendirilmesi, planlama süreci içerisinde büyük öneme sahip olup, denetimin bütünü açısından son derece önem teşkil eder. Dolayısıyla denetçi değerlendirdiği risklere karşılık, denetim süreci içerisinde karşılık verecektir. Özellikle

¹⁷⁷ TÜRKER, a.g.e., s.43.

¹⁷⁸ BDS 200, A34 Prg.

¹⁷⁹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.250.

¹⁸⁰ BOZKURT, a.g.e., 2011, s.27.

aşağıdaki denetim teknikleri söz konusu olduğunda denetim riskinin faydası üst seviyeye çıkacaktır. Bunlar;¹⁸¹

- Önemlilik düzeyinin saptanması,
- Mali tablo açıklamalarının yeterliliği, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasının uygunluğunun dikkate alınması,
- Özel denetim ilgisine ihtiyaç olan alanların saptanması (örneğin ilişkili taraf işlemleri),
- Analitik incelemelerin ne zaman uygulanacağı konusunda beklentilerin geliştirilmesi,
- Denetim riskini uygun bir düzeye düşürmek için uygulanacak ileri denetim tekniklerinin tasarlanması ve geliştirilmesi,
- Yeterince ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesidir.

Risk değerlendirme aşamasında, başarılı sonuç elde etmek adına denetçinin sağlaması gereken koşullar olmalıdır. Bunlar:¹⁸²

- Tecrübeli denetçi yardımcılarının denetim sürecinde yer alması,
- Mesleki şüpheciliğin sürekli vurgulanması,
- Planlama,
- Ekip üyeleri arasındaki koordinasyonun sürekliliği,
- Riskin tespit edilmesine odaklanılması,
- Tepe yönetimin risk karşısındaki tutumlarını değerlendirme yetenekleri,
- Mesleki muhakemenin kullanılması.

Denetçi, denetim tekniklerini gerçekleştirirken, belirli seviyede belirsizliği kabul etmek durumundadır. Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğinden, kanıtların uygunluğu ve sunulan mali tabloların doğruluk içerip içermemesine ilişkin birçok faktörün varlığında belirsizlik mevcut olacaktır.

Denetçinin, denetim riskini aza indirme yolundaki ilk adımı, müşteri işletmeyi ve yönetim kademesini, iş kolunu, mali bilgi kullanıcılarının beklentilerini, yasal ve mali

¹⁸¹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.248.

¹⁸² BOZKURT, **a.g.e.**, 2011, s.28-29.

çerçeve de durumu ile faaliyetlerini yakından tanımalıdır. İşletmenin devamlılığını tehdit edecek risklerin varlığını, işletme yönetimin riskleri kontrol etmedeki başarısını, mali raporlamada hataların önlenmesine ilişkin iç kontrol tedbirleri, denetçinin riski değerlendirmesinde göz önüne alacağı unsurlardır.¹⁸³

1.8.2.2.Riske Karşılık Verme

Bu aşamada bağımsız denetçi, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ile açıklamalar kapsamında yönetimin iddiaları seviyesinde ve mali tabloların genel çerçevesine ilişkin olarak risk değerlendirme sonuçlarını değerlendirerek, bu risklere karşılık denetim tekniklerini oluşturur. BDS'ye göre; denetçinin amacı, değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Bunun için de denetçinin ek denetim tekniklerini tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.¹⁸⁴

Denetçinin değerlendirilmiş önemli hata risklerine vereceği ve denetim planında yer alacak karşılıklar aşağıdaki gibi olacaktır.¹⁸⁵

- Mali tablo seviyesinde saptanmış risklere verilecek karşılık,
- Önemli mali tablo kalemleri amaçlanarak verilecek karşılıklar,
- İddia seviyesinde değerlendirilmiş önemli hata risklerine karşılık olarak, uygulanacak ek denetim tekniklerinin yapısı, düzeyi ve zamanlaması,

Bütün karşılıklar mali tabloların geneli düzeyinde değerlendirilmiş önemli hata risklerini hedef almaktadır. Bu tür karşılıklar;¹⁸⁶

- Uygun bir personelin atanması ve gözetimi,
- Mesleki şüpheliğe duyulan ihtiyaç,
- Yönetimin açıklamaları için gerekli desteğin kapsamı,
- Uygulanan denetim tekniklerinin türü hakkında değerlendirme ve

¹⁸³ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.249.

¹⁸⁴ Ayşegül ACAR, "Risk Odaklı Denetim" 1.Sayı, Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi, Haziran 2016, s.63-64.

¹⁸⁵ BOZKURT, **a.g.e.**, 2011, s.28.

¹⁸⁶ ACAR, **a.g.m.**, 2016, s.64.

- Önemli işlemlerin desteklenmesinde hangi belgelerin incelenmesi gerektiği unsurları içermektedir.

Ek denetim teknikleri ise;

- ✓ Ayrıntıların test edilmesi,
- ✓ Maddi doğrulama teknikleri,
- ✓ Kontrollerin test edilmesi.

1.8.2.3.Raporlama Aşaması

Denetimin son aşaması, elde edilmiş kanıtlarının değerlendirilmesidir. Kanıtların denetim riskini kabul edilebilir düşük düzeye indirmek için yeterli uygunlukta olup olmadığına karar verilmesidir.¹⁸⁷

Denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında yapılması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir:¹⁸⁸

- Değerlendirilmiş risk seviyesindeki değişiklikler,
- Denetim neticesinde elde edilen sonuçların uygun olup olmadığının tespiti,
- Herhangi şüpheli bir durumun varlığının olup olmadığı,
- Ek risklerin uygun biçimde değerlendirilmesi ve ek denetim tekniklerinin gerektiği gibi yerine getirilmesi.

¹⁸⁷ Bozkurt, a.g.e., 2011, s.32.

¹⁸⁸ ACAR, a.g.m., 2016, s.65.

II. BÖLÜM

2-DENETİM RİSKİ

2.1.Denetim Risk Modelinin Yapısı

Denetçilerin, denetim kanıtı planlamasında riskle baş etmenin başlıca yolu denetim riski modelinin uygulanmasıdır. Denetim risk modeli, her döngüde ne kadar kanıt toplanacağına karar vermede öncelikli olarak planlama amacıyla kullanılır.¹⁸⁹

Denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe risklerinin ortak olasılığıdır. Aşağıdaki denklem, denetim riskinin yorumlanmasını ifade etmektedir.¹⁹⁰

$$DR= YR \times KR \times TER$$

DR= Toplam Denetim Riski

YR= Yapısal Risk

KR= Kontrol Riski

TER= Tespit Edememe (Ortaya Çıkaramama) Riski

Denetçi, karşılaşma ihtimali yüksek olan olası hataların olduğunu açıklamaya, özellikle hesap bakiyeleri ve işlem grupları ile genellikle mali tabloların hata olasılığını denetim risk modelini kullanarak değerlendirmeye çalışmaktadır.¹⁹¹

Denetim planlanırken, denetçi, denetim tekniklerini, yapılacak denetimin yapısı ve kapsamını doğrudan etkileme gücüne sahip bir denetim risk düzeyi belirlemesi yapmak durumundadır. Yapılacak denetim, mali tablolarla ilgili tüm konularda ve tüm aşamalarda birbirinden farklılık arz eden ve dereceleri değişkenlik gösteren riskler söz konusudur. Denetim riskine en çok hangi konularda dikkat edilmesi gerektiği ise, konunun özelliğine ve denetçinin öngörüsüne bağlıdır.¹⁹²

¹⁸⁹ ARENS and LOEBBECKE, a.g.e., 1994, s.241.

¹⁹⁰ Larry F. KONRATH, "Auditing a Risk Analysis Approach" 5 Edition, South-Western, Thomson Learning, 2001, s.152.

¹⁹¹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.252.

¹⁹² AKSOY, a.g.e.,2006, s.270-271.

Her işletme iddiası için uygulanacak denetim teknikleri farklı olacağından, katlanılacak risk dereceleri de farklı olmaktadır. Örneğin; nakit işlemlerinde, alacak işlemlerinden daha fazla risk bulunmaktadır. Dolayısıyla denetim riskinin saptanması ve bunun için gerekli olan risk unsurları, denetçilerin değerlendirmelerinde göz önünde bulundurmaları gereken önemli konulardandır.¹⁹³

Toplam denetim riski, bağımsız denetçinin kabul edilebilir olduğu düşündüğü risk düzeyidir. Bu risk düzeyinin tamamlayıcısı denetim görüşünün temelini oluşturduğundan, denetim riski düşük seviyede belirlenmelidir.¹⁹⁴

Denetçi, görüşünden ne kadar emin olmak ve güvenilirliğinin de yüksek olmasını isterse, denetim riskini o kadar düşük belirleyecektir. Örneğin denetçi %98 denetim güvenilirliği öngördüğünde, karşı karşıya kalacağı risk derecesi %2 olacaktır. Bu nedenle bu iki unsur arasında ters işleyen bir orantı söz konusudur.¹⁹⁵

Denetçi, işletmede yönetimin taraf tutup adil davranmadığını düşünüyorsa, iç kontrolün aksaklıkları olduğuna ve beklenmeyen olguların tespit edileceğine yönelik kanıtları mevcut ise denetçi bu durumda yüksek güven düzeyi belirlememesi gerekir.¹⁹⁶

Denetim çalışmaları süresince, denetçi uygulamada olan bütün denetim tekniklerini uygulamış dahi olsa, söz konusu denetim riskini sıfıra indirmesi mümkün değildir. Fakat denetçiden istenen risk faktörlerini mümkün olan minimum seviyeye indirmesi beklenmektedir. Bu nedenle denetçi denetim planını yaparken, denetim faaliyetlerinin yürütürken gerekli olan mesleki özeni gösterdiğinde, söz konusu risk asgari düzeye inecektir.¹⁹⁷

Denetim Riski Modeli'nde risk seviyeleri kadar önemlilik seviyesinin tespiti de dikkat edilmesi gereken bir husustur. Denetçi mali tablolarda ortaya çıkması muhtemel her yanlışlık veya hatayı dikkate almak durumunda değildir, söz konusu muhtemel hata

¹⁹³ BOZKURT, a.g.e., 2015, s.117

¹⁹⁴ KONRATH, a.g.e., 2001, s.152.

¹⁹⁵ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.105.

¹⁹⁶ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.252.

¹⁹⁷ USUL, a.g.e. Ankara 2013, s.85.

veya yanlışlıklardan sadece önemli olduğuna kanaat getirdikleri üzerinde yoğunlaşması makul güvence sağlamak için yeterli olacaktır.¹⁹⁸

Önemlilik olgusunda, bir büyüklüğün ölçüsü belirlenirken, risk kavramında ise, belirsizliği ölçmek amacıyla kullanılır. Bu nedenle önemlilik ve risk birbiriyle yakın ilişkili iki kavramdır. Denetim çalışması bu iki bileşen ile olursa anlam kazanır ve planlanan kanıt miktarı belirlir.¹⁹⁹

Burada neyin önemli olduğu yani önemlilik seviyesinin tespiti de yine denetçinin mesleki yargısına dayanmaktadır. Bu yönden önemlilik, denetim riski ile unsurlarına ilişkin seviyelerin tespitinde Denetim Riski Modeli'ne dâhil olmaktadır.

Başka bir deyişle denetçi denetim riskine yönelik mesleki yargılarda bulunurken hem denetim riskinin unsurları olan yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski seviyelerine ilişkin, hem de önemlilik seviyesine ilişkin görüş oluştururken GKGDS çerçevesinde ve onlara aykırı olmayacak şekilde kendi mesleki yargısına başvurmaktadır.²⁰⁰

Anlatılanların gözetiminde herhangi bir işletmede denetim riskinin olmaması mümkün değildir. İşletmelerin iç kontrol sistemlerinden yahut içinde buldukları risk faktörlerinden veya denetçinin riskli alanları tespit edememesinden dolayı risk her zaman var olacaktır. Riski yok etmek mümkün olmadığından, riski azalmanın yolları aranmalıdır.

Denetim riski modeli başlığı altında, denetim riskini oluşturan bazı faktörlere yer verilmeyle birlikte, denetim riski modelinde belirtilen risk unsurları oluşturulacaktır.

2.2.Denetim Riskinin Unsurları

Denetim riskini tespit etmek için kullanılan denetim risk modeli, denetimin riskini değerlendirilmesini etkileyecek faktörleri göz önünde bulundurarak, denetim riskini

¹⁹⁸ Nalan AKDOĞAN, “ Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 2011, s.12.

¹⁹⁹<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/DENET%C4%B0MDE%20R%C4%B0SK%20DE%C4%9EERLEND%C4%B0RME%20Y%C3%96NTEMLER%C4%B0N%C4%B0N%20UYGULANMASI.pdf> (Erişim Tarihi: 20.06.2017)

²⁰⁰ AKDOĞAN, a.g.m., 2011, s.12.

makul seviyede tutması için denetim tekniklerini planlamasına olanak sağlar. Denetim risk modelinde ifade edilen risk unsurları aşağıdaki gibidir.²⁰¹

2.2.1.Yapısal (Doğal) Risk

Yapısal risk, iç kontrol sisteminin etkinliği dikkate alınmadan mali tablolarda önemli yanlışlıkların (hata, hile ve usulsüzlük) bulunma olasılığının bir ölçüsüdür.²⁰²

Yapısal risk denetçiden bağımsız olarak ortaya çıktığından, denetçinin bu riskleri büyük oranda kontrol etme gücü yoktur. Dolayısıyla denetçi bu riski kontrol edemez, sadece etkilerini (büyüklüğünü) değerlendirmeye çalışabilir.²⁰³ Tamamen işletmedeki mevcut durumdan etkilenmektedir.²⁰⁴

Bir diğer tanıma göre;²⁰⁵

“Yapısal risk, ilgili kontrol önlemlerinin olmadığı varsayımı altında, tek ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermesi olasılığıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı, mevzuat veya muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler, denetçinin yapısal riski değerlendirirken genel olarak dikkate alması gereken faktörlerdir.²⁰⁶

İşletmenin çevresel ve tabii niteliklerinden doğan ve mali tabloların hatalı ve yolsuzluk içermesi ihtimali, yapısal riski doğurur.²⁰⁷ Bu risk tahmine dayanan bazı işlem türlerinde ve hesap kalanlarında diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Örneğin; teknolojik buluşlar dolayısıyla işletmenin elinde kalan stoklar değersiz hale gelmiş olabilir. Fakat dönem sonunda uygun değerlendirme ölçüleri kullanılıp değer düşüklüğü

²⁰¹ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.225-226.

²⁰² GÜREDİN, a.g.e., 2014,s.226.

²⁰³ Timothy J. LOUWERS, Robert J. RAMSAY, David H. SINASON, Jerry R. STRAWSER, Jay C. THIBODEAU, “**Auditing & Assurance Services**”, McGraw-Hill/Irwin, (2005), s.85.

²⁰⁴ <http://www.smmmdershanesi.com/denetim-riskleri.html> (Erişim Tarihi: 21.06.2017)

²⁰⁵ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), madde 8 (a), s.4.

²⁰⁶ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.128.

²⁰⁷ AKSOY, a.g.e., 2006, s.272.

karşılıkları doğru hesaplanmazsa, stoklar mali tablolarda gerçek değerinden daha farklı gösterilmiş olur.²⁰⁸

Dolayısıyla göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri, önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerinin tutarlarına göre daha az risk taşımaktadır.²⁰⁹

İşletmenin iç kontrol sisteminin etkin çalışmadığı varsayımıyla, bazı işlem çeşitlerinin belirli niteliksel özellikleri nedeniyle hatalı kaydedilmesi yahut hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalanlarının hatalı olması ve bu hesapların tek başına ya da bağlantılı hesaplar ile birleştiğinde önemli bir boyuta ulaşması sonucunda oluşan risktir. İyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamını içerir.²¹⁰

Mali tablo düzeyindeki doğal riskler işletme riskleri olarak adlandırılmaktadır. Bütün işletmeler kendilerinden kaynaklanan ya da dış etkenlerden kaynaklanan işletme risklerine sahip olup, iyi yönetim risklerin etkisini hafifletir. Denetçinin mali tablolarda önemli yanlışlık riskine yol açacak işletme risklerini tespit ederken kullandığı denetim tekniklerine örnek olarak yöneticilerle görüşmek, işletmeyi (depoları, şubeleri vs.) gözlemlemek, işletme bütçesini incelemek, düzenleyici kurumlar ve yasal yetkililerle görüşmek, şirket mali raporlarını incelemek gibi.²¹¹

Denetçi esas itibariyle yapısal risk hakkındaki bilgiyi işletme çevresinin ve faaliyetlerinin tanınması aşamasında elde eder. Burada elde ettiği bilgiler ile işletmenin geçmiş dönemlerindeki bilgileri birleştirir ve dikkat çeken hususları tespit eder. Karmaşıklık arttıkça riskin artacağına yönelik tespitler şunlardır;²¹²

²⁰⁸ KARACAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2016, s.128.

²⁰⁹ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), madde 8 (a), s.4.

²¹⁰ KAVAL, **a.g.e.**, 2003, s.76.

²¹¹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.254.

²¹² KAVAL, **a.g.e.** 2003, s.77.

- Muhasebeleştirme ve değerlendirme tekniklerinde farklı muhasebe politikası uygulayabilme olanakları,
- Hesaplama ve rakamsallaştırma koşulları kapsamındaki zorluklar,
- Hesap kalemlerinin diğer hesaplarla ilişkisi ve büyüklüğü,
- Varlıkların kolaylıkla çalınabilir olması.

Denetçi, yanıltıcı bilgi olasılığının yüksek olduğuna karar verirse, yapısal riskin yüksek olduğu sonucuna varacaktır. Belirli bir denetim alanındaki yüksek riskli görülen alanlar için daha çok denetim kanıtına ihtiyaç duyulur. Bu nedenle yüksek yapısal risk için denetim kanıtının artırmanın yolu, riskli bölgeler için denetim ekibinde, deneyimli personelin bu alana atanmış olmasıyla gerçekleşir.²¹³

2.2.2.Kontrol Riski

Kontrol riski, iç kontrol yapısı tarafından tespit edilemeyen bir işlem sınıfı veya hesap kalemlerindeki bir hatanın, diğer işlem sınıflarındaki ya da hesap kalemlerindeki hatalarla bir araya geldiğinde önemli olabilmesi riskidir.²¹⁴ Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkinliğinin bir sonucudur.²¹⁵ Bu nedenle iç kontrol yapısının etkinliğine bağlı olarak değişir.²¹⁶

Bağımsız denetçi, kontrol risk seviyesini saptamak amacıyla işletmenin iç kontrol yapısını bir değerlemeye tabi tutarak vardığı sonuç doğrultusunda, iç kontrolün işleyişine göre kontrol risk düzeyini belir.²¹⁷

Etkili bir iç kontrol yapısının varlığında kontrol riski azalacak, zayıf olan iç kontrolün varlığında ise risk yükselecektir. İşletmelerde kontrol riskinin sıfıra indirilmesi mümkün olmayıp; iç kontrol yapıları, işletmelerde oluşabilecek hataları tespit etme de %100 güvenilirliğe sahip değildir.²¹⁸ Bunun sebebi, iç kontrol sistemi kurulmasındaki

²¹³ ARENS Alvin A., ELDER Randal J., and BEASLEY Mark S., **Auditing and Assurance Services, an Integrated Approach**, Fourteenth edition, Pearson, 2012, s.281-282.

²¹⁴ Melih ERDOĞAN, Nurten ERDOĞAN, Nuran CÖMERT, Münevver YILANCI, ‘‘Denetim’’, Anadolu Üniversitesi Yayını no:2618, 1.Basım, Eskişehir, 2012, s.31.

²¹⁵ BOZKURT, a.g.e., 2015, s.114.

²¹⁶ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.129.

²¹⁷ USUL, a.g.e., 2013, s.87.

²¹⁸ BOZKURT, a.g.e., 2015, s.114.

doğal sınırlamalar nedeniyle tüm yanlışlıkların bulunması ve düzeltilmesi sağlayamadığından kontrol riski hiçbir şekilde sıfır olamaz.²¹⁹

Denetçiler, kontrol riskini % 100 den daha küçük bir orana uyarlamadan önce, şu üç aşamadan geçmek zorundadır; işletmenin iç kontrol yapısının anlayışını kavramak, bu anlayışa bağlı olarak iç kontrol yapısının ne kadar etkin çalıştığını değerlendirmek ve son olarak da iç kontrolün etkinliğini test etmektir. Bunların birincisi olan ‘’anlayış’’ gereksinimi bütün denetimlerle alakalı olup, diğer ikisi ise; denetçinin kontrol riskini maksimumum altında seçtiğinde, gerekli olan risk adımlarını değerlendirmesidir.²²⁰

Doğal risk unsurunda olduğu gibi kontrol riski üzerinde de denetçilerin etki sahibi olma olanakları bulunmamaktadır. İç kontrol yapısının kurulması ve yürütülmesi tamamen işletmenin sorumluluğunda olduğundan, denetçiler kontrol riski düzeyinin azaltılmasında söz sahibi değillerdir.²²¹ Fakat; müşteri işletmenin sahip olduğu koşullara göre risk olasılığını tahmin edebilirler.

Kontrol riskinin denetimin planlanması aşamasında her denetim alanı için belirlenmesi gerekir. Bu risk düzeyleri denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin niteliğiyle, kapsamıyla ve zamanlamasıyla yakın ilişkilidir.²²²

Bağımsız denetçilerin katlanacakları kontrol riskini belirlemek amacıyla yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibidir:²²³

- İşletmenin iddialarıyla ilgili olarak oluşturulmuş iç kontrol yapısını tanımaya yarayan teknikleri uygularlar.
- İşletmede uygulandığı belirtilen kontrol politika ve tekniklerini test ederler.

²¹⁹ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.129.

²²⁰ ARENS and LOEBBECKE, a.g.e., 1994, s.242-243.

²²¹ BOZKURT, a.g.e., 2015, s.114.

²²² Elif KARAKAŞ, ‘’ Denetim Riskinin Değerlendirilmesinde Kazanç Temelli Oransal Değişkenler’’ Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Samsun 2016, s.23.

²²³ BOZKURT, a.g.e., 2015, s.114.

2.2.3. Tespit Edememe Riski (Ortaya Çıkarama Riski)

Bu risk, denetçinin önemli olabilecek bir beyanda mevcut olan bir yanlış beyanı tespit edememe riskidir.²²⁴

Denetim amaçlarından biri belki de en önemlisi mali tablolara yansıyan önemli hata, hile ve yanlışlıkların denetim çalışmalarıyla ortaya çıkartılmasıdır. Bu amacın gerçekleşmesi için, denetçiden iç kontrol ve muhasebe sistemleri tarafından önlenemeyen veya tespit edilemeyen önemli hata ve yanlışlıkları, yapacağı denetim çalışmalarıyla bulması beklenir. Ancak, iç kontrol ve muhasebe sistemleri tarafından önlenemeyen, denetçi tarafından bulunması beklenen, fakat denetçinin de yaptığı denetim çalışmaları sonucunda bulamadığı hatalardan kaynaklanan risk tespit edememe riskini oluşturur.²²⁵

Yapısal ve kontrol risklerinin aksine tespit edememe riski denetçinin etkin çalışmaları neticesinde değişebilecek risktir. Dolayısıyla risk düzeyinin saptanması denetçinin kendi iradesine bağlıdır.²²⁶

Tespit edememe riski denetçinin uyguladığı denetim tekniklerinden yararlanarak topladığı kanıtların etkin olup olmadığına göre değişkenlik gösterir. Ancak denetçinin; işlem türleri ve hesap kalanlarının tamamını incelemesi denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle mümkün olmadığından, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfır olmaz.²²⁷

Tespit edememe riski, örnekleme ile ilgili veya örnekleme dışı belirsizlikler sebebiyle oluşmaktadır. Örnekleme hatası, genellikle denetçinin bir hesap kalanı veya işlem sınıfının tamamını inceleyememesi gerçeğidir. Örnekleme dışı nedenler ise uygun olmayan denetim tekniklerinin seçilmesi ve yanlış uygulanması, denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması ile deneyimsiz personel kullanılması ile ilgilidir.²²⁸

Hataların ortaya çıkarılabilme olasılığını artırmak için uygulanacak olan denetim tekniklerinin niteliği, kapsamı ve zamanlaması doğru ve etkin olarak saptanması, önemli hata ve yanlışlıkların ortaya çıkarılmama riski denetçi tarafından kontrol

²²⁴ BDS 200 Md, 13 (J)

²²⁵ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.129.

²²⁶ BOZKURT, **a.g.e.**, 1998, s.109.

²²⁷ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.129.

²²⁸ ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.32.

edilebilmektedir. Bu riskin tespiti için aşağıdaki faktörler üzerinde de önemle durulmasında fayda vardır.²²⁹

- Doğal riski yüksek olan mali tablo kalemleri,
- Müşteri işletmede yeni muhasebe ilkelerinin uygulanması, halen uygulanmakta olan muhasebe prensiplerinde değişiklikler ve bununla ilişkili özel dikkat isteyen kalemler,
- Hataları ortaya çıkaramama riski, denetçi için gerekli olan kanıt miktarının saptanmasında önemli rol oynar. Toplanacak kanıt miktarı az olarak tespit edilirse, hataların ortaya çıkarılmama riski daha fazla olmaktadır. Toplanacak kanıt miktarının tespit edilmesi için istatistiki örnekleme tekniğine başvurulabilir.

Kısacası denetçiden riski tamamen ortadan kaldırılması beklenemeyeceğinden, risk unsurlarına yeterli planlama, denetim personelinin düzgün atanması, mesleki yargının uygulanması, gözetim ve yürütülen denetim çalışmalarının incelenmesi ile asgari düzeye indirilebilir.²³⁰

2.4.Risk Değerlendirme Teknikleri

Denetçinin, denetim süresince gerçekleştireceği denetim faaliyetlerinin genel kapsamını belirleyerek, üzerinde önemle durması gereken hususlardan biri iç kontrol yapısının değerlendirilmesidir.

Söz konusu standarda göre; denetimin planlanması ve denetime yönelik oluşturulacak testlerin yapısını, kapsamını ve miktarını saptamak amacıyla, sonra yapılacak testlere dayanak oluşturması için denetçi tarafından işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve bu konu hakkında detaylı bilgi alıp değerlendirmesi sürecidir.²³¹

BDS 315 “ İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi’nin 3 üncü paragrafında belirtildiği üzere

²²⁹ KARAKAŞ, a.g.t., 2016, s.26-27.

²³⁰Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No:22) Başlangıç Hükümleri, Birinci Kısım, md.10.

²³¹ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.146.

denetçinin hedefi, işletmenin iç kontrolü dâhil olmak kaydıyla, işletme ve çevresini tanımak yoluyla, mali tablo ve yönetim beyanatu seviyesinde hata veya hileden kaynaklanan önemli hata risklerini saptamak ve değerlendirmektir. Böylelikle değerlendirilecek önemli hata risklerine karşı gerçekleştirilecek işlerin planlanıp uygulanmasında bir dayanak oluşturmak amaçlanmaktadır.²³²

Enron şirketi ile başlayıp tüm dünyaya yayılan ve küresel etki yaratan muhasebe ve denetim sorunları sonrasında, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesi hususu, uluslararası meslek kuruluşları kararları ve her ülkenin kendi mevzuatlarında yaptıkları yasal düzenlemelerle daha sık kurallara bağlanmış ve zorunlu hale getirilmiştir.²³³

Bu nedenle Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin 11. Maddesinde iç kontrol;²³⁴

"İç kontrol yapısı, işletme yönetimi, yönetimden sorumlu kişilerce ve ilgili personel tarafından; işletmenin hedeflerine ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir." şeklinde tanımlanmaktadır.

İç kontrol yapısının oluşturulmasından mesul olanlar tarafından, işletmenin bağlı bulunduğu mevzuat kapsamında, mali tabloların bütün önemli unsurlarıyla gerçeği doğru şekilde yansıtabilecek biçimde hazırlanmasına mani olabilecek risklerin saptanması ve bu risklerin yönetiminin sağlanması gerekmektedir. Bunlar işletme yönetiminin sorumluluğundadır.²³⁵

Risk değerlendirme ile ilgili teknikler denetimle ilgili risklerin mali tablolar ve iddiaların değerlendirilmesini sağlamaya yönelik elde edilen denetim kanıtlarını kapsamaktadır. Ancak, elde edilen bu kanıtlar tek başlarına yeterli değildir. Risk

²³² BDS 315, 3 prg.

²³³ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.146.

²³⁴ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri X, No:22, 10.Kısım, Madde 11, Resmi Gazete, 12.06.2006 Tarih ve 29196 Mükerrer Sayı.

²³⁵ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.156.

değerlendirme tekniklerinin uygulanmasıyla sahip olunan kanıtların, kontrol testleri ya da maddî doğruluk testleri gibi ilave denetim teknikleriyle desteklenmesi zorunludur.

Denetçiler, gerçekleştirecekleri risk değerlendirme tekniklerini ve müşterinin tanımlanmasına ilişkin anlayışın kapsam ya da derinliğini belirlemede, mesleki yargılarından yararlanmaktadır.²³⁶

Denetçi bu amaçla, gerek mali tablo düzeyinde gerekse tek tek işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik yönetim beyanatı kapsamında önemli hata risklerini, risk değerlendirme tekniklerini uygulayarak belirler. Bu sayede denetim görüşüne dayanak oluşturacak denetim kanıtlarını da sağlamış olur.²³⁷

Denetçinin denetim sürecinin sonunda hazırlamış olduğu standart denetim raporunun görüş bölümünde yer alan iki cümle önemlilik ve risk kavramlarına işaret etmektedir. Söz konusu ifadeler; ***“Biz denetim çalışmalarımızı genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirdik. Söz konusu standartlara göre, mali tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin makul güvenceye ulaşabilmek için denetim çalışmaları planlandı ve uygulandı”***.

İtalik harflerle belirtilen kavramlardan, ‘makul güvence’ ile anlatılmak istenen, denetçi olumlu görüş de açıklasa mali tablolar hakkında belirli ölçüde risk hala mevcut olmasıdır. Mali tabloların ‘önemli yanlışlıklar’ içermemesi ise; denetçinin sorumluluğunun önemli mali bilgilerle sınırlı olduğunu vurgulamak içindir. Bu nedenle denetçinin denetim çalışmaları süresince önemsiz yanlışlıklar üzerinde durmaması gerekir.²³⁸

BDS 315'e göre, denetçi iç kontrol yapısı dâhil olmak üzere müşterisini tanımak amacıyla bazı risk değerlendirme tekniklerini uygulamalıdır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır.²³⁹

- İşletme içinde ilgililerle ve yöneticilerle görüşmeler,
- Analitik İnceleme Teknikleri,

²³⁶ Zehra HABERAL, ” Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik” Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2016, s.46.

²³⁷ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.156.

²³⁸ SELİMOĞLU ve UZAY, a.g.e., 2014, s.94.

²³⁹ SELİMOĞLU Ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.249.

- Gözlem ve İncelemedir.

Yukarıda sayılan bilgi edinme durumlarının her biri için denetçi, değerlendirme tekniklerinin tamamını uygulamak zorunda değildir. Ancak bağımsız denetçi, kullandığı tüm risk değerlendirme tekniklerini işletmeyi, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerini gerektiği şekilde anlamasını sağlayacak şekilde uygular.²⁴⁰

2.4.1. İşletme İçinde İlgililerle Ve Yöneticilerle Görüşmeler

İşletme içinde ilgililerle ve yöneticilerle görüşmelerin hedefi; denetlenen işletmeyi tanımak ve var olan farklı risk kaynaklarını değerlendirmektir. Denetçi bu aşamada denetlenen işletmede yönetim kademesinden, ortaklara ve çalışanların da içinde bulunduğu tüm gruplardan ayırım gözetmeksizin, süreçler, olağan ve olağandışı olaylar, iç kontrolün işleyişi, önemli iş riskleri konularında bilgi sorgulaması yapması faydalıdır.²⁴¹

Yönetiminde iç denetim işlevindeki uygun kişilerce ve denetçinin yargısına göre hata ya da hile kaynaklı önemli hata risklerinin saptanmasında yardım edebilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması ile denetçinin denetlenen işletmeyi anlamasına yardımcı olması ve işletmeye dair olası risk noktalarının tanımlanmasıyla ilerleyen süreçtir.²⁴²

Bağımsız denetçinin sorgulamalar neticesinde edindiği bilgilerin çoğunluğunu, yönetimden ve mali raporlamadan sorumlu olan kişilerden elde etmektedir.²⁴³ İşletmenin iç kontrolden, üretim departmanına ve diğer bölümlerinde görev alan yetkililerden bilgi toplanması önemli hata riskinin değerlendirilmesinde değişik bir boyut kazandırır.

İç denetim işlevi, çalışmalarını yürütürken işletmenin faaliyetleri ve iş hayatına ilişkin riskler hakkında fikir sahibi olabilir ve çalışmaları neticesinde, belirlenmiş kontrol

²⁴⁰ Şenol BABUŞCU, Adalet HAZAR, Sezercan BEKTAŞ, ‘‘Denetim’’ Öz Baran Ofset Yayınları, Ankara, 2014, s.84.

²⁴¹ Nuran CÖMERT, Şaban UZAY, Seval Kardeş SELİMOĞLU, Süleyman UYAR, ‘‘Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim’’, Sakarya Üniversitesi, SAÜSEM Yayınları, 1.basım, Sakarya 2013, s.148.

²⁴² BDS 315, 6 prg.

²⁴³ BDS 315, A6 prg.

eksiklikleri veya riskleri gibi bulgular elde edebilir. Elde edinilen bulgular neticesinde denetçinin işletmeyi tanıması, risk değerlendirmesi veya denetimin diğer yönleri açısından değerli girdiler sağlayabilir.²⁴⁴

İç denetim işlevi içinde sorgulanacak uygun kişiler, iç denetim birimi başkanı gibi veya şartlara bağlı olarak işlevin diğer personeli gibi denetçinin yargısına göre uygun bilgi, deneyim ve yetkiye sahip kişilerdir. Ayrıca denetçi, bu kişilerle gerekli gördüğü takdirde düzenli toplantılar yapmayı uygun görebilir.²⁴⁵ Denetçinin bu çalışma kapsamında yönelteceği bazı soru örnekleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

²⁴⁴ BDS 315, A9 prg.

²⁴⁵ BDS 315, A12 prg.

Tablo 5: İşletme İçinde İlgililer ve Yöneticilerin Sorgulanması.

SORGULANAN TARAF	SORGU KONUSU
Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olan Kişiler (İşletme yönetimine dahil olmamak kaydıyla)	-Mali tabloların hazırlandığı ortam, -İşletmede hile/hata risklerini cevaplama ve saptamada yönetim süreçlerinin gözetimi ve yönetimin bu risklerin etkisini azaltmak için oluşturduğu iç kontrol, İşletmeyi etkileyen her türlü hile iddiası şüphesine ilişkin bilgiler, -Yönetimden sorumlu olanların katıldığı toplantılarda bulunma ve eski toplantı tutanaklarının okunması.
Yönetim Ve Mali Raporlamadan Sorumlu Kişiler	-Yönetimin mali tablolarda hata ve hilelerden kaynaklanan önemli hata riskleri hakkındaki değerlendirmeleri ve bu değerlendirmelerin içeriği, kapsamı, -Yönetimin işletme yapısında oluşturduğu iletişim süreci, -İşletme kültürü ve değerleri, -Yönetimin faaliyet biçimi, -Yönetimin teşvik planları, -Yönetim kuralları çığneme potansiyeli, -Hile veya hile şüphesi hakkında bilgiler, -Tahminlerin nasıl oluşturulduğu, -Mali tablo hazırlama ve gözden geçirme süreci, -Yönetimin kurumsal yönetimden sorumlu olanlar ile iletişimi (varsa).
Kilit çalışanlar (satın alma, bordro, muhasebe v.b.)	-İş süreçleri ve olağan olmayan durumlar, Karmaşık veya olağan olmayan işlemlerin başlatılması, işlenmesi veya kayıt edilmesi, -Yönetimin kuralları çığneme düzeyi, -Kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve uygulanması
Pazarlama ve Satış Personeli	Pazarlama stratejileri ve satışların gelişim süreci, Satış performans teşvikleri, Müşterilerle sözleşmeye dayalı anlaşmalar, Yönetimin kuralları çığneme düzeyi.

Kaynak: Bozkurt Nejat, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitim Ders Notları, Ankara 2012, s.102.

2.4.2. Analitik İnceleme Teknikleri

Karşılaştırmalı tablolar, eğilimler, oranlar gibi teknikler kullanarak gerçekleştirilen Analitik İnceleme Teknikleri, denetçinin işletmeyi mali ve mali olmayan veriler arasındaki analizini kapsar.²⁴⁶

Mali bilgilerin değerlendirilmesini sağlayarak olağan dışı veya beklenmedik ilişkilerin, hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıkların belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur ve önemli miktarda farklılık arz eden diğer bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların araştırılmasına olanak tanır.²⁴⁷

Analitik inceleme teknikleri, risk değerlendirme aracı olarak kullanılan, mali raporlama ve bağımsız denetime etki eden unsurların saptanmasına yardımcı olur. Bağımsız denetçi ilk olarak, var olabileceğini düşündüğü olgular hakkında makul olarak beklentiler geliştirir. Söz konusu beklentiler kayıtlı rakamlarla karşılaştırılır ve tespit edilen farkları önemli hata riski olarak değerlendirir.²⁴⁸

Analitik teknikler sadece denetimin başlangıç aşamasında değil, denetim sürecinin bütün aşamalarında yani planlama, kanıt toplama ve raporlama aşaması olmak üzere üç aşamada kullanılmaktadır.²⁴⁹

Özellikle analitik inceleme tekniklerinin bu üç aşamada kullanılması, en uygun denetim tekniğinin seçilmesiyle birlikte denetim etkinliği açısından büyük ölçüde artacaktır.²⁵⁰

Denetimin planlanması aşamasında, işletmenin faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme tekniği olarak, denetim programının yürütülmesi aşamasında, işletmenin sunduğu bilgi ve belgelerle yaptığı açıklamalardaki

²⁴⁶ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.149.

²⁴⁷ ŞAHMAROĞLU, **a.g.t.**, 2016, s.70-71

²⁴⁸ BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.85.

²⁴⁹ AKSOY, **a.g.e.**,2006, s.274.

²⁵⁰ Adnan DÖNMEZ ve Ayten ERSOY, ‘‘Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerinde Bir Araştırma’’, Bilig, sayı:56, 2011, s.123.

<http://docplayer.biz.tr/3677478-Bagimsiz-denetim-surecinde-analitik-inceleme-prosedurleri-turkiye-de-spk-dan-yetki-almis-denetim-firmalari-uzerine-bir-arastirma.html>

önemli hata riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde maddi doğruluk testlerinden daha etkili ve etkin olduğu kanaatine varıldığında, bağımsız denetim tekniği olarak ve denetimin tamamlanması aşamasında mali tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılırlar.²⁵¹

Çünkü planlama aşaması denetimin temel taşı olarak bütün bir denetim süreci boyunca yapılacak olan çalışmaların planlanmasını kapsar ve denetimin kalitesini belirlemede önemli rol oynar. İşte bu noktada denetçinin iyi bir denetim planı hazırlayabilmesi için mesleki şüpheciliğini de kullanarak detaylı bir inceleme yapması gerekir. Dolayısıyla sonuç olarak etkin ve etkili bir denetim ortaya çıkar.²⁵²

Tablo 6: Analitik İnceleme Teknikleri

Ne yapılır?	Nasıl yapılır?
Veriler Arasındaki İlişkileri Belirle	<ul style="list-style-type: none">Gerçekleşmesi beklenen bilginin değişik türleri arasında makul ilişkilere yönelik beklentiler geliştirmek.Mümkün olduğunda bağımsız kaynaklar kullanılarak bilginin kaynağının araştırılması. Mali ve mali olmayan bilgi şunları içerebilir: <ul style="list-style-type: none">Önceki dönemlerle karşılaştırılabilir mali tablolar, geçici ya da yıllık verilerden değerlendirmeleri de içeren bütçeler, tahminler ve değerlendirmeler,İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve mevcut iktisadî koşullar.
Karşılaştır	<ul style="list-style-type: none">Kaydedilen tutarlardan geliştirilen kayıtlı tutar ya da oranlarla, beklentilerin karşılaştırılması.
Sonuçları Değerlendir	<ul style="list-style-type: none">Sonuçları değerlendir,Alışılmadık ya da beklenmeyen ilişkiler bulunduğu önemli yanlış beyan riskini göz önünde bulundur.

Kaynak: Cömert Ve Diğerleri, a.g.e., Sakarya Üniversitesi, 2013, s.198.

²⁵¹ KARACAN ve UYGUN, a.g.e. 2016, s.277.

²⁵² AKSOY, a.g.e., 2006, s.274.

2.4.3. Gözlem ve İnceleme

Gözlem ve inceleme tekniği, işletme yönetimi ve diğer kişiler hakkındaki soruşturmaları destekleyerek, işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkiler konusunda bilgi sağlamaktadır.²⁵³

BDS 520'ye göre risk değerlendirme teknikleri, denetim süresince bilgi toplanması, güncelleştirilmesi ve analiz yapılmasına yönelik süreklilik gösteren dinamik süreçler bütünüdür. Mali tablo ve iddia seviyesindeki risklerin değerlendirilmelerini desteklemek üzere ihtiyaç olan denetim kanıtlarını sağlamaya yöneliktir. Fakat elde edilen kanıtlar tek başına yetersizdir. Denetimin risk yanıtı sürecinde, temin edilen kanıtlar, kontrol testleri ya da kapsamlı teknikler gibi ek denetim teknikleri ile tamamlanmalı ve gerekli görüldüğü takdirde söz konusu testler, risk değerlendirme teknikleriyle eş güdümlü olarak gerçekleştirilme imkânına sahiptir.²⁵⁴

Gözlem ve incelemeye yönelik yürütölen çalışmalarda izlenmesi gereken hususlar genellikle aşağıdaki gibidir;²⁵⁵

- İşletmenin faaliyetleri ile işlemlerinin gözetime tabi tutulması,
- İç kontrol rehberinin, işletme stratejileri ve planına ilişkin belgeleri, ilgili kayıtları incelenmek ve değerlendirmek,
- İşletme yönetiminde hazırlanmış ara dönem mali tablolarla raporlar ve yönetimden sorumluların toplantı tutanaklarının incelenmesi,
- İşletmeye ait üretim tesislerinin gezilmesi ve
- Elektronik ortamda gerçekleştirilen mali raporların ayrıntılı olarak izlenmesi.

Gözlem ve inceleme tekniklerinin uygulanma şekli aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

²⁵³ BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.85.

²⁵⁴ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.150.

²⁵⁵ BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.85.

Tablo 7: Gözlem ve İnceleme

Teknik	Potansiyel Uygulama
Gözlem	<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin faaliyet gösterme şekli ve organizasyonu,• İşletmenin tesisleri ve tesis imkanları,• İç kontrol tekniklerinin işleyişi,• Yönetimin faaliyet tarzı ve iç kontrole karşı tutumu,• Kilit (önemli) politikalara uyum.
İnceleme	<p>İnceleme faaliyetlerini belgelendirirken göz önünde bulundurulacak hususlar:</p> <ul style="list-style-type: none">• İş planları, stratejiler ve öneriler,• İşletmelerle ilgili sektörel ve medya raporları,• Ana sözleşmeler ve taahhütler,• Düzenlemeler ve düzenleyici kurumlarla yazışmalar ve iletişim,• Avukatlar, bankalar ve diğer hisse sahipleriyle iletişim,• Muhasebe politikaları ve kayıtları,• İç kontrol rehberleri,• Yönetimin hazırladığı raporlar (performans verileri ve geçici mali tablolar),• Diğer raporlar, yönetim ile ilgili sorumluların toplantı tutanakları ya da danışman raporları gibi.

Kaynak: BOZKURT Nejat, **TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları**, Ankara 2012, s.104.

2.5.Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme

Denetçinin risk değerlendirme süreci sonunda yapacağı işler için rehberlik eden BDS 330, "Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Yapacağı İşler" standardının dipnotunda, söz konusu standardın BDS 200 ile birlikte ele alınması gerektiği vurgulanmıştır.²⁵⁶

BDS'ye göre; denetçinin, bir mali tablo denetiminde, daha önce belirlediği ve değerlendirdiği "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapması gerekenleri düzenlemiştir. Başka bir ifade ile denetçinin değerlendirdiği risklere karşılık olarak hangi yolları izleyeceğini düzenlemiştir.²⁵⁷ Bu işlemler iki türlü olabilir:²⁵⁸

²⁵⁶ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.277.

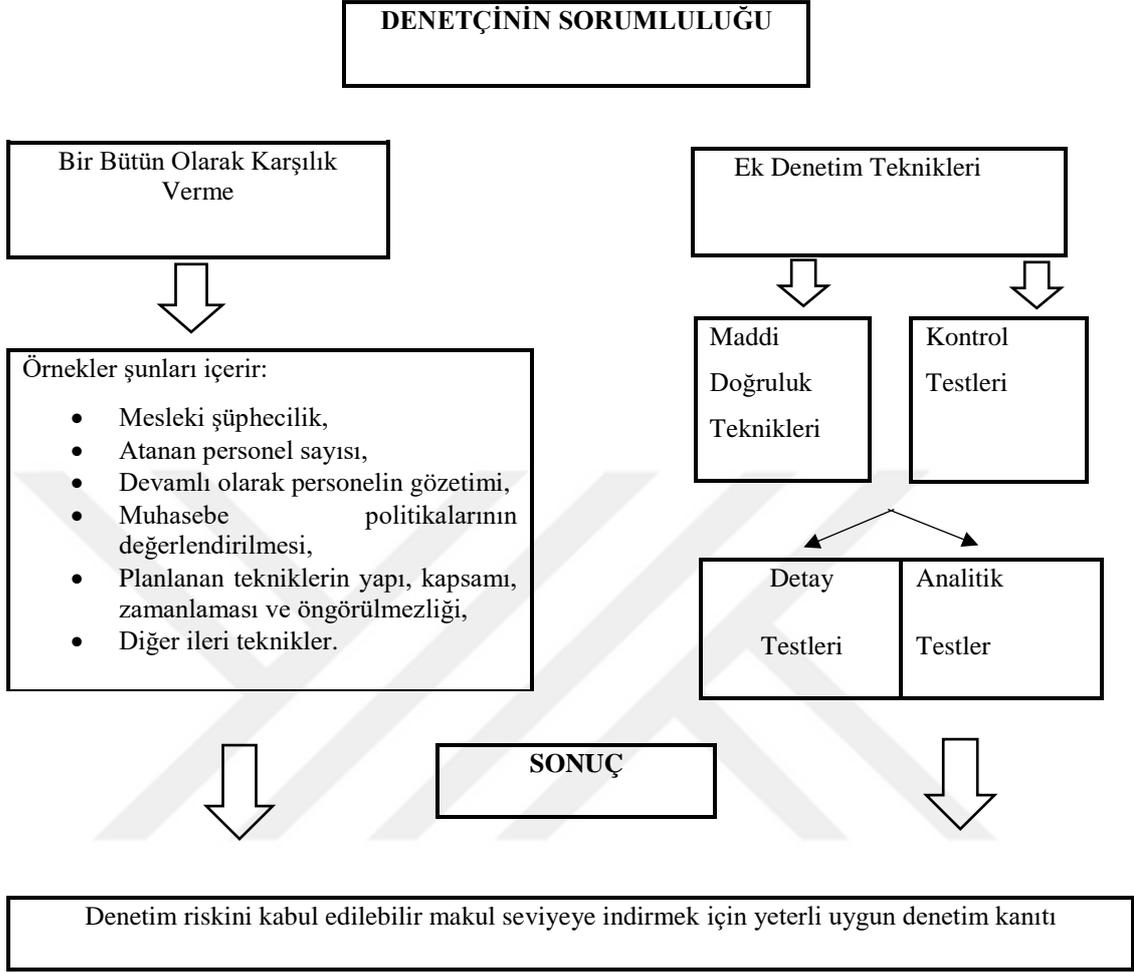
²⁵⁷ BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.99.

²⁵⁸ YILANCI ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2016, s.49.

- **Kontrol testi:** Yönetim beyanati seviyesinde önemli hataları önleme ya da tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmeye yönelik tasarlanmış denetim tekniğidir.
- **Maddi doğrulama tekniği:** Yönetim beyanati seviyesinde önemli hataları saptamak üzere tasarlanmış denetim tekniğidir. Maddi doğrulama teknikleri aşağıdakilerden oluşur:
 - ✓ Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve
 - ✓ Analitik maddi doğrulama teknikleridir.

Şekil 3’de denetim riskini kabul edilir makul bir düzeye indirmek maksadıyla uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplanmasına yardımcı olabilecek teknikler gösterilmiştir.

Şekil 3: Değerlendirilmiş Risklere Denetçinin Yanıtı



Kaynak: Selimoğlu ve Diğerleri, a.g.e., Ankara 2015, s.265.

2.5.1.Mali Tablo Düzeyinde Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri

Mali tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskleri, iddiaları etkileme olasılığı bulunan ve genel olarak mali tabloların tümünü ilgilendiren riskler olup, iddia seviyesinde önemli hata risklerini çoğaltan konular ile ilgilidir. Bu duruma örnek olarak; iç kontrollerin yönetimce ihmali v.b. gibi. Denetçi, mali tablo seviyesindeki riskleri genellikle hileden kaynaklanan riskleri incelerken tespit eder. Denetlenen işletmenin kontrol ortamındaki

eksiklikler, iktisadî koşullardaki dengesizlik gibi faktörlerde mali tablo seviyesinde risklerin varlığına neden olur.²⁵⁹

Mali tablo seviyesinde değerlendirilmiş önemli hata risklerine karşı yapılacak genel işlemler aşağıdaki gibidir:²⁶⁰

- Denetim ekibinde bulunanlara, mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin vurgulanması,
- Denetim ekibinde deneyimli personelin görevlendirilmesi veya uzmanların kullanılması,
- Denetim sürecinde yönlendirmenin artırılması ve gözetim yapılması,
- Uygulanacak risk değerlendirme tekniklerinin tercihine ek olarak ön görülemezlik unsurlarının konuya eklenmesi,
- Denetim tekniklerinin yapısı kapsamı ve zamanıyla ilgili genel değişikliğe gidilmesi. Örneğin; maddi doğrulama tekniklerinin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması gibi.

Denetçinin mali tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi neticesinde tayin ettiği risklere karşı olarak yapılacak işlemler, denetçinin kontrol çevresinden edinmiş olduğu konulardan etkilenmektedir. Etkinliği olan kontrol çevresine karşın, denetçinin iç kontrol yapısına ve işletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu denetim kanıtlarına olan güvenilirliği de yüksek olacaktır. Fakat kontrol çevresindeki eksikliklerin varlığında ise tersi bir etki yaratmakta ve uygulayacağı denetim tekniklerini etkilemektedir. Bu nedenle denetçinin etkinliği olmayan kontrol çevresine karşılık yapması gereken işlemler şunlardır: ²⁶¹

- Ara dönem yerine dönem sonu itibarıyla daha fazla denetim tekniğinin uygulanması.
- Maddi doğrulama teknikleriyle daha detaylı denetim kanıtlarının elde edilmesi.
- Denetim kapsamına dâhil edilecek yer ve birimlerin sayısının artırılması gibi.

²⁵⁹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.258.

²⁶⁰ BDS 330, A1 prg.

²⁶¹ Zehra Esmâ AKGÜL, ” İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Ve İç Denetim İşlevinin Bağımsız Denetimdeki Önemi”, Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi, 1 Sayı: 1 Nisan, Haziran 2016, s.78-79.

Dolayısıyla, denetçinin kontrol çevresine ilişkin değerlendirmelerinin denetçinin genel yaklaşımı üzerinde önemli bir etkisi vardır.

2.5.2.Yönetim Beyanı (iddia) Düzeyinde Değerlendirilmiş Önemli Yanlılık Risklerine Karşı Uygulanacak Denetim Teknikleri

Yönetim beyanatı seviyesinde tespiti yapılan risklere bağlı olarak denetçinin değerlendirmelerinde, ek denetim tekniklerinin tasarlanmasında ve uygulanmasında denetçinin uygun bir denetim yaklaşımı oluşturmasına zemin hazırlar.²⁶²

Çünkü söz konusu riskler, denetçinin iddia düzeyindeki risklerle ilgili kanıt elde etme çabalarıyla ileri denetim tekniklerinin yapısının, zamanının ve kapsamının daha iyi belirlenmesine yardımcı olur. Yönetim beyanatı seviyesinde risk değerlendirme çalışmaları, denetçiye mali tablo seviyesinde riskleri belirlemeye götürür.²⁶³

Denetçinin yönetim beyanatı seviyesinde belirlenmiş riskleri değerlendirmesi, bir başlangıç ölçütüdür. Bunlar:

- Uygun denetim yaklaşımının dikkate alınması,
- Ek denetim tekniklerinin tasarlanması ve gerçekleştirilmesi.

2.5.2.1.Uygun Denetim Yaklaşımı

Uygun denetim yaklaşımının tasarlanması ve ek denetim tekniklerinin uygulanması, mali tablolar ve yönetim beyanatları seviyesinde tespit edilen risklerin değerlendirilmelerine ilişkin olarak yapılmaktadır.

Değerlendirilmiş riskler hesap bakiyeleri, önemli işlem sınıfları ve açıklamalara ilişkin sonuçlar birbirinden farklılık göstereceğinden etkili denetim yaklaşımları kapsamında da değişiklik gösterecektir. Örneğin; yönetim beyanatları seviyesinde maddilik tekniklerinin uygulanması gerekli bir yol iken, hasılatın eksik olup olmadığı konusunun tespitinde kontrollerin test edilmesi uygun yol olacaktır.²⁶⁴

²⁶² BDS 330, A4 Prg.

²⁶³ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.214.

²⁶⁴ BOZKURT, **a.g.e.**, Ankara 2012, s.111.

Denetçinin elde etmesi gereken kanıtların iç kontrolün etkinliğine bağlılığı ve buna bağlı olarak aralarındaki ters yönlü ilişkinin de olması sonucunda denetçinin, ek denetim tekniklerinin yapı, zaman ve kapsamı gibi konularında hangi yaklaşımı kabul edeceği işletmenin iç kontrol sistemine bağlı olarak değişkenlik gösterecektir.

İç kontrol sistemindeki kontrollere itimat etmeyi tercih etmesi durumunda denetçinin, kontrol mekanizmasının etkinliğini değerlendirmek amacıyla kontrol testlerini uygulaması gerekir. Öte yandan denetçinin işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik olarak elde edinilen sonuçlara göre sisteme itimat edemeyeceği durumun varlığında ise, denetçi belirli yönetim beyanları için sadece maddi doğrulama tekniklerinin uygulanmasına karar verebilmekte ve dolayısıyla kontrollerin etkisini ilgili risk değerlendirmesinden çıkartmaktadır.

Son olarak denetçi işletmenin iç kontrol sistemine itimat etmeyi tercih etmiş fakat, maddi doğruluk tekniklerinin tek olarak yeterli ve uygun denetim kanıtının sağlanmadığı durumuyla karşı karşıya kaldığında, hem kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmeli hem de maddi doğrulama tekniklerini kullanarak bu iki yaklaşımı da benimsemelidir.²⁶⁵

2.5.2.2.Ek Denetim Tekniklerinin Oluşturulması ve Uygulanması

Denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla denetçi, mali tablo seviyesinde değerlendirilmiş olan risklere genel cevapları belirlemeli ve yönetim beyanları seviyesinde belirlenen bu risklere cevap verebilmek için ek denetim teknikleri tasarlamalı ve uygulamalıdır.²⁶⁶

Ek denetim teknikleri ile risk değerlendirme sonuçları arasında aynı yönde bir ilişki bulunmaktadır.²⁶⁷ Uygulanacak olan bu ek denetim tekniklerinin içerik, zamanlama ve kapsamı denetçinin kendi profesyonel yargısı ile belirlenmelidir.²⁶⁸

Bu süreçte ki ilk adım, ek denetim tekniklerinin tasarımı için temel oluşturacak elde olan bilgilerin gözden geçirilmesidir. Örneğin; ²⁶⁹

²⁶⁵ AKGÜL, a.g.m.,2016, s.79.

²⁶⁶ İstanbul Ticaret Üniversitesi KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali, Ana Eğitim Alanı: “**Uluslararası Denetim Standartları**”, 2013-2014, s.58.

²⁶⁷ BOZKURT, a.g.e., Ankara 2012, s.112.

²⁶⁸ İstanbul Ticaret Üniversitesi, a.g.e., 2013-2014, s.58.

²⁶⁹ BOZKURT, a.g.e., Ankara 2012, s.112.

- Mali tablo ve yönetim beyanatları seviyesinde değerlendirilen risklerin yapıları ve sebepleri,
- Mali tablolarda ki önemli hesap bakiyeleri, işlem sınıfı ve açıklamalar,
- Kontrol testlerinin uygulamasına duyulan ihtiyaç. Özellikle maddilik testlerinin yeterli uygunlukta kanıt toplamaya uygunsuzluğu sonucunda kontrol testlerine ihtiyaç duyulması gibi,
- Denetçinin kontrol ortamını ve faaliyetlerini tanıma seviyesi.

Ek denetim tekniklerinin belirlenmesinde bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken unsurlar vardır. Burada amaçlanan ek bağımsız denetim tekniklerinin yapı, kapsam ve zamanlaması ile risk değerlendirmesi arasında ilgili bağlantı kurmak hedeflenir.²⁷⁰

- Riskin önem derecesi,
- Önemli hata riski ihtimali,
- İşlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlarda yapılan açıklamaların özellikleri,
- İşletmede kullanılan belli başlı kontrollerin niteliği ile bu kontrollerin manüel veya otomasyona dayalı olup olmadığı ve
- İşletme kontrollerinin önemli hataların önüne geçme, saptama veya düzeltmede etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim kanıtı elde etmesine ilişkin bir beklentisinin bulunup bulunmadığı.

2.5.2.2.1.Ek Denetim Tekniklerinin Nitelik, Zamanlama Ve Kapsamını Dikkate Almak

2.5.2.2.1.1. Ek Denetim Tekniklerinin Yapısı (Nitelik)

Ek denetim teknikleri, inceleme, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden hesaplama, analitik inceleme tekniklerinden oluşur. Bağımsız denetçinin, bu denetim tekniklerini belirlemesi risk algılama şekline bağlıdır. Denetçinin risk algısı ne kadar

²⁷⁰ BABUŞCU ve Diğerleri, a.g.e., 2014, s.99.

yüksekse, aranan denetim kanıtları da o kadar güvenilir ve ilgili olmak zorundadır. Bu da kullanılan denetim tekniklerinin türüne ve hangi bileşimde kullanılacaklarına etki eder.²⁷¹

2.5.2.2.1.2. Ek Bağımsız Denetim Tekniklerinin Zamanlaması

Zamanlama, bağımsız denetim yordamlarının uygulanmış olduğu tarihi kapsamaktadır. Denetçi kontrol testlerini ve denetim tekniklerini ara dönem veya dönem sonunda uygulama imkânına sahiptir. Fakat, önemli hata riskinin yüksekliği durumunda denetçi, denetim tekniklerini dönem sonuna yakın bir süreçte veya dönem sonunda ya da denetlenen işletmeye haber verilmeden aniden yapmayı tercih edebilir. Bağımsız denetçi kontrol testlerini ve bağımsız denetim tekniklerini dönem sonundan önce uyguladığında, kalan süre için gerekebilecek ilave bağımsız denetim kanıtlarının toplanması konusunu değerlendirme imkânı bulur.²⁷²

Bağımsız denetim tekniklerinin ne zaman uygulanacağına karar verirken, bağımsız denetçi aşağıda belirtilen konuları dikkate almalıdır.²⁷³

- İşletmenin iç kontrolünün de içinde bulunduğu kontrol ortamı,
- İlgili bağımsız denetim kanıtlarının ne zaman elde edildiği,
- Riskin yapısı,
- Bağımsız denetim kanıtlarının ilgili olduğu dönem ya da tarih.

2.5.2.2.1.3 Ek Bağımsız Denetim Tekniklerinin Kapsamı

Ek bağımsız denetim tekniklerinin kapsamı, kontrol faaliyetindeki gözlem sayısı veya örnek hacmi gibi belirli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma sayısını ifade etmektedir. Bağımsız denetçi, bu kapsamı önemlilik, belirlenmiş risk ve sağlanması planlanan güvenceye dayanarak mesleki muhakemesiyle belirler.

Bağımsız denetim tekniklerinin kapsamının genişletilmesi yalnızca bağımsız denetim tekniğinin risk ile bağlantısının olması durumunda uygulanır. Bu nedenle, denetçi önemli hata riskini yüksek bulduğunda, denetimin çerçevesini de genişletecektir.

²⁷¹ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, 2013-2014, s.59.

²⁷² BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.99.

²⁷³ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, 2013-2014, s.59.

Bağımsız denetim tekniği belirlenmiş riskle doğrudan ilişkili olduğunda, bağımsız denetim tekniğinin kapsamının genişletilmesi etkin ve doğru yol olacaktır.²⁷⁴

Bu bölüme kadar yapılan açıklamalardan, denetim süresince denetim riskinin sınırlanamayacağı ve bütün hataların tespit edilemeyeceği ayrıca böyle bir gayrete de ihtiyaç duyulmadığı vurgulanmıştır. Denetçilerden beklenen; denetim riskini en alt düzeye indirmesi ve önemli hataların saptanması beklenmektedir. Özü itibarıyla mali tabloların denetimi, önemli hata riskini değerlendirmek ve bu risklerin var olup olmadığını ortaya koyacak çalışmalar yapmaktır. Dolayısıyla mali tablolarda yer alan önemsiz hatalar denetçiyi ilgilendirmediği ve tablo kullanıcıların kararlarının etkilenmediği anlatılmaya çalışılmıştır.

Bundan sonraki bölüm de ise önemlilik kavramı ve önemlilik seviyesinin saptanması ile denetim sürecinde yer alan çalışmanın amacını; neyin önemli ya da önemsiz olduğunu saptamak oluşturacaktır.

²⁷⁴ BABUŞCU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2014, s.100.

III. BÖLÜM

3-ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN UYGULANMASINDA ÖNEMLİLİK

3.1. Denetimde Önemlilikle İlgili Uluslararası Denetim Standardı

Önemlilik Standardı, BDS 320 No'lu standartta yer almaktadır. Söz konusu standardın temel amacı, önemlilik ile ilgili olguların denetim riskiyle olan etkileşimlerinde, standartları belirlemek ve rehberlik etmektir. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken önemlilik olgusu ile denetim riskinin birbirlerine olan etkileşimlerini dikkate alarak hareket etmelidir.²⁷⁵

Mali tablolar denetiminin amacı; denetimin planlanmasından, yürütülmesine kadar olan tüm süreçlerinde önemliliği en doğru biçimde uygulamaktır.²⁷⁶ Hazırlanan mali tablolar üzerinde, önemli konular dâhilinde mali raporlama standartlarına uygunluğu mevzularında görüş bildirmektir.²⁷⁷

3.2. Bağımsız Denetimde Önemliliğin Anlamı ve Denetimde Kullanımı

Muhasebe teorisinin kavramsal alt yapısını oluşturan temel yapılarından biri olan önemlilik kavramı, önceki dönemlerde muhasebe perspektifine dayanmaktadır.²⁷⁸ Gerek denetim gerekse muhasebe kaynaklarında aynı anlamı ifade etmektedir.²⁷⁹

Önemlilik; önemli ve önemsiz hesap kalemlerinin birbirinden ayrılması için kullanılan muhasebe kavramı olarak tanımlanmıştır. Ancak bugün önemlilik hem teoride hem de uygulamada önemli bir denetim kavramı olarak kabul edilmektedir.²⁸⁰

²⁷⁵ BDS 320, A1-A2 prg.

²⁷⁶ BDS 320, 8 Prg.

²⁷⁷ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, 2013-2014, s.56.

²⁷⁸ Michael N. CHETKOVICH., Standars of Disclosure And Their Development. *Journal Of Accountancy*, December, 1955, 48-52.

²⁷⁹ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, 2016, s.115.

²⁸⁰ MESSİERET AL. 2005:157-187., CORTE 2010:458-483.

Bu kavram ile ilgili kavramsal çalışmalar 1960'lı yıllara kadar dayanmakta ve konuyla ilgili birçok bilimsel çalışma bulunmaktadır. Burada önem arz eden temel amaç; en uygun önemlilik düzeyini belirleyebilmektir.²⁸¹

Denetimde göz önüne alınması gereken hususlar, önemli denetim konuları olarak nitelendirilir. Denetim kararları, konunun önem derecesine bakılarak karar verilir. Bu da denetimde önemlilik ilkesine göre hareket etmektir. İncelenen konu ile ilgili risk önemsiz ise ve bu konuda aksaklık görülüyor ise denetim geçerli olarak değerlendirilir. Konu önemli ve bu konuda aksaklık var ise ancak göz önüne alınmamışsa denetim gerçek bilgi sunmayacaktır. Bu nedenle önemlilik konusu denetim kararları ve uygulamalarda önemli olması nedeniyle, denetim sonuçlarında da etkilidir.²⁸²

Mali tablolar, işletme paydaşlarının kararlarında yardımcı olacak bilgiler sağlamaktadır. Önemli olan işletme tarafından bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin uygun, zamanlı, doğru ve kaliteli biçimde olmasıdır. Bilginin doğrulanması ise denetçinin vereceği görüşle sağlanmaktadır.²⁸³ Bağımsız denetçi görüşüne ulaşırken **önemlilik** unsurunu dikkate almaktadır.²⁸⁴ Dolayısıyla önemlilik, denetçi algılamasını göz önüne alan bir denetim hükmü konusudur.²⁸⁵

3.3.Önemlilik Kavramı Ve Uluslararası Düzenlemeler

Denetim sürecinin planlanması basamağından başlayarak, denetlenen mali tablolar hakkında bir görüş oluşturulmasına kadar geçen tüm süreçlerde önemlilik kavramı belirleyici rol oynamaktadır.²⁸⁶

Denetçiler, bağımsız denetim tekniklerini yapı, zaman ve kapsam ile ilgili faktörleri tayin ederken ve denetim konusunda olası yanlışlığın etkilerini belirlerken, önemlilik olgusunu dikkate alarak hareket etmelidir.²⁸⁷

²⁸¹ BOZKURT, a.g.e., Ankara 2012, s.88.

²⁸² AKSOY, a.g.e.,2006, s.343.

²⁸³ R. Edward FREEMAN, **Strategic Management: A Stakeholder Approach**, Cambridge University Press, New York, 1984.

²⁸⁴ CHETKOVICH, a.g.e., 1955, s.48-52.

²⁸⁵ Paul LYDON, "The Audit Acceptance And Planning Process" , July 2016.

²⁸⁶ Aslan KAYA, "Denetim Sürecinde Önemlilik", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2000, s.93.

²⁸⁷ BDS 320

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Kavramsal Çerçevesi önemliliği aşağıdaki şekilde tanımlamıştır.²⁸⁸

‘‘Bir bilginin verilmemesi ya da hatalı verilmesi ile ilgili olarak tablo kullanıcılarının işletmelere özgü mali raporlamalarını baz alarak verecekleri kararlarda, etki gücü yüksek ise bilginin önemli olduğu kabul edilir.’’

Önemlilik düzeyinin tespitinin denetçi tarafından belirlenmesi, mali tabloları karar almada kullanacak olan mali tablo kullanıcıları için, neyin önemli ve neyin önemsiz olduğunun denetçi tarafından belirlenmesi anlamını taşımaktadır.²⁸⁹ Mali bilgilerin yanlış anlaşılmaya sebep olmayacak bir biçimde, önemsiz ayrıntıların elenerek raporlanması gerekir.²⁹⁰ Bu süreçte denetçi daha etkin çalışarak, denetimden yararlanan mali tablo kullanıcılarının daha sağlıklı karar almalarını sağlar.²⁹¹

Genel bir kural olarak; eğer beyan edilmeyen ya da yanlış beyan edilen bilgi, mali tablolara dayanarak karar alan bilgi kullanıcılarının kararlarını etkiliyorsa, o bilgi önemli kabul edilmektedir. Bir başka ifadeyle, denetçinin önemlilik değerlendirmesi bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir.²⁹²

BDS 320, Genel çerçevesinde önemlilikle ilgili olarak yaklaşımını ortaya koyduktan sonra, denetçinin mesleki yargı ışığında önemliliği belirlemesinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu yargının denetçinin mali tablo ilgililerinin, mali konulara duyduğu gereksinimden etkilendiği açık biçimde anlaşılmaktadır.²⁹³

²⁸⁸ Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Mali Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve İlişkin Tebliğ. (3. Faydalı Mali Bilgilerin Niteliksel Özellikleri, NÖ,11)

²⁸⁹ Junaid M. SHAIKH and Mohammad TALHA, **‘‘Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties’’**, Managerial Auditing Journal, 2003, s.517-529.

²⁹⁰ Leyla BABAYEVA, **‘‘Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması’’**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 2011, s.81.

²⁹¹ SHAIKH and TALHA, **a.g.e.**, 2003, s.517-529.

²⁹² Rikke Holmslykke KRISTENSEN, **Judgment in an Auditor’s Materiality Assessments**. Danish Journal of Management and Business 79(2), (2015): 53-65.

²⁹³ Ceyhan İNALTONG ve Oktay TAŞ, **‘‘Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama’’** Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015, s.77.

3.3.1.Nicel ve Nitel Önemlilik

Önemlilik düzeyinin tespitine ilişkin olarak, son yıllara kadar olan süreçlerde işletmelerin nicel (mali) unsurları dikkate alınmaktaydı. Fakat son yıllarda meydana gelen muhasebe hilelerinden sonra denetçilerin nitel unsurları da göz önünde bulundurmaları gerekliliği ile ilgili yetkili makamlarca bu yönde düzenlemelere yer verilmiştir.²⁹⁴

Önemlilik, üç unsurdan meydana gelen denetçinin yargısına dayanan öznel bir kavramdır. Bu unsurlar; niceliksel ölçütler, nitel değişkenler ve mesleki yargıdır. Niceliksel ölçütler belirlenirken denetçi daha düşük bir kriter seçerek doğrulama için daha fazla örneklem seçme yoluna gidebilir. Böylelikle bu durum denetim riskini de azaltmaya yardımcı olur.²⁹⁵

Yalnızca sayısal veya niceliksel eşikler belirlemede belirli bir kalemin önem derecesini saptamak yetersizdir.²⁹⁶ Önemliliğin sadece sayısal olarak hesaplanmaması gerektiği söz konusu ilgili standartta aşağıdaki gibi ifade edilmiştir: ²⁹⁷

“Yalnızca nitel özellikleri nedeniyle önemli sayılabilecek hataların tespitinde denetim yordamlarının oluşturulması mümkün olmadığı durumlarda, düzeltilmemiş hataların mali tablolar üzerindeki olası etkileri belirlenirken söz konusu hataların yalnızca büyük olmalarına değil, bu hataların oluşma ve meydana gelme biçimlerine ilişkin koşullarda önemsenmelidir.”

ABD’de özellikle Enron skandalı sonrasında, önemlilik olgusu ve tespit edilme şekli daha çok irdelenmiştir. Bu olaydan sonra SEC başkanı Arthur Levit, “Numbers Game-Rakamların Oyunu” adlı demecinde; *“Bazı işletmelerin önemlilikle ilgili kavramları kötüye kullandıklarını tespit etmiş, yüksek tutarlı (belli bir yüzdeyi aşan tutar) ve kasıtlı şekilde hata içeren kayıtlar yaptıklarını, sonrasında söz konusu hataların etkileyeceği sonuçların düşük etki yaratacağı konusunda ikna edilmeye çalıştıklarını”*

²⁹⁴ Serkan TERZİ , ‘‘ **Önemlilik Değerlendirmesinde Bulanık Mantık Yönteminin Kullanımı Ve Bir Uygulama**’’, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, 37. Sayı, Eylül 2012, s.126.

²⁹⁵ H. Gin CHONG, **Materiality in Auditing Definitions and Benchmarks**, International Journal of Business, Accounting and Finance, 2(1), (2008): 83-96.

²⁹⁶ SAB 99: The SEC Defines “Materiality” Bulletin No. 101, December 29, 1999.

²⁹⁷ BDS 320, 6 prg.

ifade etmiştir. Bu tartışmaların etkisiyle SEC, önemlilik düzeyi ve değerlendirmesiyle ilgili, 1989 yılında Staff Accounting Bulletin (SAB) 99 “Önemlilik” bültenini çıkartarak iradi fikrini ortaya koymuştur.

SAB 99, önemliliğin tanımlanmasıyla ilgili yeni bir fikir ortaya koymamakla birlikte, mali tabloların düzenlenmesinde hatalı bilgilerin varlığında, belirlenecek önemlilik seviyesinin ön görülmesinde yol gösterdiğini vurgulamaktadır. Bu süreçte nicel unsurların yanında, nitel unsurların da dikkate alınmasını, ayrıca bunların oluştuğu koşulları da göz önünde bulundurulması gerekliliğini vurgulamıştır.²⁹⁸ Standart, önemlilik değerlendirmesini yaparken nicel ve nitel unsurların aynı değerde ilgi gösterilmesi gerektiğini ifade etmiştir.²⁹⁹

Önemlilik yargısı olan risk düşüncesi, niteliksel bir olgudur. Risk; belirsizlikten kaynaklanan bir ölçüdür. Önemlilik ise bir büyüklüğün ölçüsü olarak değerlendirilir. Her iki kavram bir araya geldiğinde, belirli rakamsal büyüklüğün belirsizliğini ölçerler. Fakat; nicel önemlilik en iyi ihtimalle risk durumunun yalnızca belli kısmını tamamlar. Kaliteli bir sonuç elde etmek için niceliksel önemliliğin yanında niteliksel önemliliğe de başvurulmalıdır. Çünkü; riski yalnızca nicel yönlerden ölçmek yetersiz olacaktır. Daha donanımlı risk değerlendirmesi yapmak için nitel unsurların da dikkate alınması gerekmektedir.³⁰⁰

Önemli konudaki hataların ve yolsuzlukların meydana çıkartılmasında akılcı ve doğru güvence oluşturabilecek mali tablo beyanatlarının denetimini yapmak ve bu süreçleri yürütmek bağımsız denetçinin sorumluluğundadır.³⁰¹ Önemlilik; nitelendirilmesi her ne kadar zor bir konu olsa da, denetçilerin her denetimde önemliliği belirlemeleri gerekmektedir. Bu süreci zorlaştıran en önemli iki kavram; hem nitel hem de nicel unsurların değerlendirilmesini gerektirdiği için zorlu süreçtir.³⁰²

²⁹⁸ TERZİ, a.g.m., 2012, s.127.

²⁹⁹ SAB 99: The SEC Defines “Materiality” Bulletin No. 101, December 29, 1999.

<https://www.lw.com/upload/pubContent/pdf/pub326.pdf>

³⁰⁰ Nurten ERDOĞAN, “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.31, Temmuz 2007, s.114.

³⁰¹ Ahmet ÜNSAL, “Denetim Takdirlerinde Neden-Sonuç Döngü Farklılığı: Kurumsal / Kişisel Denetim”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010, s.62.

³⁰² ERDOĞAN, a.g.m., 2007, s.113.

Bu zorlu sürecin yanında, denetim standartları önemliliğın nasıl ve ne şekilde tahmin edileceğı konusunda önemli bir yol göstermemektedir.³⁰³ Dolayısıyla önemlilik değeriendirilmesi ‘‘kara kutu’’ olarak düşünülebilir.³⁰⁴ Çünkü; denetçinin önemlilik değeriendirilmesini nasıl belirlediğı tam olarak bilinmemektedir. Denetim teorisi, denetim yargısı (değeriendirilmesi) ve karar alma teorisi, denetim yargısını oluşturan üç temel unsurla açıklanabilmektedir.³⁰⁵

Fakat yapılması her ne kadar zor olsa da sonuçları açısından başarılı ve kaliteli denetim için, önemlilik yargısı son derece önem teşkil etmektedir. Dolayısıyla önemlilik bir mesleki yargı konusu kabul edilmekte tüm standartlar ve ilgili bültenlerde bu konuyu desteklemektedir.³⁰⁶

Nicel önemlilik, iktisadî yapıda olup bir olgunun işletmenin mali performansı üzerindeki etkisine dayanır. Söz konusu olgunun etkisi, ana ölçü olarak belirlenmiş bir kalemin belirli bir yüzdesini/tutarını aşmışında konu yanıltıcı beyan olarak açıklanmaktadır.³⁰⁷

Nitel önemlilik ise, daha basitçe tayin edilen rakamsal tutarlardan oluşmayan unsurlardan meydana gelmekte fakat ölçülmeleri çok da basit değildir. Tecrübeli denetçiler, riskin niteliklerinin önem derecesini düşünsel biçimde öngörebilmektedirler.³⁰⁸

Nitelik olarak bir hesap kaleminin parasal tutarına bakılmaksızın önemli olarak algılanabilir. Herhangi bir kalemin niteliğı ve meydana geldiğı koşullara dikkat edilmediğinde yalnızca kalemin büyüklüğü önemlilik yargısı için yeterli ve uygun sonuç doğurmayacaktır.³⁰⁹ Karar almak durumunda olan bilgi kullanıcılarının kararlarının hangi büyüklükteki hataların etki edip etmeyeceğinin analizini yapmak ve değeriendirmek denetçinin muhakemesine bağılıdır.³¹⁰

³⁰³ A.g.e., s.113.

³⁰⁴ Carla EDGLEY, A. *Genealogy of accounting materiality*. Critical Perspectives on Accounting 25(3), 2014 s.255-271.

³⁰⁵ Mark NELSON and Tan HUNG-TONG., *Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective*. Auditing 24, (2005): 41-71.

³⁰⁶ ERDOĞAN, a.g.m., 2007, s.113.

³⁰⁷ Ömür KIZILGÖL, ‘‘ Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması’’, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 2011, s.8-9.

³⁰⁸ ERDOĞAN, a.g.m., 2007, s.114.

³⁰⁹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e.,2015, s.218.

³¹⁰ KAVAL, a.g.e., 2003, s.79.

Örneğin; mali tablolarda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanması gereken bir hesabın, doğru tutarlarıyla uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanması bir nitelik hatasıdır. Eğer burada yapılan hata, bilgi kullanıcılarının işletme oranlarını (rasyolarını) yanlış yorumlamalarına ve analiz etmelerine neden oluyorsa, hatanın rakamsal büyüklüğüne bağlı olarak cari oran ve net işletme sermayesi karar alıcıları yanıltacak derecede değişiyorsa yapılan hata önemli kabul edilmelidir.³¹¹

Dönem sonuna yakın bir süreçte meydana gelen ve kayıtlara alınmış birleşme veya satın alma v.b. konularda kalemin yalnızca tutarına değil niteliğine de bakılması gerekir.³¹²

Uygulamada genellikle, denetim işletmeleri nicel önemliliği belirlemek için bazı mali tablo rakamlarını dikkate alarak önemlilik eşikleri oluşturmakta ve bu eşikleri denetimin planlanması aşamasında ilk önemlilik yargısında kullanmaktadır. Denetçiler son önemlilik yargısına ulaşırken nicel unsurlardan ziyade denetim sürecinde tespit ettikleri nitel faktörleri göz önüne almaları son derece önemlidir.³¹³

3.3.2. Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması

BDS 320'de bağımsız denetçinin mali tabloların denetimini sürdürürken ve değerlendirirken genel amaçları aşağıda sıralanmıştır.³¹⁴

- Mali tabloların bütünlüğü ele alınarak, hatadan ve hileden kaynaklanan önemli olarak nitelendirilen yanlışlıkların olup olmadığına dair makul güvence sağlamak,
- Mali tabloların bütün olarak önemli unsurlarıyla mali raporlama şartlarına özgü şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı doğrultusunda görüş vermek,
- Bağımsız denetçinin mali tablolar konusunda tespitleriyle örtüşen raporlamaları yapmak ve söz konusu standartların zorunlu gördüğü bildirimlerde bulunmak.

³¹¹ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**,2016, s.116.

³¹² CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.33.

³¹³ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.219-220.

³¹⁴ BDS 320, A1 prg.

Önemlilik düzeyi; denetçi tarafından hem denetimin planlanması aşamasında hem de denetimi yürütülürken dikkate alınmakla birlikte, mali tablolarda belirlenmiş olan önemli yanlışlıkların etkisini değerlendirirken göz önünde bulundurulmalıdır.³¹⁵

Dolayısıyla denetim sürecinin her aşamasında denetim programının hazırlanmasında, iç kontrol yapısının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesinde, kanıt toplanmasında, kanıt sayısının belirlenmesinde ve raporlama aşamasına kadar bu süreç devam etmektedir.³¹⁶

Denetim riski önemliliği ve denetimin amacını etkileyen başlıca kavram olduğundan, denetçi planlama evresinde denetim riskini bir olgu olarak görerek belirli bir denetim riskinin ortaya çıkacağı varsayımıyla hareket etmelidir. Önemli olan denetçinin bu riski ne düzeyde gördüğü ile ilgilidir. Yani denetçinin denetimde kabul edeceği bir risk oranı olmalıdır. Bu özellikle planlama aşamasında daha çok yargıya dayalıdır.³¹⁷

Denetçi, denetim riskini ve önemlilik kavramını denetimin şu aşamalarında uygulamaktadır:³¹⁸

- Önemli hata risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde,
- Ek denetim tekniklerinin nitel, zaman ve kapsam yönünden belirlenmesinde,
- Düzeltilmemiş hataların varlığında mali tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde.

³¹⁵ Danielle MCWALL, *Materiality and its Practicalities*, 2012.

<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Auditing/materiality-and-its-practicalities.pdf?sfvrsn=0>

³¹⁶ Ercüment GÜLER, “Bağımsız Dış Denetim Süreci, Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi, Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2006, s.71.

³¹⁷ ERDOĞAN, a.g.e., 2005, s.84-85.

³¹⁸ BDS 320, md.A1/ a,b,c

Şekil 4: Önemliliğin Denetim Süreçlerinde Kullanımı

Önemliliğin Denetim Süreçlerinde Kullanımı		
Risk Değerlendirme	Riske Karşılık Verme	Raporlama
<ul style="list-style-type: none">➤ Bir bütün olarak mali tablolar için önemlilik düzeyini belirleme➤ Performans önemliliği➤ Riskleri belirlerken hangi inceleme tekniklerinin kullanılacağı➤ Önemli hata risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	<ul style="list-style-type: none">➤ Denetim tekniklerinin nitel, zaman ve kapsam bakımından belirlenmesi➤ Ortaya çıkan beklenmedik olguların varlığında önemlilik seviyesinde değişiklik	<ul style="list-style-type: none">➤ Düzeltilmemiş hataların etkisinin incelenmesi➤ Sonuçlarının denetim raporunda açıklanması

Kaynak: BOZKURT Nejat, TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları, Ankara 2012, s.87.

Risk değerlendirme, denetim faaliyetlerinin planlama safhasında gerçekleştirilen ve denetçinin denetim stratejisini belirlemesi ve olası riskleri incelemesini gerektiren süreçlerdir. Bu adımdan sonra denetimin planlanması çerçevesinde mali tablolar düzeyinde hesapları etkileyecek her türdeki önemli hata risklerine yönelik fikirler edinilir. Sonrasında ise, söz konusu risklere karşılık vermek amacıyla uygulanacak denetim tekniklerinin yapı, zaman ve kapsam bakımından belirlemek denetçi açısından daha olağan hale gelir. Bu aşamada önemli hata riskinin belirlenip, incelenmesinde ölçütlerden biri önemlilik düzeyidir.³¹⁹

3.3.3.Önemlilik ve Denetim Kanıtı Arasındaki İlişki

Denetçi denetimini sürdürürken topladığı kanıtlar hem yeterli hem de güvenilir nitelikte olmalıdır. Toplanacak kanıtın miktarı doğrudan doğruya denetçi tecrübesi dâhilinde dikkate alınarak belirlenmektedir. Denetçi yapacağı her denetim anlaşması için farklı sayıda kanıt toplar. Denetçi bu kararı verirken öznel yargısını kullanmaktadır. Kanıt miktarını saptamada denetçinin kararına etki eden çeşitli etmenler vardır.³²⁰

³¹⁹ BOZKURT, a.g.e., Ankara, 2012, s.90.

³²⁰ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.251.

Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki eden başlıca etmenler; önemlilik, risk, nitelik, maliyet ve ana kütlenin büyüklüğüdür.³²¹

Önemlilik; Önemlilik ile toplanacak kanıt miktarı arasında doğrusal yönde bir ilişki vardır. Herhangi hesap kaleminin önemlilik derecesi artıyorsa, daha fazla kanıt başvurulması gerekliliğini açıklamaktadır.³²² Denetçi ilgili hesap kaleminin nitel ve nicel durumunu incelemeli ve buna göre o kalemin önemli olup olmadığına karar vermelidir. Önemsiz olarak nitelendirilen kalemler için az sayıda kanıt toplanırken; önemli kalemler için daha fazla sayıda denetim kanıtı toplanır.³²³ Fakat bazı durumlarda önemlilik nispi (göreceli) bir kavram olduğundan hesapların önemlilik düzeyleri ve hangi hesapların daha önemli olduğu denetçilerin öznel yargısına göre farklılık göstereceğinden, önemli bir hesap/işlem hakkında, önemli olmayan bir hesap/işleme göre daha fazla kanıt toplanması gerekebilmektedir.³²⁴

Risk; Toplanacak kanıt sayısına etki eden başka bir unsur riskin varlığıdır. Toplanması gereken kanıt miktarı ile riskin derecesi arasında doğrusal bir ilişki vardır.³²⁵ Riskli olma ihtimali yükseldikçe, denetçinin toplayacağı kanıt miktarında da artış olacaktır. Riskin derecesini etkileyen en önemli unsur; iç kontrolün varlığı ve etkinliğidir. İç kontrol teknikleri yeterli ve etkin biçimde uygulanıyorsa, bilgilerin riskli olma olasılığı düşük olduğundan, denetçi az sayıda kanıt toplayacaktır.³²⁶ Örneğin; likiditesi fazla olan hesaplar, likiditesi düşük olan hesaplardan daha risklidir. Dolayısıyla kasa hesabı, demirbaşlar hesabından daha risklidir.³²⁷

Nitelik; Kanıt miktarına etki eden unsur elde edilebilir imkâna sahip kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği ile sağlanacak kanıt miktarı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Güvenilir kanıtla bağlı olarak denetçinin toplayacağı kanıt sayısında azalışa sebep olur. Standartlarda da belirtildiği üzere genel olarak denetçilerin hata

³²¹ Yunus KİSHALI ve Davut PEHLİVANLI, "Denetimde İstatistik Olmayan Örneklem", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, MUFAD JOURNAL, Sayı-33, Ocak 2007, s.123.

³²² KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.107.

³²³ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.253.

³²⁴ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.239

³²⁵ A.g.e., s.239.

³²⁶ KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.108.

³²⁷ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.239.

içermeyen kanıtları değil, ikna edici nitelikte kanıtlar toplaması gerektiği vurgulanmıştır.³²⁸

Maliyet; Bir denetçinin, denetim görüşüne ulaşmak için yeterli miktarda ve güvenilir kanıt toplaması gereklidir. Bu ilke denetim standartlarından biridir. Dolayısıyla yüksek güvenilirlikle bir görüşe ulaşmak için, denetçi kanıt sayısını artırma yolunu tercih edebilir. Fakat kanıt toplamanın bir maliyeti vardır ve her denetim de bütçe imkânları dâhilinde kısıtlanmıştır. Toplanan kanıtların sayısı arttıkça, denetimin maliyeti de artar. Denetçinin denetim görüşüne uygun bir maliyetle varılması gerekir.³²⁹ Kanıtın elde edilmesinde katlanılacak maliyet ile kanıtın güvenilirlik derecesi karşılaştırılır bunun neticesinde kanıtın toplanıp toplanmamasına karar verilir.³³⁰

Ana kütleinin büyüklüğü: Örneklerin seçilerek denetçinin ilgili konu hakkında bir sonuç elde etmek istediği hesaplar veya işlemler bütününe ana kütle denir.³³¹ Bir hesap bakiyesini oluşturan ya da bir işlem türündeki birimlerin tamamı ana kütle oluşturur. Ana kütle oluşturulan bu birimler arasından belirli örnekler seçilip, örneklerden elde edilen sonuca göre ana kütle hakkında karar verilerek denetim kanıtı elde edilmektedir. Bu aşamada ana kütle oluşturulan birimlerle, toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Yani ana kütle oluşturulan birim sayısı arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır.³³²

Yukarıda sayılan etmenlerin yanında, denetim faaliyetinin verimli bir şekilde yürütülmesi gerektiği unutulmamalıdır. Denetçi mümkün olan en yüksek güvenilirlikle ve mümkün olan en az maliyetle denetim görüşüne ulaşmalıdır.³³³

Toplanan kanıtların yeterli sayıda olmasının yanında uygun kanıtlar olması da gereklidir. Uygunluk kalite anlamında kullanılmış olup, kaliteye etki eden etmenler ise; kanıtın geçerli olması, nesnelliği ve sürekliliğidir.³³⁴

³²⁸ GÜREDİN, a.g.e., 2014,s.254.

³²⁹ YILANCI ve Diğerleri, a.g.e., 2016, s.107.

³³⁰ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.255.

³³¹ KİŞHALI ve PEHLİVANLI, a.g.m., 2007, s.123.

³³² KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016, s.241.

³³³ YILANCI ve Diğerleri, a.g.e., 2016, s.107.

³³⁴ TÜRKER, a.g.e., s.29.

Yeterli sayıda kanıt toplama maliyetinde dikkate alınacak husus; pahalı olan kanıtın toplanmaması şeklinde düşünülmemelidir. Denetçi, elde edinilmesi zorunlu olan kanıtların elde edilme güçlüğü ve maliyeti yüzünden toplanmasından vazgeçemez. Ancak kanıt elde edilme maliyetini ve yararlılık derecesini ölçmek mümkün değildir. Denetçinin mali tabloların sunulmasına ilişkin bir şüphesi varsa, bu tür kanıtları ne pahasına olursa olsun şüphesini giderinceye kadar kanıt toplamalıdır.³³⁵

Denetçinin dikkat edeceği husus aynı ya da birbirine yakın boyuttaki güvenilirliğe sahip bilgilerin en düşük maliyetle elde edilebilir olmasıdır. Bir kanıtın sağlanması zorunlu iken, çok yüksek bir maliyet veya başka sebeplerle toplanması imkânsız hale gelmişse, denetçi raporunda şartlı bir görüş bildirmeli ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde raporunu sonuçlandırmalıdır.³³⁶

3.3.4.Önemlilik İle Denetim Riski Arasındaki İlişki

Önemlilik düzeyinin tespiti ile ilgili çalışmalar denetim riskini belirlemeye yöneliktir. Denetçi mali tablolarla ilgili kullanıcıların beklentilerine karşılık, müşteri işletmenin riskli alanlarını tespit ederek toplam önemlilik değerlendirmelerini tutarlı olarak hesaplara dağıtmalıdır.³³⁷ Dolayısıyla kabul edilebilir denetim riski de önemlilik düzeyini etkilemektedir.³³⁸ Bu nedenle önemlilik ile denetim riski seviyesi arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesindeki artış denetim riskinde azalışa neden olur. Bu durumun tam aksi de geçerlidir.³³⁹ Bağımsız denetçi bu duruma ilişkin olarak aşağıdaki önlemleri alır:³⁴⁰

- Belirlenmiş önemli yanlışlık riskini mümkün olduğu koşullarda azaltmak ve azaltılmış kontrol riskini, kapsamı genişletilmiş kontrol testleri veya ilave testler uygulayarak desteklemek ve

³³⁵ KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.108.

³³⁶ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.255.

³³⁷ Alper KARAVARDAR, “ Grup Denetimlerinde Bileşen Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesinde Guam Modeli: Macm Modeliyle Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2014, s.165-166.

³³⁸ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.218.

³³⁹ BABUŞÇU, a.g.e., 2014, s.96.

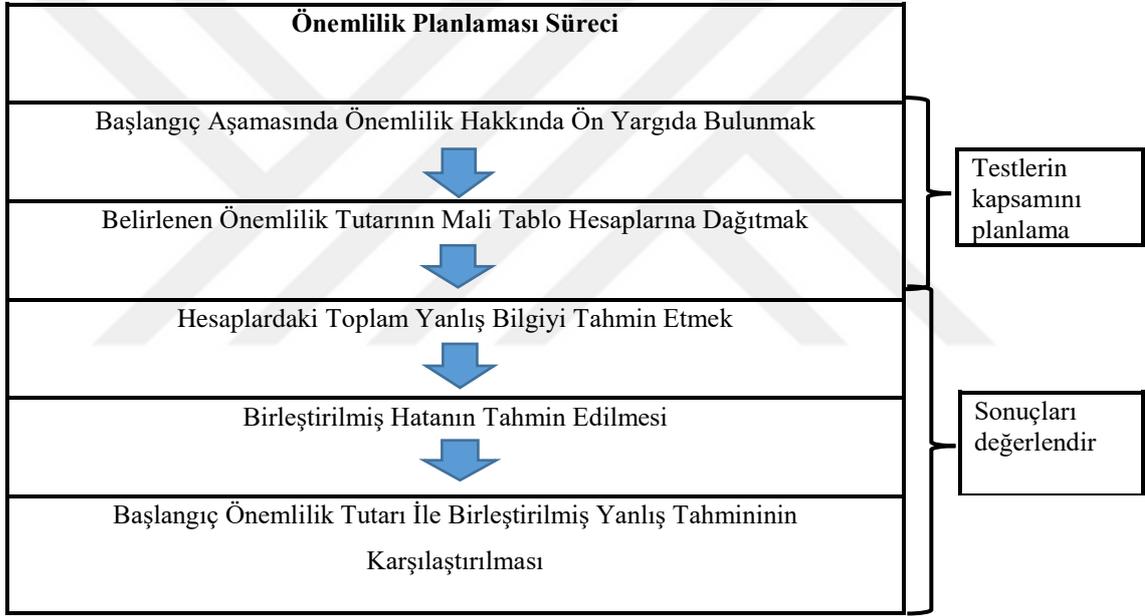
³⁴⁰ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, (Seri: X, No:22), Başlangıç Hükümleri On Birinci Kısım, Birinci Bölüm, Md. 7/7.

- Planlanmış bağımsız denetim tekniklerinin yapı, zaman ve kapsam bakımından değiştirerek, tespit edememe riskini azaltmak.

3.4. Denetimin Planlanması ve Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilip Değerlendirilmesi

Denetim planı ve programının oluşturulabilmesi için denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi gerekmektedir. Önemliliğin belirlenmesi ve yürütülmesinde birbirini izleyen beş aşama Şekil 5’de yer almaktadır.³⁴¹

Şekil 5: Önemlilik Planlaması Süreci



Kaynak: ARENS Alvin A., ELDER Randal j., and BEASLEY Mark S., Auditing and Assurance Services, an Integrated Approach, Fourteenth edition, Pearson, 2012, s.271.

Denetçiler, Şekil 5’de gösterildiği üzere, önemliliğin uygulanmasıyla yakından ilgili beş adım izlemektedir. Denetçi öncelikle önemlilik hakkında bir ön karar verir ve daha sonra bu tahmini denetimin bölümlerine tahsis eder. Planlama aşamasının bir parçası olan bu iki adım, bu bölümdeki önemlilik tartışması için birincil odak noktasıdır. Denetçiler, denetim kanıtını değerlendirdikçe her bölümdeki yanlış bilgi miktarını tahmin ettiğinde, 3. adımda denetim süresinde ortaya çıkmaktadır. Denetim bitimine

³⁴¹ BOZKURT, a.g.e.,1998, s.104.

yaklaşıldığında, yani tamamlama aşamasında denetçiler son iki adımdan geçmektedir. Şekil 5'deki ikinci parantezde gösterildiği gibi bu son üç adım, denetim testlerinin sonuçlarını değerlendirmesinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır.³⁴²

Denetim faaliyetinin başlangıcında denetçi önemliliği göz önünde bulundurarak, denetim stratejisinin kapsamını genişletebilmek adına, planlama safhasında mali tablolardaki hatalara ilişkin bir ön belirlemede bulunur.

Denetçinin önemlilikle ilgili olarak yapmış olduğu bu ilk belirleme, önemlilik eşiği ya da başlangıç önemlilik tutarıdır. Bu tutar, denetçinin mali tablo bilgi kullanıcılarının kararlarında, önemli etkiye neden olabileceğine inandığı hataların en yüksek tutarı hakkındaki ön kanaatini yansıtmaktadır.³⁴³ Başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyi profesyonel bir görüş olmasına rağmen, denetim süreci içerisinde değişen koşullara göre değişiklik gösterebilir. Bu nedenle ön tahmin olarak nitelendirilmektedir. Bu karar, denetim dosyalarında nedenleriyle birlikte belgelenmelidir.³⁴⁴

Örneğin; denetim sırasında değişen çevresel koşullar ve denetlenen işletmeye ilişkin toplanan ek bilgiler denetçinin ilk yargısında değişikliğe gitmesine neden olacaktır.³⁴⁵

Denetçi; denetimin planlanması aşamasında, yanlış beyanların (yanlış sunulmuş bilgilerin) büyüklüğü hakkında yargıda bulunur. Bu yargılar aşağıda belirtilen durumlar için temel teşkil eder.³⁴⁶

- Risk değerlendirme tekniklerinin yapı, zaman ve kapsam bakımından belirlenmesinde,
- Önemli yanlış beyan riskinin tanımlanması ve incelenmesi aşamasında,

³⁴³ ERDOĞAN Ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.22.

³⁴⁴ ARENS, ELDER ve BEASLEY, **a.g.e.**, 2012, s.272.

³⁴⁵ KEPEKÇİ, **a.g.e.**, 2004, s.44.

³⁴⁶ BDS 320, md, 5/6,a,b,c

- Ek denetim tekniklerinin yapı, zaman ve kapsam bakımından belirlenmesi aşamasında.

Bağımsız denetçi önemliliği iki yerde kullanılır. Birincisi denetim planlaması aşamasında, ikincisi denetim çalışması sırasında toplanan kanıtların değerlendirilmesinde aşamasındadır.³⁴⁷ Denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında belirlenmiş ve düzeltilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır.³⁴⁸

Planlama aşamasında belirlenen önemlilik tutarının düzeyi, denetçinin hangi denetim yordamlarını uygulayacağını, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerektiği ile ilgili yakından ilgilendirmektedir.³⁴⁹ Denetçi, önemlilik tutarını belirleyen yanlışlık tutarının düşük olmasını isterse, daha çok kanıt toplayacaktır. Fakat tam tersi olan tutarı yüksek belirlediğinde ise, daha az kanıt toplayacaktır.³⁵⁰

Önemlilik düzeyini düşük tutmak isteyen denetçi çalışması esnasında daha titiz davranması gerektiğini ve buna bağlı olarak hataları ortaya çıkarması için daha çok çalışmasını ifade eder. Bu sonuca varabilmesi için daha fazla kanıt toplaması gerektiği açıktır. Bu nedenle önemlilik seviyesi ile kanıt sayısı arasında doğrusal olmayan ilişki söz konusudur.³⁵¹

Belirli bir mali tablolar seti için önemlilik hakkında denetçinin ön yargısını etkileyen birkaç faktör vardır. Bunlardan en önemlileri şunlardır:³⁵²

- Önemlilik, mutlak bir kavramdan ziyade görecelidir
- Önemliliği değerlendirmek için bazlar gerekir.
- Niteliksel (Kalitatif) faktörler aynı zamanda önemliliği etkilemektedir

Denetçiden mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda **mutlak değil makul güvence** vermesi beklendiğinden, denetçinin mali tablolardaki tüm yanlışlıkları

³⁴⁷ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.219.

³⁴⁸ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., 2016. s.116.

³⁴⁹ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.98.

³⁵⁰ Yasin ULUSOY, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, İzmir 2007, s.137.

³⁵¹ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.99.

³⁵² ARENS, ELDER ve BEASLEY, a.g.e., 2012, s.271-272.

değil önemli yanlışlıkları bulması istenir. Dolayısıyla denetçi mali tablolardaki önemli yanlışlıklardan sorumlu olup, mali tablolardaki önemsiz yanlışlıkların tespitinden sorumlu değildir.³⁵³

Mali tablolarda yer alan tüm hesap kalemleri için başlangıçta tek bir önemlilik seviyesi belirlenmektedir. Böyle tercih edilmesinin nedeni, mali tablolarda yer alan herhangi hesap kaleminde meydana gelen hata veya hatalar nedeniyle, bilanço ve gelir tablosunun benzer şekilde etkilenmesidir. Örneğin ticari alacaklarda olabilecek bir düzensizlik satışları da etkilemektedir. Ticari mallarda olan bir hata, satılan malların maliyetini değiştirmektedir. Bu nedenle bilanço ve gelir tablosu için genellikle küçük tutarlı olarak belirlenen bir önemlilik düzeyi kullanılmaktadır.

Bu nedenle genellikle önemlilik tutarının belirlenmesine aracılık edecek unsur, vergi öncesi kâr tutarı, toplam gelirler, toplam aktifler, cari borçlar veya toplam öz kaynak tutarları olarak ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar içinde en fazla kullanılan kalem, vergi öncesi kâr tutarıdır. Bunun nedeni ise, bu tutarın işletme ilgilileri için önemli bir gösterge olmasıdır.³⁵⁴

Önemlilik göreceli olduğundan, yanlış ifadelerin önemli olup olmadığını belirlemek için temellere ihtiyaç duyulur. Vergi öncesi net gelir, kâr amaçlı işletmeler için neyin önemli olduğuna karar vermek için birincil seçenektir; çünkü kullanıcılar için önemli bilgi maddesi olarak kabul edilir. Bazı işletmeler farklı birincil taban kullanmaktadır, çünkü net gelir yıldan yıla sıklıkla değişmekte ve bu nedenle dengeli bir taban sağlamamaktadır ya da kuruluş kar amacı gütmeyen bir kuruluştur.

Diğer birincil bazlar arasında net satışlar, brüt kârlar ve toplam veya net varlıklar bulunmaktadır. Birincil taban oluşturduktan sonra, denetçiler ayrıca yanlış beyanlarda mevcut varlıkları, toplam varlıkları, mevcut yükümlülükleri ve sahiplerinin öz kaynakları gibi diğer temellerin makullüğünü önemli ölçüde etkileyip etkilemediğine karar vermelidir.³⁵⁵

Bağımsız denetçi, önemli yanlış beyanların belirlenebilmesi amacıyla bağımsız denetim planını oluşturur. Tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesini

³⁵³ KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s.116.

³⁵⁴ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.106.

³⁵⁵ ARENS, ELDER ve BEASLEY, a.g.e., 2012, s.272.

belirlerken, önemli yanlış beyanların hem tutarı hem de niteliğinde önemsiz tutarda ve sayıca birden fazla olan hataların bir araya gelerek, toplamda mali tablolar açısından önemli sonuç doğuracağına dair ihtimaller mevcut ise bu durumlar önemsenmelidir.³⁵⁶

Denetçi her bir mali tablo kalemi için ve mali tabloların bütünü için belirlediği tutarlara kadar olan yanlışlıkları önemsiz kabul edecektir. Denetçi tarafından oluşturulan bu yargının nedeni, uygun kanıtları toplamada planlama sürecinde önemli etkiye sahip olmasıdır.³⁵⁷

Denetçi önemlilik düzeyi ile denetim sırasında karşılaştığı hataların büyüklüğünü karşılaştırır. Bu değerlendirmeyi yaparken bulunan eksikliğin hata mı hile mi olduğunu ayrıca gözden geçirmelidir.³⁵⁸

Önemlilik mali tablolarda açıklanan bilgilerdeki hata ve yanlışlıklarla ilgilidir. Mali tablolardaki bilgi yanlışlıkları hata ve hilelerden kaynaklanır. Hata ve hileyi birbirinden ayıran temel unsur ise kastın varlığıdır. Yapılan yanlışlık kasıt unsuru taşııyorsa hata; kasten yapılmışsa hile olarak tanımlanır.³⁵⁹

Herhangi bir hata ya da eksikliğin işletmenin defter ve kayıtlarının doğruluğuna zarar verip vermediğini incelemek amacıyla, denetçinin kabul edilir düzeyde incelemelerde bulunması gerekir. Gerçekleşen incelemeler doğrultusunda hata ya da eksikliğin önemliliği değerlendirilirken hangi noktalara dikkat etmesi gerektiği aşağıda sıralanmıştır:³⁶⁰

- Eksikliğin değeri,
- Eksikliğin hangi şekilde ortaya çıktığı,
- Eksikliğin düzeltilmesinin maliyetinin ne olacağı,
- Eksiklikle ilgili muhasebe otoritelerince belirtilmiş netlik.

³⁵⁶ KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, **a.g.e.**, Ekim 2009, s.135.

³⁵⁷ KEPEKÇİ, **a.g.e.**, 2004, s.44.

³⁵⁸ YILANCI, **a.g.e.**, 2016, s.86.

³⁵⁹ KARACAN ve UYGUN, **a.g.e.**, s.116.

³⁶⁰ KAYA, **a.g.m.**, 2000, s.96.

Denetim standartları önemlilik ile ilgili ön tahminin mutlaka rakamsal olmasını öngörmemektedir. Ancak uygulamada çoğu denetim kuruluşu, görevli denetçilerin önemliliği aynı şekilde algılamasını kolaylaştıracağı düşüncesiyle önemlilik düzeyini rakamsallaştırmaktadır.³⁶¹ Ayrıca rakamsal olarak belirlenen bu tutar denetimin kapsamını daha net bir şekilde planlamasını ve denetim sonuçlarını daha iyi değerlendirmesini sağlayacaktır.³⁶²

Bağımsız denetçinin başlangıçta belirlediği önemlilik kendi bünyesinde iki aşamalıdır. Birinci aşamada mali tablolar geneli için önemlilik tutarı belirlenir. İkinci aşamada ise işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar kapsamında ayrı değerlendirilmeye tabi tutularak önemlilik tutarları belirlenmektedir.³⁶³

3.5.Belirlenen Önemlilik Türleri

Önemlilik düzeyinin denetimde kullanılması aşamasında denetçi üç ayrı önemlilik düzeyi belirlemesi gerekmektedir. Bunlar;³⁶⁴

- Bir bütün olarak mali tablolar için önemlilik düzeyi (toplam önemlilik),
- Performans önemliliği,
- Özel önemlilik.

3.5.1.Bir Bütün Olarak Mali Tablolar İçin Önemlilik Düzeyi

Bir bütün olarak mali tablolar için önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir karşılaştırma ölçütüne, yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun düzeyde karşılaştırma ölçütünü etkileyebilecek unsurlar aşağıdaki gibidir:³⁶⁵

³⁶¹ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.219.

³⁶² YILANCI, a.g.e. 2016, s.87.

³⁶³ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.174.

³⁶⁴ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.224.

³⁶⁵ BDS 320, md, A.3

- Mali tabloların unsurları (örneğin varlıklar, borçlar, özkaynak, hâsılat, harcamalar),
- Herhangi bir işletmenin mali tablo bilgi kullanıcılarının, herhangi hesap kalemine karşı olan ilgisi, (örneğin; gelir, kar ya da net varlıklara odaklanması),
- İşletmenin yapısı, faaliyet gösterdiği sektör ile işletmenin iktisadi çevresinin ve yaşam döngüsünün neresinde bulunduğu,
- İşletmenin ortaklık yapısının nasıl olduğu ve finanse edilme şekli,
- Başlangıç ölçütünün göreceli değişkenliği.

Başlangıç karşılaştırma ölçütü için uygunluk sağlayacak ölçütlerden hangisinin tercih edilmesi gerekliliği söz konusu standartta belirtilmiştir. Bu ölçütler vergiden önceki kar, toplam gelir, brüt kar, toplam harcamalar toplam varlık gibi işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre değişkenlik gösteren kalemlerden oluşmaktadır.

Kâr amacı güden işletmeler için devam eden faaliyetlerden vergi öncesi kârın karşılaştırma ölçütü olarak belirlenmesi doğru bir tercihken, devam eden faaliyetlerden vergi öncesi kârın sürekli değişkenlik gösterdiği durumlarda ise farklı bir karşılaştırma ölçütleri belirlenmelidir. Karşılaştırmaya uygunluk gösterebilecek ölçütler brüt kar ya da toplam gelirlerdir.³⁶⁶

Başlangıç karşılaştırma ölçütüne dair, birbiriyle ilişkili olan verilerin (mali durum ve sonuçların), cari dönemdeki sonuçlarla önceki dönemin sonuçları arasındaki önemli farklılıkların varlığı, işletmenin içinde bulunduğu önemli değişiklikler, faaliyet gösterdiği iktisadi alan ve bağlı olduğu sanayi ile ilgili konuların bilgilerinden oluşmaktadır.³⁶⁷

Mali tabloların geneli için belirlenen önemlilik düzeyi başlangıç ölçütü olarak hala tamamlanmamış faaliyetlere ilişkin vergi öncesi kara yüzdesel oran uygulandığında, işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre bu ölçütte istisnai bir düzeyde azalışına, artışına neden oluyor ise, denetçi bu aşamada mali tabloların geneli açısından önemliliği eski verileri göz önünde bulundurarak, hala tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kâr rakamlarından kullanması sonuç için daha doğru olacaktır.³⁶⁸

³⁶⁶ CÖMERT Ve diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.174.

³⁶⁷ BDS 320, md. A.5

³⁶⁸ SELİMOĞLU VE Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.226.

Standartlar çerçevesinde başlangıç ölçütüne uygulanacak yüzdenin denetçinin mesleki yargı ışında vereceği karara bağlılığını belirterek, başlangıç ölçütü ile yüzde arasındaki ilişkilerin varlığında ortaya çıkan sonuçlardan hala tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kâra uygulanacak yüzdenin toplam gelire uygulanacak yüzdeden daha çok olacağı belirtilmiştir.³⁶⁹

Örneğin; bağımsız denetçi hala tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kârın %5'ini, kar amacı güden üretim işletmesi için uygun ölçüt kabul ederken, kar amacı gütmeyen işletmeye ise toplam gelirin veya giderin %1'ini uygun ölçüt olarak değerlendirebilmektedir. Bu ölçütler denetçinin gerekli gördüğü durumlara göre yükseltip, düşürebilme imkânına sahiptir.³⁷⁰

Standartta belirtildiği üzere küçük işletmelerde hala tamamlanmamış faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârı, sürekli şekilde düşük olduğu görülüyorsa, işletme sahip veya ortaklarının işçi ücret ödemesi adı altında vergi öncesi kardan daha yüksek tutar elde etmesini sağlar. Bu durum giderlerin daha fazla gösterilmesine yol açacağından, vergi ve ücret ödemesi öncesi kârı gibi karşılaştırma ölçütü olarak değerlendirmek daha doğrudur.³⁷¹

Halka açık işletmelerde denetim programı faaliyetlerinde karşılaştırma ölçütü olarak toplam maliyet veya net maliyetler dikkate alınmalıdır. Bu işletmelerde kamu varlıklarının koruma sorumluluğunun olmasında, karşılaştırma ölçütü varlıklar olarak alınmalıdır.³⁷²

3.5.2. Performans Önemliliği

Performans önemliliği, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş hataların tümünün mali tabloların bütünlüğü açısından belirlenmiş önemliliğin üzerine çıkması olasılığında uygun düzeye indirilmesi amacıyla, denetçi tarafından mali tabloların toplam önemlilik düzeyinden daha düşük olarak belirlenen önemlilik tutarını ifade etmektedir.³⁷³

³⁶⁹ CÖMERT Ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.175.

³⁷⁰ BDS 320, A7 Prg.

³⁷¹ BDS 320, md. A.8

³⁷² BDS 320, md. A.9

³⁷³ KARACAN ve UYGUN, a.g.e.,2016, s.120.

Başlangıçta belirlenen önemlilik tutarının hesaplara dağıtımında, denetçi her hesabın durumunu ve çıkabilecek hataların etki derecesini dikkate almak zorundadır.³⁷⁴

Performans önemliliği, önceden belirlenen bir bütün olarak mali tablolar için toplam önemlilik seviyesini geçmeyecek tutarda, denetçinin öznel yargısına göre belirlenmektedir.³⁷⁵ Performans önemliliğinin, toplam önemlilik seviyesini geçmeyecek tutarda belirlenmesindeki amaç, denetçinin tespit edilememiş hataları detaylı şekilde incelenmesine zemin hazırlamaktır.³⁷⁶

Denetçi önemli yanlışlık risklerini incelemek ve sonrasında denetim faaliyetlerini nitel, zaman ve kapsam bakımından karar almak maksadıyla performans önemliliğini belirlemektedir. Bu kapsamda denetçinin hesaplar düzeyinde belirlemiş olduğu önemlilik düzeyi aynı zamanda performans önemliliği olarak değerlendirilebilir.³⁷⁷

Standartta performans önemliliğinin sadece planlama aşamasında mali tabloların geneli için değil, aynı zamanda işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için de belirlenip kullanılması söz konusu standartlarda belirtilmektedir.

Standart'ta performans önemliliği konusunda detaylı bir bilgi yoktur. Ancak İngilizce denetim literatüründe terimlerin ne anlamda kullanıldığı dikkate alındığında performans önemliliği'nin ne anlama geldiğini yorumlamak mümkün olabilir. Denetimin gerçekleştirilmesi "performing an audit" olarak ifade edilir. Buradan hareketle performans önemlilik seviyesinin denetim başladıktan sonra, yani denetimin gerçekleştirilmesi esnasında saptanması gerekir. Bağımsız denetçi, denetimini yürüttüğü işletmenin kurumsal yapısını ve iç kontrol sistemini tanıdıkça, yolsuzluk risk faktörlerini değerledikçe tespit edememe riskini daha yakından görecektir. İşte bu tespitler sonucu başlangıçta saptadığı mali tabloların tümü için toplam önemlilik seviyesini, performans önemlilik seviyesine getirecektir.³⁷⁸

³⁷⁴ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.107.

³⁷⁵ İNALTONG ve TAŞ, a.g.m., 2015, s.82.

³⁷⁶ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.92.

³⁷⁷ KARACAN ve UYGUN, a.g.e.,2016, s.120.

³⁷⁸ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.232.

Denetçi çalışmalarını sürdürürken hesapları döngü yaklaşımı biçiminde incelemektedir. Bu nedenle her döngü için ayrı ayrı denetim yordamları kullanılmaktadır. Dolayısıyla her hesabın denetiminde denetim yordamlarının yapısı, kapsamı ve zamanlaması değişmektedir. Bir hesabın payına düşecek önemlilik tutarının düzeyi bu unsurları etkilemektedir. Bir hesap için belirlenen önemlilik tutarı, denetçinin o hesapta olabilecek hatalarda hoş görebileceği üst düzeyi göstermektedir. Dolayısıyla belirlenen önemliliğin altında kalan hatalar dikkate alınmayacaktır.

Önemlilik tutarının tüm mali tablo hesaplarına dağıtılması gerektiği düşünülebilir. Fakat gelir tablosu hesaplarının bilanço hesapları ile olan süreç önemsendiğinde, dağıtım işlemi genellikle bilanço hesaplarına uygulanmaktadır. Bilançoda yanlışlıkla çift yapılan kayıt, gelir tablosunu etkileyecektir. Dolayısıyla önemliliği hem gelir tablosuna hem de bilanço hesaplarına ayırmak uygun değildir.³⁷⁹

Performans önemlilik seviyesinin belirlenebilmesi basite indirgenecek matematiksel bir hesaplama olmayıp, bu hesaplama işletmeyi tanımayı da içeren deneyime dayalı mesleki yargı gerektirmektedir.³⁸⁰

Bağımsız denetçinin mesleki yargısını göz önünde bulundurarak, performans önemlilik düzeyini belirlemek için aşağıdaki kıstaslara ihtiyaç duymaktadır.³⁸¹

- Denetlenen işletmenin açık bir şekilde tanımak,
- Geçmiş dönemlere ait denetim deneyimleri,
- Geçmiş denetimlerde belirlenmiş önemli hataların yapısı ve kapsamı,
- Denetçinin içinde bulunduğu dönemdeki olası yanlışlık beklentileri,
- Yürütülen risk değerlendirme tekniklerinin sonuçlarının etkisi,³⁸²
- Hesapta çıkabilecek hataların tablo kullanıcılarını etkileme derecesinin dikkate alınması,
- Göreceli olarak her hesap için uygulanacak denetim tekniklerinin maliyetinin ne olduğunu belirlemek durumundadır.³⁸³

³⁷⁹ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.107-108.

³⁸⁰ MCWALL, a.g.m., 2012.

³⁸¹ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.176.

³⁸² BOZKURT, a.g.e., 2012, s.93.

³⁸³ ARENS, ELDER ve BEASLEY, a.g.e., 2012, s.275.

İşletmeye göre değişkenlik göstermesine karşın bazı hesaplarda hata çıkma olasılığı diğerlerine göre daha fazladır. Örneğin stok hesaplarında hata çıkma olasılığı, binalar hesabına göre daha fazladır. Diğer taraftan bir alacak hesabını denetlemenin maliyeti kasa hesabını denetlemekten daha fazla olmaktadır.

Denetçiler bir hesabın işletme için önemini dikkate alarak, diğer taraftan yapılacak çalışmaların maliyetini de hesaba katarak dağıtım işlemini yapmak zorundadırlar. Burada ki önemli husus elde edilecek fayda söz konusu gerçekleştirilen denetimin maliyetini geçip geçmemesiyle yakından ilgilidir.

Örneğin bazı durumlarda denetleme maliyeti fazla olabileceğinden, stok ve alacak hesaplarına yüksek önemlilik tutarı vererek daha az kanıt toplama yoluna gidilebilmektedir. Diğer taraftan kasa ve maddi duran varlıkların denetim maliyeti daha az olduğundan, düşük önemlilik tutarı payı vererek daha fazla kanıt toplama şekli seçilebilmektedir.³⁸⁴

Performans önemliliği toplam önemlilik düzeyinin genellikle %50'si ile %75'i oranında bir aralıkta denetçinin öznel yargısıyla belirlenmektedir. Bağımsız denetçi denetlenen işletmenin yapısal ve kontrol riskinin yüksek/düşük olma durumuna göre bu oranları tespit etmektedir.³⁸⁵

Performans önemlilik seviyesinin hesaplanmasına yönelik bir örnek aşağıdaki gibidir.³⁸⁶

Şirket Verileri:

Tıbbi mamuller üreten bir ilaç üreticisinin, yeni üretimine başlanacağı bir ilaç için çok yüksek miktarda AR-GE harcaması gerçekleşmiştir. Mali raporlamalar UFRS'ye göre düzenlenmekte, BDS'ye göre bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirilmektedir.

Denetçi mali tabloların bütünü için önemlilik düzeyini 400.000 TL olarak belirlemiştir. Şirkete ortak olmayı düşünen potansiyel yatırımcılar özellikle şirketin 31.12.2017 tarihli bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını beklemektedir.

³⁸⁴ BOZKURT, a.g.e., 1998, s.108.

³⁸⁵ İNALTONG ve TAŞ, a.g.m., 2015, s.82.

³⁸⁶ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.233-234.

Aktifleştirilmiş geliştirme giderlerinin net defter değeri 6.500.000 TL olup önemli bir bilanço kalemini oluşturmaktadır.

Denetçi, işletme yönetiminden sorumlu yöneticilerin bilançoyu şişirmek için geliştirme giderlerinin yanı sıra araştırma giderlerini de aktifleştirmiş olabileceğinden şüphe duymaktadır.

Bilindiği üzere, UFRS'ye göre sadece belirlenen kıstasa uyan geliştirme giderleri aktifleştirilebilir. Bu kıstasa uymayan geliştirme giderinin cari dönemin kar zararına kaydedilmesi gerekir.

Performans Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilmesi:

Denetçi Maddi Olmayan Duran Varlık grubunda yer alan bu yüksek tutarlı kalemden önemli yanlışlık riskinin yüksek olabileceği kanaati ile bu kalemlerle ilgili yanıltıcı işlem sayısının fazla olmasından şüphe duymaktadır. Bundan dolayı söz konusu kaleme performans önemliliği uygulanmasını gerek görmüştür.

Bu nedenle, başlangıçta belirlediği 400.000 TL toplam önemlilik seviyesinin %70'ini alarak ($400.000 \times \%70 = 280.000$ TL) 280.000 TL tutarında performans önemlilik tutarı belirlemiştir. Böylece hoşgörü seviyesi tutarını 400.000 TL'den 280.000 TL'ye düşürerek çalışma alanını genişletmiş ancak denetim riskini düşürmüştür.

Denetçi bu kalem için özel bir önemlilik düzeyi de belirleyecektir. Böylece bu kalemden örneğin ($280.000 \times \%10$) 28.000 TL'yi aşan yanlışlığı önemli kabul ederek bunun için işletme yönetiminden düzeltme isteyecektir.

Denetçinin performans önemliliği yargısını oluştururken kendisine yardımcı olabilecek herhangi bir standart bulunmamaktadır. Bu aşamada denetçinin mesleki yargısı ışığında verdiği karar önem kazanmaktadır.³⁸⁷

³⁸⁷ SELİMOĞLU ve UZAY, a.g.e., 2014, s.97.

Performans önemlilik düzeyi, denetim faaliyetleri devam ederken tespit edilen bulgulara göre toplam önemlilik etkilenmeden değişikliğe gidilebilir.³⁸⁸

3.5.3.Özel Önemlilik (Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri ve Açıklamalar İçin Önemlilik Tutarı Belirleme)

Denetçinin mali tabloların geneli için ilk belirlediği önemliliği, denetim tekniklerinin planlamasıyla bütünlük oluşturmasının doğru biçimi; onu mali tablo unsurlarına dağıtmasıyla olur. Bu adım son derece önem gerektirir; çünkü denetim sürecinde toplanan kanıtlar, mali tabloların bütünüyle değil unsurlarıyla ilgilidir. Dolayısıyla denetçi önemliliği; hem mali tablolar seviyesinde hem de her bir hesap kalanı, işlem sınıfları ve açıklamalar doğrultusunda incelemektedir.

Her bir mali tablo hesap kalanındaki farklılıklar ile yasal ve düzenleyici zorunluluklar gibi unsurlar sebebiyle denetçi; farklı hesaplar, işlem sınıfları ve açıklamalar için farklı önemlilik düzeyleri oluşturmalıdır.³⁸⁹

Mali tablolarda bulunan belirli işlem, bakiye ve açıklamalar tabiatları gereği diğerlerinden çok daha duyarlıdır. Dolayısıyla bu niteliklere sahip olan işlem, bakiye ve açıklamalara daha özgü bir değerlendirilme gerekliliği ortaya çıkar. Denetçinin değerlendirmeleri neticesinde bu durumlara ilişkin performans önemlilik düzeyinden daha küçük özel önemlilik düzeyi belirlemeyi öngörebilir.³⁹⁰

Denetçi denetimi sırasında mali tablo bilgi kullanıcılarının kararlarında fazlasıyla etki altında kalabileceği durumları belirlerken işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin kalemlere, özel önemlilik belirlemek istediğinde dikkate alması gereken faktörler aşağıda sıralanmıştır;³⁹¹

- Yasalar, düzenlemeler ya da mali raporlama çerçevesinde; önemli olarak nitelendirilen belli hesap kalemlerinin açıklanmasıyla, tablo kullanıcılarının beklentilerinin etkisinin ne olduğu, örneğin; kilit yöneticilerin ücretleri gibi duyarlı mali tablo açıklamaları,

³⁸⁸ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.93.

³⁸⁹ ERDOĞAN ve Diğerleri, a.g.e., 2012, s.24.

³⁹⁰ İNALTONG ve TAŞ, a.g.m., 2015, s.82.

³⁹¹ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.93-94.

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sanayi konusunda kilit yapıdaki açıklamalar,
- İşletmenin anlamlı olaylar ve faaliyetlerdeki önemli değişikliklerin açıklanması (örneğin; yeni satın alınmış işletmeler veya faaliyetlerin genişletilmesi v.b.).

3.6.Önemlilik Hesaplama Teknikleri

Önemliliğin belirlenmesinde birçok yordamlar bulunmaktadır. Uygulamada denetçiler rakamsal ve rakamsal olmayan birçok unsuru değerlendirerek önemlilik düzeyini hesaplama tekniklerine başvurabilirler.³⁹²

Bu teknikler tercih edilirken en önemli kıstas, tekniğin işletme ve çevresine en uygun ölçütün tespitidir.³⁹³ Önemliliğin ölçülmesinde standartların istenilen düzeyde rehberlik edememesinin sebebi; önemliliğin her olgu ve durumların birbirinden farklılık göstermesi ve önemliliği etkisi altına alan şartların muhasebesel olayın özünden ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla devreye denetçinin deneyimi ve mesleki muhakemesiyle bu şartlara en uygun hesaplama tekniğini tercih etmesiyle yerinde bir denetimin adımını oluşturacaktır.³⁹⁴

Önemliliğin hesaplanmasına yardımcı olmak üzere seçilebilecek bazı ölçütler ve önemlilik hesaplanırken kullanılacak bir dizi önemlilik yüzdesi vardır. BDS 320, yine kullanılacak yüzdeler aralıklarından bahsetmemekle birlikte denetçi kararına bırakılmıştır. İdeal olarak denetçi tarafından seçilen, mali tabloların kullanıcılarının ihtiyaçlarını en çok temsil eden kriter olmalıdır. Kullanılan ortak yüzdelere şu şekildedir:³⁹⁵

³⁹² SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.227.

³⁹³ İNALTONG ve TAŞ, **a.g.m.**, 2015, s.82.

³⁹⁴ ÜNSAL, **a.g.m.**, 2010, s.62-63.

³⁹⁵ MCWALL, **a.g.m.**, 2012, s.3

Tablo 8: Mali Tablo Kalemlerine Uygulanabilecek Önemlilik Oranları

KULLANILACAK FİNANSAL TABLO TUTARI	KULLANILACAK YÜZDE ORANI	
	EN AZ	EN FAZLA
<i>Toplam varlıkların</i>	% 0.5	%1'i
<i>Vergi öncesi net kârın</i>	%5	%10'u
<i>Özkaynakların</i>	-	%1'i
<i>Brüt satış kârının</i>	% 0.5	%1'i

Kaynak: Danielle MCWALL, *Materiality and its Practicalities*, 2012.

Tablo 8 'de gösterilen kıstaslar bağımsız denetçi tarafından önemlilik tutarı olarak belirlenebilir. Standartta belirtildiği üzere kâr amacı güden işletmeler için hala tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kâr rakamının uygun bir ölçü olacağı vurgulanmıştır.³⁹⁶

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde genellikle en çok temel alınan unsurlar, varlık toplamı ile toplam gelir ya da kârı esas alan oranlardır.³⁹⁷

Özellikle planlama aşamasında önemlilik düzeyinin belirlenebilmesi için önemliliğin bir temel büyüklüğe oranlanması gerekir. Bağımsız denetçi bu oranı belirlerken, esas alınacak temel büyüklüğün ne olması gerektiğine karar vermelidir. Bu temel kararlı, dengeli ve önceden tahmin edilebilir bir büyüklük olmalıdır.

Uygulamada bu büyüklük vergiden önceki kâr, brüt kâr, net kâr, toplam gelirler, toplam varlıklar, dönen varlıklar, öz kaynaklar tutarı olarak seçilmektedir. Mali tablo kullanıcıları genelde işletmenin kâr tutarı ile daha fazla ilgilendiğinden, eğilim vergiden önceki kârın temel alınmasıdır.

³⁹⁶CÖMERT, a.g.m., 2012, s.38.

³⁹⁷ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.177.

Ancak kâr tutarının dönemden döneme değişiklik gösterebilmesi, toplam gelirlerin ya da toplam varlıkların temel alınmasına yol açmaktadır. Öte yandan müşteri işletmenin faaliyet konusu da temel alınacak büyüklüğü etkiler.³⁹⁸

Önemlilik göreceli yani denetçinin yargısına ve denetlenen işletmenin ölçülerine göre değişebilen bir ölçü olduğundan, denetçinin yanlışlığın önemli olduğunu ortaya koyacak esasları belirlemesi gerekmektedir. Örneğin; aktif toplamı 600 milyon TL olan bir işletme için 20 milyon TL'lik bir yanlış önemli iken, aktif büyüklüğü 2 milyar TL olan bir işletme için önemsiz görünebilir.³⁹⁹

3.6.1.Mali Tabloların Genel İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Teknikler

Bağımsız denetçiler genellikle, işletmenin içinde bulunduğu koşulları dikkate alarak belirlediği önemlilik kıstaslarını aşağıdaki hesaplama yaklaşımları içinde kullanarak önemlilik seviyesini tutar olarak hesaplamaktadırlar.⁴⁰⁰

- Tek finansal değişken tekniği,
- Birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişkenler tekniği,
- Karışık veya ortalama tekniği,
- Formül Tekniği.

3.6.1.1.Tek Finansal Değişken Tekniği

Tek finansal değişken tekniğinde denetim şirketleri kendi politikalarıyla uyum gösteren kıstasları belirler ve denetleyeceği işletmeye en uygun yukarıdaki dört temelden birini tercih eder ve uygulamaya geçer. Bu uygulamanın sonucunda denetçi, önemlilik seviyesini belirlemeye çalışır.⁴⁰¹

Aşağıda bu tekniğin uygulanmasına yönelik bir örnek verilmiştir.

³⁹⁸ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.217.

³⁹⁹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.227.

⁴⁰⁰ SELİMOĞLU ve diğerleri, a.g.e., 2015, s.228.

⁴⁰¹ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.177.

Tablo 9: XXX A.Ş. Bilançosu

XXX A.Ş 31.12.201X TARİHLİ BİLANÇOSU			
<i>Varlıklar</i>	4.000.000	<i>Borçlar</i>	3.000.000
		<i>Özkaynaklar</i>	1.000.000
VARLIK TOPLAMI	4.000.000	KAYNAK TOPLAMI	4.000.000

Tablo 10: XXX A.Ş. Gelir Tablosu

XXX A.Ş 01.12.201X-31.12.201X DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
<i>Toplam Gelirler</i>	10.000.000
<i>Satışların Maliyeti (-)</i>	-4.000.000
<i>Brüt Kâr</i>	6.000.000
<i>Faaliyet Giderleri (-)</i>	4.900.000
<i>Vergi Öncesi Kâr</i>	1.100.000
<i>Kurumlar Vergisi (-)</i>	-450.000
<i>Vergi Sonrası Kâr</i>	650.000

Mali tablo verilerine göre denetçinin tek finansal değişkenli önemlilik tutarı hesaplamaları aşağıda Tablo 11’ de verilmiştir. Tablonun ilk sütununda yer alan denetçinin çalışmasına sunulmuş olan önemlilik ölçütleri diğer iki sütunda ise hesaplama ve tutarlar verilmiştir. Denetçi bu tutarlardan hangisini kullanacağına mesleki yargısı ile karar verecektir.

Tablo 11: Tek Finansal Değişken Tablosu

TEK FİNANSAL DEĞİŞKEN TEKNİĞİ		
Önemlilik Kıstasları	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın % 5'i	1.100.000 x 0.05	55.000
Toplam Varlıkların %0.5'i	4.000.000 x 0.005	20.000
Özkaynakların % 1'i	1.000.000 x 0.01	10.000
Toplam Satışların % 0.5'i	10.000.000 x 0.005	50.000

3.6.1.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Tekniği

Bu teknik de, bağımsız denetçi farklı büyüklükteki işletmeler için bir takım farklı önemlilik düzeyi öngörür. Önemlilik düzeyi bu tekniğe bağlı olarak belirlenmektedir. Bu nedenle denetçiler doğru sonuçlara ulaşmak adına niteliksel unsurları da ayrıca değerlendirmelidir.

Örneğin; işletmenin kâr hacminin farklı kâr seviyeleri içerisindeki yeri dikkate alınarak aşağıdaki önemlilik seviyeleri belirlenebilir.⁴⁰²

Brüt kâr 30.000 TL' den az ise : %2-%5

Brüt kâr 30.000-1.000.000 TL arasında ise: %1-%2

Brüt kâr 1000.000-100.000.0000 TL arasında ise; % 0,5 -% 1

Brüt kâr 100.000.000 TL 'den fazla ise: % 0,5

Yukarıda verilen bilanço ve gelir tablosunun baz alındığı varsayımında 6.000.000 TL'lik brüt kâr üçüncü sıradaki gruba girmektedir. Buna göre önemlilik rakamları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

⁴⁰² SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.230.

Tablo 12: Çoklu Değişkeni veya Büyüklüğü Esas Alan Teknik

ÇOKLU DEĞİŞKEN veya BÜYÜKLÜĞÜ ESAS ALAN TEKNİK		
	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Brüt Kârın % 0.5'i ile %1'i	6.000.000 x % 0.5	30.000 TL ile
	6.000.000 x % 1	60.000 TL

3.6.1.3.Karışık veya Ortalama Teknik

Bu teknik de dört ya da beş kaide bağlantılı şekilde değerlendirilerek oransal ağırlıkları/ortalamaaları temel alınır. Dört farklı mali tablo kalemi için hesaplanan önemlilik rakamları toplanır, dörde bölünerek basit ortalama tekniğiyle önemlilik tutarı belirlenmeye çalışılır.⁴⁰³

Tablo 13: Karışık veya Ortalama Teknik

KARIŞIK veya ORTALAMA TEKNİK		
Ortalama Teknik	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergiden önceki kârın %5'i	1.100.000 x 0.05	55.000
Toplam varlıkların %0.5'i	4.000.000 x 0.005	20.000
Özsermayenin %1'i	1.000.000 x 0.01	10.000
Toplam gelirin %0.5'i	10.000.000 x 0.005	50.000
		135.000/4=33.750 TL

⁴⁰³CÖMERT, a.g.m., 2012, s.40.

3.6.1.4. Formül Tekniği

Formül tekniğinde işletmeleri temsilen geniş bir örnek için önemlilik seviyelerinin istatistiksel analizinden yola çıkararak bir formül belirlenmektedir.⁴⁰⁴

Büyük bir denetim şirketinin kullanmış olduğu formülden yola çıkararak;

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık ya da hasılat toplamının büyük olanı})^{2/3} \times 1.84$$

Örnek de, hasılat toplamı varlık toplamından büyüktür. Dolayısıyla hasılat tutarı temel alınarak hesaplanacaktır.

Tablo 14: Formül Tekniği

	FORMÜL TEKNİĞİ	
Formül	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
$(\text{Hasılat Toplamı})^{2/3} \times 1.84$	$(10.000.000)^{2/3} \times 1.84$	85.405

3.6.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi

BDS 320 standart kapsamında performans önemlilik seviyesine yönelik açıklamalarda belirtildiği gibi denetçi; hesaplar, işlem sınıfları veya açıklamalar için farklı önemlilik düzeyleri kullanmalıdır.⁴⁰⁵

Denetçiler önemlilik düzeyini tespit ederken çoğunlukla bilanço hesap kalemlerini kullanmaktadırlar. Bu gerekçenin sebebi olarak; bilanço hesaplarına işlenen hesap kalemlerinin, gelir tablosu hesaplarıyla bağlantılı olmasından kaynaklanmasdır. Çünkü; çift taraflı kayıt esası sebebiyle mali tablo ve gelir tablosunda oluşabilecek olası hatalar her iki tabloyu da etkiler. Bunun yanında gelir tablosunda olabilecek gruplama yanlışlıklarının varlığında ise denetçi gelir tablosu hesaplarını da detaylı şekilde incelemelidir.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.231.

⁴⁰⁵ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.234.

⁴⁰⁶ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.180.

Denetçinin kanıt toplayabilmek amacıyla her bir hesap kalemi için de önemlilik sınırı belirlemelidir. Bu aşamada denetçinin karşılaşılabileceği başlıca üç türde zorluk bulunmaktadır. Bunlar:⁴⁰⁷

- Denetçi bazı hesaplarda diğerlerine göre daha fazla yanlışlık beklentisi içinde olabilir,
- Denetçi hem olması gerekenden fazla olanları hem de düşük olanları dikkate almalıdır,
- Nispi (göreceli) olarak denetim maliyeti de önemlilik yargısını etkiler.

Planlanmış önemlilik seviyesinin hesap kalemlerine dağıtılmasında faydanılan yöntemlerden biri de planlanmış önemlilik seviyesini işlem döngülerine paylaşmaktır. Döngü ile ilişkili hesaplar bu paylaşımından etkilenecek ve genellikle işlem döngüleri mali tabloların geneli için belirlediği önemlilik miktarından da düşük önemlilik tespit etmesine yol açacaktır. Ayrıca bu tespit hesap veya işlem grubuna yönelik belirlenmiş önemlilik miktarını, mutlaka hesap veya işlem döngülerinin belirli bir oranında belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁰⁸

Bu duruma örnek olarak; mali tabloların geneli açısından belirlenen önemlilik miktarı 750.000 TL olup, bu miktar ayrıca toplam varlıkların %10'unu stoklar kapsadığından dolayı denetçi, stokların önemlilik miktarını 75.000 TL saptaması gerekmemektedir.

Denetçi nakit hareketlerinden kaynaklanan yanıltıcı işlemler için hoşgörü göstermek istemiyorsa nakit ve nakit benzerleri için önemlilik seviyesini sıfır olarak belirleyebilir. Dolayısıyla stok hareketlerini yüksek risk sınıfında kabul ediyorsa ve stokların önemlilik seviyesi içindeki ağırlığını yüksek görüyorsa, stoklar için tespit edememe riskini düşürecek ölçüde düşük bir önemlilik seviyesi belirlemelidir.⁴⁰⁹

Önemlilik miktarını hesap seviyesinde hesaplanmasının ana sebebi, yanlışlıkların karşılıklı olma olasılığıdır. Bu duruma örnek olarak; stok kalemi 400.000 TL tutarında

⁴⁰⁷ SELİMOĞLU ve UZAY, **a.g.e.**, 2014, s.97.

⁴⁰⁸ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.235.

⁴⁰⁹ A.g.e.,

yüksek gösterilmiş, alacak kalemi ise 420.000 TL noksan gösterildiğinde, mali tabloların geneli için belirlenen önemlilik seviyesine etki düzeyi 20.000 TL olur.⁴¹⁰

Denetçiler, mali tabloların geneli açısından saptadıkları ilk önemlilik tutarından hareketle, hesap kalanları düzeyine yönelik kabul edilebilir hata miktarını saptarken değişik yaklaşımlar kullanmaktadırlar. Söz konusu yaklaşımlar aşağıdaki gibidir:⁴¹¹

- Yargısal yaklaşım,
- Oransal (rasyo) yaklaşımı,
- Düzeltme kayıtlarını dikkate alan yaklaşım,
- Formül yaklaşımı.

3.6.2.1.Yargısal Yaklaşım

Bağımsız denetçi bu yaklaşımı tespit ederken tamamıyla mesleki muhakemesini kullanarak oluşturabilme imkânına sahiptir. Dolayısıyla bu yaklaşımda geçmiş deneyimler ve sezgiler ön plana çıkmaktadır.⁴¹²

3.6.2.2.Oransal (Rasyo) Yaklaşımı

Mali tabloların geneli açısından belirlenen önemlilik ile hesap kalanları seviyesinde tespit edilen önemliliği denetçi aynı alanda değerlendirir.⁴¹³ Denetçi riski belirlemeye dair hesaplar açısından bir dizi önemlilik belirleme ihtiyacı duyabilir.

Mali tabloların geneli açısından belirlenen toplam önemlilik ile belirlenmiş olan önemlilik dizisi tutarı 1/2 ile 1/5 arasında denk gelebilir. Denetçi riskin boyutunun daha yüksek olduğu kanaatindeyse, toplam önemlilik miktarının 1/5' ini kullanmalıdır. Bunun sonucunda bağımsız denetçi riskin yüksek boyutunu aşağıya indirmek için denetimin

⁴¹⁰ CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.42.

⁴¹¹ ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.26-27.

⁴¹² SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.236.

⁴¹³ ERDOĞAN ve diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.26-27.

kapsamını genişletmelidir. Bu durumda dikkate alınan risk faktörleri önemlilik unsurları çerçevesinde ele alınmalıdır.⁴¹⁴

3.6.2.3.Düzeltilme Kayıtlarını Dikkate Alan Yaklaşım

Denetçi, geçmiş yılların denetiminden düzeltme kayıtlarının sayısından faydalanarak, hesap kalanları seviyesinde önemlilik miktarlarını tespit etmektedir.

Örneğin; geçmiş yılların denetimlerinde altı tane düzeltme kaydı yapıldığı tespit edildiğinde, kabul edilebilir hata tutarını, mali tabloların geneli açısından belirlenen toplam önemlilik miktarının 1/6'sı şekilde belirleyebilmektedir.⁴¹⁵

Bu uygulamanın esasında yatan düşüncenin sebebi, düzeltme kaydının en fazla hangi hesaplar düzeyinde yapılacağı öngörülüyorsa, söz konusu hesapların denetim kapsamı daha fazla genişletilecek daha fazla çalışılacaktır.⁴¹⁶

3.6.2.4.Formül Yaklaşımı

Bazı denetçiler; toplam önemliliği, hesap kalanlarına, hesapların göreceli büyüklüklerine ve birbirini dengeleyebilecek hata olasılıklarına dayanan bazı oranlarda dağıtan formüller kullanırlar.⁴¹⁷

Söz konusu formül, mali tabloların geneli açısından belirlenen toplam önemlilik miktarının nispeten daha büyük olan hesaplara daha büyük oranda dağıtılmasına sebep olmaktadır.

⁴¹⁴ CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.42.

⁴¹⁵ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.236.

⁴¹⁶ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.181.

⁴¹⁷ ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.27.

Buna örnek olarak; aşağıda belirtilen formül aracılığıyla, bütün hesapların toplam tutarının %40'nı kapsayan tek bir hesap için %63, bütün hesapların toplamının %10'unu oluşturan diğer bir hesap için ise %32 önemlilik seviyesi belirlenebilir.⁴¹⁸

Hesap Düzeyinde Önemlilik = Toplam önemlilik tutarı - Beklenen düzeltme kaydı sayısı x (Hesap bakiyesi / Hesapların toplam tutarı)^{1/2}

3.6.3.Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Önemli Hususlar

Bağımsız denetçi hesap düzeyinde önemlilik miktarı saptarken standartlar çerçevesinde birçok niteliksel unsurları da dikkate almalıdır. Bu unsurlardan bazıları aşağıdaki gibidir:⁴¹⁹

- **Maliyet:** Her hesap kaleminin denetçiye maliyeti aynı değildir. Bir hesabın başka bir hesaba göre maliyeti artabilir/azalabilir. Bu durumda denetçi, hesap bazında fazlaca maliyetli olabilecek hesaplara yüksek, az maliyetli olabilecek hesaplara ise düşük tutarda önemlilik belirleyebilir.
- **Analitik Tekniklerin Sonuçları:** Denetçi, analitik ön incelemeler doğrultusunda, yapılan çalışmalarla herhangi bir hesap kalemiyle alakalı ortaya çıkması muhtemel yanlışlıkları tespit etme imkânına sahiptir. Bu durumdaki hesapların daha derinlemesine incelenmesi için denetçi, düşük tutarda önemlilik seviyesi belirlemelidir.
- **Geçmiş Dönem Düzeltmeleri:** Geçmiş dönemlerde detaylı maddi doğruluk testleri neticesinde, gerekli düzeltmeler yapılmayan hesaba dair şartlarda mühim bir değişiklik olmadığı sonucunda denetçi, hesabın düşük seviyede önemliliğe sahip olduğu düşüncesinde olabilir.
- **Yanlışlığın Getireceği Neticeler:** Denetlenen hesaplar arasında bir hesap kaleminin doğru olup olmadığı çok mühim ise söz konusu hesaplar için önemlilik miktarı belirlenemez ve hesabın tümü inceleme kapsamına alınmalıdır.

⁴¹⁸ CÖMERT, a.g.m., 2012, s.43.

⁴¹⁹ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.237.

Hesap bakiyesi düzeyinde belirlenen önemlilik seviyesi, kabul edilebilir önemli hata miktarını içermektedir. Fakat kabul edilebilir hata miktarı mali tabloların geneli için belirlenmiş önemli hata miktarını geçemez.

Örneğin; ticari mallar hesap kalemi için belirlenen önemli hata düzeyi 230.000 TL, fakat mali tablonun geneli açısından belirlenen hata düzeyi 120.000 TL olamaz. Bununla birlikte hesapların tümü için belirlenmiş kabul edilebilir hata miktarlarının toplamı mali tablonun tümü için planlanmış olan önemlilik düzeyinden fazla olabilir.⁴²⁰

Denetçinin bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediği, önemlilik düzeyinin aşılp aşılmadığı konusunda görüş oluşturabilmesi için belirlenen herhangi bir yanlışlığın mali tablolar üzerindeki etkisinin olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir.⁴²¹

Dolayısıyla saptanmış önemli yanlışlıkların toplamı ile performans önemlilik düzeyi karşılaştırılırken, yanlışlıkların etkisinin yönü dikkate alınmalıdır. Çünkü denetçinin tespit ettiği yanlış/yanıltıcı işlemlerin tümünün mali tablo üzerindeki etkisi aynı olmayabilir.

Örneğin; bir yanlış işlem aktif artırıcı bir etkiye sahipken diğeri azaltıcı etkiye sahip olabilir. Bu nedenle denetçinin yanlış/yanıltıcı işlemlerin mali tablo üzerindeki etkisini hesaplayabilmesi için söz konusu tutarları üst üste toplamak yerine, ters yönlü önemli yanlışlık tutarlarını karşılıklı olarak birbirinden mahsup etmesi gerekir.⁴²²

Örneğin; alacaklar 60.000 TL fazla, sabit kıymetler 40.000 TL noksan gösterildiğinde bu sonucun bilanço aktif toplamına etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

$$60.000 + 40.000 = 100.000 \text{ TL değil, } 60.000 - 40.000 = \mathbf{20.000} \text{ TL'dir.}$$

Söz konusu standartta da bahsedildiği gibi, herhangi bir hatanın tek başına mühim olduğu düşünülüyorsa, bu hatanın başka hatalarla mahsup edilebilmesi mümkün olmayacaktır.

Örneğin; satışların olması gerekenden daha yüksek gösterildiği durumlarda, hataların kazançlardaki etkisi giderler kısmında satışlarda oluşan fazlalıkla dengeye

⁴²⁰ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.182.

⁴²¹ BDS 450, md., A-13.

⁴²² SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.238.

gelmiş olsa da, mali tabloların geneli açısından önemli hatalar bulunmasına sebebiyet verecektir.

Denetçi; aynı işlem sınıfı içerisindeki hataların birbirleri ile mahsup edilmesi doğru olabilirken, önemsiz hataların mahsup edileceği kararını vermeden önce henüz tespiti olunmamış hataların da var olabileceği riskini de değerlendirmelidir.⁴²³

Denetçinin denetimin daha sonraki süreçlerinde hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda açıklanan bilgilere yönelik önemlilik seviyesini değerlendirmesi bu konuların incelenmesinde hangi denetim tekniklerinden faydalanacağı ve özellikle denetim riskini düşük bir seviyeye indirilmesine olanak sağlayacak hangi ek denetim tekniklerini seçeceğine yönelik yol gösterecektir.⁴²⁴

Denetçi denetimin ilerleyen süreçlerinde hesap veya işlemlerle ilgili olarak tespit ettiği tüm hataları çalışma kâğıdına aktarması gerekir. Dolayısıyla denetçi bu şekilde tespit ettiği hataların toplam miktarını başlangıçta öngördüğü hata miktarlarıyla karşılaştırmasına olanak sağlar.

Birleştirilmiş hata miktarının başlangıçta tahmin ettiği hata miktarı ile aynı veya daha az olması istenir. Birleştirilmiş hata miktarı daha çok çıktığında ise, mali tabloların kabul edilemeyeceği anlamını taşımaktadır.

Bu durumda denetçi, ek denetim yordamlarını uygulayarak beklenen hata miktarını başlangıç hata miktarını geçip geçmediğini belirleyebilir ya da⁴²⁵ denetçi biriktirdiği önemli hataları herhangi bir yasal engel bulunmuyorsa işletme yönetimine bildirerek hatalarını düzeltilmesini ister. Yönetim hataları düzeltmek istemezse bunların sebeplerini araştırmalı ve mali tabloların yanıltıcı beyan içerip içermediğini değerlendirirken dikkate almalıdır.⁴²⁶

⁴²³ BDS 450, md., A-14.

⁴²⁴ CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.44.

⁴²⁵ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.239.

⁴²⁶ ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.27.

3.6.4.Belirlenen Yanlışlıkların (Hataların) Bir Araya Getirilmesi

Denetçiye denetim süresince bir araya getirilen yanlışlıkların etkisini değerlendirmesinde, yanlışlıkları yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesinde yardımcı olması amacıyla, fiili yanlışlıkları, muhakeme yanlışlıkları ve olası yanlışlıkları birbirinden ayırmak denetim sürecini sağlıklı kılacaktır.⁴²⁷

Yukarıda sözü edilen denetçinin denetimleri sırasında tespit edeceği yanlışlıklar ikiye ayrılır. Bunlar;⁴²⁸

a)Birinci türdeki yanlışlıklar

- Fiili (denetçinin bildiği) yanlışlıklar olup, hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlışlıklardır.
Örneğin; denetçi işletme bünyesinde bulunan sabit kıymetleri incelediğinde faaliyet kiralamasını, mali kiralama olarak kayıtlara alındığını tespit etmesi gibi.⁴²⁹

b)İkinci tip yanlışlıklar ise beklenen yanlışlıklardır

Beklenen yanlışlıklar iki kısımda incelenmektedir. Bunlardan ilki; bazı hesap kalemleriyle ilgili hususlarda edinilen öngörülerde denetçinin yargısıyla yönetimin yargısının arasındaki farklılıklardır.⁴³⁰

- Muhakeme yanlışlıkları, işletme yönetimin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından makul bulunmayan açıklamalarından ya da denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından kaynaklanan farklılıklardır.⁴³¹

⁴²⁷ SELİMOğLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.239

⁴²⁸ CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.44.

⁴²⁹ SELİMOğLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.239.

⁴³⁰ CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.44.

⁴³¹ SELİMOğLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.239.

İkinci tip beklenen yanlışlık ise, denetçinin denetime konu ana kütlede seçmesiyle örneklerin değerlendirilmesine yönelik yaptığı, hata yoluyla gözlemediği olası yanlışlıklardır.⁴³²

- Olası yanlışlıklar ise; denetim örnekleminde saptanan hataların örneklemin alındığı ana kütlede tümünü yansıtılmasını içeren, denetçinin ana kütledeki hataya ilişkin en yakın beklentisidir.⁴³³
- Diğer yanlışlıklardan farklı olarak, denetçinin olası yanlışlıkların tahmininde örnekleme yapması gerekmektedir.⁴³⁴

Söz konusu yanlışlık kavramlarının somut hale getirilmesini sağlamak amacıyla başlangıçta belirlenen önemlilik miktarının, denetim faaliyeti sonunda saptanan önemli yanlışlık miktarıyla karşılaştırılmasına yönelik örnek aşağıdaki gibidir.

⁴³² CÖMERT, **a.g.m.**, 2012, s.45.

⁴³³ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.240.

⁴³⁴ ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.27.

Tablo 15: Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kâğıdı

ÖNEMLİ YANLIŞLIK TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMA KÂĞIDI					
31.12.201X BİLANÇO		Tahmin Edilen Yanlışlık Tutarı			
(1000 TL)					
Hesap Kalemleri	Hesap Tutarları	Kabul edilebilir yanlışlık tutarı	Tahmin edilen- fiilen bulunan yanlışlık	Örneklem hatası (%50)	TOPLAM
Kasa-Banka	24.000	0	4.800	-	4.800
Ticari Alacaklar (Örneklem).	720.000	24.000	10.000	5.000	15.000
Stoklar (Örneklem)	960.000	48.000	50.000	25.000	75.000
Maddi Duran Varlıklar(Örneklem)	696.000	21.600	6.000	3.000	9.000
Aktif Toplamı	2.400.000				
Ticari Borçlar (Örneklem)	912.000	24.000	12.000	6.000	18.000
Diğer Borçlar	48.000	600	480	-	480
Sermaye	1.200.000	0	-	-	-
Dağıtılmamış Kârlar	240.000	1.800	1.680	-	1.680
Pasif Toplamı	2.400.000				
Başlangıçta Planlanan Önemlilik Tutarı		120.000			123.960

Kaynak: Selimoğlu ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.240.

Denetçinin bütün olarak bilanço kalemleri için belirlediği önemlilik miktarı 120.000 TL'dir. Bu miktarın bilanço hesaplarına dağıtılmış rakamları üçüncü sütunda kabul edebilir yanlışlık miktarı olarak verilmektedir. Denetçinin bazı hesapları incelediğinde saptadığı yanlışlıklarla, örnekleme tekniğiyle ortaya çıkardığı yanlışlıklardan ilerleyerek ileriye tahmin etmeye dair bulduğu hata tutarlarını dördüncü sütunda tahmin edilen ve fiilen bulunan yanlışlık şeklinde ifade edilmiştir.⁴³⁵

⁴³⁵ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.184.

Tablo 15'deki örnekte, denetçi nakit değerler için önemlilik seviyesi belirlememiştir. Bu nedenle örneklem kullanmamıştır. Ticari alacakları, stokları, maddi duran varlıkları ve ticari borçları örnekleme tekniğiyle değerlendirmiştir. Denetçi tahminî örnekleme hatasını %50 oranında belirlemiştir.⁴³⁶

Denetçi yukarıdaki tabloda görülen çalışma kâğıdında tahmin edilen ve fiilen bulunan hata miktarlarını aşağıdaki gibi hesaplamıştır.

Tablonun açıklanması:

Kasa-Banka: Denetçi nakit değerler içinde bulunan işlemlerin tamamını incelemeyi düşündüğü için başlangıç önemlilik seviyesini sıfır şeklinde belirlemiştir. Bir başka anlatımla kasa ve bankaların tamamı inceleneyeceği için kabul edilebilir yanlışlık düzeyi sıfır kabul edilmiştir. Yapılan incelemelerde 4.800 TL tutarındaki havalenin kayıtlara alınmadığını saptamıştır. Bu nedenle tespit edilen hata tutarı denetçi tarafından fiilen tespit edilen ve hakkında hiçbir şüphe bulunmayan yanlışlık türüne girmektedir.

Ticari Alacaklar: Denetçi bu hesabı örnekleme tekniğiyle incelemiştir. İncelemeye konu örnek tutarı 72.000 TL olarak belirlenmiştir. Denetçi toplam 720.000 TL'lik hesabın %10'unu yani alacakların yalnızca 72.000 TL'lik kısmını incelemiş ve bu kısımda 1.000 TL'lik işlem hatası tespit etmiştir.

Bu tespit edememe hesabın tamamına yansıtıldığında öngörülen yanlışlık tutarı 10.000 TL $(1000/72.000) \times 720.000$ olur.

Örneklemede hata payı %50 öngörüldüğünde bu hesap için varsaydığı hata miktarı $10.000 + 5.000 = 15.000$ TL'dir.

Stoklar: Denetçi stoklar kalemini örnekleme yoluyla incelemiştir. 960.000 TL'lik stok kaleminin içinden incelenen örnek tutarı 96.000 TL dir. Denetçi bu incelemelerde 5.000 TL'lik bir hata saptamıştır. Dolayısıyla hesaplamalar yukarıda alacaklar ile ilgili yaptığımız açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki gibidir.

⁴³⁶ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.241.

Denetçi tarafından fiilen tespit edilen yanlışlık 5.000 TL

$$(5.000/96.000) \times 960.000 = 50.000 \text{ TL}$$

$$50.000 + 25.000 = 75.000 \text{ TL' dir.}$$

Maddi Duran Varlıklar: : Denetçi maddi duran varlıklar kalemini örnekleme yoluyla incelemiştir. 696.000 TL'lik stok kaleminin içinden incelenen örnek tutarı 69.600 TL'dir.

Denetçi tarafından fiilen tespit edilen yanlışlık 600 TL

$$(600/69.600) \times 696.000 = 6.000 \text{ TL}$$

$$6.000 + 3.000 = 9.000 \text{ TL'dir.}$$

Ticari Borçlar: Denetçi ticari borçlar kalemini örnekleme yoluyla incelemiştir. 912.000 TL'lik stok kaleminin içinden incelenen örnek tutarı 91.200 TL dir.

Denetçi tarafından fiilen tespit edilen yanlışlık 1.200 TL

$$(1.200/91.200) \times 912.000 = 12.000 \text{ TL}$$

$$12.000 + 6.000 = 18.000 \text{ TL'dir.}$$

Diğer Borçlar: Denetçi bu hesabı tamamıyla incelemiş ve bu hesapta 480 TL'lik bir bordro hatası saptamıştır. Bu hata denetçi tarafından fiilen tespit edilen bir yanlışlıktır.

Sermaye Hesabı: Denetçi bu hesaba ilişkin işlemlerin % 100'ünü incelemiştir. Herhangi bir hatayla karşılaşmamıştır.

Dağıtılmamış Kârlar: Denetçi bu hesabı bütünüyle incelemiştir. Yapılan incelemelerde 1.680 TL'lik bir işlem hatası saptamıştır.

Söz konusu örnekte denetçinin denetim sürecinde saptadığı hataların birleştirilmiş miktarı olan 123.960 TL başlangıçta planlanan önemlilik miktarı olan 120.000 TL' den yüksek çıkmıştır.

Tablo 15'de görüldüğü üzere stoklarda tahmin edilen yanlışlık tutarı 75.000 TL, başlangıçta planlanmış olan 48.000 TL'lik kabul edilebilir yanlışlık miktarının üstündedir. Bu sonuçlara göre denetçinin stoklar kalemi hususunda makul bir güvence oluşturabilmesi adına yapması gerekenler şunlardır;

- Örneklem hacmini artırarak ek denetimler yapmalı,
- Oluşturmuş olduğu tahminleri de destekleyerek, ilave denetim tekniklerini uygulaması gerekmektedir.

3.6.5. Denetim Sürdürülürken Önemliliğin Dikkate Alınması ve Değişiklik Yapılması

Denetim sırasında, denetçiler çoğunlukla ön yargıda önemlilik ile ilgili değişiklik yaparlar. Buna önemlilikle ilgili gözden geçirilmiş karar da denilmektedir.⁴³⁷

BDS 320'ye göre denetçinin, denetim faaliyetini yürüttüğü süreç içerisinde başlangıçta saptadığı önemlilik miktarında değişikliğe gitmesine sebep olabilecek herhangi bilgiye ulaşması neticesinde, mali tabloların bütünlüğü açısından saptanmış önemliliğin denetim süresince değiştirilebileceğini öngörür.⁴³⁸ Denetçiler, ön değerlendirmeyi belirleyen faktörlerden birindeki değişiklikler nedeniyle muhtemelen revizyon yapacaktır. Bunun nedeni denetçinin; başlangıçta belirlediği önemlilik düzeyi ön kararının, çok büyük ya da çok küçük olduğuna karar vermesidir.⁴³⁹

Denetçi; mali tabloların bütünlüğü açısından başlangıçta saptadığından daha küçük bir önemliliğin doğru olduğuna karar vermesiyle, denetim görüşüne dayanak olabilecek yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmek için performans önemliliği ve ek denetim tekniklerini değerlendirir. Performans önemliliğinde değişikliğe

⁴³⁷ ARENS, ELDER ve BEASLEY, a.g.e., 2012, s.271.

⁴³⁸ BDS 450, md., A12

⁴³⁹ ARENS, ELDER ve BEASLEY, a.g.e., 2012, s.271.

gidilip gidilmeyeceğini ve sonraki denetim tekniklerinin nitelik, zaman ve kapsam bakımından uygunluğunu da belirlemelidir.⁴⁴⁰

Önemlilik konusunda değişikliğe gitmek, çoğunlukla yılsonundan önce saptanır ve önceki yılların mali tablolarına veya ara mali tablo bilgilerine dayanır. Mevcut mali tablolar mevcut olduktan sonra karar tekrar değerlendirilebilir.⁴⁴¹

Örneğin; denetim sırasında gerçek mali sonuçların bir bütünlüğü açısından, mali tablolar için önemlilik belirlemede başlangıçta kullanılan tahminî dönem sonu mali sonuçlarından muhtemelen önemli ölçüde farklı olacak gibi görünmekteyse denetçi önemliliği revize eder.⁴⁴²

3.6.6. Denetim Faaliyetlerinin Gözden Geçirilmesi Ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Sonuçların değerlendirilmesi denetim çalışmasının son aşamasıdır. Denetçi bu aşamada, elde ettiği kanıtların yeterliliğini ve tespit ettiği hataların mali tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları kararları etkileme derecesini gözden geçirerek müşteri işletmeden düzeltme yapmasını isteyebilir veya daha fazla kanıt toplamaya karar verebilir.⁴⁴³

Denetçinin bu aşamada gerçekleştirmesi gereken adımlar şunlardır:⁴⁴⁴

- Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlemesinin yapılması,
- İşletmeden hataların düzeltilmesinin istenmesi,
- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi,

⁴⁴⁰ BDS 320, md.,13

⁴⁴¹ ARENS, ELDER ve BEASLEY, **a.g.e.**, 2012, s.271.

⁴⁴² ERDOĞAN ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2012, s.27.

⁴⁴³ SELİMOĞLU ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2015, s.412.

⁴⁴⁴ <https://prezi.com/sdvvxgdudclk/denetimin-tamamlanmasi-ve-raporlanmasi/> (erişim tarihi:12.11.2017)

3.6.6.1.Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Denetçinin denetim sürecinde elde ettiği kanıtları görüşünü destekleyen nitelikte olması ve hala başka kanıtların varlığının olabileceği konusunda sorgulamalar ve gerekli araştırmalar yapması sürecidir.⁴⁴⁵ Bu süreçte bağımsız denetçinin yapması gerekenler;⁴⁴⁶

Denetimin bütün süreçlerinin sonuçlanmış ve belgelerle desteklenmiş olup olmadığını, denetimin hedeflerine ulaşip ulaşmadığının değerlendirilmesinde, denetim çalışmasının temelini ortaya koyan denetim programını tekrardan değerlendirmek ve incelemektir.

Denetim programı yapılması gereken çalışmalarda iyi bir rehber iken, tamamlanmış çalışmaların takip edilmesi açısından da iyi bir araçtır.⁴⁴⁷

Denetçi böylece denetim programında, çalışmaları esnasında yarım kalmış yahut daha sonra tamamlanması için yarım bırakılan çalışmaları listeleyerek tamamlamaya çalışır. Dolayısıyla denetim çalışmasında eksik ya da gözden kaçan bir noktanın kalmaması sağlanmış olur ki buda kaliteli ve başarılı bir denetim çalışmasının ortaya çıkmasını sağlar.⁴⁴⁸

3.6.6.2.Önemlilik Düzeyinin Ve Denetim Riskinin Son Değerlemesinin Yapılması

Denetçi, denetimin planlanması sürecinde ilk kez saptadığı denetim riski ve önemlilik düzeyini denetimin raporlama sürecine yakın son defa belirleyip, gözden geçirir.⁴⁴⁹ Bu süreç iki aşamalıdır. Her hesap kalemin denetiminde bulunan ve müşteri işletme tarafından düzeltilmeyen hataları saptamak ve toplam hataların net kara ve ilgili olduğu mali tablo kalemlerine etkisini ölçmektir. Denetçinin belirlediği toplam hatalar aşağıdaki gibidir:⁴⁵⁰

- İşlemlerin ve hesap kalanlarının maddi doğruluk testleriyle belirlenen düzeltilmemiş hatalar,

⁴⁴⁵ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.413.

⁴⁴⁶ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.417.

⁴⁴⁷ ERDOĞAN ve Diğerleri, a.g.e., 2012, s.202.

⁴⁴⁸ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.417.

⁴⁴⁹ Deniz Barlas HÜNER, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü" Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014, s.43.

⁴⁵⁰ CÖMERT ve Diğerleri, a.g.e., 2013, s.417.

- Örnekleme yöntemlerini kullanılarak tahminen hesaplanan düzeltilmemiş hatalar,
- Analitik testlerle bulunan tahmini hatalar.

Düzeltilmemiş hatalar toplamı, denetimi planlamada önemliliğe ilişkin denetçinin ilk yargısı ile karşılaştırılır. Denetçi, denetimi planlamada kabul edilebilir denetim riski düzeyini belirler. Düzeltilmemiş hatalar artarken, mali tabloların yanlış beyan edilmesi riski de artar.⁴⁵¹

Denetçi, denetimin planlanması aşamasında ilk kez saptadığı kabul edilebilir denetim riski düzeyini son kez belirlediği denetim riski düzeyi ile karşılaştırır. Denetçi denetim riskinin kabul edilebilir düzeyde olduğu sonucuna varırsa, kanıtlarla desteklediği görüşünü oluşturabilir. Bunun tam tersi, denetim riskinin kabul edilebilir düzeyin üzerinde olduğu sonucuna varırsa, ya ek maddi doğruluk testleri yapmalı ya da denetlenen işletmenin gerekli düzeltmeleri yapması konusunda kararlı olmalıdır.⁴⁵²

3.6.6.3.İşletmeden Hataların Düzeltilmesinin İstenmesi ve Düzeltilmemiş Hataların Etkisinin Değerlendirilmesi

BDS 450'ye göre bağımsız denetçi, denetim sürecinde tespit ettiği yanlışlıkların giderilmesine yönelik, yasalar yasaklamadığı sürece yönetimin uygun kademelerine iletir ve yönetimden bunları düzeltmesinin istenmesi yönünde olmalıdır.⁴⁵³

Denetçi tarafından iletilen hataların birkaçını ya da tümünü düzeltmeyi reddetmesi durumunda, yönetimin neden düzeltme yapmadığının gerekçelerini anlamaya çalışır.⁴⁵⁴ Düzeltilmeyen miktarların mali tablolara etki düzeyi değerlendirilir. Sonrasında işletme yönetimi ile görüşülerek, düzeltilmeyen tutarların denetçi görüşüne edeceği etki konusunda açıklama yapılmalıdır. Bu sonuçlara rağmen işletme yönetimi hala düzeltmeme konusunda ısrarlı ise denetçi, önemli hataların toplamı ile önemlilik düzeyinin karşılaştırmasını yapmalıdır.⁴⁵⁵

⁴⁵¹ KEPEKÇİ, a.g.e.,2004, s.226.

⁴⁵² HÜNER, a.g.t., 2014, s.43.

⁴⁵³ İstanbul Ticaret Üniversitesi, a.g.e., 2013-2014, s.64.

⁴⁵⁴ BDS 450, md.,9

⁴⁵⁵ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.273.

BDS 450’de yer alan açıklamalarda denetçi, düzeltilmeyen hataların etki düzeyini incelemeden önce işletmenin gerçek mali sonuçları çerçevesinde, henüz uygun olmadığını doğrulamak üzere BDS 320’göre önceden saptanmış olan önemliliği tekrardan değerlendirmeli ve düzeltilmemiş hataların tek başına ya da toplu olarak ne kadar öneme sahip olup olmadığı konusunu incelemelidir.⁴⁵⁶ Dolayısıyla bu hataların etkisinin bireysel ya da toplu olup olmadığını da belirleyecektir.⁴⁵⁷

Denetçi bu incelemenin yapılması sırasında aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurmalıdır.⁴⁵⁸

- Mali tabloların bütünlüğü kapsamında, belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar çerçevesinde önemli hataların niteliği, büyüklüğü ile söz konusu hataların oluşma biçimi ve koşullarda özel durumun varlığının olup olmadığını dikkate almalıdır,
- Daha önce düzeltilmemiş hataların etkisi ve mali tablo kalemleri üzerindeki etkisini incelemelidir,
- Önemli düzeydeki düzeltilmeyen rakamsal hata toplamının, toplam önemlilik düzeyine yakınlığı veya geçme seviyesi,⁴⁵⁹
- Küçük dâhi olsa hata, hile olgusunun gelecekte mali tablolar üzerinde oluşturabileceği etki seviyesini dikkate almalıdır,
- Küçük görünen ve niceliksel olmayan bir hatanın gelecekte yapabileceği yüksek olumsuz etkilerin olup olmayacağı değerlendirilir.

Bağımsız denetçi denetimde saptadığı hataların niteliğini değerlendirerek, bu hataların aynı zamanda başka hataların varlığına işaret edip etmediğini araştırarak, denetim stratejisi ve planında herhangi bir revizyona ihtiyaç duyulup duyulmaması konusunda fikir sahibi olmalıdır.⁴⁶⁰

Denetçi gerekli gördüğü takdirde analitik inceleme tekniklerinden de faydalanır. Buradaki hedef; yürütülen çalışmalarda gözden kaçan ya da belirlenemeyen önemli hususların var olabileceğini incelemek ve toplanan kanıtları desteklemektir. Bu

⁴⁵⁶ CÖMERT ve Diğerleri, **a.g.e.**, 2013, s.186.

⁴⁵⁷ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, 2013-2014, s.64.

⁴⁵⁸ BDS 450, md.11/a,b

⁴⁵⁹ BOZKURT, **a.g.e.**, 2012, s.274.

⁴⁶⁰ İstanbul Ticaret Üniversitesi, **a.g.e.**, 2013-2014, s.64.

durumlarda şüpheli herhangi bir durumun varlığında ya da yeni bir riskle karşılaşıldığında denetçi uyguladığı teknikleri tekrardan gözden geçirecektir.⁴⁶¹

Denetçinin yanlışlıklarla ilgili olarak belgelendirmesi gereken konular aşağıda sıralanmıştır:⁴⁶²

- Küçük tutarlı, yanlışlıkların bariz şekilde önemsiz kabul edilebilecek yanlışlıkların neler olduğu,
- Denetim boyunca saptanan tüm hataların ve bunların düzeltilip düzeltilmediği,
- Düzeltilmeyen hataların tek başına ya da toplu olarak bir araya geldiğinde önemliliği konusunda denetçinin vardığı sonuçlar ve dayanağı,

Denetçi yukarıdaki faktörlerin sonucunda belgelendirdiği tüm bulgularını raporlama sürecinde görüşünü oluştururken kullanacaktır.

3.6.6.4.Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim ekiplerinde görev alan denetim personelinin yapmış olduğu çalışmaların kalitesini kontrol etme gereği duyar. Denetim çalışmasının kalitesi denetim sırasında denetim personelinin düzenlediği çalışma kâğıtlarının, gözetim görevini üstlenen denetçi tarafından gözden geçirilmesiyle arttırılır.⁴⁶³

Denetim faaliyetinin neticelendirilmesine yakın süreçte, düzeltme talepleri müşteri işletmeye iletilmeden ve çalışma mizanı düzenlenmeden önce denetimden sorumlu denetçi tarafından incelenir.⁴⁶⁴ Çalışma mizanı, denetçinin bilanço ve gelir tablosu kalanlarını test etmede kullandığı önemli bir çalışma kâğıdıdır. Denetçi, denetim çalışmaları sürecinde yaptığı düzeltici defter kayıtlarını bu mizan üzerinden takibini gerçekleştirir. Bu süreçte denetçi mizan üzerindeki kayıtları doğruluk açısından ve gerekli olup olmaması açısından son defa gözden geçirir.⁴⁶⁵

⁴⁶¹ BOZKURT, a.g.e., 2012, s.274

⁴⁶² BDS 450, md.15/ a,b,c

⁴⁶³ KEPEKÇİ, a.g.e. 2004, s.227.

⁴⁶⁴ SELİMOĞLU ve Diğerleri, a.g.e., 2015, s.413.

⁴⁶⁵ ERDOĞAN ve Diğerleri, a.g.e., 2012, s.202.

Çalışma kâğıdına dahil edilmesi gereken konular;

BDS 320 No'lu standardında belirtildiği üzere, denetçinin saptadığı önemlilik seviyelerinin, performans önemliliğinin ve denetim süreci devam ederken gerçekleşen bütün değişikliklerin çalışma kâğıtlarına aktarılması gerektiği belirtilmiştir.⁴⁶⁶ Denetçi, planlamaya ilişkin çalışma kâğıtlarında önemlilik tabanını ve oranını seçme gerekçelerini açıklamalıdır. Ayrıca hazırlanan denetim planında önemlilik seviyesinin hesaplanması ve gerekçeleri yer almalıdır.⁴⁶⁷

Denetçiler; denetimin her bir safhası için denetim tekniklerini uyguladığında, bulunan tüm yanlışları, toplanan denetim kanıtlarını belgelendirirler.⁴⁶⁸

Çalışma kâğıtlarına dâhil edilen her konu/konular denetimin sonraki süreçlerinde oluşabilecek çatışmaların çözümünde kanıt değeri taşıdığından saklanması zorunludur. Dolayısıyla bağımsız denetçi mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini kanıtlaması açısından yapmış olduğu incelemeleri belgelendirmeli ve bir dosyada toplamalıdır.

Denetim sürecinde saptanan muhtemel yönetici yanlışlıklarının belgelenmesi, denetçinin risk seviyelerini değerlendirip söz konusu risklere karşılık çalışmaların neticelendirilmesinde önemli bir kaynaktır. Çalışma kâğıtları belgeleme işlemi ile mali tabloların bütünlüğü açısından önemli bir hata içermediğini değerlendirmede denetçiye ışık olmaktadır.⁴⁶⁹

3.6.7.Önemlilik Derecesinin Raporlama Kararlarına Etkisi

Raporlama aşamasında önemlilik; denetimin sonunda bütün hataların mali rapor ve tablolara etkisinin değerlendirilmesi ile ilgilidir.⁴⁷⁰

Denetim raporunun kapsam bölümünde ‘*önemli hatalardan arınmış*’ ve görüş bölümünde ‘*tüm önemli yönleriyle*’ ifadeleri kullanılarak, mali tabloların önemli hataları içermediği ve yanıltıcı bilgilerle donanmamış oldukları belirtilmektedir. Bu ifade

⁴⁶⁶ Seçkin GÖNEN, “**Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi**”, İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi Cilt: 5, Sayı: 7, 2016 s.1800.

⁴⁶⁷ Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, Şubat 2014 Ankara, s.38.

⁴⁶⁸ ARENS ve Diğerleri, a.g.e., 2012, s.277.

⁴⁶⁹ GÖNEN, **a.g.m.**, 2016, s.1794.

⁴⁷⁰ Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014, s.39.

bağımsız denetçinin sorumluluğunun yalnızca önemli mali bilgilerle sınırlı olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla önemlilik ve risk denetimin planlamasında ve denetim yaklaşımı sürecinde iki temel kavramı oluşturduklarını ortaya koymaktadır. Bağımsız denetçi mali tablo kullanıcılarına üç önemli kavram hakkında bilgi vermektedir. Bunlar:⁴⁷¹

- Toplanan kanıtlara dayalı olarak (örnekleme yöntemi uygulanması),
- Makul güvence sağlanarak (denetim sonucunun örtülü yanlışlık riski taşıması),
- Mali tabloların önemli hata ve yanlışlıkları içermedikleri (önemlilik).

Önemlilik kavramı, daha önce tanımlandığı gibi bir hesap veya bir olgunun, mali tablo bilgi kullanıcılarının kararını etkileyecekse mali tablolardaki bu yanlışlık önemli kabul edilmelidir.

Bu tanımlı uygulamada, üç önemlilik düzeyi yayınlanacak görüş türünü kararlaştırmak için kullanılır. Bunlar;⁴⁷²

1) Tutarlar Önemsizdir: Mali tablolarda kullanıcısının kararlarını etkilemeyecek bir yanlışlık olduğunda bu yanlışlığın önemsiz olacağı düşünülür. Bu nedenle olumlu rapor uygundur. Örneğin, yönetim önceki yılda peşin ödenmiş sigorta giderlerini aktifleştirmiştir. İncelenen dönemde giderlerini artırmak için bu ödemeleri gider yazmıştır. Yönetim GKGMİ'ne aykırı kayıt yapmıştır, fakat tutarlar küçük olduğu için yanlışlık önemsizdir ve olumlu rapor uygun olacaktır.

2) Tutarlar önemlidir: Yanlışlıkların (eksikliklerin) tek tek ya da toplu olarak mali tablo bilgi kullanıcılarının tablolardaki sonuçlara güvenerek alacağı iktisadi kararlardan etkileneceği düşünülüyorsa bu hatalar önemli olarak nitelendirilir.⁴⁷³

Tutarlar önemlidir fakat mali tabloların bütünlüğünü bozmamaktadır; Mali tablolarda kullanıcıların kararını etkileyecek bir yanlışlık vardır. Fakat mali tabloların

⁴⁷¹ GÜREDİN, a.g.e., 2014, s.215.

⁴⁷² KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.241-242.

⁴⁷³ Sayıştay Mali Denetim El Rehberi, Mart 2016, s.43.

geneli doğru düzenlenmiştir. Dolayısıyla mali tablo kullanıcılarına olumsuz etkisi olmayacağı düşünülmüştür.

Olumlu görüş bildirmekten kaçınmayı gerektiren bir durum mevcut olduğunda, denetçi önemlilik kararları açısından mali tablo kalemleri üzerine olan tüm etkileri değerlendirmelidir. Örneğin; denetçi stokların doğru sunulduğu konusunda kendisi ikna olmazsa, stoklardaki yanlışlığın diğer kalemler üzerine etkisinin önemini göz önüne alması gerekir. Denetçi yanlışlığın önemli olduğunu, fakat mali tabloların bütünlüğünü bozmadığı sonucuna vardığında, şartlı görüş bildirmesi uygun olacaktır.⁴⁷⁴

3) Tutarlar çok önemli (yaygın) ve mali tabloların bütünlüğünü bozmaktadır: Yaygın; yanlışlıkların (eksikliklerin) mali tablolar üzerindeki hataların etkileri yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenemediği durumlarda, tespiti saptanamamış hataların mali tablolar üzerindeki olası etkilerini ifade etmekle kullanılan terimdir.⁴⁷⁵

Mali tablolardaki bilgilere güvenerek, kullanıcıların yanlış kararlar alması durumunda, yanlışlığın çok önemli olduğu kabul edilmelidir. Bu durumda mali tablolar gerçek ve adil olamaz. Önemli belirsizlikler veya eksiklikler içeren çok sayıda önemli konunun varlığı tabloları doğru göstermez.⁴⁷⁶ Önemlilik derecesi çok fazla olduğunda, denetçi mevcut duruma göre ya görüş bildirmekten kaçınmalı veya olumsuz görüş bildirmelidir.⁴⁷⁷

Yukarıda belirtilen her farklı durum için denetçi sonuçları değerlendirirken mesleki değer yargısını kullanmalı, elindeki bütün kanıtların ışığı altında tahminlerinin sağlam ve savunulabilir olup olmadığını değerlendirerek görüşünü vermelidir.⁴⁷⁸

⁴⁷⁴ KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.241-242

⁴⁷⁵ Sayıştay Mali Denetim El Rehberi, 2016, s.43.

⁴⁷⁶ Paul LYDON, "Final Review Procedures And Audit Reports", January 2017.

<http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/exam-related-articles-2017/plauditfinalreviewproceduresandauditreports.pdf?sfvrsn=2>

⁴⁷⁷ KEPEKÇİ, a.g.e., 2004, s.241-242

⁴⁷⁸ Berna DİNÇ, "Mali Denetimde Önemlilik Kavramı" Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, 2003, s.152.

IV. BÖLÜM

4-ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN TESPİTİ İLE İLGİLİ UYGULAMA

4.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bağımsız denetimde önemlilik kavramı, önemlilik ile ilgili düzenlemeler, önemlilik düzeyinin belirlenmesi, önemlilik düzeyinin belirlenebilmesinde kullanılan teknikler ve uygulamaların yöntemleri örneklerle açıklanmıştır. Önemlilik düzeyinin planlama aşamasından raporlama dönemine kadar olan süreçte, elde edilen bulgular neticesinde değişikliğe gidilebileceği üzerinde durulmuş ve raporlama döneminde denetçi kararına olan etkisi açıklanmıştır.

Bu çalışmaların yanında KGK'dan yetki alan denetim işletmeleriyle önemlilik düzeyinin hesaplanması aşamasında yapılan çalışmalar üzerine hangi kriterlere başvurulduğu araştırılarak, çalışmaların değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

4.2.Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Bu araştırma kapsamında KGK'dan yetki alan büyük ve orta düzeydeki denetim işletmelerinin denetim faaliyetini gerçekleştirdikleri süreç içerisinde, önemlilik düzeyinin tespitine yönelik çalışmalarda hangi uygulamalardan geçtikleri ve hangi kıstasları dikkate aldıkları konuları araştırılarak açıklanmaya yöneliktir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinin standartlar çerçevesinde yer alan teorik bilgilerin yanında, denetim işletmelerinin bu bilgileri uygulamalarında ne ölçüde gerçekleştirdiği ve standart ölçütlerini ne düzeyde kullandığının araştırılmasının kapsamında, denetim sonuçlarının ilgi duyanlar açısından önemi de son derece önemsenmektedir. Bu kapsamda araştırmaya yönelik unsurların tespit edilmesinde aşağıdaki sorulara cevap aranmaya çalışılacaktır.

- Uluslararası denetim standartları çerçevesinde önemlilik düzeylerinin bağımsız denetçilerce, fiilen gerçekleştirilen denetimlerde uygulanabilirliğini ölçmeye çalışmak,

- Denetim işletmeleri, bağımsız denetim sürecinde denetlenen işletmenin önemlilik düzeyinin belirlenmesi aşamasında tercih edilen kıyaslama noktasına ilişkin olarak hangi kriteri tercih ettiklerini belirleyebilmek,
- Kıyaslama noktasının tercih edilmesine etki eden faktörleri tespit edebilmek.

Tablo 16: ABC A.Ş. Gelir Tablosu

GELİR TABLOSU	31.12.20XX
Sürdürülen Faaliyetler	
Satış Gelirleri	222.299.279
Satışların Maliyeti (-)	-149.979.519
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr	72.319.760
Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)	-6.835.187
Genel Yönetim Giderleri (-)	-17.491.649
Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	-119.100
Diğer Faaliyet Gelirleri	16.233.293
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-7.449.885
Esas Faaliyet Karı	56.657.232
Yatırım Faaliyetlerinde Gelirler	1.759.838
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	-3.428.347
Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımların Zararlarındaki Paylar	945.551
Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı	55.934.274
Finansal Gelirler	6.638.557
Finansal Giderler (-)	-1.668.295
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI	60.904.536
<i>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/(Gideri)</i>	
Dönem Vergi Gideri	-15.158.123
Ertelenmiş Vergi Geliri	2.589.384
Net Dönem Karı	48.335.797

Tablo 17: ABC A.Ş. Bilançosu

BİLANÇO	
31.12.20XX	
DÖNEN VARLIKLAR	179.579.672
Nakit ve Benzerleri	46.803.998
Finansal Yatırımlar	14.080.961
Ticari Alacaklar	82.337.275
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	12.725.776
- İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	69.611.499
Diğer Alacaklar	98.734
- İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	98.734
Stoklar	35.377.202
Peşin Ödenmiş Giderler	430.296
Diğer Dönen Varlıklar	451.206
DURAN VARLIKLAR	142.858.432
Diğer Alacaklar	325.841
-İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar	325.841
Finansal Yatırımlar	343
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	25.419.121
Maddi Duran Varlıklar	114.680.200
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.244.390
Peşin Ödenmiş Giderler	538.167
Ertelenmiş Vergi Varlığı	650.370
TOPLAM VARLIKLAR	322.438.104
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	31.423.939
Kısa Vadeli Borçlanmalar	2.314.266
Ticari Borçlar	19.879.423
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	2.267.026
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Borçlar	17.612.397
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Borçlar	2.300.289
Diğer Borçlar	1.500.165
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Ticari Borçlar	1.500.165
Ertelenmiş Gelirler	543.309
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	3.729.349
Kısa Vadeli Karşılıklar	1.142.019
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	15.119
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	11.232.149
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	10.747.889
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	484.260
ÖZKAYNAKLAR	279.782.016
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	279.782.016
Ödenmiş Sermaye	123.586.411

Sermaye Düzeltmesi Farkları	31.040.805
Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Bir. Diğer Kapsamlı Gel/Gid	5.550.384
Yabancı Para Çevrim Farkları	5.550.384
Kar Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak. Birikmiş Diğer Kapsamlı Gel/Gid	-2.006.501
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç	-1.798.031
Değer Artış Fonu	14.269
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gel Kar/Zar Sınıflandırılacak	-222.739
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	72.087.068
Geçmiş Yıl Karları	1.188.052
Net Dönem Karı	48.335.797
TOPLAM KAYNAKLAR	322.438.104

Tablo 18: Genel (Toplam) Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hesaplamaya İlişkin Kriterler

Genel (Toplam) Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hesaplamaya İlişkin Kriterler		
Hesaplamaya Esas Alınabilecek Kriterler	Hesaplamaya İlişkin Yöntemler ⁴⁷⁹	Hangi Durumlarda Uygulanabileceğine İlişkin Örnekler ⁴⁸⁰
VÖK	%5-%10	VÖK Çıktığı Durumlarda
Net satışlar	%0,5-%1	Satış Hacmi Yüksek Fakat Kar Marjı Düşük Şirketlerde
Özkaynaklar	% 1 en çok	Gayriaktif Şirketlerde, Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda
Toplam varlıklar	%0,5-%1	Yatırım Aşamasındaki İşletmelerde

BDS 320’de bir bütün olarak mali tablolarda önemliliğin belirlenmesinde, kıyaslama noktalarının kullanılmasına değinilmiş ve genellikle başlangıç noktası olarak seçilecek bir kıyaslama noktasına yüzdesel bir oranın uygulanacağı belirtilmiş ve uygun kıyaslama noktasına ilişkin örnekler (varlıklar, hasılat vb.) açıklanmıştır. Ayrıca bu bilgilerin yanında mali tablo bilgi kullanıcılarının herhangi hesap kalemine karşı olan ilgisi, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, ekonomik çevre ile ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği gibi unsurların da dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır.⁴⁸¹

Seçilen kıyaslama noktasına uygulanacak olan oranın denetçinin mesleki yargısına başvurarak belirlemesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu duruma örnek olarak; bağımsız denetçi hala tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kârın %5’ini, kar

⁴⁷⁹ Danielle MCWALL, *Materiality and its Practicalities*, 2012.

⁴⁸⁰ İNALTONG ve TAŞ, a.g.m., 2015, s.81.

⁴⁸¹ BDS 320, A3 Prg.

amacı güden üretim işletmesi için uygun ölçüt kabul ederken, kar amacı gütmeyen işletme için toplam gelirin veya giderin %1'ini uygun ölçüt olarak değerlendirebilmektedir. Bu ölçütler denetçinin gerekli gördüğü durumlara göre yükseltip, düşürebilme imkânına sahiptir.⁴⁸²

Küçük işletmelerde hala tamamlanmamış faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın, sürekli şekilde düşük olduğu görülüyorsa, işletme sahip veya ortaklarının işçi ücret ödemesi adı altında vergi öncesi kardan daha yüksek tutar elde etmesini sağlar. Bu durum giderlerin daha fazla gösterilmesine yol açacağından, vergi ve ücret ödemesi öncesi kârı gibi karşılaştırma ölçütü olarak değerlendirmek daha doğrudur.⁴⁸³

Halka açık işletmelerde denetim programı faaliyetlerinde karşılaştırma ölçütü olarak toplam maliyet veya net maliyetler dikkate alınmalıdır. Bu işletmelerde kamu varlıklarının koruma sorumluluğunun olmasından dolayı, karşılaştırma ölçütü varlıklar olarak alınmalıdır.⁴⁸⁴

Standart açıklamalarından anlaşılacağı üzere hesaplamaya konu olacak kalemin, denetlenen işletmeye en uygun kriterin seçilmesi denetim açısından son derece önem teşkil etmektedir. Özellikle planlama aşamasında önemlilik düzeyinin belirlenebilmesi için önemliliğin bir temel büyüklüğe oranlanması gerekmektedir. Bu temelin belirlenmesinde denetçiler önemli adımlardan geçmektedir. Öncelikle denetlenen işletmenin mali tablolarının iki veya mümkün olduğu durumlarda üç yıllık karşılaştırmalı analizi yapılmalıdır. Bu analizin kapsamında denetlenen işletmenin mali tablolarında ki kilit hesap kalemleri tespit edilerek, esas alınacak temel büyüklüğün ne olması gerektiğine karar verilmeli bu doğrultuda en uygun önemlilik düzeyi saptanmalıdır.

Bu temel istikrarlı ve dengeli bir büyüklük olmalıdır. Mali tablo kullanıcıları genellikle işletmelerin kâr tutarı ile daha fazla ilgilendiğinden, eğilim VÖK'ın temel alınmasıdır. Fakat kâr tutarının dönemden döneme dalgalanma gösterebilmesi nedeniyle toplam gelirlerin ya da varlıkların esas alınmasını gerektirebilir. Bununla birlikte denetlenen işletmenin faaliyet konusu da temel alınacak büyüklüğü etkileyen unsurdur.

⁴⁸² BDS 320, A7 Prg.

⁴⁸³ BDS 320, md. A.8

⁴⁸⁴ BDS 320, md. A.9

Tüm bunların tespitini deneyimli denetçiler mesleki muhakemeleri doğrultusunda disiplinli bir çalışma ile gerçekleştirmektedir.

Tespit edilen ve hesaplama esas alınacak ölçütü etkileyen diğer unsur da denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının etkin olup olmadığıdır. Bağımsız denetçi fiilen gerçekleştireceği denetim öncesinde, iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini tespit etmelidir. İşletmenin çevresinden ve kontrol yapısından kaynaklanan tüm risklerin boyutlarını değerlendirmelidir. Tespit edilen zayıf yönlerin mali tablolar üzerinde ki olası etkileri değerlendirilerek, önemlilik düzeyinin hesaplanma sürecinde önemli ölçüt olarak göz önünde tutulması gerekmektedir. Çünkü önemlilik ve risk birbirlerini etkileyen önemli iki kavramdır. Kaliteli bir denetim bu iki kavramla anlam kazanmaktadır.

BDS 320’de yer alan açıklamalardan yola çıkarak bağımsız denetçiler önemlilik düzeyinin tespitinde farklı yaklaşımlar tercih edebilmekte, burada önemli olan nokta denetlenen işletmeye en uygun ölçütün tespit edilmesi ve uygulanmasıdır. Hesaplama esas alınacak ölçütlerin tercihinde kullanılabilecek kriterlere ilişkin örnekler Tablo 19’ da verilmiştir. Söz konusu oranlar genel oranlar olup, bu oranlara yakın farklı oranlarda tercih edilebilmektedir. Bu karar bağımsız denetçinin elde ettiği bulgular neticesinde ki mesleki muhakemesine bağlıdır.

Tablo 19: Önemlilik Hesaplaması

Önemlilik Hesaplaması				
Hesaplama Bazı	Hesaplama Baz Tutarı	Kullanılan Oranlar	Toplam Önemlilik Düzeyi (TÖD)	Hesap bazında PÖD % 0.75
Vergi Öncesi Kâr	60.904.536	5,00%	3.045.226	2.283.920
Net Satışlar	222.299.279	0,75%	1.667.245	1.250.433
Özkaynaklar	279.782.016	0,05%	139.891	104.918
Toplam Varlıklar	322.438.104	0,09%	290.194	217.646

*Yapılan açıklamalarda verilen rakamlar yuvarlanarak verilmiştir.

Fiilen gerçekleştirilen denetimde, ABC A.Ş. bir üretim işletmesi olup, kâr amacı güden bir kuruluştur. İşletmenin son üç yıla ait mali tablolarının analizi sonucunda her yılsonunda kâr ettiği tespit edilmiştir. Bu nedenle ABC işletmesi için önemlilik düzeyinin belirlenmesinde VÖK dikkate alınmıştır.

Toplam önemlilik düzeyi VÖK'ın %5'i, performans önemliliği (hesap bakiyeleri bazında) ise bunun %75'i olarak kabul edilmiştir.

Performans önemliliği; toplam önemlilik düzeyinden daha küçük tutarlarda denetçinin öznel yargısıyla hesaplanan önemlilik tutarıdır. Performans önemliliği genellikle TÖD'nin %50-75 arasında bir oranla belirlenmektedir. Bağımsız denetçi, denetlenen işletmenin yapısal riski ile kontrol riskinin boyutuna göre bu oranı kanaatine belirlemektedir. Örneğin; söz konusu örnekte denetçi, denetlenen işletmenin yapısal ve kontrol riskinin düşük olduğunu tespit etmiş, bu nedenle PÖD'ni %75 olarak esas almıştır. Fakat bu durumun tam tersi söz konusu risklerin yüksek olduğunu tespit ettiğinde PÖD'ni daha düşük oranlarda kullanabilmektedir.

Özel önemlilik ise; PÖD'den daha düşük belirlenen önemlilik düzeyidir. Bu düzey belirli işlemler, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarında kullanılmaktadır. Denetçi ÖÖD ile ilgili kalemleri daha derinlemesine inceleme imkânı bulmaktadır. Örneğin; ilişkili taraf işlemleri, ödenecek komisyonlar v.b. gibi.

TÖD: 3.045.200 TL mali tabloların geneli için belirlenen tutardır. Mali tablolarda yer alan tüm hesap kalemleri için başlangıçta tek bir önemlilik seviyesi belirlenmektedir. Böyle tercih edilmesinin nedeni, mali tablolarda yer alan herhangi hesap kaleminde meydana gelen hata veya hatalar nedeniyle, bilanço ve gelir tablosunun benzer şekilde etkilenmesidir. Örneğin; ticari alacaklarda olabilecek bir düzensizlik, satışları da etkilemektedir. Ticari mallarda olan bir hata, satılan malların maliyetini değiştirmektedir. Bu nedenle bilanço ve gelir tablosu için genellikle küçük tutarlı olarak belirlenen bir önemlilik düzeyi kullanılmaktadır.

PÖD: 2.283.900 TL'dir. Hesap bazında 2.283.900 TL önemlilik düzeyi olarak esas alınmalıdır.

- Hesaplar bazındaki 2.283.900 TL'yi geçen tutarlar incelemeye konu olacak hesaplardır. Bunun yanında bazı hesapların önemlilik düzeyine bakılmaksızın hepsinin tek tek incelenmesi yapılmalıdır. Örneğin; kasa, alınan çekler, bankalar, verilen çekler v.b. gibi.

- Fakat incelemeye konu olan birden çok hesapların toplamının tutarları PÖD'ne yakın olduğu ve geçtiği durumlarda analitik inceleme teknikleri ve detay testlerle inceleme yöntemine başvurulmalıdır.
- Alıcılar hesabının bakiyesi incelendiğinde 2.283.900 TL'nin üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Hesabın bakiyesi 9.000.000 TL olduğundan bu hesabın içindeki cari hesaplar incelenmelidir. İncelemeler sonucunda iki tane hesap bakiyesinin tutarları 3.250.000 TL ve 4.500.000 TL'dir. Bakiyeler PÖD'den büyük olduğu için bu hesapların tümünün incelenmesi gerekmektedir.
- Ayrıca bu tutarların dışında kalan incelemeye konu olacak hesap bakiyesi kalemlerinin çok sayıda olması durumunda tümünün incelenmesi gerekmemektedir. Her kalemin incelenmesinin mümkün olmadığı durumlarda PÖD'den fazla tespit edilen yukarıda iki yüksek tutardaki bakiyelerde dâhil edilerek, toplamda yaklaşık olarak %50'den fazla olması kaydıyla, %50-70'ini oluşturan bölümü incelenecek şekilde 2.283.900 TL'nin üzerinde bakiyesi olanlar ile 2.283.900 TL'nin altında bakiyesi olanları oluşturan tutarlar örnekleme yoluyla seçilip incelenmelidir.
- Bağımsız denetçi detaylı incelemek isteyeceği bazı hesap kalemlerine PÖD'den daha düşük özel önemlilik düzeyi belirleme yoluna gidebilir. Bu hesap bakiyeleri için daha fazla kanıt toplamak anlamını taşımaktadır. PÖD'nin *üzerinde* tespit edilen hesap bakiyelerinin, cari hesapları tek tek incelendiğinde, söz konusu cari hesapların tümünün bakiyesi PÖD'nin *altında ise*; PÖD'den daha düşük bir tutarda, denetçinin tespit ettiği şartlara göre ÖÖD'i tutarı belirlenmelidir. Bu tutar her denetim koşullarında, denetlenen işletmenin bulunduğu şartlara göre değişiklik göstermektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçi tarafından belirlenen tutar ve oranlar öznel yargısının karşılığı olup, genel bir oranı temsil etmemektedir. Denetçi bu tutarı %60 oranında kanaatince belirlemiştir.
- Denetçi; TÖD'nin %60'ını aşan tutarların tespitine yönelik olarak $3.045.226 \times \%60 = 1.827.135$ TL tutarında ÖÖD'ni esas almıştır. Bu tutarı aşanlar önemli nitelendirilerek incelenmeli, bunların dışında kalan tutarlar ise örnekleme ile seçilerek incelenme imkânına sahiptir.

- Önemli yanlışlık riskinin boyutu esas alınarak örneklem seçimi gerçekleştirilmelidir. Riskin yüksek tespiti durumunda daha çok örnek, riskin düşük olduğu durumda ise daha az örnek seçilme yoluna gidilmelidir.

Tablo 20: Düzeltme Farkı Eşiğinin Hesaplanması

DÜZELTME FARKI EŞİĞİNİN HESAPLANMASI	
Düzeltme Farkı Eşiği	VÖK
Mali Tablolar İçin Toplam Önemlilik Düzeyi %5	3.045.226
PÖD %75	2.283.920
Düzeltme Farkı Eşiği %5	152.261

*Yapılan açıklamalarda verilen rakamlar yuvarlanarak verilmiştir.

Genellikle denetim işletmeleri düzeltme farkı eşiği, TÖD'nin %3'ü ile %5'i arasında bir oran tercih edilmektedir.

Söz konusu fiilen gerçekleştirilen denetimde ABC A.Ş.'nin düzeltme farkı eşiği %5 olarak kabul edilmiş olup 152.200 TL olarak belirlenmiştir.

Fiilen yapılan denetimde PÖD'nin altında kalabilen küçük tutarlı hesapların tespitine yönelik düzeltme farkı eşiği uygulanmaktadır. Düzeltme farkı eşiği olarak belirlenecek olan oran ile sınırı geçen hatalar tespit edilerek, denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına not edilmektedir. Tespiti yapılan hatalar küçük tutarda olup, biraya geldiklerinde önemli sonuçlara neden olacağı yönünde ise denetçi, hataları işletme yönetimine ileterek bu hataların düzeltilmesi yönünde olmalıdır. Önemli tutara ulaşılmış hataların yönetimce düzeltilmemesinin sonucunda, denetçi tespit ettiği hataları toplam önemlilik düzeyi ile karşılaştırır, hatalar toplam önemlilik düzeyini geçtiği durumda ise söz konusu hataların yaygın olma durumuna göre değerlendirerek görüşünü vermelidir.

4.3.Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi

Denetimin planlanması sürecinde denetlenen işletmenin yapısal risk, kontrol riski ve önemli yanlışlık riskinin boyutuna göre değerlendirmeler yapılarak, başlangıçta tespit edilen önemlilik düzeyini mali tablo kalemlerine dağıtılması şeklinde yapılmaktadır. Sonrasında hesap bakiyeleri bazında performans önemlilik düzeyi belirlenerek, söz konusu hesaplar incelenerek, bazı hesap bakiyelerinin doğası icabı tümünün incelenmesi

gerekliliği vurgulanmıştır. Hatta özel ilgi gösterilmesi gereken işlemlere ilişkin, özel önemlilik düzeyi saptanarak bu hesaplara daha derinlemesine denetim yapılacağı ifade edilmiştir.

Bu çalışmaların neticesinde toplam önemlilik düzeyine denetçinin kendi muhakemesiyle uyguladığı düzeltme farkı eşiği ile sınırı geçen hatalar için muhasebe kayıtlarında söz konusu hesapların işletme yönetiminden düzeltilmesi yönünde olmaktadır. Düzeltilmeyen tutarlar mali tablo kullanıcılarını etkileyen yönleri ve yaygınlığı da dikkate alınarak denetçi raporunda görüşünü oluşturmaya yöneliktir.

4.4.Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında denetim şirketleri fiilen gerçekleştirilen denetimlerde denetlenen işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği, ortaklık yapısı, mali tablo bilgi kullanıcılarının herhangi hesap kalemine karşı olan ilgisi, ekonomik çevre ve finanse edilme şekline göre önemlilik düzeyini tespit edilmesinde tercih edilen ölçütler oldukça önem taşımaktadır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular şöyledir:

- Önemlilik düzeyinin hesaplanması sürecinde denetlenen işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiğine bağlı olarak uygulanacak kriterlerde değişmektedir.
- İşletmelerin halka açık olması, kâr amacı gütmemesi, üretim işletmesi olması, kamu varlıklarını koruma sorumluluğunun bulunması v.b. diğer amaçlarla faaliyetini sürdüren işletmeler için, denetim sürecinde mali tablolarında yer alan unsurların öncelikleri de değişmektedir. Mali tablo unsurlarının yanında, doğru ölçütü tespit edebilmek bağımsız denetçinin bilgi ve deneyimine aittir.
- Hesaplamaya konu olan ölçüte uygulanacak oranlar genel oranlar olup, denetçinin yargısıyla düşürülüp, yükseltilebilme olanağına sahiptir. Halka açık işletmelerde önemlilik düzeyinin tespitinde, ihtiyatlılık kavramı gereği oranlar en düşük tutardan hesaplanabilme olanağına sahiptir. Bunun yanında Tablo 18’de vergi öncesi kârın hesaplamaya ilişkin oranları %5-10 arasında yer almış olsa da, denetim işletmeleri söz konusu genel oran ile ilgili alt bir sınır belirleyerek denetimini gerçekleştirdiklerini vurgulamışlardır. Dolayısıyla alt sınır olarak esas alınan oran VÖK’in %2-10 arası olabilmektedir.

- Tercih edilen kıyaslama noktasının dengeli bir süreç içermesi de son derece önemsenen konulardan biridir. Denetlenen işletmenin önemlilik düzeyinin hesaplamasında ölçüt alınacak en uygun kriter VÖK olarak esas alınmış olsa da işletme cari dönem içerisinde zarar ettiği durumlarda, denetçinin doğru kriterin ne olması gerektiğini değerlendirmelidir. Kârdaki yaşanan dalgalanma nedeniyle işletmenin toplam gelirlerinin ya da varlıklarının esas alınmasını gerektirebilmektedir. Dolayısıyla bu sürecin isabetli olabilmesi adına, bağımsız denetçi denetlenen işletmelerin mali tablolarının en az 2 veya mümkünse 3 yıllık karşılaştırmalı analizini yapmakta, içinde bulunulan cari dönemin mevcut tablolarını da incelemektedirler. Bu analiz uyarınca işletmelerin mali tablolarındaki kilit hesap kalemleri saptanarak, buna uygun bir önemlilik düzeyi belirlemektedirler. Bu sürecin mali tablo bacağı olup, bir de sürecin iç kontrol sistemi bacağı vardır. İç kontrol sistemi; bir işletmenin risklere karşı savunma sistemidir. Bir denetçi yapacağı mali tablo denetimi öncesinde iç kontrol sisteminin zayıf yönlerini tespit etmektedir. Tespit edilen zayıf yönlerin mali tablolara olası etkileri değerlendirilerek önemlilik düzeyinin hesaplanması sırasında kriter olarak elde tutulmaktadır.

Bu sonuçlar çerçevesinde bağımsız denetim kapsamında bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesi sürecinde, önemlilik düzeyinin tespit edilmesi denetim standartlarıyla zorunlu tutulmuş ve fiilen gerçekleştirilen denetimlerde bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetim işletmeleri ve denetçilerin standartlara uygun olarak denetim faaliyetini gerçekleştirdiği görülmektedir. Uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilen denetimlerde denetimin etkinliğinin artması en önemli faktördür.

VARILAN SONUÇLAR

Mali tablolardaki hataların tek ya da toplam olarak mali tablo bilgi kullanıcıları üzerinde etki yapması normal olarak bekleniyorsa önemli sayılmaktadır. Bilgi kullanıcılarının karar alma sürecinde, yanlışlıklarını öneyebilmek amacıyla mali tablolarda önemli hataların, hilelerin bağımsız denetçi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.

Mali tablolar bağımsız denetimde önemli hataların varlığı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle denetçi, mali tabloların önemli hata içerip içermediği konusunda makul güvence oluşturmaya çalıştığından, belirli bir önemlilik düzeyinin saptanması ve bu doğrultuda kanıtların toplanması gerekmektedir. Dolayısıyla önemli düzeydeki hata/yanlışlıkların belirlenmesi için önemlilik düzeyinin uygun biçimde saptanması denetimin sürekliliği bakımından önemli süreçtir.

Denetçinin önemlilik yargısı, denetçi tarafından gerçekleştirilen ve denetim sürecinin kapsamını büyük ölçüde etkilediğinden, her denetim faaliyetinde denetçiler önemlilik yargısı oluşturmalıdır. Çünkü; iyi derecede oluşturulan önemlilik yargısı, başarılı denetim için son derece önemlidir.

Denetimde önemlilik düzeyinin saptanması ile ilgili olarak söz konusu standartların kapsamı incelendiğinde, önemliliğin saptanması konusunda çeşitli sebeplerden dolayı mutlak bir düzenleme yoktur.

Buna gerekçe olarak; önemlilik olgusunun farklı mali tablo kullanıcıları açısından anlam değiştirmesidir. Farklı kullanıcılar için farklı hesap kalemleri ya da işlemlerin daha önemli olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun yanında denetçilerin önemlilik olgusu ile ilgili aralarında ortak bir konuda uzlaşamamalarıdır. Dolayısıyla denetim sürecinde neyin önemli olup olmadığı konusu BDS'lerin genel çerçevesinde, denetçinin mesleki yargı ışığında vereceği kararına bağlıdır.

Nitekim dünyada muhasebe hileleri ve denetim sorunlarının ortaya çıkmasından sonra önemlilik düzeyinin belirlenmesi konusu üzerinde tartışılmaya başlanmış, önemlilik düzeyinin saptanmasındaki yanlışlıklar ve denetçilerin önemliliği yanlış değerlendirmelerinde ciddi bir süreç olmuştur. Dolayısıyla muhasebe hilelerinden sonra yapılan düzenlemelerde, denetlenen işletmelerin yalnızca nicel faktörlerinin esas

alınmasının yetersizliği vurgulanmış ve nitel faktörlerin de bu sürece dâhil edilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca nitel ve nicel faktörlerin oluşma biçimi ve içinde bulunulan koşulları da son derece önemsenmiştir.

Muhasebe hileleri ve sorunları sonrasında, bu konu ile ilgili SEC ve AICPA tarafından çeşitli bültenler yayınlanmış, açıklamalar yapılmıştır. Fakat tüm bu bülten ve yayınların standart kadar yaptırım gücü olmamaktadır. Mevcut standartlar kapsamında, söz konusu eksiklikler fark edilerek, hazırlanmış olan yeni standartların taslaklarında, hem nicel hem de nitel önemlilik uygulamaları konularında ki açıklamaların daha detaylı ve eşit muamele koşullarında yer alması, önemlilik ile ilgili konulardaki eksiklikleri kapatacağı ve denetimlerin de kalitesini arttıracacağı yönünde olmuştur. Fakat bununla birlikte yapılan tüm açıklamalara rağmen, denetçinin mesleki yargı ışığında vereceğı kararın yerini alamayacağı bir gerçektir. Standartların belli bir düzeyde birleşmesine bütün dünyadaki denetimlerin planlanması ve uygulanmasında etkinliğı ve tutarlılığını yükseltmeye yardımcı olacaktır.

Önemliliğın saptanması sürecinde nitel ve nicel faktörlerin yanında, denetim riskiyle de doğrusal bir ilişki içerisindedir. Bağımsız denetçinin denetim riskini makul bir seviyeye indirilebilmesi için yeterli nitelikte denetim çalışmasına ihtiyaç duymaktadır. Denetim riski uygun denetim kanıtları toplanarak azaltılır ve kanıtlar ne kadar güvenilir olursa denetim riski de o derece düşük olur. Denetim riski kabul edilebilir düzeye indirildiğinde, makul güvence sağlanmış olur.

Önemlilik düzeyini tutar olarak belirtilmesi standartlar kapsamında bir zorunluluk değildir. Fakat; tutar olarak belirlendiğinde denetimin kapsamı daha net biçimde planlanır, denetimin bütünlüğü açısından tutarlılık sağlanır ve denetim sonuçları daha iyi değerlendirilir. Bu nedenle önemlilik düzeyi kıstası önemlilikle ilgili konuya göre, tutar olabilir, oran olabilir, bir yüzde olabilir veya bir eşik olabilir.

Çalışma kapsamında önemlilik düzeyinin BDS'lerde yer alan genel çerçevesi ile birlikte, denetçilerin uyguladığı denetim tekniklerinin yapı, zaman ve kapsam bakımından tespit edilirken ve hataların etki düzeyini değerlendirilirken, üzerinde durulması gereken önemlilik miktarının ne şekilde hesaplanabileceğı örneklerle açıklanmıştır.

Bu uygulama ve tekniklerin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, büyüklüğü, hukuki ve örgüt yapısına göre farklılıklar gösterdiği, dolayısıyla önemliliği buna göre değerlendirmek gerektiği vurgulanmıştır.

Bağımsız denetçinin önemlilik düzeyini saptadıktan sonra fiilen başlayacağı denetim sürecinde, önemlilik düzeyi sürekli göz önünde bulundurarak, saptamış ve tespiti yapılmış bulgulara göre bu seviyede değişiklikler yapmayı öngörebilmektedir.

Bağımsız denetçi, müşteri işletmenin kabulü aşamasından, denetim sonucunun raporlanmasına kadar geçen sürecin basamaklarını içinde barındıran; bağımsız denetim faaliyetlerinin, belgelerle desteklenmiş çalışma kâğıtlarından meydana gelen bir denetim dosyasıyla belgelendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu dosya içerisinde; önemlilik düzeyinin denetim süresince nasıl ele alındığı ve düzeltilemeyen hataların mali tabloların ve denetçi raporunda görüşünün oluşturulması üzerindeki etkisini içeren bilgiler, değerlendirmeler ile önemlilik düzeyinde herhangi bir değişikliğe gidildiğinde gerekçeleriyle birlikte yer alması gerekmektedir. Bu kapsamda önemlilik düzeyinin standartlara uygun olarak tespit edildiğine ilişkin her süreci iyi derecede belgelendirilmiş çalışma kâğıtları, sonraki süreçlerde ortaya çıkabilecek uyumsuzluklarda kanıt niteliği taşımaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi görüşünü saptamış olduğu kabul edilebilir önemlilik düzeyine dayandırmalıdır.

KAYNAKÇA

- A. ARENS, A., J. ELDER, R., & S. BEASLEY, M. *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. Pearson Education. 2012. U.S.A
- ACAR, A. *Risk Odaklı Denetim*, 1.Sayı, Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi, Haziran 2016.
- AKDOĞAN, N. *Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 2011.
- AKGÜL, Z. *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Ve İç Denetim İşlevinin Bağımsız Denetimdeki Önemi*, Muhasebe Ve Denetim Dünyası Dergisi, 1 Sayı: 1 Nisan, Haziran 2016.
- AKSOY, T. *Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMIMO, yıl: 15, sayı:73, Ekim-Kasım-Aralık, 2005.
- AKSOY, T. *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Cilt 1. Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara 2006.*
- AKSOY, T. *Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme*, Mali Çözüm Dergisi, İSMIMO, yıl: 15, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005.
- ARENS, A., & LOEBBECKE, J. *Auditing An Integrated Approach*.Englewood Cliffs: Prentice Hall. 1994.
- ATAMAN, Ü., HACİRÜSTEMOĞLU, R., & BOZKURT, N. *Muhasebe Denetim Uygulamaları*. 1. Baskı. Alfa Basım Yayınları. İstanbul 2001.
- BABAYEVA, L. *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir 2011.
- BABUŞÇU, Ş., HAZAR, A., & BEKTAŞ, S. *KGK Bağımsız Denetçilik Sınavına Hazırlık Denetim*. Öz Baran Ofset Yayınları. SPK Lisanslama serisi:204. Ankara 2014.
- BAKIR, M. *Denetim Ve Meslek Hukuku*, Murathan yayınevi, 7.Baskı,Trabzon 2013.
- BAŞPINAR, A. *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Dergisi, Sayı:148. 2005.

- BİÇER , A. *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2006.
- BİZİM, Ç. "*Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*".(Dokuz Eylül Üniversitesi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir. 2008.
- BOZKURT, N. *Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları*. TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları. Ankara 2012.
- BOZKURT, N. *Muhasebe Denetimi*. Alfa Basım Yayınları, 7. Baskı, Mayıs İstanbul 2015.
- BOZKURT, N. *Muhasebe Denetimi*. ALFA Basım Yayınları, Yayın No: 457, 1. Baskı. İstanbul 1998.
- CHETKOVICH, M. Standards of Disclosure And Their Development. Journal Of Accountancy, December, 1955.
- CHONG, G. Materiality in Auditing Definitions and Benchmarks, International Journal of Business, Accounting and Finance, 2(1), 2008.
- CORTE, J., GACÍA, F., & LAVIADA, A. Effective use of qualitative ve materiality factors: evidence from Spain. Managerial Auditing Journal 25(5), 2010.
- CÖMERT, N., UZAY, Ş., SELİMOĞLU, S., & UYAR, S. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. SAÜSEM Yayınları, 1. Baskı, Eylül Sakarya 2013.
- ÇANKAYA, F., DİNÇ, E., & KARA, M. *İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama*, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 39, s:48. Ocak-Haziran 2012 .
- DEMİRBAŞ, M. '' *İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*'' İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1.
- DİNÇ, B. "*Mali Denetimde Önemlilik Kavramı*'' Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, 2003.
- DOĞAN, K. C. *Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri*. Ombudsman Akademik Dergisi. s:110. Temmuz-Aralık 2015.
- DOĞANAY, R. '*Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yöntem İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*'' , 29 Eylül 2014, TBMM Ankara 2014.

- DÖNMEZ, A., & ERSOY, A. *Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerinde Bir Araştırma*, Bilig, sayı:56, 2011.
- DÖNMEZ, A., BERBEROĞLU, B., & ERSOY, A. *Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*. Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (9) 2005, 52-78.
- EDGLEY, C. A. Genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting* 25(3), (2014).
- ERDOĞAN, M. , *Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*, Doğu Üniversitesi Dergisi, s:7. 2002, (5).
- ERDOĞAN, M. *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:33, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Mart 2006.
- ERDOĞAN, M. *Denetim*. Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:20, Genişletilmiş 2. Baskı, Şubat 2005.
- ERDOĞAN, M., ERDOĞAN, N., CÖMERT , N., UZUN, A. K., YILANCI, M., & (Ed.) ERDOĞAN, M. *Denetim*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:2618, AÖF Yayın No:1586, 1.Baskı,Haziran Eskişehir 2012 .
- ERDOĞAN, N. *Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.31, Temmuz 2007.
- FREEMAN, R. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge University Press, New York, 1984.
- GÖNEN, S. *"Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No’lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi"*, İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi Cilt: 5, Sayı: 7, 2016.
- GÜCENME, Ü. *Muhasebe Denetimi*. AKTÜEL Yayınları,1. Baskı, Kasım İstanbul 2004.
- GÜLER, E. *Bağımsız Dış Denetim Süreci, Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi, Bankacılık Sektörü Uygulaması*. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi. İstanbul 2006.
- GÜNEY, C. *Bilgisayarlı Muhasebe Sistemlerinde Denetim Riskleri Ve Risk Odaklı Denetim*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2009.
- GÜRBÜZ, H. *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi, Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul 1995.

- GÜREDİN, E. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Türkmen Kitabevi, Yayın No: 344, 14. Baskı, İstanbul 2014.
- HABERAL, Z. *Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2016.
- HAFTACI, V. *Muhasebe Denetimi*. Umuttepe Yayınları, Yayın No:50, 4. Baskı, Kocaeli 2016.
- HÜNER, D. *Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014.
- IFAC: International Federation of Accountant
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara, 2013.
- İNALTONG ve TAŞ, O. *Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015.
- Kamu İç Kontrol Rehberi, Şubat Ankara, 2014.
- KARA, H. *Bağımsız Denetim Raporunun İlgililerine Sağladığı Fayda Ve Bunlar Üzerindeki Rolü*” Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.2016.
- KARACAN, S., & UYGUN, R. *Denetim ve Raporlama*. Umuttepe Yayınları, Yayın No:70, 2. Baskı, Kocaeli 2016.
- KARAKAŞ, E. *Denetim Riskinin Değerlendirilmesinde Kazanç Temelli Oransal Değişkenler*, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Samsun 2016.
- KARAVARDAR, A. *Grup Denetimlerinde Bileşen Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesinde Guam Modeli: Macm Modeliyle Karşılaştırmalı Bir Uygulama*, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2014.
- KAVAL, H. *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri*, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Şubat Ankara 2008.
- KAVAL, H. *Muhasebe Denetimi*. Cem Web Ofset Yayınları, Ekim Ankara 2003.
- KAVUT, L., TAŞ, O., & ŞAVLI, T. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, 2009 İstanbul.

- KAYA, A. *Denetim Sürecinde Önemlilik*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2000.
- KAYACIK, İ. " *Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması*". İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul. 2012.
- KEPEKÇİ, C. *Bağımsız Denetim*. Avcı Ofset Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ekim İstanbul 2004.
- KGK. *Türkiye Denetim Standartları*. Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği. Ankara 2015.
- KIR, H. *Stratejik Denetim Ve Denetimde Risk Odaklılık*, Denetim Dergisi, Nisan 2014.
- KİŞALİ, Y., & PEHLİVANLI, D. " *Denetimde İstatistik Olmayan Örneklem*", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, MUFAD JOURNAL, Sayı-33, Ocak 2007.
- KIZIL, C., AKMAN, V., & KORKMAZ, H. *Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma*, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 10, Mart 2015.
- KIZILGÖL, Ö. *Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Nisan 2011.
- KONRATH, L. " *Auditing a Risk Analysis Approach* " 5 Edition, South-Western, Thomson Learning, 2001.
- KÖSE, H. *Dünya 'da ve Türkiye 'de Yüksek Denetim*. T.C Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları, s:109. Mayıs 2007.
- KRISTENSEN, R. H. *Judgment in an Auditor's Materiality Assessments*. Danish Journal of Management and Business 79(2), 2015.
- LYDON, P " *The Audit Acceptance And Planning Process* " , July 2016.
- LYDON, P " *Final Review Procedures And Audit Reports* " , January 2017.
- LOUWERS, T., RAMSAY, R., SINASON, D., STRAWSER, J., & THIBODEAU, J. " *Auditing & Assurance Services* " , McGraw-Hill/Irwin, (2005).
- McWALL, D. *Materiality and its Practicalities*, BSc (Hons), ACA, MBA, MIIA, Current Examiner in P1, 2010.
- MESSIER, J., MARTINOV-BENNIE, W. N., & EILIFSEN, A. *A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later*. Auditing 24(2), 2005.

- NELSON, M., & HUN-TONG, T. Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing* 24, (2005).
- OKTAY, S. Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, Dergi Park, Maliye Finans Yazıları, Yıl:27, Sayı:100, s:58. Ekim 2013.
- ÖZBEK, Ç. *İç Denetim*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, Yayın No:3, Ekim İstanbul 2012.
- ÖZBİRECİKLİ, M., & SÜSLÜ, C. *Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları Ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma*, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:27, Temmuz 2005.
- ÖZYURT, A. *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2010.
- PEHLİVANLI, D. "Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları", Beta Basım Yayım, Yayın No: 2273, 1. Baskı, Ocak 2010.
- SAB 99: The SEC Defines "Materiality" Bulletin No. 101, December 29, 1999.
- SAĞLAR, J., & TUAN, K. " İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2009.
- Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara, 2014.
- Sayıştay Mali Denetim El Rehberi, Ankara, 2016.
- SELİMOĞLU, S., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., KURT, G., ALAGÖZ, A., YANIK, S., & (Ed) SELİMOĞLU, S. *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Eylül Ankara 2014.
- SELİMOĞLU, S., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., & UYAR, S. *Bağımsız Denetim*. TÜRMOB Yayınları- 479, 1. Baskı, Kasım Ankara 2015.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri X, No:22, 10.Kısım, Madde 11, Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 12.06.2006 Tarih ve 29196 Mükerrer Sayı.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), madde 8 (a).

- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No:22), Başlangıç Hükümleri On Birinci Kısım, Birinci Bölüm, Md. 4/1-2.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır.
- TERZİ, S. *Önemlilik Değerlendirmesinde Bulanık Mantık Yönteminin Kullanımı Ve Bir Uygulama*, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, 37. Sayı, Eylül 2012.
- TOKSOY, S. *Denetim Komitelerinin Yönetim Kurulu Kararlarına Etkisi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul. 2015.
- TÜM, K. *Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı*. Çukurova Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:17.Sayı:2, 2013.
- TÜREDİ, H. *Denetim*. Celepler Matbaacılık. Ekim Trabzon 2007.
- TÜREDİ, H., ZOR, Ü., & GÜRBÜZ, F. Risk Odaklı İç Denetim, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Nisan 2015.
- TÜRKER, M. Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımı Ders Notları.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü- The Institute of Internal Auditors, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2004.
- TÜZÜN ŞAHMAROĞLU, S. *"Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulaması"*. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul. 2016 .
- ULUSOY, Y. *Halka Açık Anonim Oratklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Seçkin Yayıncılık. Ankara 2007.
- UMS. Uluslararası Muhasebe Standartları, Mali Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve İlişkin Tebliğ. (3. Faydalı Mali Bilgilerin Niteliksel Özellikleri, NÖ,11).
- ÜNSAL, A. Denetim Takdirlerinde Neden-Sonuç Döngü Farklılığı: Kurumsal / Kişimsel Denetim, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2010.
- W. HOLMES, A., & S. OVERMYNER, W. *Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri*, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını: (Çev: Oğuz GÖKTÜRK), No:5, 1. Cilt, Ontario, 1975.
- YARDIM, İ. *Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeledeki Rolü Ve Etkinliği*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010.

YILANCI, M., YILDIZ, B., & KİRACI, M. *Muhasebe Denetimi*. Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2016.

YURDAKUL, H. *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve Türkiye'deki Uygulamaları*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005.

İnternet Kaynakları

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Erişim Tarihi:07.04.2017)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf> (Erişim Tarihi:05.02.2017)

<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/DENET%C4%B0MDE%20R%C4%B0SK%20DE%20EERLEND%C4%B0RME%20Y%C3%96NTEMLER%C4%B0N%20UYGULANMASI.pdf> (Erişim Tarihi: 20.06.2017)

<http://www.smmmdershanesi.com/denetim-riskleri.html> (Erişim Tarihi: 21.06.2017)

https://www.lw.com/upload/pubContent/_pdf/pub326.pdf (Erişim Tarihi:08.09.2017)

<https://prezi.com/sdvvxgdudclk/denetimin-tamamlanmasi-ve-raporlanmasi/>(Erişim Tarihi:12.11.2017)

EKLER

EK-1

Uluslararası Denetim Standartları

Türkçe Adı		Standart	İngilizce Adı
Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular	Kısım No	ISA	ISA Başlığı
Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	Kısım 1	ISA 200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları	Kısım 2		
Bağımsız Denetim Sözleşmesi	Kısım 3	ISA 210	Terms of Audit Engagements
Geçmiş Tarihli Mali Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü	Kısım 4	ISA 220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	Kısım 5	ISA 230	Documentation
Mali Tabloların Denetimi İle İlgili Hile Ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	Kısım 6	ISA 240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud In an Audit of Financial Statements
Denetlenen İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	Kısım 7	ISA 250	Consideration of Laws And Regulations In an Audit of Financial Statements
Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	Kısım 8	ISA 260	Communication of Audit Matters With Those Charged With Governance
Mali Tabloların Denetiminin Planlanması	Kısım 9	ISA 300	Planning And Audit of Financial Statements
İşletmenin, Faaliyet Koşullarının Ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması Ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	Kısım 10	ISA 315	Understanding The Entity And Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı	Kısım 11	ISA 320	Audit Materiality
Değerlendirilmiş Risklere Karşı Bağımsız Denetçinin Uygulayacağı Teknikler	Kısım 12	ISA 330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
Dışarıdan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim	Kısım 13	ISA 402	Audit Considerations Relating To Entities Using Service Organizations
Denetim Kanıtı	Kısım 14	ISA 500	Audit Evidence
Denetim Kanıtı-Özellikle Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	Kısım 15	ISA 501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	Kısım 16	ISA 505	External Confirmations

İlk Denetimler-Açılış Bakiyeleri	Kısım 17	ISA 510	Initial Engagements-Opening Balances
Analitik İnceleme Teknikleri	Kısım 18	ISA 520	Analytical Procedures
Denetim Örneklemesi Ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	Kısım 19	ISA 530	Audit Sampling and Other Means of Testing
Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	Kısım 20	ISA 540	Audit of Accounting Estimates
Makul Değer Hesaplamaları Ve Açıklamaların Denetimi	Kısım 21	ISA 545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
İlişkili Taraflar	Kısım 22	ISA 550	Related Parties
Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	Kısım 23	ISA 560	Subsequent Events
İşletmenin Sürekliliği	Kısım 24	ISA 570	Going Concern
İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	Kısım 25	ISA 580	Management Representations
Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma	Kısım 26	ISA 600	Using the Work of Internal Audit
Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması	Kısım 27	ISA 610	Considering the Work of Internal Audit
Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarının Kullanılması	Kısım 28	ISA 620	Using the Work of An Expert
Genel Amaçlı Tam Set Mali Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	Kısım 29	ISA 700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı Veya Olumsuz Görüş Verilmesi Ya Da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	Kısım 30	ISA 701	Modifications To the Independent Auditor's Report
Karşılaştırmalı Bilgiler	Kısım 31	ISA 710	Comparatives
Denetlenmiş Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	Kısım 32	ISA 720	Other Information In Documents Containing Audited Financial Statements
Özel Amaçlı Denetim Raporu	Kısım 33	ISA 800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements
Mali tabloların incelenmesine ilişkin sözleşmeler	Kısım 34	ISA 2400	Engagements to review financial statements
Muhtelif Hükümler	Kısım 35		

Kaynak: Güredin Ersin, **Denetim Ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, s.54-55.