

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI İÇİNDE YER ALAN “BAĞIMSIZ
DENETİMİN PLANLANMASI VE
YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK”

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN
ZEHRA HABERAL

TEZ DANIŞMANI
PROF.DR. NALAN AKDOĞAN

ANKARA-2016

KABUL VE ONAY SAYFASI

Zehra Haberal tarafından hazırlanan *Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”* adlı bu çalışma Jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Kabul Tarihi: 08.06.2016

<u>Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu:</u>	<u>İmzası</u>
<u>Jüri Üyesi:</u> Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN Başkent Üniversitesi	
<u>Jüri Üyesi:</u> Doç.Dr. Serap Sebahat YANIK Gazi Üniversitesi	
<u>Jüri Üyesi:</u> Doç.Dr. Deniz Umut ERHAN Başkent Üniversitesi	

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğu onaylarım .

...../...../2016

Prof.Dr. Doğan TUNCER
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu çalışmada bağımsız denetimde önemlilik konusunun teorik çerçevesi ele alınmış ve bağımsız denetim standartları dikkate alınarak uygulamada esas alınan temel ölçütler ortaya konulmuş, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde izlenebilecek yöntemler hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmamızın uygulama kısmında KGG'dan Bağımsız Denetim yapma yetkisi almış denetim firmalarını temsil edecek sayıda denetim firması ile yüzyüze görüşme tekniği ile gerçekleştirilen görüşmelerle önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve bunun denetim sırasında ne derece uygulandığı ve denetim riski ile önemlilik düzeyinin ilişkisinin belirlenmesine dair görüşleri hakkında bilgi edinilmeye çalışılmıştır.

TEŐEKKÖR

Çalışmamın başından bu yana beni cesaretlendiren, bana yön veren, teşvik eden ve tüm bilgi birikimini cömertçe benimle paylaşan, manevi desteği hep üzerimde hissettiğim Hocam, Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Zehra HABERAL

Ankara, Haziran 2016

ÖZET

Finansal tabloların bütün önemli yönleriyle uluslararası finansal raporlama standartları ve bazı işletmeler için de TDMS çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak yürütülen bağımsız denetim sürecinde, genel olarak eksiklik ve hataların ayrı ayrı ya da toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını ve bu yorumlarına dayanarak alacakları kararları etkileyecek düzeyde olması önemlilik olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda, denetçiden beklenen en önemli beklenti denetim riskini en düşük seviyeye indirmesi ve işletme ile ilgili olası hataları ortaya çıkartmasıdır.

Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 320 (BDS 320) ile “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 450 (BDS 450) önemlilik konusunun temel düzenleyicileridir. BDS 320 önemliliğe ilişkin olarak işletmenin içinde bulunduğu sektörlere göre değişebilecek kıyaslama noktalarına değinmekle birlikte, standart bir hesaplama önermemekte ve uygulamada denetçilerin mesleki kanaatine göre farklı değerlendirmelerle önemlilik düzeyini hesaplamaktadırlar.

Bu çalışmada bağımsız denetimde önemlilik konusunun teorik çerçevesi ve uygulamada esas alınan temel ölçütler ortaya konulduktan sonra, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde izlenebilecek yöntemler hakkındaki görüşlerimiz açıklanacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde bazı denetim firmaları ile gerçekleştirilen araştırmalar neticesinde önemlilik seviyesi ve bunun denetim sırasında ne derece uygulandığına ilişkin görüşleri hakkında bilgi edinilmeye çalışılacaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: Denetim, Önemlilik Seviyesi, Denetim riskinin ölçülmesi

ABSTRACT

In the unaffiliated controlling process of preparing the financial tables including all the essential parts ;whether they were prepared within the frame of international financial reporting standarts or some of the operations were worked out within the scoup of TDMS,generally the defects and the errors seperately or collectively effecting the comments of financial table users and being at the level of influencing at the point of making decision based upon these comments is stated as the materiality.Concordantly,the most significant points expected from a supervisor are to decrease the supervision risk to the lowest point and to reveal the possible faults related with the business.

The Path-Independent Supervision Standart 320 (PSS 320)which is included in Path-Independent Supervision Standart and also titled as ‘Importance in Independent Audit Scheduling and Implementation and The Path-Independent Supervision Standart 450 (PSS 450)entitled as ‘The Assessment of Mistakes During The Advancing of Path-Independent Supervision are the fundamental regulators of momentousness issue.Despite the fact that PSS 320relating to materiality ,together with mentioning to the benchmarking points of the sectors that the foundation takes place ,it does not advice a standart calculation and it computes the materiality level with diversified evaluations according to the supervisors’ occupational opinions in practice.

In this study,after the theoretical frame of the materiality in path-independent supervision and the principal criterions based upon in application are presented,our opinions about the proceedings that can be pursued about assigning the materiality level .(1)

In the last part of our study,as a result of the cooperative researches with some supervision foundations ,it is going to be taken some information about the materiality level and to what extend this is applied .

KEYWORDS: Audit, Materiality Level, Supervision Risk Measurement

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VII
TABLolar LİSTESİ	VIII
KISALTMALAR	IX
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

BAĞIMSIZ DENETİMİN ÇERÇEVESİ

1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç ve Denetim Kavramı	4
1.1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç.....	4
1.1.2. Denetim Kavramı, Amacı, Kapsamı.....	7
1.2. Denetim Türleri	10
1.2.1. Finansal Tabloların Denetimi	10
1.2.2.Faaliyet Denetimi	11
1.2.3. Uygunluk Denetimi	12
1.3. Denetçi Türleri.....	13
1.3.1. Bağımsız Denetçi.....	13
1.3.2. İç Denetçi.....	13
1.3.3. Kamu Denetçisi	14
1.4. Denetçi ve Nitelikleri	14
1.4.1. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri	14
1.4.2. Denetçi ve Etik	15
1.4.2.1. Bağımsızlık.....	16
1.4.2.2. Dürüstlük	17
1.4.2.3. Tarafsızlık.....	18
1.4.2.4. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen.....	18
1.4.2.5. Gizlilik.....	19
1.4.2.6. Mesleki Davranış.....	20
1.5. Denetim Standartları.....	20

1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	21
1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları	23
1.6. Denetim Süreci ve Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı.....	28
1.6.1. Bağımsız Denetim Süreci	28
1.6.2. Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı	31
1.6.2.1. Riski Belirleme ve Değerleme.....	34
1.6.2.2. Riske Karşılık Verme	37
1.6.2.3. Raporlama Aşaması.....	38

BÖLÜM 2

DENETİM RİSKİ

2.1.Denetim Risk Modeli	39
2.1.1. Doğal Risk	43
2.1.2. Kontrol Riski	44
2.1.3. Bulgu Riski	45
2.2. Riski Değerlendirme Prosedürleri	46
2.2.1.Yönetim ve Diğerleri ile Görüşme	47
2.2.2. Gözlem ve İnceleme	48
2.2.3. Analitik Prosedürler.....	50
2.3. Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme	51
2.3.1. Finansal Tablo Düzeyinde Risklere Bir Bütün Olarak Karşılık Verme	53
2.3.2. Değerlendirilmiş Risklere İddia (Beyan) Düzeyinde Karşılık Verme.....	54
2.3.2.1.Uygun Denetim Yaklaşımı	54
2.3.2.2.Ek Denetim Prosedürlerinin Oluşturulması ve Uygulanması.....	55

BÖLÜM III

DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK VE ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN ÖLÇÜLMESİ

3.1. Denetimde Önemlilik ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	58
3.1.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması	58
3.1.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	61
3.2. Belirlenen Önemlilik Türleri	62
3.2.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemlilik.....	62

3.2.2. Performans Önemliliği	64
3.2.3. Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri ve Açıklamalar İçin Önemlilik Tutarı Belirleme	66
3.3. Önemlilik Hesaplama Yöntemleri	67
3.3.1. Finansal Tabloların Geneli İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Yöntemler.....	67
3.3.1.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi	68
3.3.1.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi	70
3.3.1.3. Karışık ya da Ortalama Yöntem	71
3.3.1.4. Formül Yöntemi	71
3.3.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi	72
3.3.2.1. Yargısal Yaklaşım	73
3.3.2.2. Oransal Yaklaşım	73
3.3.2.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme	74
3.3.2.4. Formül Yaklaşımı	74

BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE UYGULAMALARIN

ARAŞTIRILMASI

4.1. Araştırmanın Kapsamına Giren Şirketler	79
4.2. Araştırmanın Hipotezleri	80
4.3 Veri ve bilgi toplama Yöntemi	80
4.4. Araştırmamızda Denetim Firmaları ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Yorumlanması.....	81
4.4.1 Denetim Firmalarının ve Denetçilerin Özellikleri.....	81
4.4.2 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Seviyesinin Ölçülmesine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi.....	83

BÖLÜM V.

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

KAYNAKÇA.....	93
----------------------	-----------

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Denetim Süreci	30
Şekil 2. Risk Esaslı Denetim Genel Bakış	32
Şekil 3. Denetim Risk Modeli (Süzgeci)	41
Şekil 4. Değerlendirilmiş Risklere Denetçinin Yanıtı	53



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları	5
Tablo 2.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	22
Tablo 3. Uluslararası Denetim Standartlarının Başlıkları	25
Tablo 4.BDS'lerin Denetim Sürecinde Ele Alınışı	28
Tablo 5. Yönetim ve Diğer Çalışanların Soruşturulması	48
Tablo 6. Gözlem ve İnceleme	49
Tablo 7. Analitik Prosedürler	51
Tablo 8. Önemlilik Kılavuz Örneği	68
Tablo 9. ABC A.Ş Bilançosu	69
Tablo 10. Örnek A.Ş Gelir Tablosu	69
Tablo 11. Tek Finansal Değişken Yöntemi	70
Tablo 12. Çoklu Değişkeni ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntem	71
Tablo 13. Ortalama Yöntem	71
Tablo 14. Formül Yöntemi	72
Tablo 15. Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kağıdı	76

KISALTMALAR

TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
IFAC	: International Federation of Accountants
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
KDR	: Kabul Edilen Denetim Riski
DR	: Doğal Risk
KR	: Kontrol Riski
BR	: Bulgu Riski
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IESBA	: Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu
FASB	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SAS	: Statement on Auditing Standards
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul

ÖZET

Finansal tabloların bütün önemli yönleriyle uluslararası finansal raporlama standartları ve bazı işletmeler için de TDMS çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak yürütülen bağımsız denetim sürecinde, genel olarak eksiklik ve hataların ayrı ayrı ya da toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını ve bu yorumlarına dayanarak alacakları kararları etkileyecek düzeyde olması önemlilik olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda, denetçiden beklenen en önemli beklenti denetim riskini en düşük seviyeye indirmesi ve işletme ile ilgili olası hataları ortaya çıkartmasıdır.

Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 320 (BDS 320) ile “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 450 (BDS 450) önemlilik konusunun temel düzenleyicileridir. BDS 320 önemliliğe ilişkin olarak işletmenin içinde bulunduğu sektörlere göre değişebilecek kıyaslama noktalarına değinmekle birlikte, standart bir hesaplama önermemekte ve uygulamada denetçilerin mesleki kanaatine göre farklı değerlendirmelerle önemlilik düzeyini hesaplamaktadırlar.

Bu çalışmada bağımsız denetimde önemlilik konusunun teorik çerçevesi ve uygulamada esas alınan temel ölçütler ortaya konulduktan sonra, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde izlenebilecek yöntemler hakkındaki görüşlerimiz açıklanacaktır¹.

Çalışmamızın son bölümünde bazı denetim firmaları ile gerçekleştirilen araştırmalar neticesinde önemlilik seviyesi ve bunun denetim sırasında ne derece uygulandığına ilişkin görüşleri hakkında bilgi edinilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Riskinin Ölçümünde Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi ve Denetim Şirketlerindeki Uygulamanın Değerlendirilmesi

¹ <http://www.dt-audit.com/dosyalar/>

GİRİŞ

Sermaye piyasaları gelişmekte olan ekonomilerin fon ihtiyaçlarına önemli bir kaynak konumuna gelmektedir. Sermaye piyasaları bu etkileriyle ekonomik sistem içerisinde para piyasalarına oranla daha önemli bir yer kazanmaktadır. (Akdoğan, 2013, s:27)

Son dönemlerde, ilke ve kurallarının karmaşıklıkları nedeniyle büyük sorunlar yaşayan bağımsız denetim mesleği, ‘bilgi çağının’ yarattığı etin sorunlarla da boğuşmaktadır. Ortaya çıkan muhasebe skandalları halka açık şirketlerin yönetimine karşı olan kamu güvenini sarsmış ve söz konusu şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal tabloların kalitesi ve finansal bilginin güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. Bunların sonucunda, bağımsız denetim sürecinin etkinliği ve bütünlüğünün uluslararası düzeyde geliştirilebilmesini teminen kaliteli denetim standartlarının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Dünyadaki denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görölmektedir. Bu alanda dünyadaki en etkin iki kuruluş olarak; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) bünyesindeki kuruluşlardır.

Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetim çalışması gerçekleştirildiği zaman risk tabanlı denetim anlayışı geçerli olacaktır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu ise denetim çalışmasında denetim riskini minimuma indirmektir. Ancak denetçi, denetim çalışmalarında denetim riskini sıfıra indiremez. Dolayısıyla her denetim çalışmasında denetçinin taşıyacağı bir risk düzeyi olacaktır. Temelde denetçilerden beklenen denetim riskini olabildiğince en aza indirmesi ve önemli yanlışlıkları ortaya ıkartmasıdır.

Denetçi neyin önemli neyin önemsiz olduğunu belirlemek durumundadır. Bu belirlemede önemlilik seviyesi ile ortaya konulmaktadır. Denetçiler, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek hangi yanlışlıkların önemli hangilerinin önemsiz olduğunu, mesleki yargıları ile belirlemek zorundadırlar.

Bu çalışmada, BDS 320 “ Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik” kapsamında önemlilik seviyesinin tanımı, amacı ve kapsamı açısından önemi değerlendirilecek, tartışılacak ve denetçilere yol gösterecek katkılar yapılacaktır. Tez bu yönüyle ilk olma özelliği taşımaktadır.

Önemlilik standardının bağımsız denetim şirketleri uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesi durumu incelenirken betimsel bir yöntem benimsenecektir. Bağımsız denetim şirketlerinde denetim riskinin ölçümünde önemlilik seviyesinin uygulanması çalışması araştırılacak olup bu konuda da ilk defa yapılacak bir çalışma özelliği taşımaktadır.

Türkiye’de yayınlanan konuya ilişkin düzenlemeler incelenecek, bu konuda örnekler geliştirilecektir. Farklı sektörlerin denetiminde denetim şirketlerinin önemlilik seviyesini belirlemede uyguladıkları yöntemler tespit edilerek değerlendirilecektir.

Bağımsız denetim şirketlerinin bu standardı uygulama şekillerinin tanınması varsa hataların tespiti yapılacaktır.

Bağımsız denetim riskinin ölçümünde önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve uygulanması ile ilgili örnek uygulamalara yer verilecektir.

Çalışmada sırasıyla şu konular ele alınacaktır;

Giriş bölümünde denetime duyulan ihtiyaç, denetimin gerekliliğinden ve denetimin öneminden bahsedilecektir.

Birinci bölümde, denetimin çerçevesi, denetim kavramı, denetim türleri, denetçi ve etik, Uluslararası Denetim Standartlarına genel bakış ve Risk Tabanlı denetim yaklaşımı konuları ele alınacaktır.

İkinci bölümde, BDS 315 Standart da belirtilen Denetim riski, Denetim risk modeli, Risk değerlendirme prosedürleri, değerlendirilmiş risklere karşılık verme gibi konular ele alınacak ve riskin önemlilik seviye belirlenmesinde bize öncülük edecektir.

Üçüncü bölümde, BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik” kapsamında önemlilik seviyesinin tanımı, başlangıç önemlilik tutarı, performans önemlilik tutarı ve önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler üzerinde durulacaktır.

Sonuç bölümünde bağımsız denetim şirketlerinde denetim riskinin ölçümünde önemlilik seviyesinin uygulanmasına ilişkin ulaştığımız sonuçlardan hareketle öneriler geliştirilecektir.

BÖLÜM I

BAĞIMSIZ DENETİMİN ÇERÇEVESİ

1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç ve Denetim Kavramı

Sermaye piyasalarında küreselleşmeye paralel olarak gerçekleşen gelişmeler ve yabancı sermayelerdeki hareketlilik işletmelerin finansal durumlarını ortaya koyan tablolarda yer alan bilgilerin kolay anlaşılabilir, kıyaslanabilir ve şeffaf olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bununla ilgili olarak finansal bilgilerin taşınması gereken ölçütler kavramsal çerçevede belirlenmiş ve temel destekleyici niteliktedir.

İşletmelerce oluşturulan finansal tabloların yukarıda bahsedilen özellikleri taşınmaları ortak bir muhasebe ve denetim dilinin geliştirilmesi ve kullanılmasıyla mümkün kılınabilmektedir. Geliştirilen ve kullanılması beklenen bu ortak dilin yaygınlaşması da yapılacak uygulamaların uluslararası muhasebe ve denetim standartlarıyla entegre bir sistem olmasıyla mümkün olabilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre işletmelerce ortaya koyulan finansal tabloların denetlenmesi zorunludur. Finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilecek olan denetimler, elde edilen bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesine olanak sağlayacak ve finansal tablolara duyulan güven seviyesini artıracaktır.

1.1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç

Sermaye piyasası işlemlerinin gelişmesi ve uluslararası nitelik kazanması sermaye hareketleri ile şirket devir ve birleşmelerinin uluslararası nitelik kazanarak yatırım kararlarını etkilemesi, finansal tablolara olan ihtiyacı ve finansal tablolardaki bilgilerin önemini arttırmıştır (Akdoğan ; Tenker, 2007, s:5).

Dünya ekonomisi; toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişmesi ile büyük ve ortak bir pazar haline dönüşmeye başlamış ve işletmelerin uluslararası ekonomik

faaliyetlerinde de artış meydana gelmiştir. Bununla birlikte işletmelerce yürütülen finansal faaliyetlerde daha yoğun ve karmaşık bir hal almaktadır. Finansal verilerde meydana gelen bu yoğunluk ve karmaşık bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşmalarını da zorlaştırmaktadır. Denetim kavramıyla daha güvenli hale gelen bilgiler kullanıcılar açısından büyük önem taşımaktadır.

Kullanıcılar açısından güvenilirliği düşük bilgiler ışığında karar almak risk faktörünü önemli ölçüde arttırmaktadır. Bu nedenle güvensiz bilgilerin risk seviyelerinin düşürülmesi gerekmektedir. Kullanıcılar ihtiyaç duydukları bilgilerin içerdiği riskler karşısında aşağıdaki eylemleri gerçekleştirebilmektedir:

- İhtiyacı olan bilgiye tek başına ulaşarak kontrol edebilme imkânına sahip olmak
- Bilgi sağlayıcılara güvenerek risk almak,
- Bağımsız denetmenlerin yaptıkları denetim sonrası belirttikleri fikirleri dikkate almak.

Bilgi kullanıcıları denetçiler tarafından ortaya atılan fikirlere güvenen ve işletme yönetimi aracılığıyla sunulan bilgilerden alacakları kararlarda yararlanan bireylerdir. (Selimoğlu, 2014, sf:2)

Tablo 1. İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları

İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları	İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları
• İŞLETME ORTAKLARI • YÖNETİCİLER • ÇALIŞANLAR	• YATIRIMCILAR • KREDİ VERENLER • DEVLET • TOPLUM

Kaynak: Muhasebe Denetimi (Selimoğlu ve diğerleri, 2014, s. 2)

Karar aşamasında karar vericiler, yani finansal tablolardan elde edilen bilgileri kullananlar doğru ve tutarlı kararlar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle karar vericiler bilgileri kullanmadan önce elde ettikleri bilgileri test etme gereği duyarlar. (Selimoğlu ve diğerleri, 2009, s:3). Ancak işletmeler aracılığıyla ortaya koyulan ekonomik bilgiler sadece işletme içi kullanıcılar tarafından kullanılmamaktadır. İşletme dışındaki kullanıcılar da finansal tablolar aracılığıyla elde edilmiş bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Dolayısıyla, bilgiye ihtiyacı olan herkesin bilgilerin güvenilirliklerini test etme imkânı ya da yetkisi bulunmamaktadır. Bu noktada devreye bağımsız denetim kavramı girmektedir.(Selimoğlu ve diğerleri, 2013, s:10)

Bağımsız denetim kavramı özellikle yatırım yaptıkları şirketlerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetleri doğrudan takip etme imkânına sahip olmayan yatırımcılar için önem taşımaktadır. (Akdoğan, 2013, s:29)

İşletmeler tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar işletme dışından ya da içinden işletme ile ilgili bilgi almak isteyenler için oldukça önemlidir. Dolayısıyla finansal tablolar şirketlerin kamuya yönelik bilgi sunduğu ve aydınlattığı en önemli araç olarak da ifade edilebilir. Özellikle yatırımcılar açısından yatırım yapmadan önce işletmeler hakkında bilgi sahibi olunması gerekmektedir. Yatırımcılar yatırım yapmak istedikleri işletmelerle ilgili olarak finansal tablolar aracılığıyla bilgi alabilmektedir. (Akdoğan,2013, s:29-30)

Finansal raporlamalar, genel hatlarıyla muhasebe mesleği ve ahlaki değerleride içine alarak yapılan yasal düzenlemeler, gözetim ve yaptırımlar, muhasebe standartları ve denetim standartları gibi çok sayıda unsuru bünyesinde barındırmaktadır.(Selimoğlu ve diğerleri, 2013, s: 8)

Finansal raporlama açısından yaşanan gelişmeler entegrasyonları ve uyumlulukları beraberinde getirmektedir. Ülkelerarası finansal tablolarda yaşanan uyumsuzluklar uluslararası ölçekte yatırım yapmak isteyen yatırımcıların kıyas yapmalarını güçleştirmektedir. Uluslararası yatırımcıların risk faktörünü azaltmak için finansal tabloların daha şeffaf ve karşılaştırılabilirliğinin olması ve uluslararası piyasalara erişimde

kolaylık gibi unsurların yer alması zorunluluğu oluşmuştur. Fon akımlarının uluslararası alanda gerçekleştirilmesinin giderek artacağı gerçeği göz önüne alındığında piyasaların daha verimli çalışması amaçlanarak, bu çalışmalarda muhasebe ve finansal raporlamalar önemli bir yer teşkil etmektedir. (Sayar, 2004)².

1.1.2. Denetim Kavramı, Amacı, Kapsamı

Denetim; faaliyetlerini devam ettirirken bir yandan da planlanan hedeflerini gerçekleştirmek ve değişen dünya düzenine ayak uydurmak zorunda olan işletmelerin hedeflerinde ne derece başarılı olabildiklerini ölçer. Denetim denince akla ilk olarak ‘finansal tablo denetimi’ gelse de aslında denetim kavramı bir işletmenin bütün fonksiyonlarını içine alır (Erdoğan, 2005, s:1).

Denetim bir süreç olarak kabul edilmekte ve bunun sonucu olarak teoride ve uygulamada farklı tanımlar yapılmaktadır. Genel anlamda uygulamada kabul edilen denetim tanımı aşağıdaki gibidir:

“Denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.” (Bozkurt, 2012, s:3)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde denetim tanımı aşağıdaki gibidir.

" Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli

² www.archive.issmmmo.org.tr

bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanma aşaması" olarak ifade edilebilir³.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere dikkat çeken özellikleri ve denetim unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Denetim ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.
- Denetimde işletmenin sunduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin doğru olarak kabul ettiği önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır.
- Denetimin tarafsız yapılabilmesi ve karşılaştırılabilmesi için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanır.
- Denetim faaliyeti uzman ve bağımsız olduğu kabul edilen kişi veya kişiler tarafından yapılır.
- Denetçi, denetim sürecinin son aşamasında görüş ve yargısını belirterek yazılı bir rapor düzenler. (Bozkurt, 2012, s:3)

Denetimin, denetçi tarafından uygulanabilirliği açısından bilginin doğru, anlaşılabilir ve kanıtlanabilir bir biçimde olması için BDS'ler gibi bazı ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları (GKGMI) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS)'lerdir. Bağımsız denetim de denetçi, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarken, işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatını, sermaye piyasası muvazatını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını belirler. Bu çerçevede yayınlanmış olan denetim standartlarına uymak zorundadır (Özbirecikli ve diğerleri, 2013, s:6).

Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları yukarıda sayılan ölçütlerle karşılaştırarak bu ölçüye göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Tanımda sözü edilen denetimin bir süreç olması, bağımsız denetimin tek bir işlem veya faaliyet olmadığı, birbirini izleyen aşamalardan meydana geldiği gerçeğini göstermektedir.

³ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>

Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş ve revizyon gibi çeşitli kavramlarda kullanılmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Kontrol, bir kayıt veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek ve araştırmaktır. Kontrol, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen bir faaliyet olup bir amaca ulaşp ulaşılmadığını veya hangi ölçüde ulaşılmış olduğunu inceleyerek araştırmaktır. Belirli bir amaca ulaşabilmek ve sonuçları sağlamak, sonuçları kontrol altında tutabilmek için bazı önlemler alınır. Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir ve bu amaçlara ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti ise denetim faaliyetidir. (Kaval, 2008, s:4)

Teftiş, bir şeyin aslını ve doğrusunu anlayarak veya yürütülen işlerin iyi olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi, araştırılması ve değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Kaval, 2008, s:4). Denetimden temel farklılığı, işletme personeli tarafından yürütülmesi ve finansal olmayan olayların da kapsama alınmasıdır.(Akdoğan, 2013, s:32) Teftiş denetimden daha dar kapsamlı bir araştırmadır. Denetim yapılan işlemlerin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Teftiş belirlenmiş olan standart ve normlara ne derecede uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır. Teftişe aynı zamanda uygunluk denetimi de denilmektedir. (Kaval, 2008, s: 4)

Revizyon, zaman zaman yapılan bir gözden geçirme, tekrar bakma ve inceleme gibi anlamlar taşır. Buradaki gözden geçirme eleştirel bir gözle yapılmalı ve işlemlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütölüp yürütölmediğini tespit etmek anlamına gelmektedir. Daha çok finansal olayların araştırılıp incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Revizyon, denetim, teftiş ve kontrol için zorunlu bir gözden geçirmedir.(Kaval, 2008, s: 4)

1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetini çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Genel kabul görmüş bir sınıflamada yapılan denetimin amacına göre denetim türleri üçe ayrılmaktadır: (Bozkurt, 2012, s:4)

- Finansal Tabloların Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi.

1.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bir işletmenin finansal tablolarının, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal hükümlere veya uluslararası muhasebe standartları gibi önceden belirlenen ölçütlere (kriterlere) uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir yargıya ulaşma amacı vardır.(Bozkurt, 2012, s:5)

Finansal tabloların işletmenin durumunu göstermesi bakımından öneminin yanında tablo kalemlerinin dağılımını oluşturan başlıkların yasal ilkelere ve hesap ilkelerine uygunluğu da önem taşımaktadır. (Çakmak, 2006, s:9). İşletmelerde finansal tabloların denetimi yapılırken, finansal tablolardaki hatalı veya hileli beyanlar ortaya çıkarılmakta ve böylelikle finansal tablolar güvenilir hale getirilmektedir (Akgül, 2000, s:2).

Finansal tabloların denetimi, denetim mesleğinin geliştiği ülkelerde uygulamada kullanılan en yaygın denetim türüdür. Bu denetime, günümüz uygulamalarında bağımsız denetim veya dış denetim adları da verilmektedir. Bilindiği üzere tanımda geçen ‘‘Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’’, ABD uygulaması olarak bilinmektedir. Uzun yıllar teorik anlatımlar ve uygulamalar muhasebe ilkeleri ve denetim standartları uygulaması açısından ABD yapılanmasına göre sürdürülmüştür. Günümüzde ABD’de ile FASB’in

2002 yılında yaptıkları anlaşma ile uluslararası finansal raporlama standartlarının önemi ve evrenselliği artmıştır.

Ancak IFAC ile Türkiye ve dünyanın birçok ülkesi, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”na ve “Uluslararası Denetim Standartları”na geçmiştir.

Finansal tablolar denetiminin genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2012, s:5)

- Bu tür denetimlerin amacı, işletmelerin incelenen finansal tablolarına kamuoyunun güvenilirliğini arttırmaktır,
- Denetimi gerçekleştirme görevi tamamen bağımsız kişi veya kişilere verilir,
- Önemli yanlışlıkların veya hataların ortaya çıkartılması amacı güdülmektedir,
- Denetim sonunda finansal tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş sağlanmaktadır,
- Denetçi yaptığı denetimin güvenilirliğini ve bu güvenilirliği hakkındaki görüşlerini makul bir temele dayandırmalı ve hiçbir zaman denetlenen finansal tabloların tamamen doğru olduğu düşüncesine varılmamalıdır.

1.2.2.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin ekonomik birimlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla bu faaliyetlere ait yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesidir (Güredin,2014, s:17).

Her işletmenin ekonomik faktör etkinliğini kullanarak elde etmek istediği ekonomik amaçlar vardır. (Bozkurt, 2006, s:26-27). Faaliyet denetçisinin amacı; finansal raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliğine ilişkin olarak iç kontrollerin kaliteli bir şekilde yasalara ve kurallara uygunluğunun ölçülerek değerlendirilmesidir.(Moeller, 2005, s:21-22). Bu değerlendirmeler ekonomik amaçlara ne kadar yaklaşmış yaklaşmadığını yani performansı ölçer. Bu ölçüm neticesinde elde edilen

verilere göre amaçlardan ne kadar uzaklaşırsa uzaklaşılsın, denetçi işletme yönetimine tavsiyelerde bulunur. (Bozkurt, 2006, s:26-27).

Bu denetim esas itibari ile işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi politikalarını ortaya koymaya veya bu amaçla işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada karşılaşılan olumsuzlukları belirleyerek yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir. Faaliyet denetimi ihtiyari bir denetim olup bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Türkiye'de bu faaliyetleri yerine getiren şirketler genellikle işletme danışmanlığı ismiyle anılmaktadırlar (Kaval, 2008, s:9).

1.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi bir işletmenin finansal durumunun ya da faaliyetlerinin mevzuata uyup uymadığını kontrol etmek amacıyla uygulanır (Kenger, 2001, s:7)⁴.

Başka bir ifadeyle uygunluk denetiminde amaç, yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Güredin, 2007, s:17).

Uygunluk denetiminde önceden belirlenmiş ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Birinci duruma en iyi örnek muhasebe kayıtlarının işletmedeki finansman ve mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergeler ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir (Bozkurt,1998, s:28). İşletme dışı kişiler tarafından yapılan en iyi örnek, kamu idareleri tarafından yapılan denetimlerdir. Vergi İdaresinde görevli yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapması ve SSK müfettişlerinin iş yerlerinde yaptıkları denetimde uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir. Denetçi, uygunluk denetimi uygulamalarında koyulan kuralları değiştiremez, eleştiremez, sadece veri olarak kullanır. Uygunluk denetimi işletmenin başarı derecesine veya finansal olayların işletmenin karlılığına katkısı konularıyla ilgilenmez (Kaval, 2008, s:11).

⁴ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm

1.3. Denetçi Türleri

Denetçiler yaptıkları denetim faaliyetlerine ve bulundukları konuma göre genel kabul görmüş denetçi türleri üç bölümde ele alınır (Bozkurt, 1998, s:31).

- Bağımsız Denetçi,
- İç Denetçi,
- Kamu Denetçisi.

1.3.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler bireysel ya da bir şirket bünyesinde istihdam edilen ve işletmelere denetim alanında profesyonel hizmet sunan kişilerdir. (Güredin,2014, s:19). Bağımsız denetçiler işletmelerin finansal tablolarını denetleme görevini üstlenmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin neticelerinde işletmeler herhangi bir yasal yaptırımla karşı karşıya gelmemektedir. Bağımsız denetçiler ülkemizde “Yeminli Mali Müşavir” ve “Bağımsız veya Dış Denetçi” gibi ünvanlarla isimlendirilmektedir. Burada temel nokta denetçinin yapmış olduğu görevdir ve buna göre isim almaktadır.

Genelde bağımsız denetçi olarak anılmalarına karşın, denetçilere atfedilen isimlerde mevcuttur. Çeşitli ülkelerde, “Diplomalı Kamu Muhasibi”, “Fermanlı Muhasip”, “Dış Denetçi”, “İktisat Murakıbi”, “Hesap Uzmanı”, isimlerini de kullanmaktadırlar (Bozkurt, 2012, s:6).

1.3.2. İç Denetçi

İç denetçiler bağımsız denetçilerden farklı olarak işletme bünyesinde istihdam edilen çalışanlardır. İç denetçiler sürekli olarak işletmelerin finansal tablolarını denetleyerek üst yönetime yapmış oldukları denetimlerle ilgili raporlar sunarlar. Ayrıca

yönetim tarafından verilen özel denetim görevleri de iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

İç denetçilerin işletme içerisindeki temel görevleri sürekli bir anlayışıyla işletmelerde karşılaşılabilecek hataların önceden tespit edilmesi, işletmelerin iç kontrol yapılarına yönelik gözlemler yapmak, işletme faaliyetlerini denetim altında tutmaktır. İç denetçiler bu denetimler sonucunda raporlar hazırlayarak üst yönetime sunmakta ve ilgili konulara yönelik önerilerde bulunmaktadır. (Bozkurt, 2012, s:7).

1.3.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri bağımsız denetçilerden ya da iç denetçilerden farklı olarak kamu adına denetim işlevini gerçekleştiren denetçilerdir ve yapmış oldukları denetim tamamen yasalara dayalı gerçekleştirilmektedir. Aynı zamanda denetim sonunda yasal yaptırımların ortaya çıkması da söz konusudur. Kamu denetçileri yasalarla birlikte yönetmelik ve genel politikaları da denetime dayanak olarak kullanmaktadır. Kamu denetçileri bağlı oldukları kamusal kurum içerisinde iç denetçi, özel işletmelerde ise kamusal denetçi olarak görev yapmaktadır. (Bozkurt, 2012, s:7). Kamu denetçilerinin bağlı bulundukları kurumlara örnek verecek olursak, Maliye Bakanlığına bağlı, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, Sayıştay denetçileri ve SSK müfettişlerini sıralayabiliriz.

1.4. Denetçi ve Nitelikleri

1.4.1. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri

Denetçi en genel ifadeyle denetim fonksiyonunu yerine getiren kişidir. Ancak denetçi bu görevi yerine getirebilmek için bazı özelliklere sahip olmalıdır. Öncelikle denetim yapacağı konuyla ilgili yeterli seviyede mesleki bilgiyi bünyesinde barındırmalıdır. Aynı zamanda bağımsız olmalı, etik ilkelere bağlı ve ahlaki davranabilmelidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetçiler önemli sayılabilecek özelliklere sahip olmak zorundadırlar. Bunlar ; (Bozkurt, 1998, s:31)

- Mesleki açıdan yeterli seviyede bilgi birikimine ve tecrübeye,
- Bağımsız davranabilme yeteneğine,
- Özenli çalışabilme özelliğine,
- Bireysel ahlak ve kişilik sahibi olmalıdır.

1.4.2. Denetçi ve Etik

Denetçiler gerçekleştirmiş oldukları denetimleri kamu adına gerçekleştirmektedir ve denetimde kamu yararını ön planda tutmaktadır. Denetçi açısından bu durum denetçiye büyük bir sorumluluk yüklemektedir. Denetimde denetçinin amacı bir ya da birden fazla işletmenin yararını değil tüm kamunun yararını gözetmektir. Bu nedenle denetimde etik aynı zamanda kamu yararının ön planda tutulduğu kuralları da içermektedir⁵.

Muhasebe meslek mensupları açısından denetime yönelik standartların uygulanması ve denetim dışı hizmetlerin yapılması aşamasında etik kurallar büyük önem taşımaktadır.

Meslek mensuplarına ilişkin etik kurallar üç ana başlık altında düzenlenmiştir.

- Tüm meslek mensupları için genel ilkeler,
- Bağımsız çalışan muhasebeciler için genel ilkeler,
- Bağımlı çalışan muhasebeciler için genel ilkelerden oluşmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA), standartlara uygun olarak Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları geliştiren, bağımsız bir standart yapıcı kuruldur.

⁵ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.> (E.T 04.06.2014)

Uluslararası meslek ilkelerinin genel amacı mesleğin icrasında profesyonelleşmeyi ön planda tutarak yükseltmek, hizmet kalitesini arttırmak ve kamusal beklentileri yerine getirmektedir.

Ülkemizde ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde etik ilkeler konusuna yer verilmiş ve denetçinin uyması gereken etik kuralların çerçevesi çizilmiştir.

IFAC'ın yayınlamış olduğu ahlak kuralları, mesleki olarak tanımlanan ahlak kurallarının temel ilkelerini oluşturmaktadır. Ahlak kuralları ilkeleri şunlardır;

- Bağımsızlık
- Dürüstlük, doğruluk,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve gereken özen,
- Gizlilik ve sır saklama,
- Mesleki davranış kurallarına uyumdur.

1.4.2.1. Bağımsızlık

Uluslararası denetim standartlarına göre denetçi bağımsız hareket etmeli ve bağımsız görünmelidir. Bağımsız görünmeyi; denetçinin taraflı davranmadığını, dürüst olduğunu ve mesleki şüpheciliğini zedeleyici durumlardan kaçınması olarak açıklayabiliriz⁶.

Denetim elemanlarının denetlemiş oldukları işletmelerde ilişkisi bulunan kişilerden maddi ve manevi olarak bağımsızlığıdır. Dolayısıyla denetçiler denetledikleri işletmelerde doğrudan üst yönetime karşı sorumlu, yürütme fonksiyonlarından uzak ve görüşünü

⁶ Handbook of International Auditing, **Assurance and Ethics Pronouncements**, 2007, s.16

çekinmeden açıklayabilendir. Mesleki etik ilkelerine göre; akrabalık, maddi çıkarlar, işletme ile önceden var olan arkadaşlık ilişkisi, işletme ile borç veya alacak ilişkisi, denetlenen işletme ile denetim harici ücret karşılığında bazı iş ve işlemlerinin yapılması, denetlenen işletme ile davalık olma bağımsızlığı zedeleyen durumlardır⁷.

1.4.2.2. Dürüstlük

Dürüstlük genel olarak doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülmektedir (Koçberber, 2008, s:71). Mesleki hizmeti sürdürürken denetçiler denetimle ilgili tüm alanlarda dürüstlüklerini korumalı açık sözlü ve bağımsız olmalıdırlar. Dürüstlük kuralı tüm denetçiler için geçerlidir. Bu kural denetçinin mesleki yorumlarını yaparken müşteri işletmelerin ve çalışanların etki yapmaya çalışabilecekleri olgusuna dayanmaktadır. (Güredin, 2014, s:120).

Denetçi, bilgilerin aşağıdaki hususları içerdiğini düşünüyorsa, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek bağlantı kuramaz:

- Belirgin biçimde önemli hata ve yanıltıcı düzeyde bilgiler içeriyorsa,
- Bilinçsiz bir şekilde verilmiş beyanlar veya belgeler içeren ya da,
- Bile bile yanlış ve hatalı kayıt yaparak veya gizlenen bilgilere göz yumarak bilinçli olarak düzeltmemesi.

Denetçi, muhasebecinin bu tür bilgi ile ilişkili olduğunun farkına varması durumunda, muhasebeci bu bilgilerle bağlantısını kesmek üzere adımlar atacaktır⁸.

⁷ **Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı**,(çev.),Yıldız Öztürk, vd. Ankara: Türmob Yayınları:457,2013,s.17

⁸ <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf> s:24

1.4.2.3. Tarafsızlık

Denetimde en önemli unsurlardan bir tanesi tarafsızlık ilkesidir. Denetçiler denetim esnasında karşılaştıkları olumlu ya da olumsuz durumları küçültmeden ya da abartmadan olduğu gibi yansıtmalıdır. Bunu yaparken ön yargılarından uzak, herhangi kişi ya da kurumun çıkarlarını gözetmeksizin yapmalıdır.(Akdoğan, 2013, s:56)

Mesleğini profesyonel olarak icra eden bir muhasebeci denetim esnasında elde ettiği bulgu ve kanıtları toplarken ya da değerlendirirken tarafsız bir tutum sergilemelidir. (Güredin, 2014, s:115).

Tarafsızlık kavramına sahip olmak onu sürekli bir biçimde korumakla aynı anlamı ifade etmemektedir. Denetim işlemini gerçekleştiren bir muhasebecinin tarafsızlığını bozacak unsurların tamamının önceden tahmin edilmesi ya da tanımlanabilmesi mümkün olmayabilir. Bu durumlar karşısında tarafsızlığını koruyamayan bir muhasebecinin yapmakla görevli olduğu denetim işini gerçekleştirebilmesi mümkün değildir. (Akdoğan, 2013, s:56).

1.4.2.4. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen

Meslek üyeleri sorumluluklarını yerine getirirken, ahlaki standartlara uygun davranarak mesleki açıdan yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdırlar (Güredin, 2014, s:115-116).

Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün muhasebe meslek mensuplarına, aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:⁹

⁹ <http://www.kgg.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetçilerİcinEtikKurallar.pdf>

- İşletme sahipleri ya da müşterilerin mesleki açıdan yeterli düzeyde hizmet almasını sağlayacak seviyede mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak,
- Mesleki hizmetlerin veya faaliyetlerinin sunumu aşamasında var olan teknik ve mesleki standartlarla entegre biçimde özenle hareket etmek.
- Mesleki yeterlilik iki farklı aşamada incelenebilir:
 - Mesleki yeterliliğin kazanılması,
 - Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi.

1.4.2.5. Gizlilik

Gizlilik prensibi, muhasebe meslek mensuplarına kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:

- Herhangi yasal ya da mesleki bir hak söz konusu olmayan durumlarda mesleki ya da iş ilişkileri vasıtasıyla sahip olunan gizli nitelikteki bilgilerin firma dışına açıklanması
- Mesleki ya da iş ilişkileri vasıtasıyla sahip olunan gizli nitelikteki bilgilerin şahsi ya da üçüncü şahısların faydaları gözetilecek şekilde kullanılması.

Gizlilik konusu sadece muhasebeci ve müşteri ya da işletme sahibi arasındaki ilişki devam ederken uyulması gereken bir konu değildir. Gizlilik iş ilişkisi neticelendikten sonra da uyulması gereken kuralları ifade etmektedir. Muhasebecilerin karşılaşma ihtimali olan aşağıdaki pozisyonlar sahip oldukları gizli bilgileri açığa çıkarmalarını gerektirebilecek durumlar olarak ifade edilebilir;

- Müşteri ya da işletme sahibi tarafından yetkilendirilen ve yasalarla izin verilen açıklamalar;
- Açıklanması yasalarla zorunlu kılınan durumlar
- Bazı durumlarda yasalarla açıklanması zorunlu kılınmamasına karşın muhasebecilerin gizli bilgileri açıklamaya hakkı oldukları ya da bunu bir görev olarak yapmaları gereken durumlarda vardır.
 - Üye kuruluşların kalite denetlemelerine uyum sağlama,

- Üye ya da düzenleyici kuruluşların teftiş ya da soruşturmalarına bilgi sağlama,
- Yasal kovuşturmalarda, bir profesyonel muhasebecinin mesleki çıkarlarını korunmak,
- Teknik standartlar ve etik gerekliliklere uymak.

Denetçiler tarafından elde edilen gizlilik içeren bilgilerin ortaya çıkartılıp çıkartılmayacağı kararı alınırken, tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceğine de dikkat edilmelidir¹⁰.

1.4.2.6. Mesleki Davranış

Mesleki tutum ilkesi muhasebe meslek mensuplarının alanları ile ilgili yasa, yönetmelik ya da benzer düzenlemelere uyması mesleki açıdan kabul görmüş etik ilkelerle ters düşebilecek davranışlardan kaçınması konusunda bir yükümlülük getirir.

Muhasebe meslek mensupları kendilerini ya da yapmış oldukları işlerini tanıtırken mesleki etik ilkeleri göz önünde bulundurmalı ve muhasebecilik meslek itibarını zedelememelidir. Muhasebe meslek mensupları bu tanıtımları gerçekleştirirken abartıdan kaçınmalı, mesleki ilkelerin izin verdiği sınırların dışına çıkabilecek hizmetlere yönelik vaatler vermemeli ya da aslı olmayan iddialarda bulunmamalı, meslektaşlarını karalamamalıdır. (Akdoğan, 2013, s:53-54)

1.5. Denetim Standartları

Denetim kavramı tanımından da anlaşılacağı üzere işletme faaliyetlerinin doğruluğunun teyidi olarak gerçekleştirilmesi aynı zamanda işletme denetiminde belirli kurallar çerçevesinde oluşması ve akılcı bir sorgulamanın uygulanması gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Denetimle birlikte güvenilirlik ve kalite algısının sağlanması ancak denetiminde belirli standartlar dahilinde gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Yapılan bu çalışmalar bizi denetçinin niteliklerine,

¹⁰ <http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf> s:27 (Öztürk ve diğerleri, 2013)

sorumluluğuna ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi ölçüte yani denetim standartlarına ulaştırır (Ulusoy, 2006, s:128)

Denetim eyleminin gerçekleştirilmesi aşamasında belirlenen standartlar aynı zamanda denetimi gerçekleştiren denetçiler için de bir yol gösterici niteliğini taşımaktadır. Bu standartlar denetimin sahip olması gereken asgari şartları ve genel ilkeleri içermektedir. Aynı zamanda denetim neticesinde oluşturulacak olan raporlarla ilgili hususlar da denetim standartları içerisinde yer almaktadır.¹¹

Denetimde uygulamada çeşitli standartlar yer almaktadır. Bu standartları genel anlamda iki grup halinde ele almak mümkündür. Bunlardan ilki Genel Kabul Görüş Denetim Standartları diğer i se Uluslararası Denetim Standartlarıdır(Bozkurt, 2012, s:7).

1.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimde uyulması gereken standartlar denetim eylemini gerçekleştiren denetçilere mesleki açıdan sahip oldukları sorumlulukları yerine getirmesi ile ilgili yardım nitelikte ve denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde de yol gösterici özelliktedir. Yapılan denetimlerin kabul edilebilirliği ve uygunluğu bu standartlar özelinde değerlendirilmektedir. (Güredin, 2014, s:39).

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında geliştirilmiş “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayımlanmış ve çok sayıda ülke bu standartları benimsemiştir. Denetim aşamasında dikkat edilmesi gereken kurallar ve denetimin kabul edilebilir olması için gereken asgari şartlar denetimde uygulanan standartların temelini oluşturmaktadır. (Arens ve diğerleri, 2000, s:29; Erdoğan,2006, s:10).

Genel Kabul Görmüş denetim standartlarının temel özellikleri aşağıdaki gibidir:

¹¹ www.archive.issmmmo.org.tr

- Denetim çalışmalarında kaliteyi st düzeyde tutabilmek standartların genel amacıdır.
- Bu standartlar denetçilerin nitelikleri, sorumlulukları ve yapılması gerekli olan denetim çalışmalarının genel düzeyini belirleyen kurallar çerçevesidir.
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır.

AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetlenmesi esnasında denetmenlere yol gösterici niteliğinde kabul edilmiş bu standartlar 3 ana grup altında toplam 10 adet standarttan oluřur¹².

Tablo 2.Genel Kabul Grm Denetim Standartları

¹² <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868865.pdf>

GENEL STANDARTLAR	Mesleki yetkinlik: Denetim, bir uzman olarak yeterli teknik ve yeteneğe sahip kişi ve ya kişilerce yapılmalıdır. Bağımsızlık: Denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Mesleki Özen ve Titizlik: Denetçi denetim çalışmasını yürütürken dikkatli, özenli ve titiz çalışmalı, denetim standartlarına eksiksiz uymalıdır.
ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	Denetimi planlama ve gözetim: Denetim işi ve insan kaynağı açısından planlanmalıdır. İç kontrol sisteminin incelenmesi: Denetlenen işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmelidir. Kanıt toplama: Denetçi denetim görüşüne varmak için gözlemler , teftiş doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun nitelikte denetim kanıtı toplamalıdır.
RAPORLAMA STANDARTLARI	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk: Denetlenen tablolar muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulmalıdır. Tutarlılık: Finansal tabloların dayandığı ilkelerin değişmemiş olması gerekmektedir. Tam açıklama: Finansal tablolar ve dipnotları üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde bilgi

Kaynak:

1.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

GKGDS haricinde denetimle ilgili uygulamaları şekillendiren Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemelerle benzerlik gösteren farklı denetim standartları da yer almaktadır. Bu standartlar Uluslararası denetim standartlarıdır (International Standards on Auditing-BDS) (Selimoğlu ve diğerleri,2013, s:21).

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (IAASB) kurulunca hazırlanıp, yayınlanmaktadır. IAASB tarafından geliştirilen standartların evrensel niteliği nedeniyle herkes tarafından anlaşılabilmesi amaçlanmaktadır ve bu amaca yönelik IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır (Akdoğan, 2013, s:166). BDS , 'Açıklık Projesi' sonrasında önemli bir değişim sürecinden geçmiştir. Hazırlanan bu projede her BDS için ayrı ayrı genel amaçlar tespit edilerek geliştirilen standartlar içerisindeki hükümler ve hükümlerin anlaşılmasını kolaylaştıracak rehber niteliğindeki bilgiler de ayrı bölümler olarak sunulmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2013, s: 22). Çalışmanın sonucunda bazı bölümlerinde değişiklikler yapılan bazı bölümleri ise tekrardan düzenlenen uluslararası denetim ve kalite kontrol standartları 15 Aralık 2009 tarihinden itibaren başlayan dönemlerin denetiminde uygulanması için IFAC tarafından 2009 yılında el kitabı olarak yayınlanmış ve 2010' da güncellenmiştir (Akdoğan, 2013, s:166).

Kurul tarafından yayınlanan bu bildirilerin temel amacı denetimin Uluslararası Standartlarla uyumlu şekilde yapılması ve denetime yönelik ortak bir dilin oluşturulmasıdır. Türkiye'de ulusal denetim standartları oluşturulurken düzenleyici otorite olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından da örnek alınmıştır. (Selimoğlu ve diğerleri,2013, s:22)¹³

Uluslararası Denetim Standartlarının rehber olarak kullanıldığı, denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda hazırlanan denetim raporlarının da bu doğrultuda hazırlandığı gözlemlenmektedir. Uluslararası Denetim Standartlarına ilişkin son gelişmeler aşağıda yer almaktadır. (Akdoğan, 2013, s: 167)

¹³ archive.ismmo.org.tr

Tablo 3. Uluslararası Denetim Standartlarının Başlıkları

GENEL KALİTE KONTROL STANDARDI (ISQC-1)
Finansal Tabloların Denetimi, İncelenmesi ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmet İşleri Gerçekleştiren Şirketler İçin Kalite Kontrolü
200-299 GENEL İLKELER VE SORUMLULUKLAR
UDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun olarak Gerçekleştirilmesi
UDS 210 - Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi
UDS 220 - Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol
UDS 230 - Denetimin Belgelendirilmesi
UDS 240 - Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumlulukları
UDS 250 - Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması
UDS 260 - Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi
UDS 265 - İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi

300-499 RİSKİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLEN KARŞILIKLAR
BDS 300 - Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması
BDS 315 - İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
BDS 320 - Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330 - Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler
BDS 402 - Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
BDS 450 - Denetim Sırasında Tanımlanan Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi
500-599 DENETİM KANITI
BDS 500 - Denetim Kanıtı
BDS 501 - Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar
BDS 505 - Dış Kaynaktan Doğrulamalar
BDS 510 - İlk Denetim - Açılış Bakiyeleri
BDS 520 - Analitik İnceleme Prosedürleri
BDS 530 - Denetim Örneklemesi
BDS 540 - Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
BDS 550 - İlişkili Taraflar
BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 580 - Yazılı Teyitler

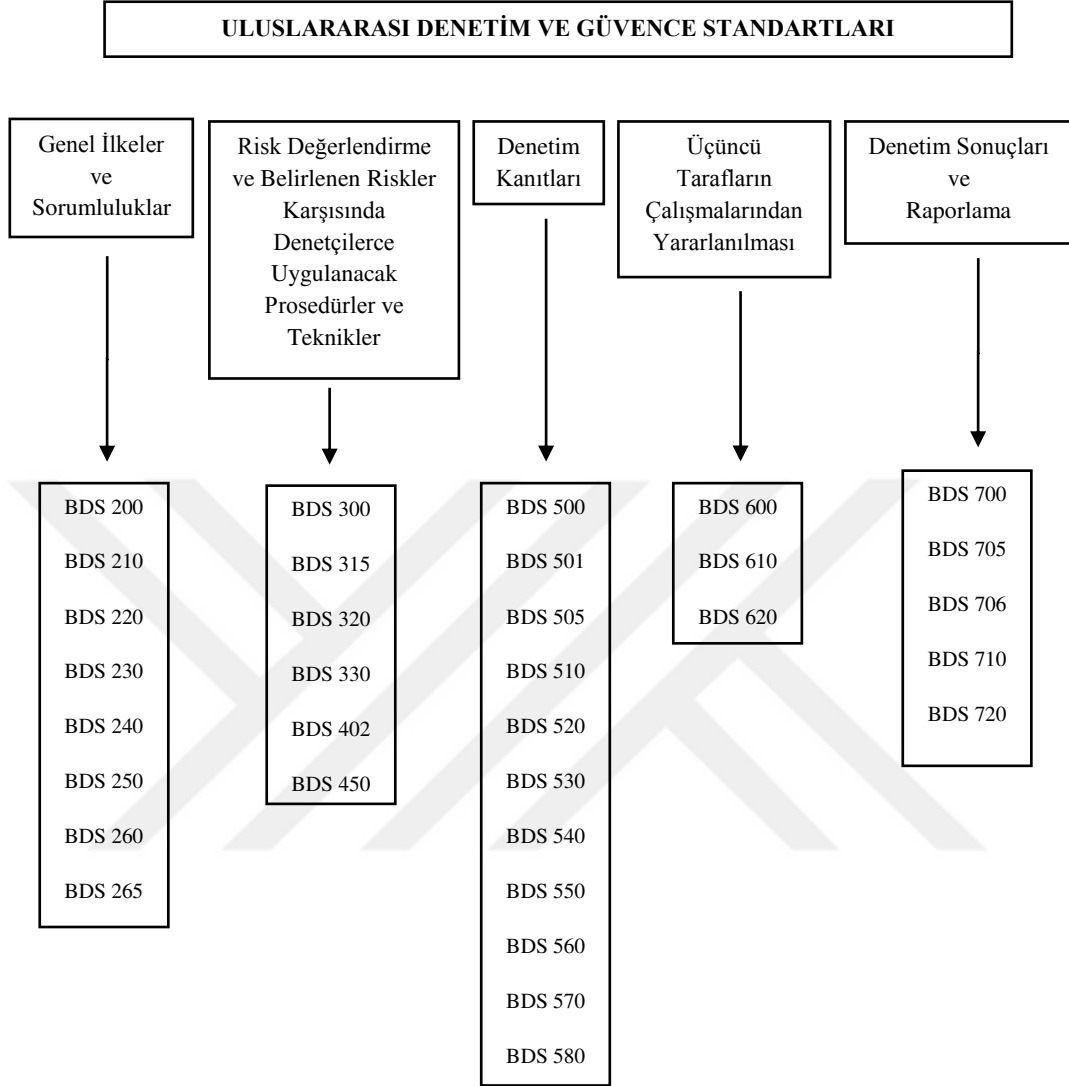
600-699 ÜÇÜNCÜ TARAFLARIN ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANILMASI
BDS 600 - Özel Hususlar - Grup Finansal Tablolarının Denetimi
BDS 610 - Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620 - Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması
700-799 DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLANMASI
BDS 700 - Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması
BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Diğer Hususlar ve Diğer Açıklamalar
BDS 710 - Karşılaştırılmalı Bilgiler - Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırılmalı Finansal Tablolar
BDS 720 - Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

Kaynak: Bağımsız Denetim Sakarya üniversitesi (Selimoğlu ve diğerleri, 2013, s:25-

26

Uluslararası Denetim Standartlarının geliştirilmesinin temel amacı denetim aşamasında denetçinin şekillendirilmesi ve denetçiye yardımcı bir rehber niteliği taşıması geliştirilen bu standartların denetimle bütünleşik bir yapı arz etmesine neden olmaktadır. BDS'lerin denetim sürecinde ele alınışı aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Tablo 4.BDS'lerin Denetim Sürecinde Ele Alınışı



1.6. Denetim Süreci ve Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

1.6.1. Bağımsız Denetim Süreci

Uluslararası Denetim Standartlarının uygun bir denetim işi ile bağımsız denetçinin genel olarak amaçları ve ne şekilde yürütülmesi gerektiği 200 no lu BDS'de belirtilmiştir (Cömert ve diğerleri,2013, s:47).

Denetim kuruluşları denetimle ilgili riskleri en aza indirgeyebilmek için müşterilerini kabul etme aşamasıyla başlayan ve denetim neticesinde hazırlanan raporun müşteriye sunulmasıyla sonuçlanan uzun bir denetim sürecini yönetmektedir. Bu süreçte denetim kuruluşları denetim yapacakları işletmeyi tanımak amacıyla işletme faaliyetleri

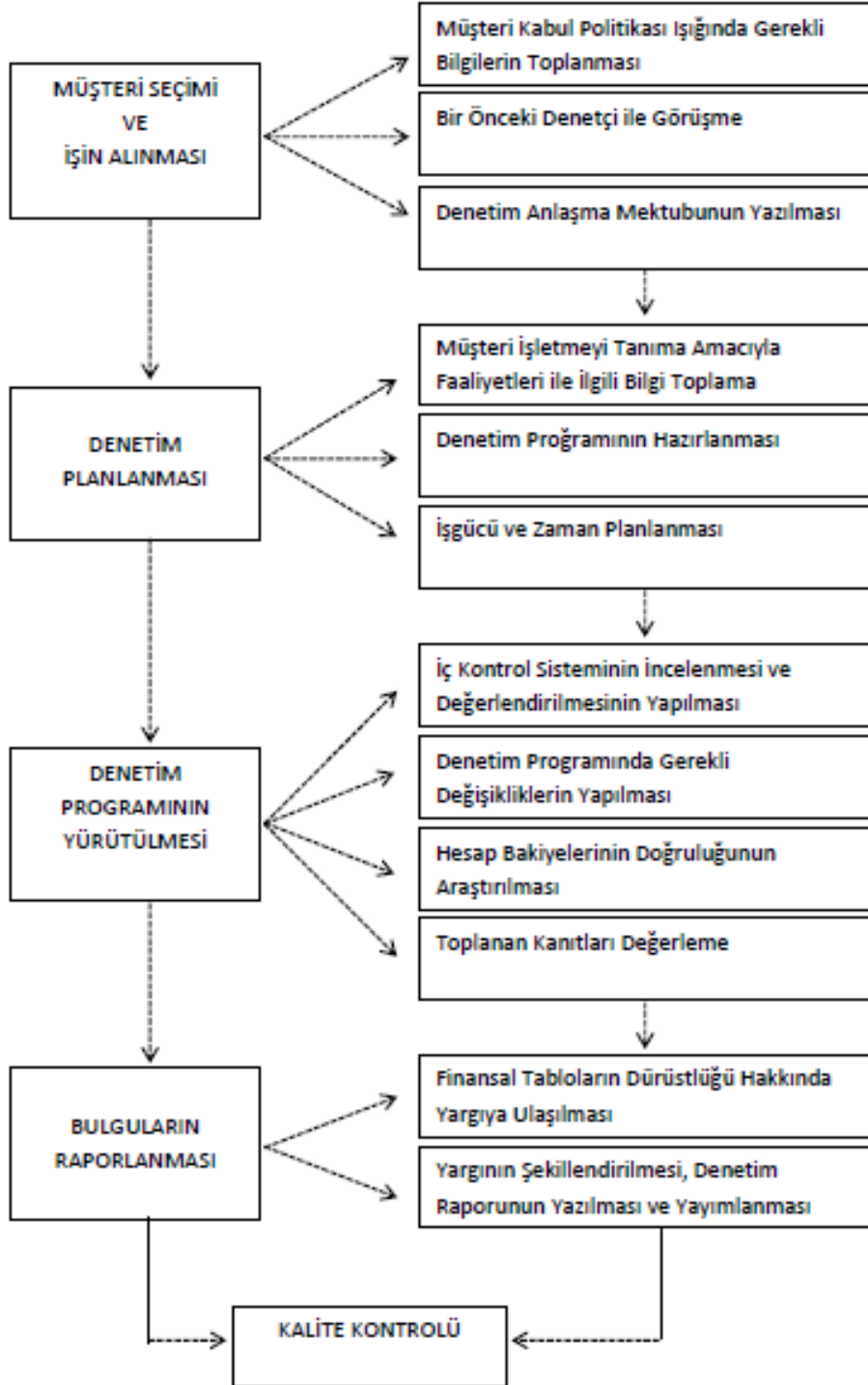
hakkında detaylı bilgiler toplar, işletmenin iç kontrol yapılarını inceler ve gerekli durumlarda işletmelerin risk yönetim uygulamalarını dahi yönetirler. Bağımsız denetimde finansal tabloların denetlenmesinde yürütülen bu süreç denetimin geçerliliği ve güvenirliliği için büyük önem arz etmektedir. İşletme hakkında yeterli bilgiye sahip olunmadan yapılan denetimler özellikle eksik ya da yanlış sonuçlar verebilecek riskler içermektedir. (Kishalı ve diğerleri 2013 s:1)

Finansal tablolara yönelik gerçekleştirilen bağımsız denetimlerle amaçlanan hazırlanan ve sunulan finansal tabloların güvenilirliği ve doğru şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını kullanıcılara göstermektir. (Cömert ve diğerleri,2013 s:45). Bu bağlamda, hazırlanan finansal raporlamalar, tüm önemli etkenlerde dikkate alınarak finansal tabloların dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığına dair görüş beyan etmektir. (Bozkurt, 2012,s:11). Denetçi, görüşünü verirken BDS'leri ve etik gereklilikleri dikkate almak zorundadır (Cömert ve diğerleri, 2013, s:47).

Finansal tablolara yönelik yapılan denetimlerde ana çerçeve genel hatlarıyla çok fazla değişime uğramamıştır. Ancak denetim sürecindeki uygulama aşamalarında bazı değişimler söz konusudur. Geleneksel denetim yaklaşımı adı verebileceğimiz süreçte, standart bir denetim süreci 4 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Hayes ve diğerleri, 2005,s:24).

- Müşteri Seçimi ve İşin Alınması
- Denetimin Planlanması
- Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama
- Değerleme ve Bulguları Raporlama

Şekil 1. Denetim Süreci



Kaynak: Ersin Güredin,2014,s:179

Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülecek denetim çalışmalarında klasik denetim anlayışında ki denetim sürecinden farklı olarak risk tabanlı denetim yaklaşımı benimsenmiştir.

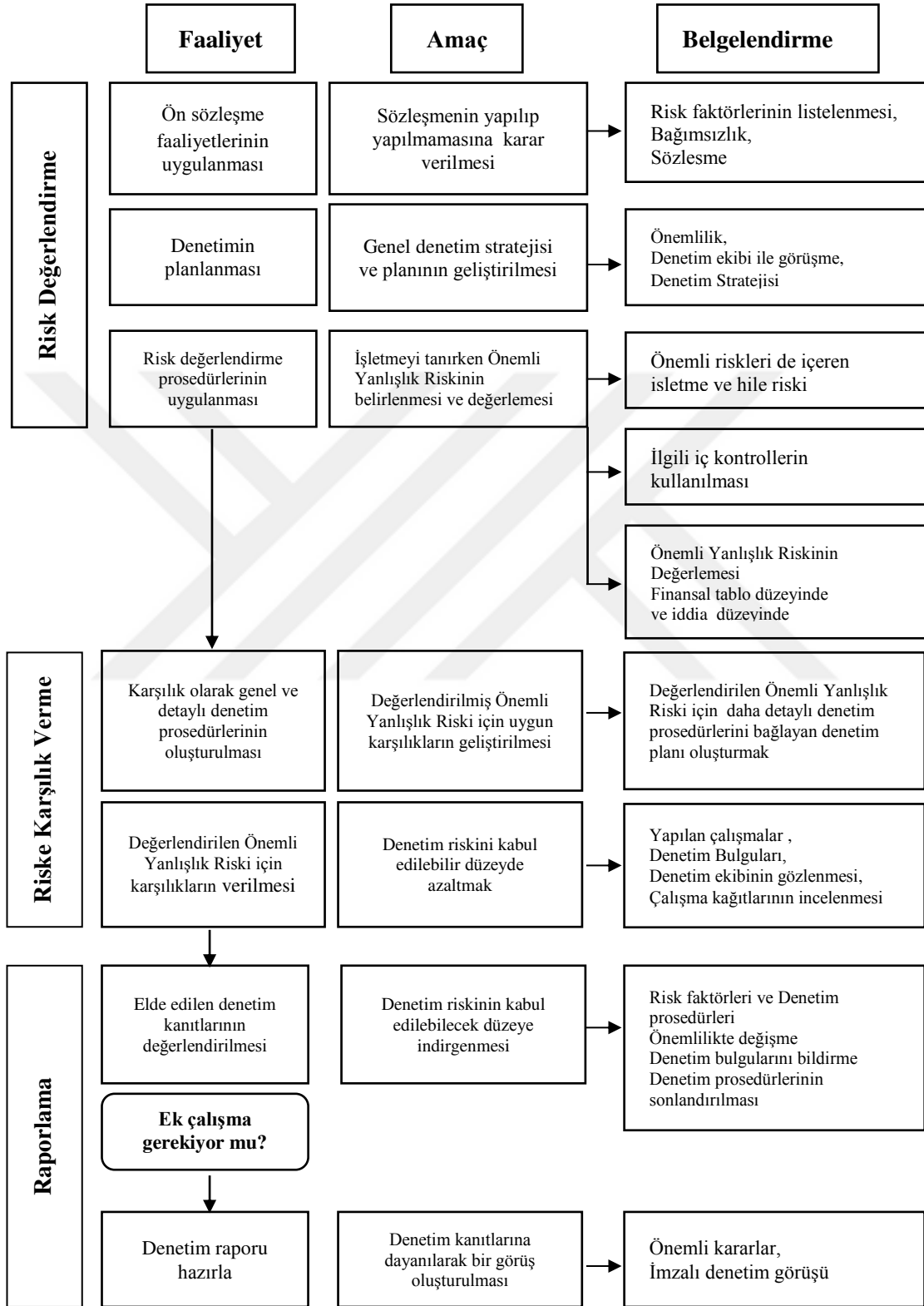
1.6.2. Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

Yürürlükteki BDS'lere göre denetim çalışmalarında “**Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı**” esas alınmaktadır. Risk Tabanlı Denetim yaklaşımı aşamalı şekilde yürütülmektedir. Bu aşamalar müşterilerin işletmelerin sahip oldukları riskleri inceleme, analiz yapılan bu risklerle ilgili karşılıklar sağlama ve bütün bunlara yönelik rapor hazırlanmasıdır.

Denetimde üç adım yaklaşımına genel bakış şu şekildedir: (Uzay ve diğerleri, 2013, s:147)



Şekil 2. Risk Esaslı Denetim Genel Bakış



Kaynak:

Denetçinin sorumlulukları standartta sıralanmış olup,

- Denetimini gerçekleştirdiği finansal tablolar hakkında detaylı incelemeler yaparak tabloların güvenilirlikleri ve doğruluğuna yönelik finansal raporlama standartlarına uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirerek denetlenen finansal tablolarda olası hata ya da hileleri tespit etmek ya da hile olmadığına dair finansal tablo kullanıcılarına güvence vermek.
- Denetim çalışmasını BDS'lerin gerektirdiği şekilde ve denetçinin bulgularına uygun olarak raporlama yapmak ve iletmek (Uyar ve diğerleri, 2013, s:45).

Denetçiler denetimle ilgili üzerlerine düşen bu sorumlulukları denetimin tamamında dikkate almakla yükümlüdür. Denetçiler finansal tablolarla ilgili olarak doğru ya da yanlışlarına yönelik kabul edilebilir ölçülerde bir görüş bildirmeli ve güvence vermelidir. Kabul edilebilir güvenceden kastedilen mümkün olan en yüksek seviyedeki güvencedir. Kabul edilebilir güvence denetçi tarafından denetime yönelik riskleri minimum düzeye indirmek için denetim esnasında yeterli kanıtı sahip olması gerekmektedir (Cömert ve diğerleri, 2013, s:47). “Denetim aracılığıyla elde edilen kanıtlar denetimin temelini oluşturmaktadır ve denetim kavramı özetle kanıt toplama ve kanıtları analiz etme şeklinde ifade edilebilir ” (Şirin, 2006, s:24)¹⁴.

Denetim sürecinde denetçi denetimle ilgili belirli bir risk almaktadır. Bu risk denetim riski olarak ifade edilebilir. Denetimde ortaya çıkan bu risk denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, denetçinin işletme ile ilgili sahip olduğu bilginin boyutu gibi etkenlerle orantılı olarak değişmektedir. (Kepekçi, 1998, s: 38). Denetçinin denetimdeki riski denetim yaptığı işletmenin finansal tablolarında var olan hata ya da hileleri görmezden gelerek rapor beyan etmesidir. Bu durum iki etkenin bileşiminden meydana gelmektedir: **Önemli yanlışlık riski** ve **ortaya çıkartma riski**. Denetçiler kontrol ve yapısal risklerini tek bir çatı altında önemli yanlışlık riski olarak değerlendirebilir. Ancak aynı zamanda bu iki riski iki farklı risk olarak birbirinden

¹⁴ <http://dergi.sayistay.gov.tr/>

bağımsız şekilde değerlendirme imkânına da sahiptir. Oluşturulan risk modelindeki riskler denetimin sınırları dikkate alınarak değerlendirildiğinde hiçbir zaman sıfır değerini göstermemektedir. Yani denetimde her zaman risk söz konusudur. Denetçi önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi ve değerlemesi çalışmalarını;

- Finansal tablo,
- İşlem grupları, hesap kalanları ve açıklamalar için yönetimin iddiaları düzeyinde gerçekleştirir.

Ortaya çıkartma riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla uyguladığı prosedürler neticesinde finansal tablolarda olabilecek önemli yanlışlıkları ortaya çıkartamama riskidir (Bozkurt,2012, s:13).

1.6.2.1. Riski Belirleme ve Değerleme

Denetimde risklerin değerlendirilmesi klasik denetimde denetim işinin kabul edilmesi ve denetime yönelik sözleşmenin imzalanmasıyla denetimin planlaması aşamalarından meydana gelmektedir. (Bozkurt,2012 s:25). Ülkemizde bağımsız denetimler müşterilerin bağımsız denetçilerden ya da bağımsız denetim hizmeti sunan işletmelerden denetim talep etmesiyle başlamaktadır. Denetçiler bu istek doğrultusunda işletme hakkında bilgi toplar ve elde ettiği bu bilgiler ışığında denetimi kabul edip etmeyeceğine karar verir.¹⁵ Denetim işinin denetçi tarafından kabul edilmesiyle, denetçi üzerine alacağı riski saptayabilmek ve müşteri ile ilgili gerekli bilgileri elde ederek sözleşme gerçekleştirmesi ve denetimin genel planının ortaya koyulmasına yönelik ön incelemeler gerçekleştirirler¹⁶.

Bu amaçla aşağıda sıralanan işlemler yapılır: (Bozkurt, 2006, s:87)

- İşletmenin kuruluşundan denetimin yapılacağı zaman gelişim süreci, Finansal durumu ve başarısı,
- Piyasadaki itibari, sektördeki konumu,
- İşletmenin müşterileriyle ve satıcılarla aralarındaki ilişkiler, etik değerleri, uygulamaları, işletme ile ilgili kamusal davalar,

¹⁵ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>

¹⁶ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>

- Eski denetimler sonucunda hazırlanmış raporlar ve çıktıları, eski denetim şirketi ile aralarındaki ilişki
- İşletmelerin faaliyet gösterdikleri birimler, organizasyon şeması, yurtdışı çalışmaları, gerçekleştirilmesi beklenen denetim faaliyetinin sınırları.

Denetçi kişi ya da işletmenin müşteriyle ilgili çalışma kararını almasını takiben imzalanan sözleşme aynı zamanda denetimi de fiilen başlatan aşamadır. Denetçi bu aşamadan itibaren uygulayacağı stratejiyi belirleyerek denetim sürecini planlamalıdır. Denetimin planlanmasının faydaları üç temel başlık altında toplanmaktadır. Bunlar:

- Planlı denetim sonucunda elde edilecek kanıtların öngörülmesine yardımcı olur ve yeterli kanıt alınmasını kolaylaştırır.
- Denetim sürecinde katlanılacak finansal maliyetlerin öngörülmesini sağlar ve gerekli durumlarda finansal maliyetleri minimize etmeye yardımcı olur.
- Müşteriyle yanlış anlaşılmanın önüne geçer.

Denetime karar verilmesi ve denetimin ilk aşaması olan planlama aşamasının yerine getirilmesiyle birlikte denetçi gerçekleştirecek olduğu denetime yönelik karşılaşılabileceği risk seviyesini de kesinleştirmiş olur. Belirlenen bu risk seviyesi ve önemlilik düzeyi de dikkate alınarak planlama yapılır. Planlamada denetimin aşamalarına yönelik olarak belirlenecek gün-zaman-saat ilişkisi de bu risk ve önemlilik seviyelerine göre belirlenir.

Denetimin planlanmasında önemli yanlışlık riskinin tanımlanması ve değerlendirmesinden önce aşağıdaki maddelerin belgelendirilmesi gerekmektedir:

- Gerçekleştirilme zorunluluğu olan risk değerlendirme metotları ve analitik prosedürler,
- Müşterilerle ilgili yasal ve düzenleyici çerçeve ve müşterinin ilgili çerçeveye ne şekilde uyum gösterdiğinin incelenmesi,
- Önemliliğin saptanması,
- Uzmanların katılması,
- Diğer risk değerlendirme tekniklerinin yerine getirilmesidir.

Denetçi tarafından müşteri ile ilgili bilgilerin toplanması, müşterinin tanımlanması, planlama aşamasının gerçekleştirilmesi ile başlayan denetim sürecinde sıradaki aşama denetim programının uygulama aşamasıdır. Bu bağlamda, denetçi hazırladığı plana uygun olarak denetim işlemini eyleme dönüştürmekte ve denetim kanıtlarını toplamaya başlamaktadır. (Uzay ve diğerleri, 2013, s:158.160) Özellikle bu aşamada önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi, sonraki aşama olan denetim çalışmalarında, denetçinin bu risklere karşılık vermesine olanak sağlamaktadır.(Bozkurt, 2012, s:25)

Risk değerlendirme aşamasında denetçi başarısını ispat etmek için aşağıda belirtilen sorumluluklarını yerine getirebilmelidir. Bunlar:

- Denetimin gerçekleştirildiği ekipte tecrübeli personelin var olması,
- Mesleki şüphecilik,
- Planlama,
- Ekip üyeleri arasında iletişim,
- Riskin belirlenmesine odaklanma,
- Yönetimin riske karşı yaklaşımlarını (iç kontroller gibi) değerlendirme,
- Mesleki yargının kullanımıdır.

Denetim faaliyeti gerçekleştirilirken denetçiler belirli düzeylerde riskleri ve belirsizlikleri önceden kabul etmektedir. Çünkü denetim sürecinde çok sayıda değişken denetimin doğruluğu üzerinde etkilidir. İşletmelerin finansal tablolarının eksiksiz ve doğru bir olarak sunulması, denetçi tarafından tespit edilen kanıtların uygunluğu, işletme içerisinde uygulanan iç control sisteminin geçerliliği gibi birçok belirsizlik denetim sürecinde denetçinin baştan kabul ettiği riskler arasındadır. Denetçiler baştan kabul edilen bu riskleri en aza indirgeyebilmek için denetimin başında müşteriyi mümkün olduğunca iyi tanımaya çalışmalı, işletmenin finansal tablolarındaki bilgileri kullananların amaçlarını, işletmenin finansal ve yasal yönden güncel durumunu iyi analiz edebilmesi gerekmektedir. Denetçiler denetimini gerçekleştirdikleri işletmelerin sürdürülebilirliklerini olumsuz yönde etkileyebilecek riskleri ortaya çıkarmayı, işletmelerin sahip oldukları bu riskleri kontrol edebilmelerindeki başarılarını, finansal raporlamalarda oluşabilecek olası hataların önüne

geçebilmeye yönelik gerçekleştireceği iç denetim önlemlerini risk değerlendirmesi aşamasında dikkate almalıdır. (Uyar ve diğerleri, 2013 s:195)

1.6.2.2. Riske Karşılık Verme

BDS 'ye göre; denetçi, denetimle ilgili riskleri kabul edilebilir minimum seviyeye indirmek amacıyla denetim planı geliştirmelidir. Denetçi tarafından geliştirilen denetim planı aynı zamanda denetçi için kesin ve katı bir bağlayıcılık içermemektedir. Gerekli görüldüğü takdirde denetim planı ya da denetim stratejilerinde denetim sürecinde güncellemeler yapılabilir. Detaylı denetim planı; değerlendirmeye alınan riskler ve ek denetim prosedürleriyle anlaşılır bir ilişki kurar, bahsi geçen ek denetim prosedürlerinin niteliğini, sürecini ve boyutunu genel olarak ortaya koyar. Denetim sürecinde gerçekleştirilecek ek denetim prosedürlerinin neler olduğu ya da ne zaman ve nasıl uygulanacağı gibi konuların değerlendirilmesinde de denetim riskleri dikkate alınmalı ve riskleri mümkün olan en aza indirmelidir. (Uyar ve diğerleri,2013, s:143-144).

Bu bağlamda denetçi finansal tablo ve iddia düzeyinde risk değerlendirme sonuçlarını dikkate alarak bunlara karşı uygulanacak uygun denetim prosedürlerini belirler (Bozkurt, 2012, s:28).

Denetçi tarafından değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine vereceği ve denetim planında yer alacak yanıtların ana kalemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Finansal tablo seviyesinde belirlenmiş risklere verilecek genel bir karşılık,
- Önemli finansal tablo bölümlerini hedef alarak verilecek karşılıklar,
- İddia seviyesinde analiz edilmiş önemli hata risklerine karşılık gelmesi için gerçekleştirilecek ilave denetim prosedürlerinin yapısı, düzeyi ve zamanlaması.

Denetimle ilgili verilecek tüm yanıtlar bir bütün olarak finansal tablo seviyesinde analiz edilmiş önemli hata risklerini hedeflemektedir. Bu karşılıklar;

- İşlerin üstesinden gelebilecek çalışanların işe alınması ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin gözlem altında tutulması,

- Yönetim tarafından gerçekleştirilen açıklamalarla ilgili yeterli seviyede iş birliğinin yerine getirilmesi,
- Önemli denetim işlerine destek olması amacıyla değerlendirilmesi gereken evrakların saptanması.

1.6.2.3. Raporlama Aşaması

Denetim süreci boyunca gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin ve elde edilen bulguların anlaşılabilir halde sunulduğu son aşama rapor aşaması olarak isimlendirilmektedir. Bu raporda elde edilen bulgular analiz edilerek işletmeye yönelik risklerin kabul edilebilir boyutlarda olup olmadığına ya da önemlilik ile ilgili köklü değişimlere gerek olup olmadığına karar verilir. Denetimin tamamlanması çalışması ek maddi doğruluk testlerinin yapılmasını kapsar. Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında ise çalışma kâğıtları gözden geçirilerek Finansal tablolar hakkında görüş belirtilir (Kepekçi, 2000, s:193).

Denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında yapılması gereken çalışmalar şunlardır:

- Değerlendirilmiş risk düzeyindeki olası değişiklikler,
- Denetim neticesinde elde edilen sonuçların uygunluklarının saptanması,
- Herhangi şüpheli bir durumun olup olmadığının tespiti,
- Ek risklerin gerektiği şekilde değerlendirilip, ek denetim prosedürlerinin uygun olarak uygulanıp uygulanmadığı.

Denetçi denetim sürecinin tamamlanmasından sonra müşterinin iyileştirme yapmasını gerektiren işlem ve kanıtlar, yeniden değerlendirilir. Denetim sonucunda denetçi raporda nihai görüşünü olumlu ya da olumsuz olarak belirtebilir. Denetçi bazı durumlarda görüş belirtmekten kaçınabilir ya da şartlı görüş belirtebilir.¹⁷.

¹⁷ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>

BÖLÜM 2

DENETİM RİSKİ

2.1.Denetim Risk Modeli

Denetçiler, denetimin planlama aşamasında işletmeyle ilgili yönetimin iddialarına yönelik olarak yerine getireceği denetim prosedürlerinin, kapsam, zaman, nitelik gibi özellikleri belirlemek amacıyla denetim risk modelini ortaya koymalıdır. İşletmeye yönelik denetimi yapılacak olan her bir iddia için uygulanacak denetim prosedürleri farklılık göstereceğinden, kabul edilmesi gereken risk oranları da farklılık göstermektedir (Bozkurt,1998 s:111).

Denetim risk modelinde denetçiler aşağıda yer alan formül aracılığıyla bulgu riski ve toplanacak kanıt sayısını belirler.(Uzay ve diğerleri,2013, s:202)

Kabul Edilen Denetim Riski (KDR) = Doğal Risk (DR) x Kontrol Riski (KR) x Bulgu Riski (BR)

Bulgu Riski (BR) = Kabul Edilen Denetim Riski (KDR)/ Doğal Risk (DR) x Kontrol Riski (KR) ¹⁸

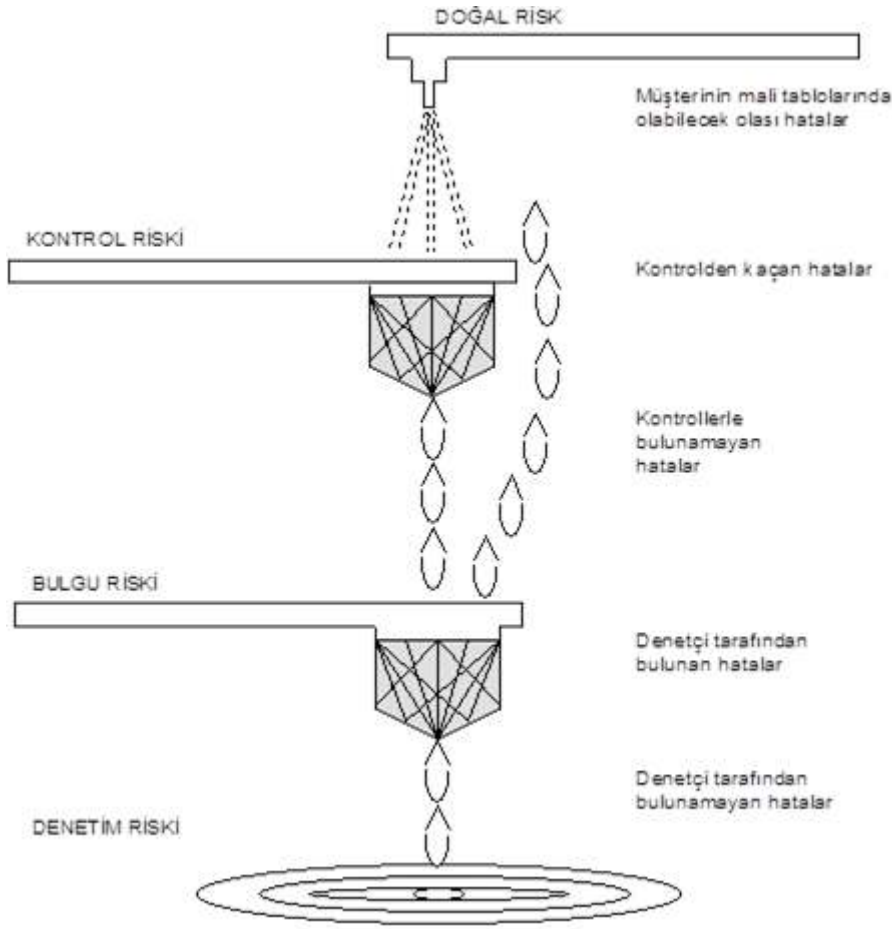
Denetçiler oluşturdukları denetim risk modellerinden yararlanarak, denetim esnasında meydana gelebilecek olası hataların varlığını ortaya koymaya, işlem grupları ve özel hesap bakiyeleri ile genellikle finansal tablolarda yer alabilecek önemli hata risklerini incelemesi ve bulgu riskini sınırlandırması gerekmektedir. Riskleri en aza indirgeyebilmek amacıyla finansal tablo, işlem grubu, hesap kalemi ve iddia düzeylerinde, risk değerlendirmesine karşılık oluşturacak denetim prosedürlerini gerçekleştirmesi gerekir (Cömert ve diğerleri, 2013, s:203).

¹⁸ (SAS No 107 (AU Seciton 312), “Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit” (www. aicpa.org.)

Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirmesinde olası riskin sıfır seviyesine indirgenmesi mümkün değildir. Denetimde risk faktörü her zaman vardır. Ancak denetçiler katlandıkları risk faktörünü mümkün olan en alt seviyede tutmayı hedeflemektedir. Denetimde risk faktörünün mümkün olan en alt seviyelere indirgenmesi finansal tablolarda belirlenemeyen hataların olmamasına ilişkin daha fazla güvenilirlik istemektir. Güvenilirlik düzeyi %100'e erişemeyeceğine göre, örneğin denetçi %95 güvenilirlikle denetim yapmak isterse, bu %5'lik bir belirsizlik alanı veya diğer bir deyişle riske katlanmak durumunda kalacaktır (Bozkurt,2012, s:97).

Denetim risk modelinde yer alan risk türlerini aşağıda yer alan şekil 3'de olduğu gibi göstermek mümkündür. şekilde yer aldığı üzere denetim risk modelinde iki süzgeç yer almaktadır. Birinci süzgeç işletmenin iç denetim sistemi, ikinci ise denetçi tarafından uygulanacak denetim prosedürleridir. Bu iki szgein varlığına rağmen denetçinin kaçırabileceği artık riskler olabilir. Bu riskler denetim riski olarak ifade edilmektedir. (Uzay ve diğerler,2013, s:203)

Şekil 3. Denetim Risk Modeli (Süzgeci)



Denetim uygulamalarında risk faktörü üç aşamalı olarak değerlendirilmektedir. Bunlar yüksek risk derecesi, orta risk derecesi ve düşük risk derecesidir. Oluşturulan denetim risk modelinde denetime yönelik olası risklerin tamamına değinilmeyebilir. Ancak denetim risk modeli yinede denetçiye denetimle ilgili riski kabul edilebilir düzeyde tutması konusunda ve denetime yönelik prosedürlerin planlanması konularında yardımcı olur (Uyar ve diğerleri, 2013, s:204) .

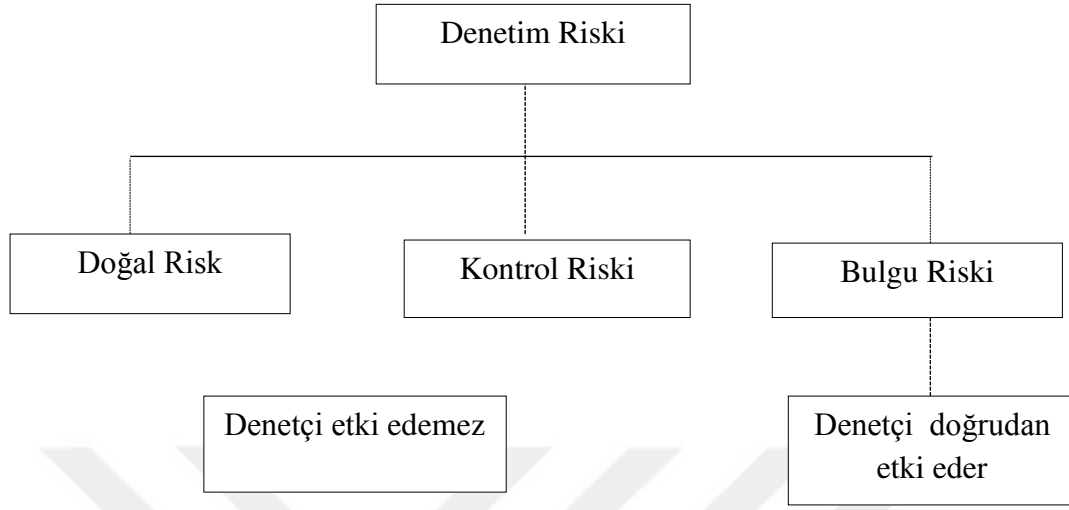
Denetim riskinin **yüksek** veya **çok yüksek** belirlenmesi durumunda denetçi bu riske karşılık olarak bazı çalışmalar yürütebilir. Örneğin denetim planında daha fazla deneyimli personelden oluşan bir ekip ile çalışmak, daha fazla kanıt toplamak, daha fazla denetim alanına denetim testi uygulamak ve daha yüksek bir mesleki şüphecilikle gözetimleri arttırıp çalışmalarını bu doğrultularda sürdürmek.

Denetim riskinin **düşük** veya **çok düşük** olmasında ise yukarıda bahsettiğimiz durumların tam tersi geçerli olacaktır.

Denetimde kabullenilen risklerin azaltılması denetçi tarafından uygulanacak olan denetimsel prosedürlerin yardımıyla önceden belirlenmiş olası hata risklerine yanıt verebilmesinden geçmektedir. Verilen yanıtları takiben, finansal tablolarda ortaya çıkabilecek önemli hataların tespit edilmesi ile denetim riski azaltılmaktadır (Bozkurt,2012 s:96).

Denetim risk modelinde, denetim riski tek başına oluşmaz çeşitli risklerin birleşiminden oluşur. Bu bileşenlere denetim riski bileşenleri denir.

Şekil 5. Denetim Riski Bileşenleri



2.1.1. Doğal Risk

Denetimle ilgili doğal riskler denetçinin kontrol edemediği ve herhangi bir müdahale ile değiştiremediği risklerdir. (Guy ve Carmichael , 2001, s.312)¹⁹. Doğal risk "ilgili denetim mekanizmasının yer almadığı düşüncesine dayalı, tek tek veya farklı hatalarla birleştirilmiş, işletme yönetimi tarafından verilen bilgi ve belgelerde önemli bir hata yer alması ihtimali" olarak tanımlanabilir. Denetçi bu durumda gerçekleştirilen iç kontrolü yok farz eder ve doğal riskin yüksek olduğu kanaatine varır (Güredin,2014, s:226).

Finansal tablolarla ilgili kalemlerde denetçiler doğal risklere yönelik değerlendirmeleri yaparken karşılaşılabilecek olası hataların hangilerinin en az ya da en fazla olduklarını tespit etmeleri beklenmektedir. Genel düzeyde doğal riskin değerlendirilmesi aşamasında denetçinin dikkate alacağı hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Demirbaş, 2005, s:107-109)²⁰

- Denetimi yapılan kuruluşun yapısı,

¹⁹ <http://archive.ismmmo.org.tr/>

²⁰ (<http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/%20Denetimde%20Risk%9Ferlendirme.pdf>)

- Finansal raporlarda yolsuzluklar neticesinde ortaya çıkan yanlışlara dair bileşenler ilgili unsurlar,
- Geçmiş denetimlerde elde edilen sonuçlar,
- Beklenmedik işlemler,
- Denetimin tekrar ediliyor olması ya da ilk defa yapılıyor olması,
- Paydaşlar,
- Varlıkların kötüye kullanılması şüphesi,
- Örneklemenin yapılması,
- Tek tek yapılan yanlışlıkların toplam etkisi,
- Hile riski değerlemesi.

Denetimle ilgili doğal riskler denetçinin etki edebileceği, değiştirebileceği riskler değildir. Yani doğal riskler karşısında denetçinin herhangi bir kontrol imkanı bulunmamaktadır (Bozkurt,1998 s:108). Denetçiler elde ettikleri bilgiler ve denetçinin verdiği yargılar aracılığıyla, denetimle ilgili bütün amaçları, hesap ya da döngü için uyumlu doğal risk seviyesine karar vermektedir. Örneğin, stok kalemi için doğal risk seviyesi üst seviyede olabilirken, sermaye kalemine yönelik risk seviyesi daha aşağılarda olabilmektedir. Doğal risk seviyesinin yukarılarda seyretmesi o denetim alanına dair elde edilecek bulguların daha fazla olmasını ve denetim eylemini de daha tecrübeli bir denetçinin gerçekleştirmesini gerektirmektedir (Cömert ve diğerleri, 2013, s:206).

2.1.2. Kontrol Riski

Kontrol riski hesaplamalarla ilgili herhangi bir kalemde ya da döngüde ortaya çıkabilecek hataların kabul edilebilir düzeyin üzerine çıkması karşısında müşterinin iç kontrol sistemlerinin karşılaşılan hatayı önleme ya da meydana çıkarmasıyla ilgili başarısızlık ihtimalinin denetçi tarafından değerlendirilmesidir. Denetçi tarafından denetlenen işletmenin iç denetim mekanizması ne kadar iyiye kontrol riski o kadar az olacaktır. Ancak denetçi tarafından müşterinin iç denetim mekanizması yetersiz görülürse denetçi bu riski yüksek bir düzeyde (%100) değerlendirecek ve buna göre denetim çalışmalarını planlayacaktır. Denetçi tarafından kontrol riskinin değerlendirilmesi ancak denetçinin müşteri işletmeyi detaylı olarak tanınması ve değerlendirmesi ile mümkündür. İç

kontrolün doğal sınırlarından dolayı kontrol riski sıfır olamaz (Cömert ve diğerleri,2013, s:206).

Kontrol riskinde de doğal riskle benzer şekilde denetçinin risk düzeyi üzerinde herhangi bir yaptırım bulunmamaktadır. Yani denetçi kontrol riskini en aza indirgeyebilmek için herhangi bir imkana sahip değildir. İşletmelerin iç kontrol sistemleri tamamen kendileriyle ilgilidir ve kendi sorumluluklarındadır. Bu nedenle denetçiler müşteri işletmelerin iç kontrolleri üzerinde söz sahibi değildir ve iç kontrol riski üzerinde de herhangi bir etkileri bulunmamaktadır. Denetçiler aşağıdaki işlemleri yaparak kontrol riskini belirlemektedirler:

- İşletmenin iddaları ile ilgili olarak oluşturulmuş iç kontrol yapısını tanımaya yarayan prosedürleri uygulayarak,
- İşletmede uygulandığı belirtilen kontrol politika ve prosedürlerini test ederler. (Bozkurt, 1998, s:109).

2.1.3. Bulgu Riski

Bulgu riski denetçi tarafından kontrol edilebilen bir risktir. Bu riski bu özelliği nedeniyle “Planlanmış Bulgu Riski” veya “Ortaya Çıkarma Riski” olarak da ifade edilebilmektedir. Bulgu riski denetim sürecinde denetçi tarafından yapılan denetimlere rağmen denetçinin herhangi bir hata ya da yanlışlığı ortaya çıkaramama ihtimalini ifade eden bir risktir. (Uzay ve diğerleri,2013, s:206). Bulgu riski, denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirildiği bir risktir. Bulgu riskini diğer risklerden ayıran en belirgin özellik riskin miktarının denetçinin elinde olması yani denetçi tarafından kontrol edilebilmesidir. (Bozkurt,1998, s :109).

Bulgu riski de diğer riskler gibi sıfır olamaz. Bulgu riskinin sıfır olmasını engelleyen unsur denetçinin işletme ile ilgili tüm kalemleri denetleme imkanı olmamasından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda denetçi tarafından uygulanan prosedürlerde meydana gelebilecek hatalar ya da denetim neticesinde elde edilen sonuçlara yönelik yapılabilecek olası yanlış yorumlamalar da bulgu riskinin sıfır olmasını engelleyen diğer etkenlerdir. Ayrıca diğer etkenler ışığında bazı noktaların dikkate alınması

gerekmektedir; denetim planının işletme koşullarına uygun olarak yapılması, denetimde yer alacak ekibin yapılacak denetime uygun olması, denetimde yer alan işe yönelik mesleki şüphecilğin dikkate alınması, yapılan denetimlerin değerlendirilmesi, kalite kontrol standartlarıyla uyumlu şekilde denetim faaliyetlerinin sonlandırılması²¹.

2.2. Riski Değerlendirme Prosedürleri

“Risk değerlendirme prosedürleri denetimde yer alan önemli hata risklerinin tespit edilmesi ve incelenmesi amacına sahiptir” (Bozkurt,2012, s:99). BDS' lere göre; denetçiler hile ya da hata kaynaklı bir şekilde finansal tablolarda karşılaşılan önemli hata beyan risklerini ifade etmek ve incelemek, ayrıca ek denetim prosedürlerine karar verip denetimleri yapabilecek kadar, buna işletmenin iç kontrol sistemi de katılmak kaydıyla müşterisini tanıması gerekmektedir. Müşterinin tanınması ve değerlendirilmesi süreklilik arz etmektedir ve denetim süreciyle eş zamanlı olarak kendisini geliştirmektedir (Uyar ve diğerleri, 2013, s:147).

Risk değerlendirme ile ilgili prosedürler denetimle ilgili risklerin finansal tablolar ve iddiaların değerlendirilmesini sağlamaya yönelik elde edilen denetim kanıtlarını kapsamaktadır. Ancak, elde edilen bu kanıtlar tek başlarına yeterli değildir. Risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmasıyla sahip olunan kanıtların, kontrol testleri ve/veya maddilik prosedürleri gibi ilave denetim faaliyetleri ile desteklenmesi zorunludur. Denetçiler, gerçekleştirecekleri risk değerlendirme prosedürlerini ve müşterinin tanımlanmasına ilişkin anlayışın kapsam ya da derinliğini belirlemede, mesleki yargılarından yararlanmaktadır.

Denetçiler büyük hatalara neden olabilecek hile risklerini ortaya koymak amacıyla risk değerlendirmeye ilişkin prosedürleri yeterli seviyede uygulamalıdır. Bu kapsam da işletmenin sürekliliği üzerine şüphe düşürebilecek olay veya koşulların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Bozkurt, 2012, s:100).

²¹ (SAS No 107 (AU Seciton 312), “Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit” (www. aicpa.org.)

BDS 315'e göre, denetçi iç kontrol sistemi dahil olmak üzere müşterisini tanımak amacıyla bazı risk değerlendirme prosedürlerini uygulamalıdır. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Yönetim ve Diğerleri ile Görüşmeler,
- Analitik Prosedürler,
- Gözlem ve İncelemedir. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:148)

Bu aşamada denetim prosedürlerinin tamamı ya da denetçi tarafından belirlenen bir kısmının uygulanması mümkündür. Ancak prosedürlerden bazılarının uygulanması zincirleme bir reaksiyon gibi diğer prosedürlerin uygulanmasında zorunlu kılabilir. Örneğin, işletmenin satış müdürü ile yapılan bir görüşmede, olağan olmayan ama önemlilik arz eden bir satış sözleşmesi belirlenebilir. Bu belirlemeyi satış sözleşmesinin incelenmesi ve bunun satış rakamları üzerindeki etkisinin analiz edilmesi izleyebilir. Faaliyet sonuçlarına analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasından elde edilen bulgular, yönetime yöneltilmesi gereken soruları tetikleyebilir. Bu sorulara verilen yanıtlar belirli belgelerin incelenmesini veya bazı faaliyetlerin gözlemlenmesini de gerektirebilir.

Aşağıda ilgili prosedürlerin özellikleri ve kullanım şekilleri yer almaktadır (Bozkurt, 2012, s:101),

2.2.1.Yönetim ve Diğerleri ile Görüşme

Yönetim ve diğerleri ile görüşmenin amacı denetçinin müşteri işletmeyi anlamasına yardımcı olması ve işletmeye dair olası risk noktalarının tanımlanmasıdır. Denetçi görüşme aşamasında sadece ortaklar ya da yönetici ve muhasebecilerle görüşmeler gerçekleştirmemektedir. Bu aşamada denetçiler diğer çalışanlarla da görüşmekte ve onlara da genel işleyiş ve diğer konularda sorular sormaktadır. Denetçinin sorduğu sorular karşısında aldığı yanıtlar hem işletmeyi daha iyi tanımasına hem de risk odaklarını belirlemesine yardımcı olmaktadır. Sorgulama prosedürü, olası büyük hata risklerini belirlemeye yardımcı niteliktedir (Bozkurt, 2012, s:101).

Bazı soru örnekleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Uyar ve diğerleri,2013, s:148).

Tablo 5. Yönetim ve Diğer Çalışanların Soruşturulması

Görüşme	Görüşme Konusu
Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanlar (Şayet yoksa üst düzey yönetim)	• Finansal tabloların hazırlandığı ortam • İşletmede hile veya hata risklerini yanıtlama ve belirlemede yönetim süreçlerinin gözetimi ve yönetimin bu riskleri hafifletmek için oluşturduğu iç kontrol. • İşletmeyi etkileyen her türlü hile iddiası şüphesine ilişkin bilgi • Yönetimden sorumlu olanların katıldığı toplantılarda bulunma ve eski toplantı tutanaklarının okunması
Yönetim ve finansal raporlama ile sorumlu olanlar	• Değerlendirme niteliği, kapsamı ve sıklığını da içeren, finansal tablolarda hile ya da hataya bağlı olarak önemli yanlışlık risklerinin yönetim tarafından değerlendirilmesi. • Yönetimin iş tarzı ve etik davranışlardaki görüşüne göre çalışanlarla iletişimi. • İşletmenin kültürü (değerleri ve etikleri). • Yönetimin faaliyet stili. • Yönetimin teşvik planları. • Yönetimin atlama (dikkate almama) ihtimali. • Hile bilgisi ve şüphesi. • Tahminlerin nasıl oluşturulduğu. • Finansal tablo hazırlama ve incelenme süreci.
Kilit Çalışanlar (satılma, bordro, muhasebe vs.)	• İş trendleri ve alışılmadık olaylar. • Karmaşık ya da alışılmadık işlemlerin başlatılması, işlenmesi ve kaydedilmesi. • Yönetimin dikkate almama kapsamı (Çalışanlardan hiç iç kontrolün geçersiz kalması istendi mi?) • Kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ya da uygulaması.
Pazarlama ve satış personeli	• Pazarlama stratejileri ve satış trendleri • Satış performans teşvikleri. • Müşterilerle sözleşmeye bağlanmış, ayarlamalar. • Yönetimin atlama (dikkate almama) kapsamı (Çalışanlardan hiç iç kontrolü ya da hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili muhasebe prosedürlerini geçersiz kalması istendi mi?)

Kaynak : (Sakarya Üniversitesi, 2013, s:197)

2.2.2. Gözlem ve İnceleme

Gözlem ve inceleme prosedürü, görüşmeler sonucunda elde edilen bulguları destekleyici niteliktedir ve işletme ve çevresine yönelik yeni bilgiler edinmeyi sağlamaktadır. BDS 520'ye göre risk değerlendirme prosedürleri, denetim sürecinde

belgelerin bir araya getirilmesi, güncellenmesi ve incelenmesine dair süreklilik göstermeli ve dinamik bir yapı arz etmelidir. Risk değerlendirmeye yönelik prosedürler, finansal tablo ve iddia seviyesindeki risklerin değerlendirilmelerini destekler nitelikte bilgiler sağlamaktadır. Ancak değerlendirmelerin yapılabilmesi için elde edilen bu bulgular tek başlarına yeterli değildir. Denetimin risk cevabı aşamasında, sahip olunan bulgular, kontrol testleri ya da detaylı prosedürler gibi ilave denetim prosedürleri aracılığıyla ifade edilmelidir. Gereksinim duyulması halinde, kapsamlı prosedürler veya kontrollerin testleri, risk değerlendirme prosedürleri ile beraber eş zamanlı olarak gerçekleştirilebilir.

Gözlem ve inceleme prosedürleri aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde bir prosedür ve uygulama içerir (Uyar ve diğerleri, 2013, s:150).

Tablo 6. Gözlem ve İnceleme

Prosedür	Potansiyel Uygulama
Gözlem	Gözlemlenmede dikkate alınacak hususlar: • İşletme nasıl faaliyet gösteriyor ve organize olmuş, • İşletmenin tesisleri ve tesis imkanları, • Yönetimin faaliyet tarzı ve iç kontrole karşı tutumu, • Çeşitli iç kontrol prosedürlerinin uygulanması; ve • Kilit(önemli) politikalara uyum.
İnceleme	Teftiş faaliyetlerini belgelendirirken göz önünde bulundurulacak hususlar: • İş planları, stratejiler ve öneriler, • İşletmeyle ilgili sektörel ve medya raporları , • Ana sözleşmeler ve taahhütler, • Düzenlemeler ve düzenleyici kurumlarla yazışmalar, • Avukatlar, bankalar ve diğer hisse sahipleriyle yazışmalar; • Muhasebe politikaları ve kayıtları; • İç kontrol rehberleri; • Yönetimin hazırladığı raporlar (performans verileri ve geçici finansal tablolar, • Diğer raporlar, yönetim ile ilgili sorumluların toplantı tutanakları ya da danışman raporları gibi.

(Kaynak: Sakarya Üniversitesi, 2013 s:198)

2.2.3. Analitik Prosedürler

Karşılaştırma tablolar, trendler, oranlar gibi yöntemlerden yararlanılarak hayata geçirilen Analitik İnceleme Prosedürleri(AİP), denetçilerin müşterileri hem finansal hem de finansal olmayan yönleri ile tanımlamasını, risklerini incelemesine yardım eder (Uzay ve diğerleri,2013, s:149).

Analitik prosedürler yalnızca risk değerlendirmesine ilişkin denetimler olarak denetimin ilk aşamasında kullanılmamaktadır. Analitik prosedürlerden denetimin ilerleyen aşamalarında da yararlanılmaktadır. Finansal tablolara ilişkin iddialara yönelik bulguların toplanması ya da son aşamada yapılan denetimin genel değerlendirmesinde de analitik prosedürlerden yararlanılmaktadır.

Analitik prosedür uygulamaları genellikle yüzeysel uygulamalardır ve ayrıntılardan, karmaşıklıktan uzaktır. Çoğunlukla yüksek düzeyde toplanmış ve birleştirilmiş verilerden yararlanılmaktadır. Bu uygulamaların neticesinde denetimde herhangi önemli bir hatanın olup olmadığına yönelik genel bir yargı içerecek ilk gösterge niteliğindeki bilgiler elde edilmektedir.

Analitik prosedürlerin uygulanmasındaki adımlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir: (Bozkurt, 2012, s:103).

Tablo 7. Analitik Prosedürler

Ne yapılır?	Nasıl yapılır?
Veriler arasındaki ilişkileri belirle	• Gerçekleşmesi beklenen bilginin değişik türleri arasında makul ilişkilere yönelik beklentiler geliştirmek. • Mümkün olduğunda bağımsız kaynaklar kullanılarak bilginin kaynağının araştırılması. Finansal ve finansal olmayan bilgi şunları içerebilir: • Önceki dönemle karşılaştırılabilir finansal tablolar; • Geçici ya da yıllık verilerden değerlendirmeleri de içeren bütçeler, tahminler ve değerlendirmeler • İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve mevcut ekonomik koşullar.
Karşılaştır	• Kaydedilen tutarlardan geliştirilen kayıtlı tutar ya da oranlarla, beklentilerin karşılaştırılması.
Sonuçları değerlendir	• Sonuçları değerlendir. • Alışılmadık ya da beklenmeyen ilişkiler bulunduğunda önemli yanlış beyan riskini gözönünde bulundur.

(Kaynak: Sakarya Üniversitesi, 2013 s:198)

2.3. Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme

Denetçinin risk değerlendirme süreci sonunda yapacağı işler için rehberlik eden BDS 330 , "Denetçinin Risklere Karşılık Yapacağı İşler" standardının dipnotunda, söz konusu standardın BDS 200 ile birlikte ele alınması gerektiği belirtilmektedir (Uzay ve diğerleri, 2013, s: 277).

Risk değerlendirmeye ilişkin prosedürler hem finansal tablolara ilgili hem de diğer önemli işlemlere dair hesaplar ve açıklamalara yönelik iddia seviyesindeki risklerin tespiti ve değerlendirilmesi için oluşturulurlar.

Ek denetimlerle ilgili prosedürler iddia seviyesinde ele alınmış önemli hata risklerini kapsayacak biçimde tasarlanırlar. Ek denetimlerle amaçlanan denetime ilişkin risklerin kabul edilebilir seviyelere indirgenmesi ve buna dair bulguların elde edilmesidir.

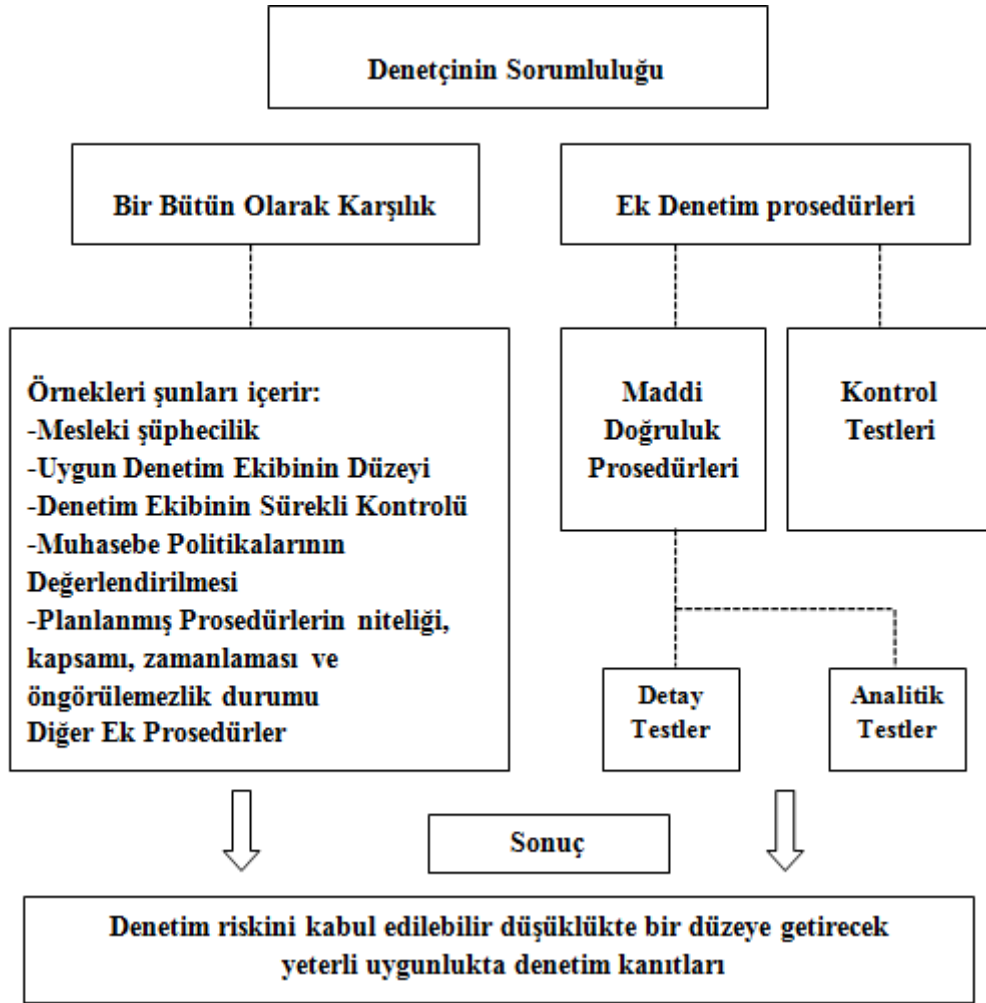
Finansal tablo seviyesinde değerlendirilen risklere dair içerikler oldukça yaygındır ve bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekliliğini gösterirler. Deneyim, yeterli gözetim ve gerektiğinde planlanmış denetim prosedürlerin de revizyon yapma gibi işlevleri içerirler.

İddia seviyesinde değerlendirilen riskler, belirli hesap bakiyeleri, işlem sınıfları ve açıklamalar ile ilgilidir. Bunlara verilecek karşılıklar, ayrıntıların test edilmesi, kontrol testleri ve maddilik analitik prosedürleri gibi ek denetim prosedürlerinden oluşmaktadır.

Ek denetim prosedürlerinin tasarımı aşağıdaki unsurlardan etkilenmektedir:

- Risk değerlendirme prosedürlerinin uygulama sonuçları ve risklerin iddia düzeyindeki değerlendirmeleri,
- Finansal tablo seviyesinde değerlendirilmiş olan önemli hata riskleri ile ilişkili olarak denetçi tarafından geliştirilen genel karşılıklar (Bozkurt, 2012, s:107)

Şekil 4. Değerlendirilmiş Risklere Denetçinin Yanıtı



Kaynak: Bozkurt, 2012, s:106

2.3.1. Finansal Tablo Düzeyinde Risklere Bir Bütün Olarak Karşılık Verme

Finansal tablolarla ilgili olarak önemli hatalara dair risklerden bahsedilirken ifade edilmek istenen, olabilecek herhangi bir hatanın sadece kendisini değil tüm denetimi etkileyebilecek boyutlarda olması ve finansal tabloların tamamında etkili olabilecek risklerden söz edilmektedir. Bu riskler çoğunlukla, iddia seviyesinde önemli hata risklerinde artışa yol açabilecek niteliktedirler. Denetçi, finansal tablo seviyesindeki riskleri özellikle hile kaynaklı risklere dikkat ederken saptar. Aynı zamanda müşterinin kontrol ortamındaki eksiklik veya finansal imkânların bozulması gibi diğer etkenler Finansal tablo seviyesinde risklerin ortaya çıkmasına yol açar. (Uyar ve diğerleri, 2013, s: 213-214)

- Finansal tablo seviyesinde değerlendirilmiş önemli hata risklerine karşı yapılacak genel işler aşağıda sıralanmıştır.
- Denetçilik meslek kurları içerisinde yer alan mesleki şüphecilik olgusunun denetim ekibine hatırlatılması ve korunmasının istenmesi.
- Denetim sürecinde uzmanlardan ya da deneyimli personelden yardım alınması.
- Yönlendirme ve gözlemlerinin sayılarının arttırılması
- Hayata geçirilecek risk değerlendirme prosedürlerinin tercihine ek öngörülemezlik etkenlerinin eklenmesi.
- Denetim prosedürlerinin özellik, süreç ve kapsamına dair genel düzenlemelerin gerçekleştirilmesi²².

2.3.2. Değerlendirilmiş Risklere İddia (Beyan) Düzeyinde Karşılık Verme

Denetçinin iddia düzeyinde tanımlanmış riskleri değerlendirmesi, bir başlangıç noktası oluşturmaktadır:

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

2.3.2.1. Uygun Denetim Yaklaşımı

Denetçi; özelliği, süreci ve kapsamı, yönetim beyanı seviyesinde incelenmiş önemli hata risklerini baz alan ve bu risklere karşı uygulanacak olan, risk değerlendirmesi sonrası gerçekleştirilen denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.(Akdoğan, 2013, s:) Uygun denetim yaklaşımının ortaya koyulması ve denetimine yönelik ek prosedürlerin faaliyete geçirilmesi, finansal tablolar ve iddia seviyesinde saptanmış olan risklerin incelenmesine dayalı olmalıdır.

Denetçiler tarafından incelenmiş ve değerlendirilmiş riskler önemli kabul edilen her bir işlem sınıfı için hesap bakiyeleri ve açıklamalar açısından farklılık arz edeceğinden, bunlara yönelik geliştirilen denetim yaklaşımı da farklılık arz edecektir. Örneğin, satışların tam olup olmadığını anlamak için, kontrollerin test edilmesi uygun yol iken, diğer iddialar

²² http://www.kgk./BDS/BDS_330.pdf

için maddilik prosedürlerinin kullanılması gerekli olabilecektir. Borç hesaplarının denetlenmesinde, maddilik prosedürleri tüm iddialar için geçerli olabilecektir. Uygun denetim yaklaşımının belirlenmesindeki püf nokta denetçiler tarafından saptanmış risklere en iyi yanıt veren bir denetim yaklaşımının ortaya koyulmasıdır. (Bozkurt, 2012, s:111)

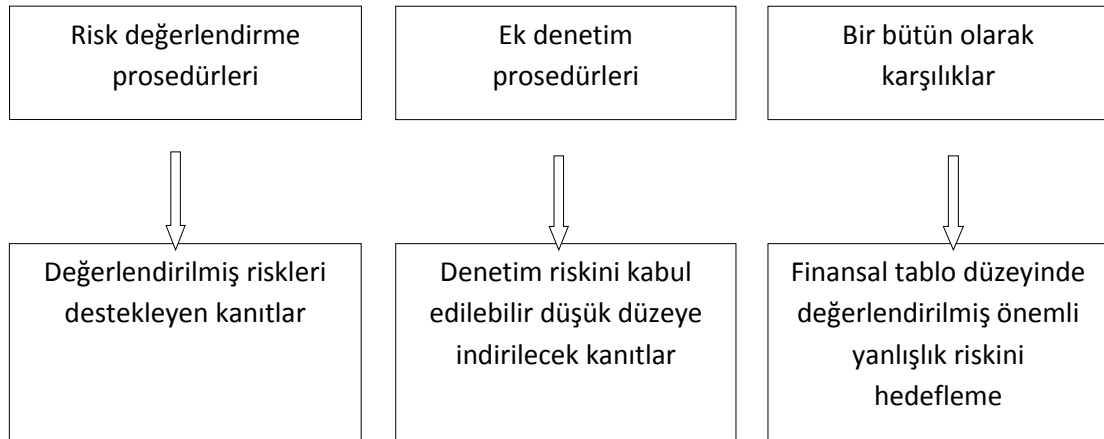
Uygulanacak denetim prosedürünün özelliği bahsi geçen prosedürün amacı, türü gibi niteliklerini ifade etmektedir. Bu niteliğin muhteviyatı denetimin belirlenmiş risklere yanıt verebilirliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.²³.

2.3.2.2.Ek Denetim Prosedürlerinin Oluşturulması ve Uygulanması

Ek denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı iddia düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine dayanmakta ve bunlara karşılık vermeye yaramaktadır. Ek denetim prosedürleri ile risk değerlendirme sonuçları arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır.

Denetim prosedürlerini oluşturan üç ana bölüm aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Şekil 5. Denetim Prosedürlerinin Dağılımı



Kaynak: Bozkurt, 2012, s:107

²³ <http://www.kgk.gov.tr/bds> 330

Bu aşamada ilk adım, ek denetim prosedürlerinin tasarımı için temel oluşturacak eldeki bilgilerin gözden geçirilmesidir. Örneğin;

- Hem finansal tablo hem de iddia düzeyinde değerlendirilmiş risklerin (işletme ve hile riski gibi) nitelikleri ve nedenleri,
- Finansal tablolarda yer alan önemli hesap bakiyesi, işlem sınıfı ve açıklamalar,
- Kontrol testleri uygulamasına duyulan gereksinim. Özellikle maddilik testlerinin yeterli uygunlukta kanıt toplamaya uygun olmaması durumlarında kontrol testlerine gerek duyulmaktadır,
- Denetçinin kontrol ortamını ve kontrol faaliyetlerini tanıma düzeyi. (Bozkurt, 2012, s:112)

Denetim prosedürünün gerçekleştirileceği süreç, adı geçen prosedürün gerçekleştirildiği zaman ya da denetim bulgusunun ait olduğu dönem ya da tarihi ifade etmektedir. Denetçinin kontrol ortamını tanımlama ve inceleme faaliyetleriyle gerçekleştirdiği ve risk değerlendirme prosedürleri aracılığıyla sahip olduğu belgeler, risk değerlemeyi desteklemeye yönelik denetim belgesi niteliğinde değerlendirilebilmektedir. Risk değerlendirme faaliyetleri neticesinde, denetçi daha ileri denetim prosedürlerinin niteliğini, sürecini ve kapsamını saptar. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:214).

Denetçi kontrol testlerini oluştururken ve gerçekleştirirken, testlere dair kontrolün etkinliğine olan güvenini arttırmak amacıyla denetime yönelik elde edilen bulguların sayısını arttırabilir. Buna yönelik kontrollerde denetim bulgusu toplamak için bazı kontrol testleri gerçekleştirilebilir. Bu testleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Denetçinin yönetim beyanı seviyesinde meydana gelen önemli hata riskleri ile ilgili gerçekleştirdiği inceleme, kontrollerin etkili bir biçimde yürütüldüğüne ilişkin bir beklentiye sahipse ya da,
- Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa.

Denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş bir önemli hata riskinin önemsenecek bir risk olmasına hükmetmesi durumunda, bilhassa o riske yanıt niteliğinde

bir maddi doğrulama prosedürü uygular. Önemsenen riske karşı sadece maddi doğrulama prosedürlerinin yürütülmesi durumunda, bu prosedürler detay testlerini de kapsar.

Denetçi, denetim faaliyetini sonuçlandırmadan, gerçekleştirilen denetim prosedürlerine ve sahip olunan denetim bulgularından yararlanarak, yönetim beyanı düzeyinde önemli hata risklerine dair incelemelerinin uygunluğunun geçerli olup olmadığına karar verir. Denetçi, yeterli ve uygun denetim bulgusuna sahip olup olunulmadığına hüküm getirir. Denetçi fikrini ortaya koyarken, finansal tablolardaki yönetim beyanlarını onaylıyor ya da bu beyanlarla ters düşüyor olup olmadığını dikkate almaksızın denetime dair bütün bulguları mütalaa eder. Denetçi, finansal tablolara dair önemli yönetim beyanları ile ilgili yeterli ve uygun denetim bulgusuna sahip değilse, elde ettiği bulguların sayısını arttırabilmek için çaba sarf eder.

BÖLÜM III

DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK VE ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN ÖLÇÜLMESİ

3.1. Denetimde Önemlilik ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetimde önemlilik sorunu hem literatürde hem de uygulamada pek çok tartışma ve ayrışmaya neden olmuştur.(Krogstad ve diğerleri, 1984 ; Libby ve Kinney, 2000, s:44)

Denetçiler denetimleri gerçekleştirirken denetim standartlarını dikkate alarak denetimle ilgili zaman, yapı, kapsam gibi değişkenleri belirlemede ve denetimle ilgili olası hataların etkilerini belirlerken önemlilik kavramını dikkate almalıdır. Denetimde önemlilik kavramı denetim riskiyle yakın bir ilişki içerisinde olup denetim maliyetini de etkilemektedir. Ayrıca önemlilik kavramı denetimin kalitesi üzerinde de oldukça etkilidir. Önemliliğin belirlenmesi denetçi için mesleki bir yargı konusu olup, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan gereksinimlerini ne derecede algıladığından etkilenir.

Denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sayısal öğelerle birlikte denetimin niteliğine yönelik özellikleri içeren faktörlerde denetçi tarafından değerlendirilmektedir. Esasen denetçinin mesleki yargısından yararlanmasını olumsuz olarak etki altına alabileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik düzeyinin hesaplanmasına dair önerilere anlaşılır bir biçimde değinilmelidir. Dolayısıyla denetçiler önemliliği belirlerken gerek nitelikle ilgili etmenleri dikkate almaları gerekse de öncelikle önemlilik seviyesini belirlemeye ve bu seviyeyi bir kıyas ölçütü olarak kullanmaya mecburdurlar²⁴.

3.1.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Kavramsal Çerçevesi önemliliği; “bilginin ortaya çıkartılmaması, hatalı ya da eksik ifade edilmesinden kaynaklı finansal tablolar esasına dayanarak karar alan finansal tablo kullanıcılarının finansal kararlarında etkiye neden olabilecek etmenler” şeklinde tanımlamıştır. Aynı zamanda bazı finansal

²⁴ <http://archive.ismmmo.org.tr>

raporlama çerçeveleri önemlilik yargısının mevcut şartlar ışığında finansal tablolardaki hataların boyutu kadar niteliğinden de hatta bazı durumlarda ikisinden de etkilendiğini savunmakta ve bunların bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

320 nolu BDS kapsamında kavramsal olarak iki tür önemlilikten söz edilmektedir. Standartta, denetçinin plan basamağında belirlemesi gerekli önemlilikten hariç performans önemliliği olarak ifade edilen farklı bir önemlilik belirlemesi de gerekmektedir. Bu standarda göre; hata ve eksikliklerin bir bütün olarak ya da birbirinden bağımsız olarak, finansal tabloya istinaden ekonomik karar vermek gerektiğinde kullanıcıların alacağı kararları etki altına alması öngörülmüyorsa; bu hatalar ve eksikliklerin önemli olduğu kanaatine varılmalıdır.

Önemliliğe dair yargılar, mevcut koşullar çerçevesinde gerçekleştirilir ve bu yargılar hatanın büyüklüğü, niteliği ya da her ikisinin birleşiminin etkisi altındadır. Önemliliğe dair yargılar bilgi kullanıcılarının bütünleşik olarak ortak Finansal bilgi gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmasına dayanır. Hataların, kullanıcılar üzerindeki etkileri ayrı ayrı dikkate alınmaz.

Denetçi denetimle ilgili önemlilik düzeyinin belirleme aşamasında düzenleyici ve gözetici kurumların beklentilerini de dikkate almalıdır. BDS 320 standardı bu bağlamda denetçinin finansal tablo kullanıcılarına dair bazı varsayımlarda bulunmasını mantıklı bir yaklaşım çerçevesinde ele almaktadır.

Finansal bilginin kullanıcıları;

- Kabul edilebilir düzeyde işletmecilik bilgisine sahip ekonomik eylemler ve muhasebe ile ilgili konular hakkında bilgi sahibi ve kabul edilebilir bir gayretle finansal tablolardaki bilgileri değerlendirmeye hevesli olan,
- Finansal bilgilerin önemlilik seviyeleri dikkate alınarak düzenlendiği, ortaya koyulduğu ve denetlendiğini anlayan;
- Öngörülerin kullanımına endeksli ve ilerideki vakaları öngören miktarların hesaplanmasındaki doğal belirsizlikleri anlayan,

- Finansal tablolarda yer alan bilgilere dayalı kabul edilebilir ekonomik kararlar alan kişilerdir. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:171).

BDS 320' de halka açık işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının çoğunluğunun derleyici ve denetleyici kurumlar olduğunu ön plana çıkararak, denetçinin önemlilik seviyesi belirlenirken bu çoğunluğun beklentilerini dikkate alması gerekliliğini ifade etmektedir.

Dentim standartlarına göre önemlilik kavramı denetimin aşağıda belirtilen aşamalarında uygulanır:

- Denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesinde,
- Denetim sürecinde ifade edilmiş önemli hataların ve var olması durumunda finansal tablolardaki doğrulanmamış önemli hataların etkisinin incelenmesinde,
- Denetçinin rapor için görüşünü meydana getirmesinde.

Denetçi planlama basamağında aşağıda ifade edilen alanlarda bir dayanak meydana getirmek için hataların boyutuna dair bir yargı oluşturmalıdır:

- Risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması,
- Önemli hata riskinin değerlendirilmesi ve incelenmesi,
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.

Denetçi tarafından denetimin ilk aşaması olan planlama aşamasında saptanan önemlilik düzeyi kendi başına ya da toplu halde belirlenen oranın altında seyreden düzeltilmemiş hataların her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir oran oluşturmayabilir. Bazı hatalara ilişkin durumlar denetçinin bu hataları önemliliğin altında olsalar bile önemli görmesine neden olabilir. Yalnızca niteliklerinden dolayı önemli sayılabilecek hataların tespit edilmesi denetimle ilgili prosedürlerin tasarlanmasının mümkün olmamasına rağmen, denetçi düzeltilmemiş hataların finansal tablolardaki etkisini analiz ederken yalnızca büyüklüklerini dikkate almamaktadır. Ayrıca özelliklerini ve ortaya çıkmalarıyla ilgili şartları göz önünde bulundurmaktadır²⁵.

²⁵ <http://www.kgk.gov.tr/bds> 450

Bu bağlamda bahsedilen niteliksel hata, bilhassa hile kaynaklı ya da sözleşmeye dayalı yükümlülükleri veya kazanç yüzdesi üzerinde etkili olan hatalardır. Örneğin, işletmenin gelirleri önceki beş senede yıllık %5 artış gösterirken cari dönemde %1 azalma göstermişse, cari yıldaki bu %1 lik sayısal farklılık önemsiz kabul edilmemelidir. Bazı durumlarda küçük yanıltmacalarla zararda olan bir firma kârlı olarak gösterilebilir. Raporlama tarihine yakın zamanlarda meydana gelen bir satın alma ya da birleşme, hukuka aykırı bir işlemin saklanması, önceki dönemlerde meydana çıkmış hileler veya hile emareleri vb. durumlarda yalnızca rakama değil olayın neden kaynaklanmış olduğuna da bakılmalıdır(Uyar ve diğerleri, 2013, s:172).

3.1.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

BDS 320’de önemlilik düzeyinin belirlenmesine ilişkin, ‘‘Denetçi, denetimle ilgili genel stratejisini meydana getirirken, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin önemliliği belirler. İşletmenin sahip olduğu spesifik şartlar dikkate alınarak, kullanıcıların finansal tablolara ilişkin verecekleri ekonomik kararlar üzerinde etkili olacağı makul bir boyutta beklenen, bir biçimde finansal tablolara ilişkin belirlenen önemlilikten küçük miktarlardaki hataları bünyesinde barındırabilecek bir ya da daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın yer aldığı durumda, denetçi bu spesifik işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları gerçekleştirilmek için ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeyleri belirler’’²⁶

Önemlilik düzeyinin belirlenmesini ilgili standartları dikkate alarak özetlediğimizde denetçiler denetimin gerçekleştirildiği süreç içerisinde iki farklı önemlilik kararı ortaya atacaktır. Birinci karar denetim sürecinin başlangıç aşamasında ortaya atılan **başlangıç önemlilik** düzeyi kararıdır. İkinci karar ise **denetim sürecinin tamamlanma aşamasında** denetim raporunun hazırlanması basamağından yararlanılacak önemlilik seviyesi kararıdır. Denetim sürecinin başında belirlenen önemlilik seviyesi esas olarak yukarıda tanımlanan makul bir kullanıcının kararını etkisi altına alamayacak en üst seviyede hata miktarıdır. Bu

²⁶ Bkz: A2– A11 paragrafları. (<http://www.kgk.gov.tr>)

miktar denetçinin denetim tekniklerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemede yardımcıdır.

Denetimin ilk aşamasında belirlenen bu önemlilik kararı esnek bir yapı arz etmektedir. Yani denetçi denetim sürecindeki herhangi bir aşamada bu karar üzerinde değişiklik yapma hakkına sahiptir. Örneğin cari dönemin kar rakamının ön değerlendirmelerde tahmin edilmiş veya ara dönem finansal çıktıları dikkate alınarak hesaplanmış olandan düşük olması durumunda denetçi belirlediği önemlilik miktarını daha düşüğe getirebilir. Bazı durumlarda denetçiler hataları belirlemek için olabilecek en yüksek seviyeden daha düşük seviyelerde bir önemlilik düzeyi de belirleyebilirler.

Başlangıçta belirlenen önemlilik oranı kendi içerisinde iki aşamalı olarak belirlenmektedir. Birinci aşamada finansal tablolar genel anlamda değerlendirilerek önemlilik tutarı belirlenir. İkinci aşamada ise işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ayrı ayrı değerlendirilerek önemlilik tutarları belirlenmektedir. (Uyar ve diğerleri, 2013, s.174)

3.2. Belirlenen Önemlilik Türleri

Denetçi önemlilik düzeyinin denetimde kullanılması sürecinde üç ayrı önemlilik düzeyi belirlemek durumunda kalmaktadır:

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

3.2.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemlilik

Profesyonel alanda önemliliği belirlemek için kullanılan ana yöntem belli bir başlangıç noktası seçilir ve seçilen kıyaslama noktasına belirli bir yüzde uygulanmasıyla oluşur. Ancak bu işlem nitel-nicel bir yaklaşım benimsenerek olmazsa gerçek değerlere ulaşmak imkânsızdır (Lewitt, 1998, s:44).

Uygun karşılaştırma noktasının saptanmasını etkisi altına alabilecek çok sayıda etmen aşağıdaki gibi sıralanmaktadır²⁷.

- Finansal tablolara dair unsurları (varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler, harcamalar),
- Bazı kurumlar için finansal tablo kullanıcılarının odak noktaları.
- İşletmenin yapısı yaşam döngüsü içinde faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam,
- İşletmelerin finansman kaynakları ve sahiplik yapıları.
- Başlangıç karşılaştırma ölçütünün esnekliği.

Başlangıç kıyaslama ölçütü için standart açıklama notları olarak da verilen örnekler; vergiden önceki kâr, toplam gelir, brüt kâr, toplam harcamalar, toplam varlık veya net varlık gibi kurumun şartlarına bağlı olarak değişebilecek kategoriler şeklinde sıralanmıştır (Cömert ve diğerleri, 2013, s:174). İşletmelerde henüz tamamlanmamış faaliyetlere yönelik vergilendirilmemiş kârlar çoğunlukla kâr amaçlı firmalar için kullanılırlar. Sonuçlanmamış faaliyetler aracılığıyla kazanılan henüz vergilendirilmemiş kârın değişkenlik göstermesi durumunda, brüt ya da toplam gelir gibi diğer kıyaslama noktaları daha uygun olabilir²⁸.

Belirlenen kıyaslama noktasına dair, bağlantılı finansal veriler; çoğunlukla eski dönemlerin finansal sonuçlarını ve finansal durumlarını, cari dönem başından belirlenmiş bir tarihe kadarki finansal sonuçları ve finansal durumu, firmanın içinde olduğu şartlardaki önemli değişikliklere ve firmanın faaliyet gösterdiği alan veya ekonomik çevrenin şartlarındaki dönem tahminlerini ya da bütçelerini içerir.

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, finansal tablolara ilişkin önemlilik kavramı bütün olarak belirlenirken, başlangıç noktası olarak henüz tamamlanmamış faaliyetler aracılığıyla kazanılan ve henüz vergilendirilmemiş kârın yüzdesel bir oranı göz

²⁷ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

²⁸ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

önünde bulundurulduğunda; bu kârda istisnai yükselişe ve düşüşe neden olan durumlar denetçiyi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin, geçmiş sonuçları baz alarak devam ettirilen faaliyet verilerinden türetilen düzeltilmiş vergi öncesi kâr değerlerinden yararlanılarak daha doğru belirleneceği sonucuna ulaşılabilir²⁹.

Standart, başlangıç kriterine yapılacak yüzdenin mesleğe dair yargı baz alınarak belirleneceğini ifade etmekle başlangıç noktası ile yüzde arasında ilişkinin varlığını ön plana çıkararak yürütülen çalışmalardan; toplam gelire uygulanacak yüzdenin normal olarak vergi öncesi kâra uygulanacak yüzdenin daha az olacağını belirtmektedir. (Uyar ve diğerleri, 2013, s: 176)

Örneğin, denetçi üretim sektöründe varlığını sürdüren kâr amaçlı bir işletme için devam eden çalışmalarda vergi öncesi kârın % 5 'inin esas alınmasının uygun olduğunu düşünürken, kâr amacı gütmeyen bir işletme için toplam gelirin veya toplam giderlerin % 1'ini uygun olabileceğini düşünebilir. Ancak şartlara uygun olarak daha yüksek veya daha düşük oranlar da uygun kabul edilebilir³⁰.

Standartta göre küçük firmalarda henüz tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kâr sürekli olarak düşük tutarda ise bu tür bir firmada, firma sahibi ya da ortağı hizmet bedeli görünümünde henüz vergilendirilmemiş kârdan daha yüksek bir miktar elde edebilir. Bu tür işletmelerde önemlilik için başlangıç kriteri olarak vergiden ve hizmet ücretinden önceki kâr rakamını almak daha uygun olabilir.

Halka arz edilmiş işletmelerde denetim programı çalışmaları için toplam maliyet ya da net maliyetler kriter olarak kabul edilebilir. Bu tür işletmeler kamusal varlıklardan yararlanıyorsa bu kez varlıklar kriter olarak kabul edilebilir (Cömert, 2013, s:175).

3.2.2. Performans Önemliliği

BDS 320'de verilen tanıma göre; “ Performans önemliliği düzeltilmiş ve sunulmamış hataların toplamının finansal tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik

²⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

³⁰ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

miktarını geçme ihtimalini uygun biçimde düşük bir seviyeye indirmek için, finansal tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik seviyesinden daha düşük miktar veya miktarlarda meydana getirmek’’ anlamı taşımaktadır (Cömert ve diğerleri, 2013, s: 175).

Belirtilen standart finansal bilgi kullanıcılarının alacakları finansal kararlarını kabul edilebilir ölçüde etkisi altına alması beklenen finansal tablo alanlarına performans önemliliğinin yerine getirilmesini öngörmektedir. Örneğin: Bir ilaç firmasının ar-ge departmanında yeni üretilecek bir ilaç için katlanılan ar-ge harcamaları yüksek miktarda gerçekleştirmiştir. UFRS'ye göre finansal raporlama gerçekleştiren bu işletmenin 31.12.2013'te son bulan hesap dönemine ilişkin BDS kapsamında bağımsız denetim gerçekleştirilmektedir. Finansal tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik seviyesi 300.000 TL'dir. İşletmeyle ilgili olan potansiyel yatırımcılar işletmenin 31.12.2013 tarihli bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını beklemektedirler. Aktifleştirilmiş geliştirme giderlerinin net defter değeri 7.500.000 TL olup önemli bir bilanço kalemini oluşturmaktadır. Denetçi şirket eğiliminin olabildiği kadar bilançoyu şişirme yönünde tavır sergilediği bu giderleri aktifleştirme taraftarı olduklarını fark etmiş ve finansal tablo kalemine performans önemliliği uygulanması önerisinde bulunmuştur. UFRS'ye göre yalnızca geliştirme harcaması tanımına uygun ar-ge giderleri aktif hale getirilebilir. Bu kritere dahil olmayan ar-ge giderinin dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir. Denetçi bu şirketlerde önemli hata riski varlığı fikrine kapılmaktadır (Uzay ve diğerleri, 2013, s:176).

Yapılan bu işlemin denetçinin mesleki yargısına dayalı olan gerçekleştirmesi performans önemliliğe dair en önemli husus olarak kabul edilebilir. Denetim standartlarında bunun hesaplanmasına yardımcı rehber niteliğinde bilgiler yer almaktadır. Fakat bu konuda denetçinin mesleki yargısını etkisi altına alabilecek şu etmenler göz önünde bulundurulmalıdır:

- Firmanın yeterli biçimde anlaşılması,
- Geçmiş dönemlere dair denetim birikimleri,
- Geçmiş denetimlerde ifade edilmiş önemli hataların niteliği ve kapsamı,
- Denetçinin cari döneme dair beklentileri,
- Risk değerlendirme. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:176)

Denetçi tarafından risk değerlendirmeye ilişkin prosedürlerin uygulanması esnasında denetlediği firmaya dair anlayış, geçmişte yapılan denetimlerde saptanan hatalar ve bu hataların nitelik ve nicelik bakımından değerlendirilmesi gibi kavramlar performans değerlendirmesi üzerinde etkilidir.³¹

UFRS ye göre yalnızca tanınma kriteriyle uyumlu ar-ge masrafları aktifleştirilebilir. Denetçi bu şirketlerde önemli hata riski varlığı fikrini benimsemektedir. Bu hesap kalemi için genel önemlilik seviyesinin %60 oranında performans önemliliği öngörmektedir. $(300.000 \times \%60) = 180.000$ TL olacaktır.

Denetçi mesleki yargısını kullanarak daha küçük veya büyük yüzdelere saptayabilir ya da diğer hesaplama yöntemlerinden faydalanabilir (Uzay ve diğerleri, 2013, s: 176)

3.2.3. Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri ve Açıklamalar İçin Önemlilik Tutarı Belirleme

Denetçi işlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalar için önemlilik seviyesi saptarken; aşağıda ifade edilen etmenlerin kabul edilebilir ölçülerdeki finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini etkisi altına alabileceğini göz önünde bulundurmalıdır:

- Yasalar, düzenlemeler ya da UFRS çerçevesinin; finansal tablo kullanıcılarının bir takım kalemlerin ölçümü veya açıklanmasına ilişkin beklentilerini etkisi altına alıp almadığı
- Şirketin çalıştığı endüstriye dair kilit roldeki açıklamalar
- Şirketin belirli bir yönüne dair Finansal tablolarda ayrı bir biçimde ifade edilen bilginin dikkate alınıp alınmadığı

Firmaların içerisinde olduğu şartlar dikkate alındığında bu tür işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların var olup olmadığının belirlenmesinde, denetçi

³¹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

yönetimin ve üst yönetimden sorumlu kişilerin görüşlerini ya da beklentilerini dikkate alabilir³².

3.3. Önemlilik Hesaplama Yöntemleri

3.3.1. Finansal Tabloların Geneli İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Yöntemler

BDS 320’de yer alan açıklamalardan görüleceği gibi, denetçiler önemlilik düzeyinin belirlenmesinde farklı yaklaşımlar kullanabilirler, önemli olan işletmeye ve çevresine en uygun kriterin tespitidir (Taş ve İnaltong, 2015, s:80) ³³ Denetçiler uygulamada önemlilik düzeylerini belirlemede sayısal ve sayısal olmayan çok çeşitli etkenlerden yararlanmaktadır. Önemlilik kavramı belirli ölçülerde göreceli olduğundan dolayı hataların önemli olup olmadıklarını belirtecek kriterlerin ortaya koyulması gerekmektedir.

Varlık toplamı, toplam gelir ya da toplam kâr gibi belirteçler denetçilerin önemlilik düzeylerini belirlemede yaygın olarak temel aldığı oranlardır. Aşağıda belirtilen rakamlar önemlilik tutarı olarak öngörülebilir.

³² http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

³³ <http://www.dt-audit.com>

Tablo 8. Önemlilik Kılavuz Örneği

KULLANILACAK MALİ TABLO TUTARI	KULLANILACAK YÜZDE	
	EN AZ	EN FAZLA
Toplam varlıkların	%0,5	%1'
Vergi öncesi net karın	%5	%10'u
Öz kaynakların		%1'i
Brüt satış karının	%0,5	%1'i

Denetçi istediği bir hesap kalemini belirlenen aralıkta seçebilir. Burada işletmenin büyüklüğü, geçmişi, gelir sağlama eğilimi, içinde bulunduğu sektör gibi faktörler bu kıstası seçerken etkiye bulunabilir.³⁴ Örneğin 10 Milyon TL'lik bir tutar; aktif toplamı 900 Milyon TL olan bir şirket için önemli olabilirken aktif büyüklüğü 3.500 Milyon TL olan başka bir şirket için önemli olmayabilir (Uzay ve diğerleri, 2013, s: 176)

Şirketin mevcut imkânları göz önünde bulundurularak denetçiler yukarıda ifade edilen temel unsurlardan hangisinden yararlanacağını saptarken çoğunlukla aşağıda ifade edilen dört tip rasyonel yaklaşımdan yararlanmaktadır: (Cömert ve diğerleri, 2013, s:177)

- Tek finansal değişken yöntemi,
- Birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişkenler yöntemi,
- Karışık ya da ortalama yöntem,
- Formül Yöntemi.

3.3.1.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi

Tek finansal değişken yönteminde denetim şirketleri kendi politikalarıyla doğru orantılı temeller belirler ve denetçi bu temellerden müşterisi için en uygun olanı seçerek

³⁴ Murat Kiracı <http://www.google.com.tr/sindirgi.balikesir.edu.tr/dersnotu/DenetimPlanlamasi.ppt>

uygulamaya geçer. Müşterinin sayısal verilerini seçtiği temel doğrultusunda uygular ve bunun neticesinde önemlilik seviyesini belirler. (Cömert ve diğerleri, 2013, s: 177)

Hesaplamaya dair ölçütler ya da oranlarla ilgili uygulamada genellikle bu oranların esas alınabileceği görülmektedir, aynı zamanda bunlara yakın fakat değişik oranlar ya da ölçütlerden de yararlanıldığı gözlenmektedir.(Bozkurt, 1998, s: 101)

Tablo 9. ABC A.Ş Bilançosu

ABC A.Ş 31.12.201X TARİHLİ BİLANÇOSU			
Varlıklar	5.000.000	Borçlar	3.000.000
		Özkaynaklar	2.000.000
VARLIK TOPLAMI	<u>5.000.000</u>	KAYNAK TOPLAMI	<u>5.000.000</u>

Tablo 10. ABC A.Ş Gelir Tablosu

ABC A.Ş 01.01.201X – 31.12.201X DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
Toplam Gelirler	12.000.000
Satışların Maliyeti	7.000.000
Brüt Kâr	5.000.000
Faaliyet Giderleri	4.100.000
Vergiden Önceki Kâr	900.000
Kurumlar Vergisi	180.000
Vergiden Sonraki Kâr	720.000

Bu bilgiler baz alınarak denetçinin tek finansal değişkenli önemlilik miktarı hesaplamaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablonun birinci sütununda denetçinin

kullanması için önemlilik kriterleri diğer iki sütunda ise hesaplama ve miktarlar yer almaktadır.

Tablo 11. Tek Finansal Değişken Yöntemi

TEK FİNANSAL DEĞİŞKEN YÖNTEMİ		
Denetçinin Dikkate Alabileceği Önemlilik Temelleri	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın % 5 i	900.000 x 0.05	45.000
Toplam Varlıkların %0,5 i	5.000.000 x 0.005	25.000
Özkaynakların % 1 i	2.000.000 x 0,01	20.000
Toplam Satışların % 5 i	12.000.000 x 0.005	60.000

3.3.1.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi

Denetim firmaları, farklı ölçeklerdeki işletmelere yönelik farklı önemlilik düzeylerini belirlerler. Önemlilik düzeyleri bu yöntemle dayalı olarak belirlenirken denetçiler işletmelerin niteliklerine dair değişkenlerini de göz önünde bulundurmalıdır. Örneğin işletmenin kâr hacimlerini dikkate alan belirlemelerde aşağıdaki ölçütler öngörülmüş olabilir (Cömert ve diğerleri, 2012, s:178)

Brüt kâr 40.000 TL' den az ise : %2-%5

Brüt kâr 40.000-1.000.000 TL arasında ise: %1-%2

Brüt kâr 2000.000-200.000.000 TL arasında ise; % 0,5 -%1

Brüt kâr 200.000.000 TL 'nin üzerinde ise: % 0,5

Tablo 12. Çoklu Değişkeni ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntem

ÇOKLU DEĞİŞKEN ya da BÜYÜKLÜĞÜ ESAS ALAN YÖNTEM		
Ortalama Yöntem	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Brüt Kârın % 0.5'i	%0.5 x 5.000.000	25.000 TL ila
İla %1 'i	% 1 x 5.000.000	50.000 TL

3.3.1.3.Karışık ya da Ortalama Yöntem

Genellikle dört ya da beş ayrı kural beraber olarak oranların ağırlıkları baz alınır ya da ortalamaları esas alınır. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:179)

Tablo 13. Ortalama Yöntem

ORTALAMA YÖNTEM		
Ortalama Yöntem	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın % 5 i	900.000 x 0.05 = 45.000	
Toplam Varlıkların %0,5 i	5.000.000 x 0.005 = 25.000	
Özkaynakların % 1 i	2.000.000 x 0,01 = 20.000	
Toplam Satışların %5 i	12.000.000 x 0.005 = 60.000	
	150.000	150.000/4=37.500

3.3.1.4. Formül Yöntemi

Bu yöntemde, işletmeleri temsilen büyük bir örnek için önemlilik düzeylerinin istatistiki analizi ile belirlenmiş bir matematiksel formül kullanılır.

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

Tablo 14. Formül Yöntemi

FORMÜL YÖNTEMİ		
Denetim Şirketinin Belirlediği Formül	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
(Varlık ya da Hasılat Toplamının Büyük Olanı) x 1.84	1.84 x (12.000.000)^{2/3}	96.416

3.3.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi

BDS 320 standart kapsamında ifade edildiği gibi denetçi finansal tablo düzeyi ve bireysel hesap bakiyeleri ile ilgili değişiklikler, yasal ya da düzenleyici şartlar gibi etmenlere dayalı farklı hesapları, işlem sınıfları ya da açıklamalar için farklı önemlilik seviyeleri belirlemelidir.³⁵ Önemlilik düzeyi tespiti başlangıç ölçütünün denetim sahaları arasında dağıtılması ile mümkündür. Dağıtım yapmanın amacı: Denetçinin her bir hesap için toplanması gereken **uygun kanıt miktarını** saptayabilmesine yardımcı olmak ve denetim finansal maliyetlerini en aza indirgeyebilmektir.

Başlangıç ölçütü bilanço veya gelir tablosu hesaplarına dağıtılabılır, ancak çoğunlukla denetçiler çift taraflı kayıt tutma nedeniyle her iki tablonun da muhtemel hatalardan etkilenmesi, bilanço hesaplarının daha az sayıda olması ve pek çok denetim yordamının bilanço hesapları üzerinde odaklaşması nedeniyle başlangıç ölçütünü bilanço hesaplarına dağıtmayı daha çok benimserler³⁶

³⁵ http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence

³⁶ www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/17/1/arastirmax-fi-nansal-tablolarin-bagimsiz-denetiminde-onemlilik-faktoru-degerlemesi.pdf , sf:8

Planlanmış önemlilik seviyesini hesaplara paylaştırmada yararlanılan tekniklerden bir tanesi işlem döngülerine paylaştırmaktır. Başlangıç önemlilik miktarı işlem döngülerine paylaştırıldığında döngüdeki hesaplar da bu paylaştırmanın etkisi altına girer. Böyle bir paylaştırma işlem sınıfı ya da hesap için finansal tablonun bütününe yönelik saptanan önemlilik miktarından daha küçük miktarda önemlilik miktarı saptayarak, hesap ya da işlem sınıfına dair saptanmış önemlilik miktarını kesinlikle hesap ya da işlem sınıfının belli bir oranında olması gerekmemektedir (Cömert ve diğerleri, 2013, s:180)

Hesap seviyesinde önemlilik miktarının kullanılmasının ana nedeni, yanlışlıkların karşılıklı olması ihtimalidir. Örneğin stok hesap değeri 300.000 TL fazla gösterilmiş ve alacaklar 330.000 TL eksik gösterilmişse finansal tablolarda belirlenen net hataların toplam önemlilik seviyesine etkisi 30.000 TL olacaktır.

Denetçiler aşağıda belirtilecek olan yaklaşımlardan yararlanarak hesap düzeyinde önemlilik belirleyebilirler: (Cömert ve diğerleri, 2013, s: 181)

3.3.2.1. Yargısal Yaklaşım

Denetçi tamamen mesleki yargısını kullanarak hesap düzeyinde önemlilik belirleyebilir.

3.3.2.2. Oransal Yaklaşım

Denetçi risk değerlendirmeye ilişkin hesaplar için bir dizi önemlilik belirleyebilir. Örneğin belirlenen önemlilik dizisi toplam finansal tablo önemlilik miktarının 1/3 ile 1/6 arasında denk gelebilir. Eğer denetçi riskin daha büyük olduğu fikrine sahipse toplam önemlilik miktarının 1/6 ini kullanacaktır. Bu sayede denetçi büyük risk düzeyini düşürmek için daha fazla denetim gerçekleştirecektir. Bu durumda kabul edilen risk etmenleri önemlilik düşüncesiyle ilgili olmalıdır. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:181)

3.3.2.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme

Denetçi geçmiş yılda ne kadar düzeltme kaydı yapıldığını belirleyerek de önemlilik seviyesi saptayabilir. Örneğin: Geçmiş yıl gerçekleştirilen denetimde 5 düzeltme kaydı var olan bir hesap için denetçi toplam önemlilik rakamının 1/5 oranında önemlilik miktarı belirleyebilir.

Düzeltilme kayıtlarının değerlendirilmesi yöntemine göre hesaplamalara dair yapılacak her bir düzeltme kaydı için ayrıca denetim yapılması gerektiği ön görülmektedir. (Cömert ve diğerleri, 2013, s:181)

3.3.2.4. Formül Yaklaşımı

Denetçiler hesapların boyutu ve karşılıklı yanlışlık olasılıklarını göz önünde bulundurarak toplam önemlilik miktarını hesaplara dağıtan bir formül meydana getirerek bu formülü kullanır.

Bu formül toplam önemlilik miktarının nispeten daha büyük olan hesaplara daha büyük oranda paylaştırılmasına neden olur. Örneğin; Aşağıdaki formülle, tüm hesapların toplam miktarının %40 nı kapsayan tek bir hesap için %63, tüm hesapların toplamının %10 unu oluşturan diğer bir hesap için ise %32 önemlilik düzeyi belirlenebilir.

Hesap Düzeyinde Önemlilik = Toplam önemlilik tutarı - Beklenen düzeltme kaydı sayısı x (Hesap bakiyesi / Hesapların toplam tutarı)^{1/2} (Cömert ve diğerleri, 2013, s:181)

Maliyet: Maliyet denetçinin önemlilik seviyelerini hesapların boyutuna göre tahsis etmesi esasına dayanmaktadır. Bu durumda büyük hesaplar için önemlilik düzeyi yüksek, küçük hesaplar için önemlilik düzeyi düşük belirlenebilir.

Analitik Yöntemlerin Sonuçları: Denetçi tarafından gerçekleştirilen ön analizler neticesinde herhangi bir hesaba yönelik olası hatalar tespit edilebilir. Böyle durumlarda denetçi bu hesaplara ilişkin önemlilik düzeyini daha düşük belirterek detaylı incelemeler yapılabilir.

Önceki Dönem Düzeltmeler: Bir önceki denetimde yapılmış detaylı maddi doğruluk testleri neticesinde düzeltme yapılmamış bir hesap için eğer şartlarda önemli bir farklılaşma meydana gelmemiş ise düşük bir önemlilik seviyesi olduğu fikrine kapılabilir.

Yanlışlığın Doğuracağı Sonuçlar: Verinin doğruluğu farklı amaçlar için öneme sahipse bir hesap bütünüyle (%100) denetlenebilir ve dolayısıyla herhangi bir önemlilik seviyesi saptanmaz.

Denetçinin denetimin daha sonraki basamaklarında hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda sunulan bilgilere dair önemlilik düzeyini değerlendirmesi; bu hususların incelenmesinde; hangi denetim yöntemlerinden yararlanacağı ve bilhassa denetim riskinin makul bir düzeye indirgenmesine yardımcı olacak hangi ilave denetim yöntemlerini tercih edeceğine yönelik yol gösterecektir.

Denetçinin denetimin sonraki basamaklarında her hesap veya işlem kalemine dair bulunduğu hataları çalışma kağıdına not alması gereklidir. Denetçi bu yöntemle tespit ettiği hataların toplam miktarını başlangıçta tahmin edilen miktarla kıyaslar.

Birleştirilmiş hata miktarının başlangıçta tahmin edilen hata miktarına denk ya da küçük olması gerekmektedir. Eğer bu kıyaslamada birleştirilmiş hata miktarı yüksek olursa finansal tablolar kabul edilemez anlamı çıkmaktadır.

Böyle bir durumda denetçi ya ek denetim yöntemlerine başvurarak öngörülen hata miktarının gerçekten başlangıç hata miktarından büyük olup olmadığını belirleyebilir veya öngörülen yanlışlara dair şirket yönetiminin düzeltme yapmasını isteyebilir.

Başlangıç önemlilik miktarının denetimin sonunda tespit edilen önemli yanlışlık tutarıyla karşılaştırılmasına ilişkin verilen bir örnek aşağıdaki gibidir.

Tablo 15. Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kağıdı

ÖNEMLİ YANLIŞLIK TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMA KAĞIDI					
31.12.201X BİLANÇO (1000 TL)		Kabul Edilebilir Yanlışlık Tutarı	Tahmin Edilen Yanlışlık Tutarı		
			Bilinen ve Doğrudan Öngörülen Yanlışlık	Örnekleme Hatası % 50	Toplam
Kasa-Banka	20.000	0	4.000	-	4.000
Ticari Alacaklar (Örnekleme)	600.000	20.000	10.000	5.000	15.000
Stoklar (Örnekleme)	800.000	40.000	50.000	25.000	75.000
Maddi Duran Varlıklar (Örnekleme)	580.000	18.000	6.000	3.000	9.000
Toplam Varlıklar	2.000.000	0	-		
Ticari Borçlar (Örnekleme)	760.000	20.000	12.000	6.000	18.000
Diğer Borçlar	40.000	500	400		400
Sermaye	1.000.000	0	-	-	-
Dağıtılmamış Karlar	2.000.000	1.500	1.400		1.400
Kaynaklar	2.000.000	-	-		
Başlangıçta Planlanan Önemlilik Tutarı		100.000			122.800

Kaynak:Sakarya Üniversitesi

Denetçinin tüm bilanço kalemleri için tahmin ettiği hata miktarı 100.000 TL dir. Elde edilen bu miktarın bilanço kalemlerine paylaştırılmış rakamları üçüncü sütunda makul yanlışlık miktarı şeklinde verilmektedir.

Denetçinin bazı hesap incelemelerinde tespit ettiği yanlışlıklarda örnekleme tekniğiyle saptadığı yanlışlardan yola çıkarak ileriye görmeye yönelik saptadığı yanlış miktarları dördüncü sütunda bilinen ve doğrudan tahmin edilen hata şeklinde ifade edilmiştir. Denetçi ticari alacakları, stokları, maddi duran varlıkları ve ticari borçları örnekleme tekniğiyle değerlendirmiştir. Örneklemede yanlışlık olasılığı %50 olarak tahmin edilmiştir (Uzay ve diğerleri, 2013, s:184). Tablo halinde verilmiş olan çalışma kağıdında gösterdiği gibi, bilinen ve doğrudan öngörülen yanlışlık tutarlarını denetçi şu şekilde hesaplamıştır:

Kasa-banka: Denetçi nakit ve nakit benzeri olan bu hesap kalemlerinde yer alan işlemlerin tamamını incelemeyi öngördüğü için başlangıç önemlilik düzeyini sıfır olarak belirlemiştir. Yapılan incelemelerde 4.000 TL lik bir havale bedelinin hesaba işlenmemiş olduğunu tespit etmiştir. Dolayısıyla bu yanlışlık türü denetçi tarafından bilinen bir yanlışlık türüdür.

Ticari alacaklar: Denetçi bu hesabı örnekleme yöntemiyle incelemiş olup incelemeye konu örnek tutarı 60.000 TL olarak belirlenmiştir. İncelemede denetçi 1000 TL lik bir işlem hatası tespit etmiştir. Denetçi toplam 600.000 Liralık alacakların sadece 60.000 TL lık kısmın incelemiş ve bu kısımda 1000 TL hata bulmuştur. Dolayısıyla alacakların tümünü incelemiş olsaydı aşağıda hesaplandığı şekilde bu hata tutarı muhtemelen 10.000 TL olacaktı.

$$(1000/60.000) \times 600.000 = 10.000 \text{ TL}$$

Örneklemede hata payı %50 varsayıldığından bu hesapta toplam muhtemel yanlışlık tutarı $10.000 + 5.000 = 15.000$ TL dir.

Stoklar: Denetçi stoklar kalemini de örnekleme yaparak denetlemiştir. 800.000 TL lik stok kaleminin içinden incelenen örnek tutarı 80.000 TL dir. Denetçi bu incelemelerde 5.000 TL lık bir yanlışlık tespit etmiştir. Dolayısıyla hesaplamalar yukarıda alacaklar ile ilgili yaptığımız açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki gibidir.

$$(5.000/80.000) \times 800.000 = 50.000$$

$$50.000 + 25.000 = 75.000 \text{ TL 'dir.}$$

Maddi duran varlıklar: 580.000 TL lik maddi duran varlık kaleminin 58.000 TL lik kısmı örnekleme yöntemiyle incelenmiş ve denetçi bu incelemelerde 600 TL hata bulmuştur. Buna göre;

$$(600/58.000) \times 580.000 = 6.000$$

$$6.000 + 3.000 = 9.000 \text{ TL}$$

Ticari borçlar: Denetçi toplam 760.000 TL'lik borçların 76.000 TL'lik kısmını örnekleme yöntemi ile incelemiş ve incelemelerde 1.200 TL hata bulmuştur. Buna göre;

$$(1.200/76.000) \times 760.000 = 12.000 \text{ TL}$$

$$12.000 + 6.000 = 18.000 \text{ TL}$$

Diğer Borçlar: Denetçi diğer borçları bütünüyle incelemiş ve bu hesapta 400 TL'lik bir bordro hatası tespit etmiştir. Bu hata denetçi için bilinen bir hatadır.

Sermaye Hesabı: Denetçi bu hesap kalemindeki işlemleri bütünüyle incelemiş olup önemli bir yanlışlık tespit etmemiştir.

Dağıtılmamış Kârlar: Denetçi bu hesabı bütünüyle incelemiş ve incelemelerde 1.400 TL'lik bir işlem hatası tespit etmiştir.

Örneğimizde denetçinin denetim süresince tespit ettiği hataların birleştirilmiş tutarı olan 122.800 TL başlangıçta planlanan önemlilik tutarı olan 100.000 TL dan büyük çıkmıştır.

Table 15'den de görüleceği üzere stoklarda öngörülen yanlışlık tutarı 75.000 TL, başlangıçta planlanmış olan 40.000 TL'lik kabul edilebilir yanlışlık tutarının üstünde çıkmıştır. Bu sonuca göre denetçinin stoklar konusunda makul bir güvence oluşturabilmesi için ilave denetim teknikleri uygulaması gerekir.

BÖLÜM IV

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE UYGULAMALARIN ARAŞTIRILMASI

Çalışmanın ilk üç bölümünde bağımsız denetime ilişkin genel kavramlar, denetim standartları, bağımsız denetim süreci ve risk tabanlı denetim yaklaşımı, denetim risk modeli ve değerlendirilmiş risklere karşılık verme, önemlilik seviyesinin denetimin planlama ve yürütülmesi aşamasında kullanılması ve önemlilik seviyesinin ölçümü, önemlilik seviyesi belirlemede kullanılacak yöntemler ve uygulamaları hakkında teorik olarak işleyiş anlatılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde ise, ilk üç bölümde teorik olarak anlatılan konuların, KGK'dan yetki alan denetim şirketlerinin uygulamaları üzerine bir araştırma yaparak çalışmaların değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

4.1. Araştırmanın Kapsamına Giren Şirketler

Bu çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren büyük ölçekli bazı denetim firmalarının uygulamaları araştırılarak önemlilik kavramı incelenmeye çalışılmıştır. Önemlilik seviyesinin belirlenmesine rehberlik eden büyük denetim şirketlerinin metodolojisi ve entegre uygulamalarında nasıl bir bilgi sundukları, muhasebe ve denetim araştırmacılarının yanı sıra uygulayıcıları, düzenleyiciler ve eğitimciler için çok önemlidir.

Yapılacak olan araştırmada aşağıdaki hususlar tespit edilmeye çalışılacaktır.

1. Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim sürecinde önemlilik seviyesinin belirlenmesinde hangi tekniklerden yararlandığını belirleyebilmek,
2. Denetim firmalarının, denetim sürecinde önemlilik seviyelerini kullanım amaçlarını ya da kullanılmama nedenlerini ortaya koymak,
3. Ulusal ve uluslararası denetim standartlarında önemlilik düzeylerinin uygulanmasını etkileyen ve kullanımını arttıran hususların denetçiler tarafından nasıl algılandığını belirlemek,

4. Önemlilik düzeyi belirlemesine yönelik uygulamalarda yaşanan zorlukları belirlemek.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Denetlenen şirketlerde önemlilik seviyesinin belirlenmesinde en belirleyici özellikler olarak şirketin boyutu, liderlik özellikleri, finansal durumu ve iç kontrol sisteminin kalitesi, şirketlerin faaliyet gösterdiği sektör, muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve denetim komitesinin özellikleri göz önünde bulundurulmuştur³⁷.

Yaptığımız çalışmada elde edilen bulgular ve gözlemlere dayanarak bazı hipotezler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

1. Önemlilik seviyesinin hesaplama aşaması işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği ve hangi ölçütleri uyguladığına bağlı olarak değişir.
2. Önemlilik düzeyi, denetçi kıdemine (tecrübeye) ve denetlenen müşteri ile ilişkinin uzun ömürlü olmasına bağlı olarak azalır.
3. Önemlilik düzeyi hesaplanmasına ilişkin mesleki yargı, varlık yönetimi ile denetçi ve finansal tablo kullanıcılarının arasındaki ilişki faktöründen etkilenir.
4. Finansal tablo kullanıcılarının denetimden geçmiş mali tablolara olan ihtiyacı önemlilik seviyesini etkilemektedir³⁸.

4.3 Veri ve bilgi toplama Yöntemi

Çalışmada bazı büyük ölçekli denetim firmalarının, önemlilik seviyesinin hesaplarırken uyguladıkları yöntemler değerlendirilerek, farklı sektörlerle ilişkin firmaların önemlilik seviyelerini nasıl tespit ettikleri araştırılmıştır.

Yaptığımız araştırma sonucunda; ilk olarak denetçilere ve firmalarına yönelik genel bilgiler toplanmış ve belli bir alanda denetçilerin uzmanlık bilgilerine atıfta bulunularak, deneyimlerinin yanı sıra özellikleri ve denetlenen kuruluşların boyutunu içeren sorulara yanıt bulunmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise önemlilik seviyesinin uygulanmasına

³⁷ Annales Universitatis Apulensis Seri Oeconomica 2010, sf:12/1

³⁸ EconomicResearch, s.43-58

ilişkin sorulara cevap aranmış ve nicel yöntemle elde edilen önemlilik seviyesini belirleyerek etkin bir role sahip olan niteliksel faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.4. Araştırmada Denetim Firmaları ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Yorumlanması

4.4.1 Denetim Firmalarının ve Denetçilerin Özelliklerinin Değerlendirilmesi

1-Denetim firmalarında yeterli sayıda mesleki ehliyeteye sahip denetçinin olup olmadığının tespiti.

Araştırma yapılan firmalarda çalıştırdıkları denetçileri sorguladığımızda “Sorumlu ortak baş denetçi”, “baş denetçi”, “kıdemli denetçi” ve “denetçi” unvanına sahip yeterli sayıda personeli olduğunu bildirmişler ve her şirketin denetiminde görevlendirdikleri 6-7 kişiden oluşan bir ekip olduğu bu ekipte söz konusu ünvanlara sahip olan denetçilerin görev yaptığı bildirilmiştir.

2-Denetçilerin mesleki ünvanlarına göre değerlendirilmesi.

Mesleki Ünvanlarına bakıldığında ise denetçilerin SMMM ve YMM ünvanına sahip olduğu görülmüştür.

3- Denetim mesleğindeki çalışılan süre.

Denetçilerin meslekte çalıştıkları yıl sayısı mesleki tecrübelerini gösteren en önemli göstergedir. Bu bağlamda denetçilerin meslekte geçirdikleri çalışma süreleri incelendiğinde büyük çoğunluğunun 11-15 yıl arasında tecrübeye ve 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Daha sonra sırasıyla 8-10 yıl arasında tecrübeye, 4-7 yıl arasında tecrübeye ve 1-3 yıl arasında tecrübeye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Meslekte geçen 8 yıl ve üzerindeki yılların tecrübe için oldukça önemli olduğu düşünüldüğünde incelememiz doğrultusunda büyük çoğunluğunun mesleklerinde tecrübeli kişiler olduğu görülmektedir.

4- Bağımsız denetim hizmeti verme süresi.

Araştırma kapsamında denetçilerin çalıştıkları firmaların hizmet süreleri incelendiğinde, sırasıyla birinci olarak 1-5 yıl arası bir faaliyet süresine ve ikinci olarak 6-10 yıl arası ve 15 yıl üzerinde arası bir faaliyet süresine sahip olduğu görülmektedir. Denetim şirketleri deneyimli kişileri istihdam etme politikası sürdürmektedir.

5- Denetim firmalarının hangi ilde faaliyet gösterdikleri.

Araştırma kapsamında değerlendirilmeye alınan dört büyük denetim firması daha çok borsada işlem gören şirketlerin denetiminde yoğunlaştıkları büyük şirketlerin merkezlerinin de büyük şehirlerde olması nedeniyle denetim faaliyetlerinin büyük şehirlerde yoğunlaştığı görülmüştür.

6- Denetim hizmeti verilen sektörler.

Denetim firmaları ve denetçilerin çalıştıkları sektör göz önüne alındığında çoğunluğunun hemen hemen bütün sektörlerde denetim yaptıkları görülmüştür.

7- Denetim şirketinin yabancı sermaye payı ya da yabancı bir firmaya ortaklık/üyelik durumunun varlığı.

KGK'dan yetki alan denetim firmalarının çoğunluğunu yerli sermaye ağırlıklı firmalar oluşturmaktadır. Büyük denetim firmalarının daha çok yabancı sermaye payına sahip veya yabancı ortaklık veya temsilcilik şeklinde çalıştıkları görülmektedir. Önemlilik seviyesinin tespitinde dört büyüklerin yerli denetim firmalarına göre daha hassas davrandıkları ve denetim standartlarını daha yaygın olarak kullandıkları görülmektedir.

4.4.2 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Seviyesinin Ölçülmesine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

1- Denetim firmalarında yapılan denetimler sırasında risk değerlendirme aşamalarında önemlilik seviyesinin belirlenmesi işleminin yapılıp yapılmadığının tespiti.

Araştırma kapsamında denetim firmalarının denetimler sırasında risk değerlendirme aşamalarında önemlilik seviyesinin belirlenmesine dair uygulamaları ortaya koymak amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlar aşağıdaki gibidir:

Denetçilerin büyük çoğunluğu denetim faaliyetleri sırasında risk değerlendirme aşamalarında önemlilik seviyesinin belirlenmesini uyguladıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlar bağımsız denetimin ve bağımsız denetimin yürütülmesinde önemlilik seviyesinin belirlenmesi uygulamalarının son derece önem kazandığı ve denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirildiği günümüz koşullarında bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren firmalardan beklentilerle de örtüşmektedir.

2 -Önemlilik seviyesi belirlemelerinin kullanılma nedenleri ve önem derecesinin tespiti.

Bu soru bağımsız denetim firmalarının önemlilik seviyesi belirleme işlemlerinin kullanım nedenlerini öncelik sırasına göre belirlemek amacıyla araştırılmıştır.

Önemlilik seviyesi kullanım nedenlerine verilen yanıtlar değerlendirildiğinde amaçlar en önemliden önemsizye doğru sıralanmıştır. Araştırma kapsamında sorularımıza verilen yanıtlara bakıldığında denetçilerin önemlilik seviye belirlenmesine başvurmalarının en önemli nedeni **uluslararası standartların zorunlu kılınması** olarak ortaya çıkmıştır. İkinci neden olarak ise **denetim etkinliğini arttırdığı için** çalışma kapsamında da ele alındığı gibi, önemlilik seviye belirlemeleri aşamasında gerektiği şekilde kullanıldığı belirtilmiştir. Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde üçüncü önemli neden olarak **risk değerlendirme yöntemi** olarak kullanılmasıdır. Günümüzde mevcut denetim yaklaşımı yerini riske dayalı denetim yaklaşımına bırakmıştır. Riske dayalı denetim yaklaşımının önemi denetim standartlarında da vurgulanmakta ve önemlilik ile risk değerlendirme arasındaki

ilişkinin nasıl kullanılacağı ayrıntılı olarak anlatılmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin önemlilik seviye belirlemelerini bu amaçla kullanmaları oldukça önemlidir. Dördüncü önemli nedeni ise **detay testlerinin kapsamını daraltmak amaçlı** uygulanmasıdır. Bu sonuçlara bakıldığında çalışmanın üçüncü bölümünde üzerinde durulan amaçların denetçiler tarafından da önemli bulunduğu görülmüştür. Özellikle 2. ve 3.sırada önemli bulunan kullanım nedenleri denetim standartlarında da üzerinde önemle durulan, vurgu yapılan nedenlerdir.

3- Denetimin hangi aşamasında önemlilik seviyesinin daha sık kullanıldığının belirlenmesi.

Önemlilik seviyesi belirlenirken hangi denetim aşamasına daha sık başvurulduğunu ve denetçiler tarafından hangi denetim aşamasının daha yararlı bulunduğunu belirlemek amacıyla sorular sorulmuştur. Buna göre yanıt verenlerin büyük bir bölümü önemlilik seviyesinin en yoğun olarak **denetimin planlanması ve denetimin yürütülmesi** aşamasında kullanıldığı belirtmişlerdir.

4- Denetimin planlanma aşamasında yanlışlıkların büyüklüğü konusunda öncelikli olarak kullanılan yargılar ve değerlendirmeler.

Araştırma kapsamında öncelikli olarak **önemli yanlışlık riskinin tanımlanması ve değerlendirilmesi** olarak belirlenmiştir. İkinci sırada ise **denetim prosedürlerinin yapısı ve kapsamı** yer almaktadır.

5- Önemlilik seviyesi belirlenirken finansal tablo düzeyinde daha sık kullanılan yöntemin tespiti.

Önemlilik seviyesi belirleme aşamasında kullanılan yöntemlerin neler olduğu çalışmanın üçüncü bölümün ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Denetçilerin bu yöntemlerden uygulamada ne düzeyde yararlandıklarını ortaya koymak amacıyla bazı tespitler yapılmıştır.

Araştırma sonucunda denetçilerin en sık başvurdukları yöntemin **tek finansal değişken** yöntem olduğu görülmektedir. Denetçilerin ikinci sırada ise tercih ettikleri yöntem olarak **birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişken yöntem** ile **karışık ya da ortalama yöntemler**dir.

6- Önemlilik seviyesi belirlenirken kullanılan yöntemlerden hangisinin daha avantajlı olduğunun belirlenmesi.

Araştırma kapsamında denetim firmalarının kullanımlarına baktığımızda daha fazla avantajlı olarak **birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişken yöntemi** seçtikleri görülmektedir. Bir önceki sorudan hatırlayacağımız üzere denetçilerin en sık tercih ettikleri yöntem **tek finansal değişken yöntem** olduğu halde en avantajlı yöntem olarak **birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan yöntem** seçilmiştir. Bunun sebebi ise farklı ölçekteki işletmelere farklı önemlilik düzeylerinin uygulanabilirliği olduğu görülmektedir. İkinci avantajlı yöntemin ise **tek finansal değişken yöntem** olduğu görülmektedir.

7- Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde kıyaslama ölçütlerinin ne sıklıkla kullanıldığının tespiti.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde kullanılan kıyaslama ölçütlerinin ne sıklıkta kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeye yönelik soruya ilişkin dağılımlar aşağıda yer almıştır.

Genel olarak ölçütlerin kullanımına bakıldığında sektörlerin özelliğine göre **Brüt satış kâr %0,5-%1** oranının tercih edildiği görülmektedir. İkinci tercih olarak ise **Vergiden önceki net kâr %5-%10**, ve **Toplam aktif %0,5-%1** oranlarının dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Bulduğumuz sonuçları değerlendirirken öncelikle denetlenen firmanın hangi sektörde faaliyet gösterdiği, denetlenen kuruluşların ortalama cirosu, yönetimin amacı ve

denetlenen müşteri ile ilişkisi ve denetçinin uzmanlaşmış yıl sayısı gibi faktörler göz önünde bulundurulmalıdır (Popa ve diğerleri,2013, s:47).

Araştırmamız kapsamında, uygulamalarda denetlenen işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği önemlilik seviyesini belirlemek için seçilen ölçütler içinde oldukça önem taşımaktadır. Hemen hemen çoğu sektör önemlilik ölçütlerinden Brüt satış kâr % 10'u kullandığını belirtmişlerdir. Gıda ve İnşaat sektörü önemlilik ölçütlerinin belirlenmesinde toplam aktiflerin % 10 'u önemli ölçek olarak ele alırken, Ticaret ve Hizmet sektöründe ise Ciro'nun % 10 ayrıca Vergi öncesi kazanç ve verginin % 10 önemli ölçek olarak ele alındığı görülmektedir.

8- Hesap düzeyinde önemlilik seviyesinin belirlenmesi sırasında hangi yaklaşımlara başvurulduğunun tespiti

Araştırma kapsamında sonuçlar değerlendirilirken bazı denetim şirketlerinin en çok başvurdukları yaklaşımın oransal yaklaşım olduğu görülmektedir. Denetçilerin çok az başvurdukları yaklaşımlar ise formül yaklaşım, düzeltme kayıtlarını değerlendirme ve yargısal yaklaşımdır.

9- Önemlilik tutarının bulunabilmesi ve uygulanabilirliği bakımından hangi faktörlerin etkin olduğunun belirlenmesi.

Araştırma kapsamında belirlenen bazı faktörlerin önemlilik tutarının bulunabilmesi ve uygulanabilirliği üzerinde ne derece etkili olduğunu belirleyebilmek amacıyla sorulan soruya ilişkin olarak denetim şirketleri verdikleri yanıtlarda **işletmenin büyüklüğü** faktörünü en etkili faktör olarak belirtmişlerdir. İkinci olarak **önceki denetimlere ilişkin bilgilere ulaşma** faktörü cevabı verilmiştir. Bu sonuçlar göstermektedir ki yapılan denetimler sırasında önceki denetimlere ait yeterli bilgilere ulaşılması önemlilik tutarının kullanılabilmesi ve uygulanabilirliği açısından çok önemlidir.

İşletmenin bulunduğu sektörle ilgili bilgilere ulaşma ve ortaklık yapısı, halka açık olup olmadığı faktörleri ise denetçiler tarafından üçüncü sırada etkili olarak bulunmuştur.

10- Performans önemliliği belirlenirken denetçinin mesleki yargısını etkileyecek hususların önemi.

Performans önemliliği belirlenirken denetçinin mesleki yargısını etkileyen hususları değerlendirmeye yönelik soruya ilişkin yanıtlara baktığımızda işletmenin çok iyi anlaşılması ve önceki dönemlere ilişkin denetim tecrübeleri en önemli hususlar olarak belirtmişlerdir. Bu yanıtlar göstermektedir ki yapılan denetimler sırasında önceki denetimlere ait yeterli bilgilere ulaşılması performans önemliliği belirlenirken uygulanabilirliği ve planlaması için çok önemlidir.

Daha sonra tercih edilen diğer husus ise önceki denetimlerden tanımlanmış yanlışlıkların niteliği ve kapsamı unsurudur. Denetçinin cari döneme ilişkin beklentileri ve risk değerlendirme hususları az sayıda tercih edilmektedir.

11- Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesinde etkili olan faktörler.

Kıyaslama noktasında hangi faktörün daha uygun olduğunu belirlemek amacıyla denetçiler tarafından sorulan soruya ilişkin yanıtların ne kadar etkili olduklarına göre sıralarsak ilk olarak finansal tablo unsurları belirtilmiştir. İkinci sıradaki en etkili faktör ise finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemlerin olup olmadığı faktörü görülmektedir. İşletmenin yapısı faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam faktörü ise üçüncü sırada etkili faktör olarak belirlenmiştir. Bu sonuçlara baktığımızda denetim standartlarında da vurgulanan bu kıyaslama faktörlerin öneminin araştırmamıza katılanlar tarafından da anlaşıldığını göstermektedir. Diğer faktörler ise sahiplik yapısı ve nasıl finanse edildiğidir. Başlangıç kıyaslama ölçütünün oynaklığı hiç tercih edilmeyen bir faktördür.

12 -Önemlilik seviyesinin ölçülmesi sırasında daha çok hangi dönem/dönemlere ait verilerin kullanıldığının belirlenmesi.

Denetçilerin çoğunluğunun verdikleri yanıtlarda cari dönem verilerinin kullanıldığını belirtirken diğer bir kısım denetçiler ise geçmiş döneme ait verileri

kullandığını belirtmişlerdir. Gelecek döneme ait tahminler ise denetçilerin hiç kullanmadıkları seçenek olarak tercih edilmiştir.

13 -Önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve kullanılması için gerekli olan işletme dışı verilerin (endüstri ortalamaları, enflasyon oranları gibi) hangi kaynaklardan elde edildiğinin tespiti.

Araştırma dahilinde denetçilere önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve kullanılması sırasında yararlanılan veriler ve elde edilmesine ilişkin bazı sorular yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen yanıtlarda uygulama sırasında dış veri ihtiyacı olduğu zaman birden fazla seçeneğin tercih edileceği belirtilmiştir. Yararlanılan kaynaklardan ilk sırada KGK yer almaktadır. Daha sonra BİST ve SPK denetçilerin en fazla yaralandıkları dış veri kaynakları olarak görülmektedir. En az yararlanılan dış veri kaynağı ise ticaret odalarıdır.

14- Önemlilik seviyesinin belirlenmesine yönelik prosedürleri kullanırken karşılaşılabilecek bir takım zorlukların önem derecesine göre sıralanması.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesine yönelik prosedürlerin uygulanmasında karşılaşılan zorluklar olarak belirlenen faktörlere verilen yanıtlar önem derecesine göre sıralanmıştır. Buradan hareketle denetçiler en önemli zorluğun **karmaşıklık** olduğunu belirtmişlerdir. Verilen yanıtlara baktığımızda ikinci olarak ise **veri elde etme zorluğu** görülmektedir. Daha sonra ise sırasıyla **eğitim eksikliği** ve **kalifiye eleman eksikliği** faktörlerinin üç ve dördüncü derecede önemli zorluklar olarak yer aldığı görülmektedir.

Bulunan bu sonuçlar denetçilerin önemlilik seviyesi belirlenmesine yönelik prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan zorlukların önem dereceleri hakkındaki düşünceleri açısından uyumlu olmadıklarını göstermektedir.

15- Önemlilik seviyesinin belirlenmesi sırasında finansal olmayan verilerden faydalanma durumunun tespiti.

Finansal olmayan verilerin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin soruya yanıt veren denetçilerin çoğunluğu önemlilik seviyesinin belirlenmesi sırasında finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerden de faydalandıklarını belirtmişlerdir. Denetçilerin bir kısmı ise finansal verilerden yararlanmadığını ifade etmiştir. Bu bağlamda daha önceki sorularda yer alan finansal olmayan verilerin önemine ilişkin değerlendirmelerle karşılaştırıldığında biraz düşük kabul edilebilir. Çünkü denetçiler finansal olmayan verilere ulaşılabilirliği ve finansal olmayan veriler ile finansal veriler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesini oldukça önemli bulmalarına rağmen neredeyse denetçilerin büyük çoğunluğu finansal olmayan verilerden yararlanmadığını belirtmesi biraz düşündürücüdür.

Yukarıda sorunun devamı niteliğinde olan “finansal olmayan verilerden yararlanıyorsanız bunların neler olduğunu belirtiniz” açık uçlu sorusuna yanıt veren firmaların yararlandıklarını belirttikleri finansal olmayan veriler ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Artı değer yaratan etmenler, ön görüşme, mali işler departman etkinliği ve iç kontrol sisteminin yeterli olup olmaması gibi etmenler belirtilmiştir.

16- Uygulamada düzeltme farkı eşiği olarak genel önemlilik düzeyinin tespiti yapıp yapılmadığının değerlendirilmesi.

Araştırma kapsamında denetçiler tarafından kullanılan düzeltme farkı eşiğinin uygulaması oldukça fazladır. Buradan çıkardığımız sonuç finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bir eşik olmasıdır. Sektörel bazda risk durumuna göre önemlilik dikkate alınır. Genellikle önemlilik seviyesinin %3 ve %5 olan tutarı düzeltme eşiği olarak kullanıldığı gözlemlenmiştir. İşletmenin konu ile ilgili kullanıcılarının ihtiyaçlarını anlamak ve kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek olan düzeyinin dikkate alınması gerekmektedir.

BÖLÜM V. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin etkisiyle ekonomik hayatta meydana gelen hızlı değişim ve gelişim dünyanın ortak bir pazara dönüşmesine neden olmaktadır. Buna paralel olarak işletmeler bu ortak pazardan pay almak istemekte ve dışarıya açılma eğilimi göstererek yabancı sermayenin ülkelere girişini hızlandırmaktadır. Ekonomik hayatta meydana gelen bu değişimin sürekliliğinin artması ve giderek hız kazanması işletmelerle ilgili doğru ve güvenilir bilginin sağlanması bağımsız denetimin önemini arttırmıştır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılmaya başlanması ve denetimin zorunlu hale gelmesiyle, denetim şirketlerinin de daha etkin bir çalışma sürdürmeleri gerekliliği doğmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sırasında önemlilik seviyesinin belirlemesindeki hesaplamalar, yaygın olarak kullanılmaya başlanmış ve işletmelerin finansal tablolarının verilerinin değerlemesinde ve denetim riskinin ölçümünde büyük rol oynamaktadır. Önemlilik seviyesinin işletmeler bakımından önemi göz önüne alındığında denetim çalışmalarında kullanılması denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları içinde önemli düzenlemelerden biri olan önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin düzenleme, BDS 320 Bağımsız Denetim Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik standardı ile yapılmıştır. Bu standartta, denetim süreci aşamalarında önemlilik seviyesinin belirlemesinin kullanımı ve önemlilik seviyesi hesaplamalarının uygulanması için gerekli olan hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde önceki bölümlerde teorik olarak ele alınan konuları, ülkemizde bağımsız denetimle yetkili şirketlerin uygulamaları ve algılamaları açısından değerlendirmek amacıyla özellikle dört büyük denetim şirketleri üzerinde bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmaya katılan denetim firmalarının tamamı denetim faaliyetlerinde risk değerlendirme aşamalarında önemlilik seviyesinin belirlemektedirler. Denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesini kullanmalarının en önemli nedenlerinin; denetim

standartlarının zorunlu kılması, denetim etkinliğini arttırmak, risk değerleme aracı olarak kullanılması ve detay testlerinin kapsamını daraltmak amaçlı olduğu söylenilebilir. Önemlilik seviye belirlemede en yoğun kullanılan denetim aşaması ise denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamasıdır. Denetçiler, denetimin planlama aşamasında yanlışların büyüklüğü konusunda önemli yanlışlık riskinin tanımlanması ve değerlendirilmesi olduğunu düşünmektedirler. Araştırmaya katılan denetçilerin hesap düzeyinde önemlilik seviyesi belirlerken uygulanmasında en sık başvurduğu yöntem tek finansal değişken yöntemdir. Yoğun olarak yararlanılan diğer yöntemler ise; birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişken yöntem ile karışık ya da ortalama yöntemlerdir.

Araştırmaya katılan denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesinde en çok kullanılan kıyaslama ölçütünün sektörün özelliğine göre belirlendiği brüt satış kâr %0,5-%1 ya da aktif büyüklüğünün %10 olduğunu belirtmişlerdir. Denetçiler tarafından seçilen önemlilik düzeyi işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiğine ve müşteri ile olan ilişkisine bağlıdır. Önemlilik düzeyi özellikleri ve faaliyet konuları ile ilgili belirli bir sektörün risklerinin denetim bilgisine bağlı olarak farklılık gösteriyorsa, önemlilik değerleri de faaliyet sektörüne göre değişecektir. Bir kriter olarak hemen hemen bütün sektörleri kullanarak, yapılan tahminlerde denetçiler daha düşük bir önemliliği belirlerken gıda, ticaret ve hizmetler için daha yüksek bir önemlilik kullanmak eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Araştırma sonuçlarına göre denetçiler, önemlilik tutarının bulunabilmesi ve uygulanabilirliğini etkileyen en önemli faktörün uygulanması sırasında işletme büyüklüğü olduğunu belirtilebilir. Önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler ve işletmenin ve bulunduğu sektörün yapısına ilişkin bilgilere ulaşma faktörleri de öncelikli olarak önem verilen diğer faktörlerdir. Performans önemliliği belirlenirken denetçinin mesleki yargısını etkileyebilecek en önemli hususun işletmenin çok iyi anlaşılması ve önceki dönemlere ilişkin denetim tecrübelerinin dikkate alınması gerektiğini düşünülmektedir.

Önemlilik seviye belirlemede uygun kıyaslama noktası seçerken en önemli faktörün finansal tablo unsurları olduğu düşünülmektedir. Denetçilerin öncelikli olarak

önemli bulduğu diğer amaçlar ise, finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemlerin olup olmadığı ve işletmenin yapısı faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortamlardır. Denetçilerin en çok kullandığı veriler ise cari dönem ile geçmiş dönemlere ait verilerdir.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesine yönelik prosedürlerin uygulanması sırasında karşılaşılan veri elde etme, prosedürleri uygulayacak kalifiye eleman eksikliği, eğitim eksikliği ve karmaşıklık gibi zorluklar arasında en önemli zorluğun karmaşıklık olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmanın genel sonucu olarak büyük denetim şirketlerinin organizasyon yapılarını tamamladıkları mesleki ehliyete sahip yeterli sayıda denetçi çalıştırdıkları denetim süreçlerini denetim standartlarında öngörüldüğü gibi yaptıkları ve bu bağlamda BDS 320'nin gereklerini yerine getirdikleri görülmektedir. Önemlilik seviyesinin tespiti ile ilgili çalışmaların çalışma kağıtlarında yer aldığı riskin belirlenmesinde ve denetimin örnekleme sayısının belirlenmesinde kullanıldığı görülmüştür.

Önemlilik hesaplama aşamasında işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre kıyaslama ölçütleri farklılaşmaktadır.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetim şirketinin müşteri ile olan önceki denetim faaliyetlerinden elde ettikleri deneyimler ve denetçinin mesleki tecrübesine göre belirlendiği görülmektedir.

Önemlilik düzeyi hesaplanmasında müşterinin finansal tablo kullanırken elde etmeyi amaçladığı finansal tablo bilgisini göz önünde bulundurarak denetçinin mesleki yargısına göre belirlenmektedir. Örneğin ; Finansal tablo kullanıcısı şirketin dönem kârı ile daha çok ilgili ise önemlilik hesaplamalarında bunu göz önünde bulundurmalıdır.

Yurtdışı denetim deneyimleri olup Türkiye'de faaliyet gösteren dört büyük denetim şirketinin uygulamalarının diğer yerel denetim şirketlerine rehber olacağı ve bu şirketlerinde zaman içinde denetim süreçlerinde kaliteli denetim yapılması hususunda deneyim kazanacakları beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Literatür taraması sonucunda yararlanılabileceği düşünülen kaynaklar aşağıda verilmiştir.

KİTAPLAR ve MAKALELER

- AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat. 2007. *Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitapevi, 11.Baskı
- AKGÜL, Ataman Başak. 2000. *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1. Baskı
- ALTINTAŞ, Nergis. 2011. *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri*. İstanbul :Türkmen Kitabevi. 1. Baskı
- Annales Universitatis Apulensis Seri Oeconomica 2010, sf:12/1
- ARENS, Alvin A. and ELDER, Randal J. and BEASLEY, Mark S. 2000. *“Auditing and Assurance Services An Integrated Approach”*. USA: Prentice Hall, 8th Edition.
- BOZKURT, Nejat. 1998.*Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1. Baskı
- CÖMERT, Nuran ve SELİMOĞLU K. Seval ve UZAY, Şaban ve UYAR, Süleyman. 2013. *Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi. Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı
- ÇATALOLUK, Cuma. 2008, *“Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 20, s. 213-228
- ERDOĞAN, Melih. 2005. *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı
- ERDOĞAN, Melih. 2006. *Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Finansal ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı.
- GUY Dan M. And CARMICHAEL Douglas R. 2001. *Practitioner’s Guide to GAAS 2001*. USA: John Wiley & Sons
- GÜREDİN, Ersin. 2007. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayın, 11. Baskı.
- Handbook of International Auditing, *Assurance and Ethics Pronouncements*, 2007
- HAYES, Rick ve DASSEN, Roger ve SCHILDER, Arnold ve WALLAGE, Philip. 2005. *Principles of Auditing: An Introduction to International Standarts on Auditing*. USA: Prentice Hall, 2nd Edition
- KAVAL, Hasan. 2005. *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2. Baskı.

- KEPEKÇİ, Celal. 2000. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1. Baskı
- KROSTAD, Jack and ETTENSON, Richard and SHANTEU, James. 1984. "Context and Experience In Auditor's Materiality Judgments". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**.4(Fall): p. (54–74)
- KOÇBERBER, Seyit. 2008. **Dünya da ve Türkiyede Denetim Etiği**. Ocak- Mart, S. 68
- Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı** 2013,(çev.),Yıldız Öztürk, ve diğerleri. Ankara:Türmob Yayınları:457
- LEVITT, Arthur. 1998. **The Numbers Game, Remarks by Securities and Exchange Commission**. New York: New York University Center for Law and Business.
- MOELLER, Robert. 2005. **Brink's Modern Internal Auditing A Common Body of Knowledge**. USA: John Wiley&Sons,Inc. 6th Edition.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet; SELİMOĞLU, Seval Kardeş; KURT, Ganite; UZAY, Şaban; ALAGÖZ, Ali ve YANIK, Serap. 2009. **Muhasebe Denetimi**. Ankara:Gazi Kitabevi, 4. Baskı.
- POPA, I. Emil and SPAN, Georgeta and DUMITRU, Madalina and DUMITRU, V. Florentin and FILIP, C. Loana. 2013 "Empirical Study on The Implications of Qualitative Factors In Making Decisions Related to The Materiality Level: The Case of Romania". **Ekonomika Istrazivanja- Economic Reserach**. Volume 26(4), p.43-58
- ŞİRİN, Mehmet.2006 **Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi**, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran , Sayı: 61
- TÜM, Kayahan. 2010. **Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi**. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Türkiye Denetim Standartları**. 2014. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara
- ULUSOY, Yasin. 2007. **Halka Acık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı

İTERNET KAYNAKLARI

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf)

[BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf))

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (www.kgk.gov.tr)

Beykent Üniversitesi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Eğitim

Notları (<https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>)

Ekonomiska Istraživanja-Economic Reserach. 2013. Edt. Marinko L. Kare

Croatia: Juraj Dobrila University of Pula, Department for Economics and Tourism “Dr. Mijo Mirković”. Volume 26(4) (<http://theerjournal.com>)

KENGER, Erdal. 2009. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**

(http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm)

KİRACI, Murat. **Ders Notları**

(<http://www.google.com.tr/sindirgi.balikesir.edu.tr/dersnotu/DenetimPlanlamasi.ppt>)

SAS No.107 AU Seciton 312, “**Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**”.

(www.aicpa.org.)

SAYAR, Zafer. 2004. **Ekonomik Kalkınmada Bağımsız Denetimin Rolü**. I. Uluslararası

Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu “Ekonomik Kalkınma İçin Muhasebe Denetim Mesleği” Panel Bildirisi. Yayın No:146 (www.archive.ismmmo.org.tr) (E.T. 25.09.2015)

Sayıştay Dergisi Resmi İnternet Sitesi (<http://dergi.sayistay.gov.tr/>)

Sermaye Piyasası Kurulu Resmi İnternet Sitesi (www.spk.gov.tr)

TAŞ, Oktay, İNALTONG. 2015 (<http://www.dt-audit.com/>)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>)

[www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/17/1/arastirmax-fi-nansal-](http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/17/1/arastirmax-fi-nansal-tablolarin-bagimsiz-denetiminde-onemlilik-faktoru-degerlemesi.pdf)
[tablolarin-bagimsiz-denetiminde-onemlilik-faktoru-degerlemesi.pdf](http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/17/1/arastirmax-fi-nansal-tablolarin-bagimsiz-denetiminde-onemlilik-faktoru-degerlemesi.pdf)

<http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf>

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>

<http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/%20Denetimde%20Risk%9Ferlendirme.pdf>

http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence