

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DENETİM SÜRECİNDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ
KANIT SAYILARI ÜZERİNE ETKİLERİ**

Sevil YILDIRIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Barış SİPAHİ

İSTANBUL, Nisan 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DENETİM SÜRECİNDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ
KANIT SAYILARI ÜZERİNE ETKİLERİ**

Sevil YILDIRIM

(Enstitü No: 142008180)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Barış SİPAHİ

İSTANBUL, Nisan 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DENETİM SÜRECİNDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ
KANIT SAYILARI ÜZERİNE ETKİLERİ**

Sevil YILDIRIM

(Enstitü No: 142008180)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Barış SİPAHİ _____
(Marmara Üniversitesi)**

**Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____
(Okan Üniversitesi)**

**Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____
(Okan Üniversitesi)**

İSTANBUL, Nisan 2017

ÖNSÖZ

Hızla artan teknolojik, ekonomik ve sosyal alandaki gelişmeler, ülkemizi ve şirketleri de etkilemektedir. Bu gelişmeler ile birlikte ulusal sınırlar kalkmış, ticaret global düzeyde yapılmaya başlamıştır. Ülkeler ve şirketler arasındaki rekabet hızla artmış, karar alıcıların doğru ve güvenilir finansal bilgiye ulaşma ihtiyacı çok büyük önem kazanmıştır.

Çalışmalarım boyunca bana ışık tutan, yönlendiren, bilgi ve birikimini eksik etmeyen kıymetli tecrübelerinden faydalandığım danışman hocam Prof. Dr. Barış SİPAHİ'ye ve çok değerli aileme özellikle kardeşim Nevin YILDIRIM'a sonsuz teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım.

Sevil YILDIRIM
İstanbul, 2017

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR	ix
ŞEKİL LİSTESİ	xi
TABLO LİSTESİ	xii
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TEMEL NİTELİKLERİ	2
2.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TEMEL NİTELİKLERİ	2
2.1.1. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Temel Nitelikleri	2
2.2. DENETÇİNİN TANIMI VE TÜRLERİ	3
2.2.1. Denetçinin Tanımı	3
2.2.2. Denetçinin Türleri.....	3
2.2.2.1. Bağımsız Denetçi	3
2.2.2.2. İç Denetçi	4
2.2.2.3. Kamu Denetçisi.....	4
2.3. DENETİM TÜRLERİ	4
2.3.1. Finansal Tabloların Denetimi	4
2.3.2. Uygunluk Denetimi.....	5
2.3.3. Faaliyet Denetimi.....	6
2.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	7
2.4.1. Genel Standartlar	7
2.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik.....	7
2.4.1.2. Bağımsızlık	8

2.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen	8
2.4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	9
2.4.2.1. Planlama ve Gözetim	9
2.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi.....	9
2.4.2.3. Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama	10
2.4.2.3.1. Kanıtın Tanımı	10
2.4.2.3.2. Denetimde Kanıt Sayısını Etkileyen Unsurlar	11
2.4.2.3.2.1. Önemlilik	11
2.4.2.3.2.2. Risk	11
2.4.2.3.2.3. Nitelik	12
2.4.2.3.2.4. Ekonomik Etkenler	12
2.4.2.3.3. Denetimde Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	13
2.4.2.3.3.1. Kanıtın İlgili Olması	13
2.4.2.3.3.2. Kanıtın Kaynağı	14
2.4.2.3.3.3. Kanıtı Elde Etme Zamanı	14
2.4.2.3.3.4. Kanıtın Nesnelliği.....	15
2.4.2.3.4. Kanıt Toplamada Kullanılan Teknikler	15
2.4.2.3.4.1. Fiziki İnceleme	15
2.4.2.3.4.2. Doğrulama	16
2.4.2.3.4.3. Belgelerin İncelenmesi	22
2.4.2.3.4.4. Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi.....	22
2.4.2.3.4.5. Yeniden Hesaplama	23
2.4.2.3.4.6. Gözlem.....	23
2.4.2.3.4.7. Derinlemesine Araştırma	23
2.4.2.3.4.8. Soruşturma	24
2.4.2.3.4.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma.....	25
2.4.2.3.4.10. Analitik İnceleme.....	25
2.4.3. Raporlama Standartları	27
2.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum	27
2.4.3.2. Tutarlılık	27
2.4.3.3. Tam Açıklama.....	27
2.4.3.4. Görüş Bildirme	28

BÖLÜM 3. DENETİM SÜRECİ, ÖNEMLİLİK KAVRAMI, AŞAMALARI VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ KANIT SAYISI ÜZERİNE ETKİLERİ	29
3.1. DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI	29
3.1.1. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması	31
3.1.1.1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi	31
3.1.1.2. Müşteri İşletmenin Tanınması	31
3.1.1.3. Önceki Denetçiyle Görüşme	32
3.1.1.4. Denetim Anlaşmasının Yapılması	33
3.1.2. Denetimin Planlanması	33
3.1.2.1. Müşteri İşletme ve Faaliyet Hakkında Bilgi Edinme	34
3.1.2.1.1. İşletmenin Ekonomik Durumu ve Sektörün Durumu Hakkında Bilgi Toplanması	35
3.1.2.1.2. İşletmenin Örgüt Yapısı ve Finansal Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması	35
3.1.2.1.3. Personel Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması	36
3.1.2.2. Analitik İncelemenin Uygulanması	36
3.1.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	38
3.1.2.4. Denetimde Risk Modelinin Oluşturulması	38
3.1.2.4.1. Risk Kavramı	38
3.1.2.4.2. Risk Türleri	40
3.1.2.4.2.1. Doğal Risk	40
3.1.2.4.2.2. Kontrol Riski	42
3.1.2.4.2.3. Tespit Edememe Riski	43
3.1.2.4.3. Denetim Risk Modeli	44
3.1.2.4.4. Risk Unsurları ile Önemlilik Düzeyi ve Toplanacak Kanıt Sayısının Karşılaştırılması	48
3.1.2.5. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi	50
3.1.2.5.1. İç Kontrol Kavramı	50
3.1.2.5.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları	50
3.1.2.5.2.1. Kontrol Ortamı	50
3.1.2.5.2.2. Risk Değerleme	51

3.1.2.5.2.3. Kontrol Faaliyetleri	52
3.1.2.5.2.4. Bilgi ve İletişim	53
3.1.2.5.2.5. İzleme (Gözetim)	53
3.1.2.6. Denetim Programının Düzenlenmesi.....	54
3.1.2.6.1. Muhasebe İşlemlerini Test Etme Programı	54
3.1.2.6.2. Analitik İnceleme Prosedürlerini Test Etme Programı.....	55
3.1.2.6.3. Hesap Bakiyelerinin Test Edilmesi Denetim Programı	57
3.1.3. Denetimin Programının Yürütülmesi.....	58
3.1.3.1. Denetim Süresinin ve Zaman Planlamasının Oluşturulması	59
3.1.3.2. Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi	62
3.1.3.3. Denetim Ekibinin Oluşturulması ve Koordinasyonu.....	62
3.1.4. Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması.....	63
3.1.4.1. Denetim Çalışmalarının Tamamlanma Aşaması	63
3.1.4.1.1. Gelecekteki Olası Belirsizliklerin Tespit Edilmesi.....	64
3.1.4.1.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Araştırılması	64
3.1.4.1.3. Tamamlayıcı Kanıtların Toplanması	65
3.1.4.1.3.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması.....	65
3.1.4.1.3.2. İşletmenin Sürekliliği Değerlendirilmesi.....	66
3.1.4.1.3.3. İşletmeden Beyan Mektubu Alınması.....	66
3.1.4.1.3.4. İşletmeyle İlgili Tarafların İlişkilerinin Gözden Geçirilmesi	66
3.1.4.1.4. Sonuçların Değerlendirilmesi	67
3.1.4.1.4.1. Kanıtların Yeterliliğini Değerleme	67
3.1.4.1.4.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Değerlenmesinin Yapılması.....	68
3.1.4.1.4.3. Hataların Düzeltmesini İsteme	68
3.1.4.1.4.4. Çalışma Kağıtlarını Gözden Geçirme.....	68
3.1.4.2. Bulguların Raporlanması	69
3.2. ÖNEMLİLİK KAVRAMI, AŞAMALARI VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ KANIT SAYISI ÜZERİNE ETKİLERİ.....	72
3.2.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Kullanılması	72
3.2.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Tespit Edilmesi	74
3.2.2.1. Belirlenen Önemlilik Türleri	76

3.2.2.1.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemlilik (Genel Önemlilik).....	76
3.2.2.1.2. Performans Önemliliği.....	77
3.2.2.1.3. Özel Önemlilik.....	78
3.2.3. Genel Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilmesi için Kullanılabilecek Yöntemler ...	78
3.2.3.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi.....	78
3.2.3.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi	81
3.2.3.3. Karışık veya Ortalama Yöntem	82
3.2.3.4. Formül Yöntemi.....	83
3.2.3.5. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi	83
3.2.3.5.1. Yargısal Yaklaşım.....	85
3.2.3.5.2. Rasyo (Oran) Yaklaşımı	85
3.2.3.5.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme.....	85
3.2.3.5.4. Formül Yaklaşımı	85
3.2.4. Önemliliğin Planlanması ve Aşamaları	87
3.2.4.1. Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Oluşturulması.....	89
3.2.4.2. Önemlilik Düzeyinin Her Hesap Kalemine Dağılımı.....	90
3.2.4.3. Her Hesap Kaleminde Tespit Edilen Toplam Hata Payının Hesaplanması.....	91
3.2.4.4. Birleştirilmiş Hatanın Tahmin Edilmesi	91
3.2.4.5. Birleştirilmiş Hata ile Önemlilik Düzeyinin Karşılaştırılması	92
3.2.5. Önemlilik Planlanmasının Kanıt Sayısı Üzerine Etkileri ve Bir Uygulama.....	92
Uygulama.....	95
BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	99
KAYNAKLAR.....	101
ÖZGEÇMİŞ.....	106

ÖZET

DENETİM SÜRECİNDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ KANIT SAYILARI ÜZERİNE ETKİLERİ

Bağımsız denetim standartlarına göre denetim sürecinde denetçinin toplayacağı kanıtların, denetçi görüşünü oluştururken önemlilik planlamasını dikkate alması gerekmektedir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde ve planlanmasında denetçi sayısal ve niteliksel birçok unsuru göz önünde bulundurmak zorundadır. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi için standart bulunmadığından denetçi, önemlilik seviyesini mesleki bilgi ve tecrübesini kullanarak belirlemesi gerekir. Denetçi, başlangıçta önemlilik düzeyi belirler ve önemlilik seviyesini başlangıç tutarı ile karşılaştırır. Belirlenen önemlilik seviyesi denetçinin ne kadar kanıt toplaması gerektiğini tespit eder.

Günümüzde halka açık ve/veya açık olmayan şirketlerde yaşanan hile ve yolsuzluklar sonucunda mali tabloların gerçek durumunu yansıtmamasından dolayı büyük kayıplar yaşanmıştır. Bu durum önemlilik unsurunun dikkate alınması ve düzenlenen mali tabloların daha şeffaf ve güven vermesi gerektiği önemini ortaya koymuştur.

Bu çalışmada önemlilik planlamasının denetim sürecinde toplanacak kanıtlar üzerine etkileri incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim Süreci, Önemlilik, Önemlilik Seviyesi

ABSTRACT

EFFECTS ON IMPORTANT PLANNING EVIDENCE NUMBER DURING AUDITING

According to the independent auditing standards, the evidence to be collected by the auditor in the audit process must take into account materiality planning when forming the auditor's opinion.

In determining and planning the level of materiality, the auditor must consider many factors, both quantitative and qualitative. Since there is no standard for determining the level of materiality, the auditor should determine the level of materiality using his professional knowledge and experience. The auditor initially determines the materiality amount and compares the materiality level with the initial amount. The specified level of significance determines how much evidence the auditor needs to collect.

As a result of fraud and corruption in public and / or non-public companies, major losses have been experienced because of the fact that the financial statements do not reflect the true situation. This situation emphasized the importance of taking into consideration the materiality factor and the importance that the prepared financial statements should be more transparent and confident.

In this study, the effects of materiality planning on the evidence to be collected in the audit process are examined.

Key Words: Audit Process, Significance, Significance Level

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
AİP	: Analitik İnceleme Prosedürü
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
İK	: İç Kontrol
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SAS	: Statement on Auditing (Denetim Standartları)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
- UDS** : Uluslararası Denetim Standartları
- YMM** : Yeminli Mali Müşavir



ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1. Denetim Akış Süreci	30
Şekil 3.2. Denetim Risk Modeli (Süzgeci)	46
Şekil 3.3. Stoklarla İlgili Denetim Programından Bir Kesit.....	59
Şekil 3.4. Denetim Çalışmaları Zamanlama Çizelgesi	61
Şekil 3.5. Önemlilik Düzeyi ve Kanıt İlişkisi.....	94

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1. Finansal Tabloların Denetimi	5
Tablo 2.2. Uygunluk Denetimi.....	6
Tablo 2.3. Faaliyet Denetimi.....	7
Tablo 2.4. Olumlu Doğrulama Örneği	18
Tablo 2.5. Olumsuz Doğrulama Örneği	19
Tablo 2.6. Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği.....	20
Tablo 2.7. Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları	21
Tablo 2.8. Soruşturma Tekniği Kullanım Prosedürü	24
Tablo 3.1. Risk Düzeyi ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki	49
Tablo 3.2. Analitik İncelemenin Amaçları ve Yöntemleri.....	56
Tablo 3.3. Genel Önemlilik Düzeyi	77
Tablo 3.4. Önemlilik Düzeyinin Tespit Kullanılacak Yüzdeler	79
Tablo 3.5. YYZ LTD. ŞTİ. Bilançosu	79
Tablo 3.6. Tek Finansal Değişken Yöntemi.....	80
Tablo 3.7. Çoklu Değişken ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntem	82
Tablo 3.8. Ortalama Yöntem.....	82
Tablo 3.9. Önemlilik Planlaması Süreci	88

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Günümüzde birçok işletme için bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir. Bu yüzden denetim şirketleri arasında rekabet artmış ve denetim kalitesinde büyük önem kazanmıştır. İşletmeler hakkında elde edilen bilgilerin, doğru, tutarlı, açık, şeffaf, güvenilir ve objektif olması tasarruf sahiplerinin yatırım yapacakları işletme hakkındaki önceliklerin başında gelir. İşletmelerin paylaştıkları mali tabloların doğruluğunu, dürüstlüğünü ve güvenilirliğini inceleyip değerlendirecek uzman denetçilere ihtiyaç bulunmaktadır.

Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal tabloların kalitesi ve güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. Bundan dolayı, denetimin etkinliği ve denetim standartlarının geliştirilmesini ön plana çıkarmaktadır.

Denetçiden beklenen finansal tablolara makul güvence vermesi, makyajlanmış finansal tablolardaki hata ve hileleri tespit ederek görüş oluşturmaktır. Denetçi hesap kalemlerinin ve işlem sınıflarının önemli veya önemsiz olduğunu belirlemek durumundadır. Bu belirleme ise önemlilik seviyesi ile ortaya konulmaktadır. Denetçiler, önemlilik düzeylerini mesleki tecrübelerini kullanarak belirlemektedirler. Çalışmada sırasıyla şu konular ele alınacaktır.

Çalışmanın İkinci bölümünde, muhasebe denetimi, denetim kavramı, kanıt toplama teknikleri ve kanıt sayısını etkileyen unsurlar ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde, Denetim süreci, denetim planlaması, önemlilik düzeyi, önemlilik planlamasının aşamaları, önemlilik seviyesinin tespitinde kullanılan yöntemler incelenmiştir. Ayrıca; önemliliğin kanıt sayısı üzerine etkileri bir uygulama ile anlatılmıştır.

Sonuç ve Öneriler bölümünde, Önemliliğin denetim sürecindeki önemi ve toplanacak kanıtlara etkisi ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TEMEL NİTELİKLERİ

2.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TEMEL NİTELİKLERİ

2.1.1. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Temel Nitelikleri

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.¹

Muhasebe denetiminin temel nitelikleri aşağıda sıralanmıştır.²

- ✓ Muhasebe denetiminin konusu olan çalışmalar, bir birim veya dönem için yapılır,
- ✓ Denetlenen bilgilerle, önceden belirlenmiş olan ölçütler karşılaştırılır,
- ✓ Denetlenecek bölüm ile ilgili kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi,
- ✓ Denetim çalışmaları alanında uzman, tarafsız ve deneyimli kişiler tarafından yapılması
- ✓ Denetim çalışmasının sonucunu rapor halinde sunulması,

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak sunulan iddialar ile daha önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini araştırmak için bu iddialar

¹ Mikail Erol, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1.Baskı, Ege Reklam Basım Sanatları San. Tic. Ltd.Şti., 2015, s.3.

² Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s.43-44.

hususunda tarafsızca kanıt toplandığı, değerlendirildiği ve sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlandığı bir süreçtir.³

Denetim, denetçi tarafından belirli bir dönemin denetlenmesi, kanıtların toplanması ve çalışmalarını tamamlaması sonucunda görüşünün rapor şeklinde oluşturulmasıdır.

2.2. DENETÇİNİN TANIMI VE TÜRLERİ

2.2.1. Denetçinin Tanımı

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.⁴

Denetçi, denetim çalışmalarının sonucunda işletmenin mali tabloları hakkında makul güvence veren ve görüşünü denetim raporunda belirten kişidir.

2.2.2. Denetçinin Türleri

2.2.2.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, kendi adlarına serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan, denetlenen işletme ile organik bir bağı bulunmayan, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir.

Bağımsız denetçinin amacı, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş beyan etmektir.⁵

Bağımsız denetçi, finansal tabloları incelenen işletme tarafından ücret karşılığında görevlendirilirler. Fakat, bağımsız denetim, kredi verenler, bankalar ve potansiyel yatırımcılar ve hükümet birimleri için yapılmaktadır.⁶ SMMM ve YMMM unvanı bulunan kişiler bağımsız denetçi görevini yerine getirirler.

³ A.Kadir Tuan, Jale Sağlar, *Denetimde Kalite & Kalite Kontrolü*, Adana: Karahan Kitabevi, 2015, s.18-19.

⁴ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: 14.Baskı, Türkmen Kitabevi, 2014 s.19.

⁵ Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Yayın No: 58/2, 2008, s.13-14.

⁶ Tuan, Sağlar, s.28.

2.2.2.2. İç Denetçi

İç denetçiler, bağlı buldukları işletmelerin bünyesinde denetim faaliyetlerini sürdüren kişilerdir. İç denetçiler işletmenin sürekli çalışanlarıdır ve üst yönetimin talebine göre denetim çalışması yaparlar.⁷

Yönetime karşı iç denetçinin görevleri,⁸

- İşletmede içerisinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerinin ve raporların güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirmek ve değerlemek,

İç denetçi, işletme faaliyetlerinin yönetimin belirlediği şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eder. Değerlemeleri sonucunda da yönetime raporlamada bulunur.

2.2.2.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçisi, çeşitli devlet kurumları içerisinde örgütlenecek, kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izleyen ve denetleyen, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçiler kamu denetçisidir.⁹

Kamu denetçisi, devlet tarafından görevlendirilen, kamu ve özel sektörde devletin belirlemiş olduğu politikaların ve yasaların yerine getirilip getirilmediğini denetler.

2.3. DENETİM TÜRLERİ

2.3.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bir işletmeye ait finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Finansal tablolar denetiminde amaç, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebeleştirme üzerinde etkisi olan yasal mevzuata (örneğin; SPK muhasebe standartları) uygun olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün

⁷ İsmail Aydemir ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1.Baskı, Lisans Yayıncılık, 2011, s.20.

⁸ Erol, s.12.

⁹ Tuan, Sağlar, s.30.

olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtip yansıtmadığını araştırmaktır. Aşağıda mali tabloların denetim unsurları özetlenmiştir.¹⁰

Tablo 2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Amaç	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi
Kapsam	Finansal tablolar ve ekleri
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler

Kaynak: Web_1, E.T.10.02.2016.

Finansal tabloların denetlenmesindeki amaç, işletmenin mali tablolarının yanıltıcı, hatalı, yatırım yapacak kişileri yanlış yönlendirmesini önlemek amacıyla ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesidir.

2.3.2. Uygunluk Denetimi

Bu denetimin amacı, denetlenen işletmenin personeli tarafından yapılan işletmelerde yetkili organlarca konulmuş olan belli usul ve kuralara uyulup uyulmadığını tespit etmektir. İşletme yönetimi, uygunluk denetimi ile en fazla ilgilenen karar birimidir.¹¹

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır.

Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticilerdir. Önerilen yörgelere, politikalara ve her türlü yasa ve bağıtlara uygunluk tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu açıdan uygunluk denetiminde ilgili taraf işletme yönetimidir.¹²

Uygunluk denetiminde, işletme tarafından belirlenen kuralların ve politikaların uygulanıp uygulanmadığının tespit edilerek üst yönetime bildirilmesidir.

Aşağıda uygunluk denetiminin unsurları özetlenmiştir:

¹⁰ Web_1, E.T. 10.02.2016.

¹¹ Aydemir ve Diğerleri, s.17.

¹² Güredin, s.17.

Tablo 2.2. Uygunluk Denetimi

Amaç	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri
Ölçüt	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

Kaynak: Web_1, E.T.10.02.2016.

2.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir işletmenin tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi amacıyla tarafsız olarak kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların üst yönetime iletilmesi sürecidir.¹³

Faaliyet denetiminde ölçüt olarak işletmenin ya da organizasyonun belirlediği hedefler dikkate alınmakta ve bu hedeflere ulaşma sürecinde takip edilen ve yerine getirilen faaliyetlerdir.¹⁴

Karşılaştırma kriteri olarak bütçeler, oranlar, sektör ortalamaları ve verimlilik standartları kullanılabilir.¹⁵

Faaliyet denetiminde, işletmenin bir bölümü değerlendirilmemekte, işletmenin geneli olarak değerlendirilmektedir. Belirlenmiş olan hedeflere ne kadar sürede ulaşılabacağına ve elde edilecek sonucun beklenen sonuç ile karşılaştırılmasını denetlemek amacıyla yapılan denetim türüdür. Faaliyet denetiminin amacı, işletmenin performansını ve verimliliğini ölçmektir.

¹³ M. Yılancı, B. Yıldız, M., Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Güncellenmiş 2.Baskı, Detay Yayıncılık, 2016, s.2.

¹⁴ Tuan, Sağlar, s.24.

¹⁵ Ümit Gücenme, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1. Baskı Aktüel Yayınları, 2004, s.2-3.

Tablo 2.3. Faaliyet Denetimi

Amaç	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler (işletme içi ve dışı) tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri
Ölçüt	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük yönetmelik ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri

Kaynak: Web_1, E.T.10.02.2016.

2.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

2.4.1. Genel Standartlar

Bu gruptaki standartlar, denetçinin kişiliği ve mesleki yeterliliği ile ilgilidir. Denetiminn kaliteli ve güvenilir olabilmesi için denetçinin sahip olamsı gereken nitelikleri vurgulayan standartlardır. Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgilidir.

Bu standartlar şöyledir.¹⁶

- Mesleki Eğitim ve Yeterlilik,
- Bağımsızlık,
- Mesleki Dikkat ve Özen,

2.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Bu standart, denetimi yapan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirlemektedir. Bu süreç temelde iki aşamadan oluşmaktadır: eğitim ve deneyim. Eğitim ve deneyim bu meslekte birbirini tamamlayan unsurlardır.

¹⁶ Aydemir ve Diğerleri, s.45.

Denetçiliğe ilk adım lisans eğitimiyle başlar ve gerekli deneyimin kazanılması için çeşitli sınavlar verilerek eğitim süreci devam eder.¹⁷

Denetçilik mesleğinin yerine getirilebilmesi için denetçinin eğitilmiş ve deneyimli olması dışında kendini geliştirmesi, güncel bilgiye sahip olması gerekmektedir. Güncellenen mevzuat ve yönetmelikleri yakından takip etmelidir.

2.4.1.2. Bağımsızlık

Denetçinin serbest meslek sahibi olarak çalışmasını, tarafsız ve dürüst davranış içinde olmasını öngörür. İşletmeler bilgi kullanıcılarına mali tablolar aracılığıyla, doğru ve güvenilir finansal bilgi sunduklarını doğrulamak üzere denetçinin hizmetini kiralar.

Bu nedenle bağımsız olma, taraflar arasında çıkar birliğinin korunması, denetçinin tarafsız davranmasını ve dolayısıyla sadece mesleğinin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olmasını gerektirir.¹⁸

Denetçi, denetim sırasında ve görüşünü oluşturma sürecinde tarafsızlığı konusunda şüphe uyandıracak tutum ve davranışlardan uzak durması gerekmektedir.

2.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve bağımsız davranması yeterli olmamaktadır.¹⁹ Denetçi, çalışmalarının tüm sürecinde mesleki özen ve titizliği göstermesi gerekir.

Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı şartlar altında ayrıntılara vereceği önemi göstereceği dikkat ve çabayı ifade eder. Denetçi, denetim faaliyetlerini gerektiği şekilde planlamalı, programa almalı, yeterli miktar ve nitelikte, güvenli delil toplayarak incelemek, mali tablolar hakkında dürüst ve doğru bir görüşe ulaşmak ve görüşünü özenle ve titizlikle raporunda açıklamak zorundadır.²⁰

Denetçi, denetimin sürecinin tamamında gerekli titizliği ve özeni göstermesi gerekmektedir. Örneğin; hata oranının düşük olduğu bir işletmeyi denetlerken bile

¹⁷ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 7.Baskı, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2015, s.43.

¹⁸ Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: 4.Baskı, Gazi Kitabevi, 2014, s.14.

¹⁹ Bozkurt, s.44.

²⁰ Erol, s.11.

hatasız işlem olmayacağı kanaatinde bulunarak gerekli titizliği ve özeni göstermemek gibi bir düşünceye kapılmamalıdır.

2.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetim sürecinde fiilen yapılacak işlerin neler olduğu, bu işlerin hangi sıraya göre ve nasıl yapılması gerektiği konusunda denetçiye yol gösterir.²¹

Çalışma alanı standartları, denetçinin denetime başlamadan önce çalışmalarını planlamasına yardımcı olmaktadır.

2.4.2.1. Planlama ve Gözetim

Çalışma alanı standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlamasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir.²²

Standart, denetim çalışmalarında görevlendirilen yardımcılarının etkinliğinin gözlemlenmesini de özellikle önerir. Denetim çalışmasında sorumluluğunun asıl olarak yardımcılarda olmaması nedeniyle denetim sürecinin her aşamasında yardımcılarının gözetimi, denetimin kalitesi açısından da büyük önem taşır.²³

Denetim çalışmasının gerçekleşebilmesi için ilk önce denetimin planlanması gerekmektedir. Ayrıca, planlanan denetim çalışmasında yardımcı denetçiler görevlendirileceğinden dolayı kıdemli denetçi ve yönetici denetçi tarafından gözetilmesi gerekir.

2.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Denetçinin, işletmedeki mevcut iç kontrol sistemini, hem yeterli nitelikte ve nicelikte kontrol yöntem ve usullerinden oluşup oluşmadığı, hem de sistemin etkin çalışıp çalışmadığı açısından incelenmesi ve inceleme sonucuna göre sistemin doğru ve güvenilir bilgi üretip raporlaması açısından değerlemesi gerekir.²⁴

²¹ ASMMO, s.21.

²² Güredin, s.45.

²³ Sami Karacan, Rahmi Uygun, *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2016, s.76.

²⁴ Selimoğlu ve Diğerleri, s.16.

İç kontrol sisteminin incelenmesi, denetçiye kolaylık sağlayacaktır. Denetçiler yapacakları denetim çalışmaları sırasında ulaşmak istedikleri bilgi ve belgelere rahatça ulaşabilecekmi ya da etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mu sorularına cevap bulabileceklerdir.

2.4.2.3. Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama

Denetçinin çalışmalarının sonucunda bir görüş oluşturabilmesi açısından yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplaması gerekir.

2.4.2.3.1. Kanıtın Tanımı

Denetim kanıtı, denetçinin denetim yaptığı konu ile ilgili bir kanıya ulaşmak için kullandığı her türlü belge, bilgi ve işlemdir. Denetçinin denetlediği konu hakkındaki görüşünü, topladığı bu kanıtlar oluşturur.²⁵

Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim tekniklerinden elde edilir.

Denetim talep eden işletme ile denetim kuruluşu arasındaki müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesi, kalite kontrol uygulamalarından elde edilen belge ve bilgiler denetim kanıtlarını oluşturur.²⁶

Kanıt toplamanın amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçekten işletmeye ait olup olmadığını, kayıtlara doğru kaydedilip kaydedilmediğini tespit etmektir.

Denetçi kanıt toplamaya başladığında, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar işletme tarafından elde edilen kanıtları işletmede hazır bulur. Bu sınıfa giren kanıtlar işletme tarafından mali tablolar ve muhasebe ortamı aracılığı ile denetçiye sunulur.²⁷

Denetçi, denetlemiş olduğu işletmeden ve işletmenin ticari faaliyette bulunduğu firmalardan da kanıt toplamaktadır. İşletme içinde elde etmiş olduğu kanıtlar iç kanıt ve

²⁵ Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, İzmit: Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Umutepe Yayınları, 2016, s.99.

²⁶ Sağlam, Yolcu, s.294.

²⁷ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*: İstanbul: 1.Baskı, Alfa Basımevi, 200, s.31.

işletme dışından elde etmiş olduğu kanıtlar ise dış kanıt / destekleyici kanıt olarak adlandırılmaktadır.

Denetçi ulaşılmış olduğu kaynakları sorgularken destekleyici kanıtlardan yararlanır. Bu tür kanıtlar işletme dışından elde edilen kanıtlardır. Denetçi için işletmeden elde ettiği kaynaklardan daha güvenilir niteliktedir.

Denetçi, kayıtlara alınmayan veya hatalı olarak kayıtlara alınan belgeler ile karşılaşabilir. Bu yüzden tespit etmiş olduğu belgeler için destekleyici kanıtlardan yararlanarak yeterli düzeyde kanıt toplamalıdır.

2.4.2.3.2. Denetimde Kanıt Sayısını Etkileyen Unsurlar

GKGDS'nın Çalışma alanı sahasında denetim çalışmasında yeterli miktar ve kalitede kanıt toplaması istenmektedir. Her işletmenin büyüklüğü, faaliyet konusu, bulunduğu sektör, iç kontrol yapısı gibi unsurlar birbirinden farklıdır.

Bu nedenle denetçi denetleyeceği işletme ile ilgili birçok unsuru dikkate almalıdır. Denetçi, ne kadar kanıt toplayacağına kendisi karar verir. Kanıt miktarı belirlenirken aşağıdaki unsurları dikkate almalıdır.

2.4.2.3.2.1. Önemlilik

Önemlilik, mali tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır.²⁸

Denetçi, toplayacağı kanıtlar için karar verirken titiz davranması gerekir, çünkü önemlilik unsuru denetim çalışmalarında verilecek kararda denetim sürecini ve maliyetini doğrudan etkilediğinden daha dikkatli davranması gerekmektedir.

2.4.2.3.2.2. Risk

Denetçinin denetim yaptığı bir işletmede karşılaacağı riskle elde edeceği kanıt arasında doğrusal bir ilişki vardır. Denetçi, ne kadar riskli bir ortamda çalışıyorsa, o kadar fazla kanıtı ihtiyaç duyacaktır.²⁹

²⁸ Bozkurt, s.61.

²⁹ Hayrettin Usul, *Bağımsız Denetim*, Ankara: Yenilenmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, 2015, s.145.

Bu unsur değerlendirilirken işletmenin iç kontrol sisteminde gözden geçirilmesi gerekir. İç kontrol sisteminin zayıf olmasının dolayı risk düzeyide daha yüksek olacaktır. Bu durum toplanacak kanıt miktarının artmasına sebep olmaktadır.

2.4.2.3.2.3. Nitelik

Denetim çalışmaları sırasında, denetçinin toplayacağı kanıtların niteliği yani kalitesi ile kanıt sayısı arasında çok yakın bir bağlantı vardır. Denetçinin topladığı kanıtların niteliğinin artması, toplanacak kanıt sayısını azaltır.

Kanıtın nitelikli, yani kaliteli olması ile güvenilir olması arasında da yakın bir ilişki vardır. Bu bağlamda,

- Dış kaynaktan elde edilen kanıt, iç kaynaktan elde edilen kanıttan,
- Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmenin denetim kanıtı, zayıf bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmenin denetim kanıtından,

Bu nedenle nitelikli kanıt elde ettiği durumlarda denetçi kanıt sayısını daha az tutabilir.³⁰

2.4.2.3.2.4. Ekonomik Etkenler

Denetçiler, gerekli kanıtları en az zamanda ve en az maliyetli denetim prosedürleri ile toplamaya öncelik vermek durumundadırlar.³¹

Denetçi, toplayacağı kanıtlar için bir maliyete katlanmakta ve süre harcamaktadır. Gereksiz toplanmasına karar verilen kanıtlar sonucunda zaman kaybı ve maliyet artışına sebep olacaktır.

Denetçi, mesleki yargısını tekrar gözden geçirerek, zaman ve maliyet sınırlamaları içinde, elde ettiği kanıtların, görüşünü bildirmek için yeterli olup olmadığını kararlaştırmalıdır.³²

Denetçi, toplayacağı kanıtlar arasında denetime önemli katkısı olacak kanıtları çok fazla zaman alması ve yüksek maliyetli olmasından dolayı toplamaktan vazgeçmesi beklenmez.

³⁰ Haftacı, s.101-102.

³¹ Bozkurt, s.62.

³² Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Ankara: Lazer Ofset, 1996, s.92.

Fakat toplayacağı kanıtlar önemli ise, yüksek maliyet ve uzun zaman alması konusunda riski göze alması gerekmektedir.

2.4.2.3.2.5. Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

Örneklerin seçildiği ve denetçinin hakkında bir sonuca ulaşmak istediği veri setinin tamamına ana kütle denir. Bir hesap bakiyesini oluşturan ya da bir işlem türündeki birimlerin tamamı ana kütle oluşturur.³³

Ana kütlenin miktarı artarsa toplanacak kanıt sayısı artacaktır. Örneğin; Denetimi yapılan bir işletmenin bir aylık alış fatura miktarı 3.000 adet, denetçi bu faturalarının tümünü denetlemek yerine ana kütleden seçmiş olduğu 1.000 adet faturayı inceleyecektir.

2.4.2.3.3. Denetimde Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

GKGDS'da Çalışma alanı standartında toplanacak kanıtların güvenilir olması için faktörler belirtilmiştir.

Toplanması gereken kanıt sayısı kadar toplanan kanıtın kalitesi de önemlidir. UDS'nda kanıtın kalitesi kanıtın uygunluğu veya güvenilirliği olarak ifade edilmiştir. Denetim kanıtının sayısı ve güvenilirliği olarak ifade edilmiştir.³⁴

Bir kanıtın uygunluğu veya güvenilirliği çok değişik faktörden etkilenir. Kanıtın uygunluğunu nelerin etkilediği, şekildedir.³⁵

1. Kanıtın İlgili Olması
2. Kanıtın Kaynağı
3. Kanıtı Elde Etme Zamanı
4. Kanıtın Nesnel Olması

2.4.2.3.3.1. Kanıtın İlgili Olması

İlgililik; denetimin amacıyla, elde edilmesi istenilen denetim kanıtları arasında kurulması gereken mantıklı ilişkileri tanımlar.

³³ Karacan, Uygun, s.241.

³⁴ Web_2, E.T. 28.01.2016.

³⁵ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, s.105.

Denetim çalışması yapan denetçi elde edeceği bir belge ile görüş sahibi olacaksa veya var olan görüşünde bir değişim gerçekleşse, o belge amaç ile ilgili olarak tanımlanacaktır. Elde edilen bir kanıtın işletme iddialarının doğruluğunu test etmede etkisi varsa, o kanıt ile ilgili olarak kabul edileceğinden dolayı denetçi; denetim çalışmasını planlarken elde etmeyi düşündüğü denetim delilleri ile denetim amacı arasında ilişki kurmak ve amaç ile kanıt arasında ilişkiyi araması gerekmektedir.³⁶

Denetçinin toplamış olduğu kanıt denetçiyi bir sonuca ve görüşe ulaştıracaksa eğer o kanıt ilgili kanıt olma niteliğini taşımaktadır.

2.4.2.3.3.2. Kanıtın Kaynağı

Kanıt üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirliğinin arttığı kabul edilir.³⁷

İşletme dışından elde edilmiş kanıtlar işletmeden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir. Bunun nedeni ise denetçinin birebir kanıtı kendisinin toplamasıdır, Fakat dışardan toplanan tüm kanıtlar içinde %100 güvenilir garantisini vermek zordur. Bu durum denetçinin mesleki tecrübesi ile doğrulanabilir. Ancak, denetçi bazı kaynakların tespitinde zorluklarla karşılaşabilir. Konuyla ilgili uzman bilirkişi desteğine başvurabilir.

Örneğin; Kimya sektöründe bir işletmeyi denetleyen, denetçi fiziksel olarak var olarak kabul etmiş olduğu bir asiti tespit etmesi mümkün olmayacağı için uzman bilirkişi tarafından tespiti gerekmektedir.

Denetçinin bizzat elde ettiği kanıtlar dolaylı yoldan elde edilen kanıtlara nazaran daha güvenilirdir. Örneğin; Fiziksel Kanıtlar, doğrulama, mekanik kanıtlar ve gözlem sonucu elde etmiş kanıtların güvenilirlikleri daha fazladır.

2.4.2.3.3.3. Kanıtı Elde Etme Zamanı

Denetim ile ilgili kanıtlar, dönem içinde dönem sonunda ya da dönem kapandıktan sonra elde edilebilir.³⁸

³⁶ Usul, s.141

³⁷ Karacan, Uygun, s.243.

³⁸ Aydemir ve Diğerleri, s.138.

Denetçi bu amaçla bilanço tarihinde veya bu tarihten birkaç gün sonraki işlemleri inceler, fiziki sayımlar yapar. Böylece, denetçi alış ve satış işlemlerinin hangi muhasebe dönemine girmesi gerektiğini belirler.³⁹

Dönem kapandıktan sonra düzeltilecek kayıtlar ve toplanacak kanıtlar, dönem içinde yapılmasına istinaden daha sağlıklı olmaktadır. Ancak, etkin bir iç kontrolün olduğu işletmede bu işlemler zaten dönem içinde yapılmaktadır.

2.4.2.3.3.4. Kanıtın Nesnelliği

Kanıta objektiflik, elde edilen bir kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varmalarıdır. Subjektif bir kanıtta ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara varmaları olasılığı artmaktadır.⁴⁰

Örneğin, banka ekstreleri denetçi görüşünde farklılık oluşturmaz veya işletme aleyhine açılan bir dava ile ilgili avukattan alınan yazılı beyan objektiftir. Denetçi stoklar ile ilgili işletme personelinden edinmiş olduğu bilgilere göre stok değerlemesi yapıyorsa subjektif özelliindedir.

2.4.2.3.4. Kanıt Toplamada Kullanılan Teknikler

Kanıtlar toplanırken uygulanması gereken yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.4.2.3.4.1. Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme, firma kayıtlarında gösterilen maddi varlıkların gerçekten var olup olmadığı ve bu maddi varlıkların firmaya ait olup olmadığını inceleyen bir denetim tekniğidir. İnceleme aşağıda verilen yöntemlerle yapılır;⁴¹

- Fiziki olarak incelenecek varlık tespit edilip, kayıtlarda gerçekten var olup olmadığını tespit eder,
- Tespit edilen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır. Sayım yapılacak birim çok fazlaysa tek tek sayım masraflı ve zaman alıyorsa, örnekleme yoluyla sayım yapılabilir,
- Denetlenecek varlığın kalitesi belirlenmeli. Kaliteyi belirlemek denetçi için zor olabilir. Bu durumda, uzman bir kişiden yardım almalıdır.

³⁹ Kepekçi, s.89.

⁴⁰ Bozkurt, s.64.

⁴¹ Usul, s. 148.

Örneğin; bir kuyumcunun stoklarını sayarken, altın ve gümüş hangi ayarlarda olduğunu denetçi bilmeyebilir.

- Görülen varlıkların işletmeye ait olup olmadığı tespit edilmeli.

Fiziki inceleme ve sayım tekniği maddi varlıkların mevcut olduğuna ilişkin bilgi sağladığı için güvenilirlik derecesi yüksek olan denetim kanıtlarını elde etmeye yarar.⁴²

Fiziki inceleme tekniği, Kasa, stoklar, demirbaşlar, binalar, hisse senetleri vb. aktif kıymetlerde uygulanır. Denetçinin bizzat sayım yaptığı denetim teknik olduğundan dolayı sağlıklı kanıt elde etmektedir.

2.4.2.3.4.2. Doğrulama

Muhasebe denetiminde doğrulama (teyit isteme) tekniği “denetlenen işletme aracılığıyla fakat doğrudan doğruya denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu hakkında işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme işlemidir.”⁴³

Doğrulama tekniği en fazla kullanılan denetim tekniğidir. Maliyeti diğer denetim tekniklerine istinaden daha ucuz ve üçüncü kişilerden elde edildiği için güvenilirdir.

Örneğin; İşletme tarafından verilmiş teminat mektubunun veya senetin gerçekten üçüncü bir kişiye verilip verilmediğini bu teknik ile teyit edebilir.

Günümüzde doğrulama tekniği mail ortamında gerçekleşmekte ve üçüncü şahıslardan doğrulama mektuplarını direkt denetçi ile paylaşılmaktadır.

Uygulanan bilgi isteme biçimine göre teyit üç türlü yapılabilir.⁴⁴

- a) Pozitif teyit: Denetlenen işletme kayıtlarında yer alan bilgiler üçüncü kişiye iletilerek, bilgi istenen üçüncü kişiden mektuba bakiyeli olarak cevap vermesi istenir.
- b) Negatif teyit: İşletme kayıtlarında yer alan bilgiler üçüncü kişiye iletilerek, bilgi istenen üçüncü kişiden, sadece doğrulatmak istenen konu üzerinde mutabık değilse cevap vermesi istenir.
- c) Boş kalanlı teyit: Doğruluğu araştırılan konunun ayrıntıları bilgi hakkında

⁴² Kepekçi, s. 94.

⁴³ Gürbüz, s. 103.

⁴⁴ ASMMO, s.36.

doğrulama mektubunda her herhangi bir bilgi yer almaz. Üçüncü kişide kayıtlarında yer alan bilgileri yazması istenir.

Olumlu / Olumsuz ve Boş Bakiyeli Doğrulama Teyit Metubu örneklere aşağıdaki gibidir.⁴⁵



⁴⁵ Usul, s.152-153-154.

Tablo 2.4. Olumlu Doğrulama Örneği

MELEK GIDA A.Ş.	İstanbul, 20.01.2017
Bankalar Cad. No: 14-6	
Nilüfer-Bursa	
Sayın,	
METİN GIDA A.Ş.	
Beykoz, İstanbul	
<p>Şirketimizin finansal tabloları YYZ denetim firması tarafından denetlenmektedir. Denetim sebebiyle denetim firması şirketimizin sizlerden alacağı olan 5.000-USD'lik tutarı doğrulmanız istenmektedir. Şirketinizin muhasebe kayıtlarında olan alacağımızı bu mektubun alt kısmında olan boşluğa yazarak, aşağıda verilen adrese göndermenizi önemle rica ederiz.</p>	
	Saygılarımızla,
	Merve KORKUT
	Genel Müdür
Gönderilecek adres: YYZ Denetim A.Ş.	
Vatan Cad. No: 25/5 Şişli / İstanbul	
Sayın, YYZ Denetim A.Ş.	
Yukarıda belirtilen 5.000.-USD'lik bakiye bizim kayıtlarımızda 31.12.2016 tarihi itibariyle-USD olarak yer almaktadır.	
Tarih	İmza

Kaynak: Usul, s.152.

Tablo 2.5. Olumsuz Doğrulama Örneği

MELEK GIDA A.Ş.	İstanbul, 20.01.2017
Bankalar Cad. No: 14-6	
Nilüfer-Bursa	
Sayın,	
METİN GIDA A.Ş.	
Beykoz, İstanbul	
<p>Şirketimizin finansal tabloları YYZ denetim firması tarafından denetlenmektedir. Denetim sebebiyle denetim firması şirketimizin sizlerden alacağı olan 5.000-USD'lik tutarı doğrulmanız istenmektedir. Eğer şirketinizin muhasebe kayıtlarında olan alacağımızın tutarı 5.000-USD ise cevap vermenize gerek yoktur. Tutar farklı ise lütfen kayıtlarınızda yer alan alacağımızı mektubun alt kısmında olan boşluğa yazarak, aşağıda verilen adrese göndermenizi önemle rica ederiz.</p>	
	Saygılarımızla,
	Merve KORKUT
	Genel Müdür
Gönderilecek adres: YYZ Denetim A.Ş.	
Vatan Cad. No: 25/5 Şişli / İstanbul	
Sayın, YYZ Denetim A.Ş.	
Yukarıda belirtilen 5.000.-USD'lik bakiye bizim kayıtlarımızda-USD olarak yer almaktadır.	
Tarih	İmza

Kaynak: Usul, s.153.

Tablo 2.6. Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği

MELEK GIDA A.Ş.

İstanbul, 20.01.2017

Bankalar Cad. No: 14-6

Nilüfer-Bursa

Sayın,

METİN GIDA A.Ş.

Beykoz, İstanbul

Şirketimizin finansal tabloları YYZ denetim firması tarafından denetlenmektedir. Denetim sebebiyle denetim firması şirketimizin sizlerden olan alacağımızı doğrulamak istemektedir. Şirketinizin muhasebe kayıtlarında olan alacağımızı mektubun alt kısmında olan boşluğa yazarak, aşağıda verilen adrese göndermenizi önemle rica ederiz.

Saygılarımızla,

Merve KORKUT

Genel Müdür

Gönderilecek adres: YYZ Denetim A.Ş.

Vatan Cad. No: 25/5 Şişli / İstanbul

Sayın, YYZ Denetim A.Ş.

Yukarıda belirtilen 5.000.-USD'lik bakiye bizim kayıtlarımızda-USD olarak yer almaktadır.

Tarih

İmza

Kaynak: Usul, s.154.

Teyit tekniği, muhasebe denetiminde çeşitli hesap ve bilgilerin denetiminde uygulanabilir. Denetçinin teyit edebileceği bilgi türleri ve cevap alabileceği kaynaklar Tablo: 2.7’de karşılıklı olarak gösterilmiştir.⁴⁶

Tablo 2.7. Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları

<u>DOĞRULAMA KONUSU</u>	<u>CEVAP ELDE EDİLEBİLECEK KAYNAKLAR</u>
1.Varlıklar	İlgili Banka
Alacak Hesapları	Borçlular (Müşteriler)
Alacak Senetleri	Senet Borçluları
Konsinye Verilen Mallar	Konsinye Alanlar
Umumi Mağazadaki Mallar	Umumi Mağazalar
Sigorta Tazminatları	İlgili Sigorta şirketi
2.Borçlar	
Borç Hesapları	Alacaklılar
Borç Senetleri	Borç verenler
Müşterilerden Alınan Avanslar	Müşteriler
İpotekli Borçlar	İpotek Lehdarları
Tahviller	Tahvil Sahipleri
3.Öz Sermaye	
Hisse Senetleri	Hissedarlar
4.Diğer Bilgiler	
Sigorta Ettirilen Varlıklar	İlgili Sigorta şirketi
Muhtemel Borçlar	İşletmenin Avukatı ile ilgili kişiler
Verilen Teminatlar	Teminat Alanlar

Kaynak: Gürbüz, s.105.

⁴⁶ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.104

2.4.2.3.4.3. Belgelerin İncelenmesi

Muhasebe kaydının doğruluğunu belirlemek amacıyla kayda ilişkin belgelerin kayıtlarla karşılaştırılmasına belge incelemesi denir.⁴⁷

Kayıtlara alınan her belge doğruluğu yansıtmayabilir. Yani yapılan her gider işletmeye ait bir masrafmış gibi kayıtlara alınmış olabilmektedir. Ayrıca; kayıtlara alınmış belge yanlış hesaba işlenmiş olabilmektedir. Denetçi bu durumda mesleki tecrübesi ve dikkati ile birlikte belgelerin doğruluğu ile ilgili sonuca ulaşabilmektedir.

Örneğin; İşletme sahibinin eşinin otomobilinin benzin faturası işletme adına düzenlenmiş ve işletmenin giderlerinde gösterilmiş olabilir.

Belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırma sürecinde aşağıdaki işlemler yapılır.⁴⁸

- İncelenen belgenin sahte olup olmadığı ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulur,
- İncelenen belgenin işletmeye ait olup olmadığı araştırılır,
- Belgenin muhasebe kayıtlara geçirilmesi sırasında, uygun hesaplara borç ve alacak kaydedilip, edilmediği incelenir,
- Belgenin üzerindeki tarih, tutarı, isim, sıra ve seri no gibi unsurlar var olup olmadığı incelenir.

2.4.2.3.4.4. Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi

Kayıt sisteminin yeniden incelenmesinde amaç kayıt süreci içerisinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartabilmektir. Kayıtların doğru olup olmadığını, uygun sırayı izleyip izlemediği ve eksikliklerin olup olmadığını tespit etmek amacıyla kanıt toplanmaktadır.⁴⁹

Örneğin; Demirbaş alış faturasının kayıtlara alınması süreci kontrol edilirken, gerçekten böyle bir duran varlık alış var mı, kayıtlara demirbaş olarak alınmış mı, amortisman oranı doğru hesaplanmış mı, muhasebeye kayıtlarına doğru işlenip işlenmediği yeniden gözden geçirilmelidir.

⁴⁷ Haftacı, s.127.

⁴⁸ Usul, s.149.

⁴⁹ M. Vefa Toroslu, *Finansal Tablolar Denetimi*, Ankara: Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016, s.104.

2.4.2.3.4.5. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama yapılan kayıtların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir ⁵⁰ Yeniden hesaplama tekniği takdim tehir ve hesaplama konusunda meydana gelmiş olan hataları ve düzensizlikleri ortadan kaldırma sırasında denetçiye yardımcı olur.

Yeniden hesaplama tekniğine örnek olarak, amortisman hesaplamalarının, şüpheli alacak tutarlarının saptanması, kıdem tazminat ve ücretlerinin v.s. tekrar hesaplanması işlemi yapılabilir.

Örneğin; Kullanılan bir kredinin gelecek aylara ait ayrılan karşılık kayıtlarındaki rakamların doğru hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmek için yeniden hesaplama tekniği kullanılmaktadır.

2.4.2.3.4.6. Gözlem

Gözlem tekniğinin konusunu, işlemler ve süreçler oluşturmaktadır. Denetçi, denetim faaliyetinde bulunduğu işletmede gerçekleştirilen belirli bir faaliyeti gözlemleyerek, faaliyetlerin olması gerektiği gibi yapılıp yapılmadığı hakkında kanıt toplar. Bu şekilde kanıt toplama tekniğine gözlem tekniği denilmektedir. ⁵¹

Örneğin; üretim işletmesinde hammaddenin satın alınmasından, işlenmesine ve satış işlemlerindeki tüm süreçlerin izlendiği gözlem tekniğidir.

2.4.2.3.4.7. Derinlemesine Araştırma

Derinlemesine araştırma yöntemi, hesabın, yevmiye kaydının veya bir cetvelin ayrıntılı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelerine aykırı, kayıtlar anormal büyük veya küçük tutardaki bakiyeler, derinlemesine araştırmaya konu olurlar. Geçmiş yıllar ve aylara göre aşırılık gösteren tutarlar ayrıntılı olarak incelenir. ⁵²

Derinlemesine araştırma tekniği, içeriği net olmayan, ancak değerli sonuçlar verebilen bir tekniktir. Mesleğinde uzmanlaşmış denetçilerin uygulayabileceği bir tekniktir. ⁵³

⁵⁰ Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, Ankara: 3.Baskı, Gazi Kitabevi, 2008, s.151.

⁵¹ Masum Türker, Recep Pakdemir, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, “Sınırlı Uygunluk Denetimi”, Ankara: Türmob Yayınları-198 Seri No: 1, 2003, s.90.

⁵² Gürbüz, s.109.

⁵³ Bozkurt, s.78-79.

Yüksek bakiyeli, geçmişten gelen bakiyeler, bir önceki yıla göre yüksek artış görülen hesaplar ve işlemlerin tek düzen hesap planına göre doğru kayıtlara alınıp alınmadığının tespit edilmesi için kullanılan kanıt toplama tekniğidir.

2.4.2.3.4.8. Soruşturma

Bu denetim tekniğinde, denetimi yapılan işleme istinaden işletme çalışanına soru sorularak bilgi toplanmasıdır. Denetçinin, cevabına ulaşmak istediği sorulara en kısa zamanda ulaşması için soracağı soruları önceden hazırlamış olması gerekir.

Ayrıca; soracağı sorular için sohbet havasında sorması daha sağlıklı bilgiye ulaşmasını sağlayacaktır. Aşağıda soruşturma yönteminin nasıl yapılacağına ilişkin bilgiler verilmektedir.

Tablo 2.8. Soruşturma Tekniği Kullanım Prosedürü

Soruşturma Tekniği = Görüşme

1. **Hazırlık:** Denetçi görüşme öncesi hangi bilgileri elde etmeyi planladığı, hangi soruları soracağını ve bu bilgileri en iyi alacağı personeli tespit eder.
2. **Görüşme için Randevulaşma:** Denetçi görüşme öncesi mutlaka randevu almalı ve konuşmasını oldukça sıcak bir hava içerisinde yapmalıdır. Görüşme yapılacak kişiden bu tip bir randevu için zamanının olup olmadığı mutlaka sorulmalı, emrivaki bir görüşme yapılmamalıdır.
3. **Soru Sormamak:** Görüşme esnasında denetçi görüşme yaptığı kişiye olabildiğince soru sormaktan kaçınmalıdır. Görüşme yapılan kişiye bir anket ya da checklist mümkün olduğunca gösterilmemelidir.
4. **Soru Sormak:** Sorulan sorular ise olabildiğince açık ve ipucu elde edilecek nitelikte olmalıdır.
5. **Fikir Açıklama:** Denetçi görüşme yapılan kişiye görüşme yapılan konu ile ilgili herhangi bir fikir beyan etmemeli ve herhangi bir eleştiride bulunmamalıdır.
6. **Nezaket:** Denetçi görüşme sırasında olabildiğince nazik olmalı ve görüşme yapılan kişiye ihtiyaç halinde daha sonra kendisine başvurulup başvurulmayacağını sorulmalıdır.
7. **Görüşme Dökümanları:** Denetçi görüşme esnasında daha sonra görüşme ile ilgili hususları kendisine hatırlatacak şekilde notlar almalıdır. Burada denetçi kendi kullanımında anket yada checklist düzenlemesi mümkündür.

Kaynak: Sipahi, s.206.

2.4.2.3.4.9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma

Hesapların birbirleriyle bağlantıları sonucunda bir hesabın hareketi ilişkili olduğu başka bir hesabı doğrudan etkilemektedir. Örneğin; Demirbaş hesabı, birikmiş amortisman hesabını doğrudan etkilemektedir. Bu yüzden bu hesaplar denetlenirken çapraz olarak incelenmesi gerekmektedir.

Denetim incelemelerinde bu gibi ilişkilerden yararlanılabilir. İlişki hesapların incelenmesi karşılıklı olarak yapılır.

Diğer taraftan, şüpheli alacaklarda ve şüpheli alacak karşılığında bir hareket görüldüğünde, karşılık giderleri ve konusu kalmayan karşılıklardaki hareketlerde inceleme kapsamına alınır.⁵⁴

2.4.2.3.4.10. Analitik İnceleme

Analitik inceleme, mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi şeklinde yapılan incelemelerdir.⁵⁵

UDS 520'de belirtildiği gibi analitik prosedürler çeşitli muhasebe hesapları ve bilgilerin mantıklı olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla kullanılan karşılaştırma ve ilişkilendirmelerdir.⁵⁶

AICPA tarafından yayımlanan denetim standartlarından SAS 56 no'lu standartta analitik inceleme teknikleri şu şekilde tanımlanmaktadır. Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesi suretiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme teknikleri adı verilmektedir.⁵⁷

Denetimde kullanılan analitik inceleme teknikleri temelde beş ana başlık altında toplanır. Bunlar;

- a) **Trend Analizi:** Bu yöntemde, finansal tablolarda bir yıl baz yıl olarak kabul edilmekte ve o yıla ait tutarlar 100 kabul edilerek bunu izleyen dönemlere

⁵⁴ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s.49-50.

⁵⁵ Selimoğlu ve Diğerleri, s.151.

⁵⁶ Haftacı, s.113.

⁵⁷ Barış Sipahi, "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: 2001, s.136.

ilişkin aynı tür değerlerin baz yılına göre yüzde olarak değişimi hesaplanır.⁵⁸

b) Karşılaştırılabilir Tablolar Analizi: Belirli dönemdeki finansal tabloların bir önceki yılın finansal tabloları ile karşılaştırılmasıdır.

Karşılaştırmalı tablolar analizinde istenen yararın elde edilebilmesi için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlar:⁵⁹

- ✓ Karşılaştırmada esas alınacak dönemler aynı zaman dilimlerini kapsamalıdır.
- ✓ Karşılaştırılacak finansal tablolar aynı muhasebe ilkeleri ile hazırlanmalıdır.
- ✓ Karşılaştırılacak finansal tablolar aynı para birimine göre hazırlanmalıdır.
- ✓ Karşılaştırılacak finansal tablolar enflasyon etkisinden arındırılmış olmalıdır.

c) Dikey Analizi: Dikey analiz tekniği ile denetlenen dönemin oranları analiz edilebileceği gibi, bu oranlarla önceki dönemlerin oranları karşılaştırılarak analiz edilebilir.⁶⁰

d) Oran Analizi: Bir işletmenin finansal tablo kalemlerindeki tutarlar ile oran analizi yöntemini kullanarak, işletmenin likidite durumu, karlılığı, ve borç ödeme gücü gibi sonuçlara ulaşabilmektedir. Ayrıca; İşletmenin finansal tabloları hakkında görüşe ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

e) Ussallık Testleri: Kriter olarak alınan veriler arasında uygun ilişkiler olup olmadığının araştırılmasıdır. Denetçi ussallık testlerini yaparak çok az zaman harcayarak diğer tahmin metotlarına göre daha fazla maliyet tasarrufu sağlamaktadır.

Ussallık testlerine örnek olarak, denetçi hasılat hesabı olarak cari dönemin satışlarını bağımlı değişken olarak ele alarak fiyat seviyelerini, satış tutarını, satışlarla ilgili işletme koşullarını ve satışlara ilişkin olarak yapılan giderleri bağımsız değişken olarak kabul ederek aralarındaki ilişkilerin mantıklı olup olmadığını ortaya koymaya çalışır.⁶¹

⁵⁸ Selimoğlu ve Diğerleri, s.152.

⁵⁹ Sağlam, Yolcu, s.671.

⁶⁰ Bozkurt, s.173.

⁶¹ Selimoğlu ve Diğerleri, s.152.

Denetçi, bu teknikleri analitik inceleme yapacağı denetim sürecinin herhangi bir aşamasında ya da tüm aşamalarında bir arada kullanabilir. Bu tekniklerden hangisini kullanılacağına denetçi karar verir.⁶²

2.4.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçinin raporunu hazırlarken ve raporunda görüşünü belirtirken, denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır.⁶³

2.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Denetçi raporunda finansal tablolara makul güvence vermesi dışında GKGMİ'lerine göre de uygunluk derecesini belirtmesini istemektedir.

Denetçiler işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadırlar. İlkelerden sapmalar varsa denetçi bunları önem düzeyine göre raporlamalıdır. Bu sapmaların önemliliği denetçinin görüşünü oluşturması temel dayanak olacaktır.⁶⁴

2.4.3.2. Tutarlılık

Denetçi önceki döneme göre GKGMİ'nin değiştirilmeden uygulandığı konusunda raporda bir görüş belirtmelidir.⁶⁵

Denetçi mevcutta uygulanan sistemde ve kayıt standartında değişiklik olup olmadığı tespit etmesi gerekir. Eğer bu durum söz konusu ise raporunda belirtmesi gerekir.

2.4.3.3. Tam Açıklama

Denetçi tarafından hazırlanan raporda ileri sürülen iddialar kanıt ve belgelerle desteklenmelidir. İddialar ve kanıtlar birbirlerini tamamlar şekilde olmalı ve çelişmemelidir.⁶⁶

⁶² Sipahi, s.148.

⁶³ Kepekçi, s.19.

⁶⁴ Bozkurt, s.46.

⁶⁵ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, s.30.

⁶⁶ Faruk Güçlü, Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Ankara: Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Detay Yayıncılık, 2013, s.19.

Finansal tablolarda açıklanması önemli görülen bilgilerin dipnotlarda belirtilmesi gerekir. Tam açıklama, paylaşılan bilgilerin karar alıcılarına güven vermesini sağlayabilmektedir.

2.4.3.4. Görüş Bildirme

Denetçinin mali tabloları incelemesi sonucunda vardığı görüşünü raporunda belirtmesi gerektiğini hüküm altına almaktadır.

GKGDS'ları denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmaktadır. Olumlu Görüş, Şartlı Olumlu Görüş, Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma.⁶⁷

Denetim çalışmasının sonucunda denetçi ulaşılmış olduğu kararını raporlaması gerekir.

⁶⁷ Bozkurt, s.46.

BÖLÜM 3. DENETİM SÜRECİ, ÖNEMLİLİK KAVRAMI, AŞAMALARI VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ KANIT SAYISI ÜZERİNE ETKİLERİ

3.1. DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Denetim süreci, birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Bu süreç müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.⁶⁸

Denetim sürecinin aşamaları⁶⁹

- Denetlenecek işletmenin kabulü ve işin alınması,
- Denetlenecek faaliyetlerin planlanması,
- Denetim programının yürütülmesi,
- Denetim raporunun düzenlenmesi,

Denetim çalışmasının yoğunluğu ve zorluk derecesi, yürütülen denetimin o işletmede yapılan ilk denetim veya yinelenen denetim olmasına bağlıdır.

İlk denetim yapılırken denetçinin karşılaştığı zorluklar bulunmaktadır. İşletmenin tanınması dışında denetçinin işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre karşı tecrübesi yoksa eğer denetim sürecinin uzamasına da sebep olmaktadır. Çünkü işletmeyi tanımadan önce yapması gereken sektörü tanımak olacaktır.

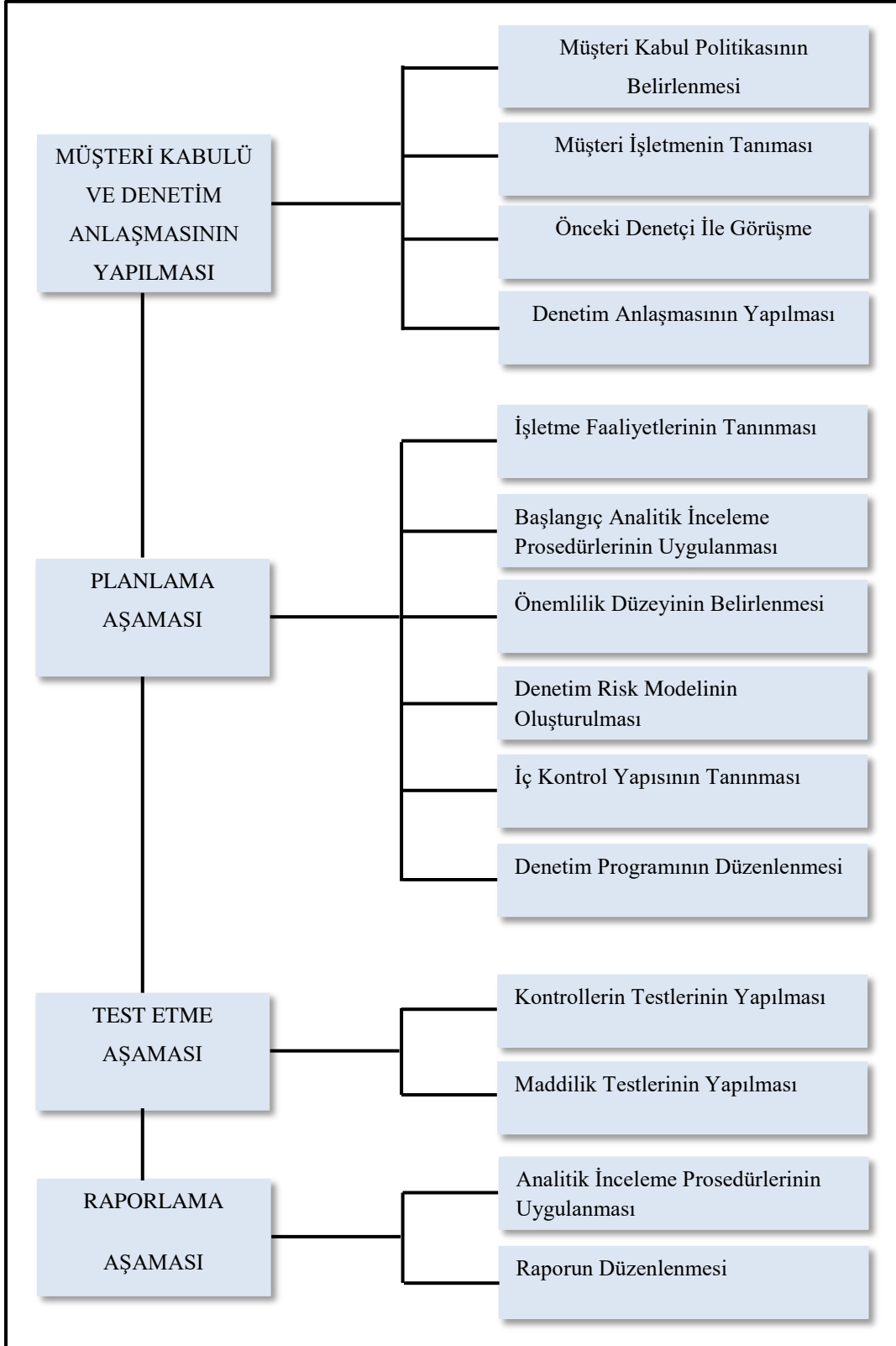
Denetim sürecinin aşamaları aşağıda Şekil 3.1.'de gösterilmiştir.⁷⁰

⁶⁸ Güredin, s.177.

⁶⁹ Aydemir ve Diğerleri, s.60.

⁷⁰ Bozkurt, s.92.

Şekil 3.1. Denetim Akış Süreci



Kaynak: Bozkurt s.92.

3.1.1. Müşteri Kabulü ve Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetim faaliyetinin başlayabilmesi için denetçi veya denetim kuruluşunun bir müşteriyle anlaşması gerekmektedir. Denetçinin müşteri işletmeyle çalışmaya başlaması için iki aşamayı dikkate alması gerekir.⁷¹

- Herhangi bir işletmenin denetim isteğiyle denetçiye başvurması,
- Denetçinin isteği değerlendirerek, işi alıp almayacağına karar vermesi,

Günümüzde bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesinden dolayı işletmelerin talepleri de giderek artmaktadır. Fakat denetim şirketi bütün gelen talepleri onaylamak zorunda değildir. Belirlemiş oldukları kriterlerin sonucunda müşteri kabul işlemi gerçekleşecektir.

3.1.1.1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi

Denetim işletmeleri kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunda değildir ve kabul edeceği müşteriyi ise, denetim firmasının belirlemiş olduğu politikaları uyguladıktan sonra işletmeye red veya onay cevabı verir.

Aksi takdirde denetim firması ileride risk ve prestij kaybı ile karşı karşıya kalması kaçınılmaz olacaktır.

Denetim firmasının karar verme süreci ilk defa başvuran işletmelerde daha önem taşımaktadır. Ayrıca; mevcut denetlemiş olduğu firma ile yinelenen denetimler işletmenin önceden tanınması sebebiyle daha kolay karar verilebilmektedir.

3.1.1.2. Müşteri İşletmenin Tanınması

Denetim talebi geldiğinde denetçinin ilk yapması gereken şey, potansiyel müşteri işletmeyi tanıma yoluna gitmesidir.

Tanıma çeşitli şekillerde yapılabilirse de aşağıda belirtilen benzer bir sıralama ile yapılabilecek olan işler, denetçinin müşteri işletmeyi tanımaya olanak sağlar.⁷²

- İşletmenin bulunduğu sektördeki durumuna ilişkin bilgilerin toplanması,
- İşletmenin geçmişinin incelenmesi,

⁷¹ Bozkurt, s.93.

⁷² Haftacı, s.46-47.

- Diğer kurum ve işletmelerle olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığının araştırılması,
- Üst yönetimin denetime bakış açısı ve hangi amaçla denetim istediğinin araştırılması,
- İşletmenin bağımsız denetime yakınlığının araştırılması.

Denetim anlaşması, bağımsız denetim şirketi tarafından imzalanmadan önce denetleyeceği işletmenin tanınması gerekir. İşletmenin sektördeki yeri ve piyasadaki işletmelerle ilişkisi incelenmelidir. Denetçinin işletme ile denetim anlaşmasını yapmadan önce tanınması şirket ile ilgili ilerde karşısına çıkabilecek riskleri en aza indirmesine yardımcı olacaktır.

3.1.1.3. Önceki Denetçiyle Görüşme

Yeni bir müşteriyle bir denetmenin görüşmeleri başlangıç aşamasında iken, denetmen, inceleme sırasında kendisine yardımcı olabilecek en çok bilgiyi edinmeye çalışmalıdır.⁷³

Bunun için ilk olarak önceki denetçiyle görüşmesi gerekir. Çünkü en detaylı bilgiye önceki denetçiyle görüşmesi sonucunda ulaşabilecektir. Örneğin; devam eden bir dava varsa bu davaya ilişkin ilk olarak önceki denetçi ile iletişime geçtikten sonra şirket avukatı ile iletişime geçmesi doğru olacaktır.

Denetçilerin önemli bir sorumluluğu da sır saklama olduğundan, yeni denetçinin önceki denetçi ile yapacağı görüşmede önceki denetçinin belirli açıklamalarda bulunabilmesi için müşteri işletmeden onay alınması gerekir.⁷⁴

Denetçi önceki denetçiden bilgi almadan önce müşteriden uygunluk alması gerekmektedir. Fakat müşteri bu duruma onay vermez ise denetçi açısından çalışma alanı kapsamı daralmış olacağından anlaşmayı kabul etmeyebilir veya anlaşmayı kabul etmişse de raporda vereceği görüşü etkileyebilmektedir.

⁷³Arthur W. Holmes, S. Wayne Overmayer, Auditing, Çeviren Oğuz Göktürk, “*Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*”, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, 1975 Sekizinci Baskı, s.206

⁷⁴Güredin, s.180.

3.1.1.4. Denetim Anlaşmasının Yapılması

SAS 83, denetim firması ile müşteri işletme arasında denetim sözleşmesinin veya sözleşme mektubunun düzenlenmesini öngörmektedir. Sözleşme yapmadan önce, sözleşme mektubunun bir benzeri “teklif” olarak sunulabilir. Sözleşme müşteri işletmenin yetkilileri tarafından imzalanmalıdır.

Günümüzde özellikle ABD’den başlayarak halka açık şirketlerde işletme adına denetim firması ile anlaşma yapmaya veya anlaşmayı sonlandırmaya denetim komitesi yetkili kılınmıştır.⁷⁵

Denetim sözleşmesinin maddeleri müşteri için de uygunsuzsa eğer karşılıklı imzalanacak ve denetim süreci için çalışmalara başlanacaktır.

Denetim anlaşmasında yer alan bazı unsurlar aşağıda sıralanmıştır:⁷⁶

- Yapılacak denetimin konusu,
- Mali tablolarla ilgili olarak yönetimin sorumluluğunun içeriği,
- Yapılacak çalışmaların niteliği ve neler olduğu,
- Denetimin zamanlaması,
- Denetim ücretinin ne olacağı,
- Ek çalışmalar ve ek raporlar isteniyorsa bunların içerikleri,

Bağımsız denetim şirketi, ön araştırmaları sonucunda ulaşılmış olduğu bilgiler doğrultusunda işletmeyi denetlemesi için olumsuz bir ortamın olmadığına karar verdiyse eğer denetim anlaşmasını imzalayarak denetimin planlaması aşamasına geçmektedir.

3.1.2. Denetimin Planlanması

Denetim sözleşmesinin tamamlanması ile birlikte denetim görevi de başlamış bulunmaktadır. Bu aşamada en yakın zamanda Sorumlu Ortak Baş Denetçi tarafından denetim planının yazılı bir şekilde geliştirilmesi gerekir. Bunun için de işletmeyi değişik açılardan tanınması gerekmektedir.

⁷⁵ Selimoğlu ve Diğerleri, s.90.

⁷⁶ Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, s.54-55.

Özellikle işletmenin dış çevresinin işletme üzerine etkileri ile işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol altında tutma derecesi ve buna bağlı olarak işletmenin iç kontrol ve muhasebe kontrol derecesini belirlemesi gerekir. Çünkü bu hususlar mali tabloların taşıdığı hata ve yanlışlıkların derecesini belirleyen unsurlardır.⁷⁷

Denetim çalışmasının planlanması, denetim amacına ulaşabilmek için denetim sürecinde yapılacak olan işlerin nasıl, nerede, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağıının planlanması ve bir denetim programının oluşturulmasıdır. Denetimin planlanmasındaki amaç, sözleşmede belirtilen kapsamaları denetim bölümlerine ayırarak her bir denetim alanında uygulanacak denetim tekniklerini ve yöntemlerini belirlemek, bu denetim alanlarında çalışma yapacak uygun vasıflarda denetçileri görevlendirmek ve son olarak da denetim faaliyetini zamanlamaktır.⁷⁸

Denetimin planlamasının yapılması denetçiye çalışmaları sırasında zaman tasarrufu sağlamaktadır. Denetçinin denetleyeceği konulara ne kadar zaman ayıracağı belirlenmiş olduğundan dağınık bir denetim çalışması sürecine sebep olmayacaktır.

Denetimin planlamasında aşağıda sıralanan noktalara da dikkat edilmelidir.⁷⁹

- Denetlenecek kuruluşun bağlı olduğu sektörün temel özellikleri,
- Denetlenecek kuruluşun tabii olduğu idari ve mali mevzuat,
- Denetlenecek kuruluşta uygulanmakta olan muhasebe sistemi,
- Denetlenecek kuruluşun düzenlemek durumunda olduğu mali tablolar,

Denetim planlaması; denetime uygulama etkinliği, denetim riskini azaltma ve denetim verimliliğinin artırılması yoluyla denetim raporunun doğru olarak hazırlanmasına olanak sağlarken, aynı zamanda da denetimin itibarı ve sürdürülebilirliğine katkı verir.⁸⁰

Denetim planlamasının aşamaları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

3.1.2.1. Müşteri İşletme ve Faaliyet Hakkında Bilgi Edinme

Denetçi, denetim planlamasına başlamadan önce müşteri işletme ve çevresi hakkında bilgi toplamlıdır. Aşağıda ayrıntılı şekilde işletme hakkında bilgi toplanabilir.

⁷⁷ Kaval, s.67.

⁷⁸ Haftacı, s.49.

⁷⁹ Gücenme, s.62.

⁸⁰ Usul, s.82.

3.1.2.1.1. İşletmenin Ekonomik Durumu ve Sektörün Durumu Hakkında Bilgi Toplanması

Denetçi, müşteri işletmenin yer aldığı sektörün ekonomik durumu, müşterisinin sektördeki payı, müşteriye etkileyen rekabet koşulları, sektöre ilişkin yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

Sektöre ait bilgiler değişik kaynaklardan sağlanabilir. Bu kaynaklar arasında, mesleki yayınlar, ticaret ve sanayi odalarının yayınları, mevzuata ilişkin yayınlar, müşteri işletmenin yöneticileri ve personel ile yapılan görüşmeler ile önceki denetçinin düzenlediği ve müşteri işletmede saklanan sürekli çalışma dosyasındaki bilgiler yer alır.⁸¹

Denetçi, denetleyeceği işletmenin ekonomik durumu ve sektördeki durumu konusunda denetim anlaşmasının imzalanmadığı zamanda da araştırmalarda bulunmuştur. Denetimin planlanmasında ise işletmeyi daha iyi tanıyabilmek için işletme ve sektör hakkında detaylı bilgilere ulaşması gerekmektedir.

3.1.2.1.2. İşletmenin Örgüt Yapısı ve Finansal Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması

Denetçi, iyi bir plan için öncelikle işletmeyi iyi tanımalıdır. İşletme ile ilgili olarak, şirket türü, ortaklık ve sermaye yapısı, faaliyet süresi, üretim teknolojisi, üretim biçimi, ürün çeşitleri, dağıtım ve satış yöntemleri, şubeleri, rekabet koşulları, örgütsel yapı ve muhasebe yaklaşımları gibi konular hakkında bilgi edinmelidir.

Bu amaçla denetçi işletmeyi ziyaret ederek personelle ve yönetimle görüşmeler sağlanmalı, üretimi yerinde izlemeli, geçmiş denetimlere ait çalışma kağıtlarına göz atmalıdır.

Denetçinin işletme hakkında bu aşamada edineceği yargı sonraki adımları için belirleyici olacaktır.⁸²

Denetçi, planlama yapmadan önce işletmenin finansal tablolarını, işletmenin kuruluş yapısını, üretim süreçlerini ve işletme hakkında genel olarak bilgi alınması gerekir.

⁸¹ Kepekçi, s.34.

⁸² Melih Erdoğan, *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Ankara: 3. Baskı Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.79-80.

3.1.2.1.3. Personel Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması

Bir işletmenin muhasebe personelinin sıklıkla değişime uğraması, yani değişim hızının yüksek olması, çoğu kez müşteri işletmenin muhasebe düzeninin yeterli olmadığına işarettir. Ücret sistemleri ve ücret düzeylerinin de personelin performansına özellikle muhasebe personeline etkisi yüksek olur. Bu nedenle denetçi;

- ✓ Personel sayısındaki değişimleri,
- ✓ Ücretlendirme sistemini, maaşın dışında sağlanan menfaatlerin ne olduğunu,
- ✓ Üst düzey personel ile özel hizmet sözleşmelerinin olup olmadığını, onlara bordro dışında ücret ödenmesi olasılığını araştırmalıdır.

Bu bilgiler için varsa toplu sözleşmenin son şekli, yapılan sözleşmeler tedarik edilerek incelenir. Eğer şirket bir grubun kontrolünde ise bu şirketlerin ücret rejimleri hakkında da bilgi alınmaya çalışılır. Çünkü grupta uygulanan ilkelerin müşteri işletmede de uygulanma olasılığı, orada çalışan kişilerin bu şirkete kıdem tazminatı yükleri ile birlikte devredilme, ödünç işçi alma gibi hukuki sonuçlar doğuran durumların olma olasılığı vardır. Bu tür bilgilere şirketin yönetim kurulu, kararları da incelenerek ulaşılabilir.⁸³

Çalışanlara uygulanan ücret politikaları, personele sağlanan sosyal olanaklar motivasyonunu artırılması için bir faaliyet var mıdır? Personel değişikliği çok sıklık göstermekte midir? Böyle bir durum varsa eğer işletmenin personeli arasında kopukluk yaşanmasına sebep olabilmektedir.

3.1.2.2. Analitik İncelemenin Uygulanması

Analitik inceleme mali tablolardaki bilgilerin karşılaştırılması, aralarındaki ilişkilerin araştırılmasıdır. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak sonuca ulaşmaktır.⁸⁴

Denetçinin analitik inceleme prosedürünü uygulaması için daha önce bu konu ile ilgili mesleki tecrübesi olması gerekir.

Analitik incelemeyi planlama sürecinde ön hazırlığı oluşturan tasarım aşamasında iki durumda kullanılması gerekir. Bunlar:⁸⁵

⁸³ Kaval, s.105-106.

⁸⁴ Selimoğlu ve Diğerleri, s.151.

- Müşterinin işinin, ait olduğu endüstri kolunun, işlemlerin ve son denetim tarihinden bu yana meydana gelen olayların daha iyi bir şekilde denetçi tarafından anlaşılabilirliğinin sağlanması,
- Kalemlerin önemliliğinin, denetim riskinin belirlenmesi ve denetim riskinin kontrolü (Denetim esnasında inceleme gerektirebilecek verilerdeki beklenmeyen dalgalanmaların ve normal olmayan ilişkilerin belirlenmesidir.)

Analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında kullanılma nedeni, denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olmasıdır. Analitik inceleme prosedürleri bu aşamada bir erken uyarı sistemi olarak kullanılır.

Örneğin şüphe uyandıran, önemli dalgalanmalar gösteren veya bakiyelerinde büyük artışlar olan bir hesaba daha fazla ağırlık verilebilir.⁸⁶

Denetçi analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarından kanıt toplama ve raporlama aşamalarında denetlenmiş mali tabloların rakamlarını kullanırken planlama aşamasında denetlenmemiş mali tablo rakamları ile geçmiş yıllara ait denetlenmemiş mali tablo rakamlarını kullanır.

Denetlenmemiş mali tablo rakamlarının kullanılması denetçi açısından elde edilecek analitik inceleme prosedürlerinin sonuçlarına olan güveni sarsacak gibi de görünse geçmiş yılların denetlenmiş rakamlarıyla yapılan karşılaştırmalar bu durumu elimine etmektedir.⁸⁷

Denetim planlamasında, Analitik inceleme prosedürlerini kullanılarak geçmiş yılı ve güncel dönemi karşılaştırma durumu söz konusu olacağından denetimin nasıl yönlendirileceği konusunda yol gösterici olmaktadır.

⁸⁵ Tamer Aksoy, “Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma” Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s.275.

⁸⁶ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s.56-57.

⁸⁷ Aksoy, s.275.

3.1.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetçilerin, finansal tablolara yansıyan her işlemi incelemeleri mümkün değildir. Böylece yapmış oldukları denetimlerde küçük de olsa bir hata payı yer almaktadır. Ancak “denetçilerin yanlış karar vermelerine yol açabilecek ve finansal tablolarda yer alacak bu hataların ne kadarı denetçiler tarafından kabul edilecektir? sorusu önemliliğin ana temasını oluşturur.⁸⁸

Denetim planlamasında önemlilik düzeyini denetçi mesleki tecrübesine dayanarak belirleyecektir. Denetçinin belirlediği önemlilik tutarı ne kadar kanıt toplaması gerektiğine, görüşüne ve karar alıcıların kararlarını olumsuz etkilemeyecek düzeyde makul olmalıdır.

Tespit edilen önemlilik düzeyi denetimin çalışması sırasında sonuçlara göre değişiklik gösterecektir. Önemlilik düzeyi ilerleyen aşamalarda daha detaylı incelenecektir.

Denetçi, denetim sürecinde başlangıçta belirlediği önemlilik seviyesini karşılaştığı hatalar sonucunda önemlilik düzeyini revize etmek zorunda kalabilmektedir.

Denetçi tarafından belirlenmiş olan önemlilik düzeyi aşağıdaki sebeplerden dolayı revize edilebilir.⁸⁹

- ✓ Denetim sırasında içinde bulunulan şartlarda değişiklik meydana gelmesi,
- ✓ Yeni bilgilere ulaşılması,
- ✓ Müteakip denetim tekniklerinin uygulanması sonucunda denetçinin işletme veya faaliyetlerine ilişkin anlayışında değişiklik meydana gelmesi,

3.1.2.4. Denetimde Risk Modelinin Oluşturulması

3.1.2.4.1. Risk Kavramı

Genel anlamda, riski amaca veya başarıya yönelik tehdit olarak tanımlanabilir. Amaca ulaşmak ve başarılı olmak yolunda tehdit her ne kadar önemli ise yakalanması gereken fırsatlarda o derece önemlidir.⁹⁰

⁸⁸ Sipahi, s.69.

⁸⁹ Sağlam, Yolcu, s.216.

Risk, işletmelerde yetersiz yönetim ve buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin sonucundaki finansal kayıplara sebep olan potansiyel bir unsur olarak görülür. Organizasyonlarda riskin tamamen ortadan kaldırılma ihtimali olmasa da iç kontrol yapısının mevcut yapıyı koruyan ve geliştiren aynı zamanda hile ve hataları caydırıcı bir özelliğe sahip olduğu kabul edilmektedir.

Bu nedenle, belli bir işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda dizayn edilen iç kontrol ve iç denetim sistemi, riskin organizasyonlarda yönetilebilir ve pozitif bir risk kültürünün geliştirilmesi açısından önemlidir.⁹¹

Denetimde planlama aşamasında, denetçinin son derece yoğunlaşması gereken konulardan birincisi işletmenin taşıdığı risklerin ve bu risklerden denetimin sonuçlarına yansıyan risklerin belirlenmesidir.

Burada risk; müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçinin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan risklerdir.⁹²

Denetçi, hem kanıt toplamak amacıyla uygulayacağı denetim prosedürlerini tasarlamada, hem de mali tabloların bir bütün olarak, tüm önemli hususlarda doğru olarak sunulup sunulmadığını değerlemede denetim riskini ve önemliliği gözönünde bulundurmalıdır.

Denetçilerden beklenen riskin en aza indirilmesidir. Denetim riskini azaltan unsur, denetim güvenilirliğidir. Örneğin, denetçi % 99 denetim güvenilirliği arzuladığında, katlanacağı risk derecesi % 1 dir. % 95 güvenilirlik esas alındığında ise ortaya çıkacak denetim riski % 5 olacaktır. Dolayısıyla bu iki unsur arasında tersine işleyen bir ilişki bulunmaktadır.⁹³

⁹⁰ Onur Derici, *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*, Ankara: Hilal Form Matbaacılık Mak. San. ve Tic. Ltd.Şti., 2013, s.21.

⁹¹ Nazlı Bulut, *“İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğinin Sağlanmasının Bağımsız Denetimdeki Rolü ve Örnek Uygulama”*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Uluslararası İşletmecilik Bilim Dalı, İstanbul: 2011, s.79.

⁹² Kaval, s.109.

⁹³ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s.58.

Denetçiden beklenen riski düşük seviyeye getirmesidir. Fakat risk düzeyini düşürmek için prestijini kaybedecek hareketlerden uzak durması gerekir. Hatalı bilgiler içeren finansal tablolar denetim şirketi içinde işletme içinde telafisi olmayacak risk taşıyabilir.

3.1.2.4.2. Risk Türleri

Denetimde yer alan risk türleri üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar;

1. Doğal Risk
2. Kontrol Riski
3. Tespit Edememe Riski

3.1.2.4.2.1. Doğal Risk

Doğal Risk, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin olmaması durumunda; bazı işlem türlerinin belli yapısal ve çevresel özellikler nedeniyle yanlış kaydedilmesi ya da hiç kaydedilmemesi, yanlış kayıtların birleşerek önemli bir tutara ulaşması ve işletmenin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır.⁹⁴

BDS 200.standart ise yapısal riski “İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur” şeklinde tanımlanmıştır.⁹⁵

Finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak oluşan doğal riskin gerçek düzeyi, denetçi tarafından değiştirilememektedir. Denetçi, doğal risk için uygun bir düzey belirleme çalışmasına girmektense doğal riski en üst düzeyde kabul etmektedir.

Hesapların, doğal ve çevresel karakterlerine göre maddesel hata verme riski olarak da tanımlayabileceğimiz bu riske örnek olarak sahip olunan nakit varlığın çalınma riskinin duran varlığın çalınma riskinden daha büyük olduğu verilebilir.⁹⁶

İşletmenin doğal riskini asgari düzeye düşürebilmesi için personelinin kalifiyeli olması ve personel sirkülasyonunun sık olmamasına dikkat edilmesi gerekir.

⁹⁴ Usul, s.90.

⁹⁵ Web_3, E.T. 05.04.2016

⁹⁶ Sipahi, s.80.

Doğal risk düzeyini etkileyebilecek önemli unsurlar aşağıda sıralanmıştır.⁹⁷

- **İşletmenin Yapısı:** Bazı hesaplardaki doğal risk düzeyi işletmenin yapısından etkilenebilir. Örneğin; bir tekstil fabrikasında, bir çelik fabrikasına göre daha fazla satılmayan mal bulunma olasılığı olduğu kabul edilmektedir.
- **Yönetimin Dürüstlüğü:** İşletmenin yönetiminde dürüstlük konusunda herhangi bir bozulma oluştuğunda, bunun yansımaları doğrudan mali tabloları etkileyebilmektedir. Bu gibi durumlarda denetçiler müşteriye kabul etmemekte veya etseler bile yüksek doğal risk düzeyi olduğunu kabul etmektedirler.
- **İşletmenin Eğilimi:** Birçok durumda, İşletme yöneticileri, mali tablolarda düzensizlik yaratmanın kendilerine yarar sağlayacağına inanarak bazı yöntemler kullanırlar.
Örneğin; kredi alabilmek için mali tablo kalemlerini süsleme yoluna gidebilmektedirler. Veya vergi tasarrufu sağlayabilmek amacıyla, işletmenin karını olduğundan az gösterme yolunu seçebilmektedirler.
Denetçi bu eğilimleri analiz ederek doğal risk düzeyini belirlemek durumundadır.
- **Önceki Denetim Çalışmalarının Sonuçları:** Denetçiler önceki dönem raporlarından elde ettikleri bilgilerle, özellikle hata bulunmuş hesaplarda, doğal risk düzeyini yüksek tutma yolunu seçmektedirler. Diğer taraftan geçmiş yıllarda hata bulunmayan hesaplarda da doğal risk düzeyi azaltılmaktadır.
- **Denetimin İlk Olması:** İlk defa yapılan denetimler, yinelenen denetimlere göre daha zordur. Yinelenen denetimlerde denetçinin işletmeyi tanıyıp tanımadığı yarar sağlamaktadır. Bu nedenle ilk defa yapılan denetimlerde, denetçiler daha yüksek bir doğal risk düzeyi seçme yoluna gitmektedirler. Denetim yinelenen doğal risk düzeyi azalabilmektedir.
- **İlgili Taraflar:** Holding ve grup şirketler arasındaki ilişkiler, diğer şirket ilişkilerinden farklılık gösterebilmektedir. İlişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde düzensizlik bulunma olasılığı yüksek düzeydedir. Dolayısıyla, bu tür işlemlerin varlığı doğal riskin artmasına neden olmaktadır.
- **Olağanüstü İşlemler:** İşletmede meydana gelen ve olağanüstü özellik taşıyan işlemlerde hata bulunma olasılığı, diğer rutin işlemlere göre daha fazladır.

⁹⁷ Bozkurt, s.112-113.

Örneğin; Maddi duran varlık alım ve satımları, ilk defa yapılan çeşitli anlaşmalar gibi olaylar riski arttırabilmektedir. Denetçiler bu tür işlemlerin yoğunluğuna göre doğal risk düzeyini belirlemektedirler.

- **İşletmede Süregelen Sorunlar:** İşletmenin mali yapısında süren ve önlenemeyen düzensizlikler, denetçinin doğal risk düzeyini yüksek tutmasına neden olmaktadır. Örneğin, işlemin sürekli olarak net işletme sermayesi noksanlığı sıkıntısı çekmesi denetçinin riskini arttırmaktadır.
- **Personeldeki Sürekli Değişim:** İşletmenin orta ve üst yönetiminde meydana gelen sürekli değişiklikler, işletmenin doğal riskinin artmasına neden olmaktadır. Özellikle muhasebe bölümünde sıkça meydana gelen değişimler hata yapma olasılığını arttırdığından, denetçiler bu olguya dikkat etmek zorundadırlar.
- **Teknolojik Gelişmeler:** İşletmenin içinde bulunduğu sektörde meydana gelen teknolojik gelişmeler olumsuz etkilenmeye neden olabilmektedir. Bu tür gelişmelerin özellikle işletmenin elindeki stokları ve makineleri olumsuz etkileme olasılığı yüksektir. İşletme gelişen teknolojiyi yakından takip etmeli ve uygulamalıdır.

3.1.2.4.2.2. Kontrol Riski

Hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarındaki hataların ve yolsuzlukların iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi ve/veya bulunmaması riskidir.⁹⁸

İç kontrol sistemi ne denli iyi ise bu riskler azalır. İç kontrol sisteminin etkinliği azaldığı sürece bu riskler artar.⁹⁹

Müşteri işletme etkin bir iç kontrol yapısına sahip değilse, denetçi bu riski yüksek bir düzeyde (%100) değerleyecek ve buna göre denetim çalışmalarını planlayacaktır. Denetçinin kontrol riskini %100'ün altında değerleyebilmesi için müşteri işletmenin iç kontrol yapısını tanınması ve etkinliği değerlemesi şarttır.¹⁰⁰

İşletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin önemli hataları önleme veya tespit etme ve düzeltmedeki etkinliğinin değerlendirilmesi, kontrol riskine ilişkin ilk belirlemenin

⁹⁸ Erdoğan, s.53.

⁹⁹ Kaval, s.112.

¹⁰⁰ Selimoğlu ve Diğerleri, s.103.

yapılması sürecidir. İşletmelerin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinde doğal risk unsurları bulunduğundan her zaman bir miktar kontrol riski mevcut olacaktır.¹⁰¹

Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin olup olmadığı tespit edebilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması sonucunda risk düzeyi yüksektir. Kontrol riski ve doğal risk işletmeden kaynaklı risk olduğundan dolayı bu riski düşürmesi için işletmenin iç kontrol sistemini kurması ve etkinleştirilmesi gerekir.

3.1.2.4.2.3. Tespit Edememe Riski

Denetçinin hataları bulma ve tespit etmekte yetersiz kalmasıdır.¹⁰² Denetçinin yanlış bir denetim yordamını kullanması, denetim işlemlerini yanlış uygulaması, hesapların veya işlemlerin aralıksız biçimde % 100'lük denetimlerinin yapılmamış olması, denetim sonuçlarının yanlış yorumlanmaları ortaya çıkaramama riskinin nedenleridir.

Bu açıdan ortaya çıkaramama riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Tespit edememe riski, yapısal risk, kontrol riski ve denetim riskine bağlı bir değişkendir.¹⁰³

Denetçinin hataları tespit edememesi sadece kendinden kaynaklı olamayabilir. Sebebi, denetlemiş olduğu işletmenin muhasebe sisteminde iç kontrolün olmadığı, belgelere ulaşmasında aksaklıklar yaşaması vb. durumlardan dolayı tespit edemediği hatalar olacaktır.

Fakat bu hataları sadece iç kontrolün olmamasından dolayı tespit edemeyeceği anlamına gelmez. Mesleki tecrübesi yüksek olan denetçi hata ve hileleri tespit etmekte uzmanlaşmış olduğundan bu riski azaltabilir.

Doğal risk arttıkça, ortaya çıkarma riski azalır. Ayrıca ortaya çıkarma riski ile kanıt sayısı arasında ters ilişki mevcuttur. Tespit edememe riski azalırken kanıt sayısında artış gözlenir. Denetçinin denetim çalışmalarında yüksek güvenilirlik istemesi, ortaya çıkarma riskinin daha düşük tutulmasına neden olmaktadır.

¹⁰¹ Onur Baydarol, “İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul: 2007, s.67-68.

¹⁰² Aydemir ve Diğerleri, s.66.

¹⁰³ Güredin, s.229.

Bununla beraber zaman, denetim maliyeti ve toplanacak kanıt sayısında aynı oranda artış meydana getirmektedir.¹⁰⁴

3.1.2.4.3. Denetim Risk Modeli

Denetim risk modeli, hem finansal tabloların geneline, hem de finansal tabloların alt hesap kalanlarına ve işlem sınıflarına uygulabilmektedir. Denetim risk modeli aşağıdaki şekilde formüle edilmiştir.¹⁰⁵

$$\text{KDR} = \text{DR} \times \text{KR} \times \text{TER}$$

KDR: Denetçinin Kabul Edebileceği Denetim Riski,

DR: Doğal Risk,

KR: Kontrol Riski,

TER: Tespit Edememe Riski.

Denetim risk modelinde geçen risk türleri aşağıdaki, şekilde görüleceği gibi modelde iki adet süzgeç (filtre) bulunmaktadır. Birincisi işletmenin iç kontrol sistemi, ikincisi ise denetçinin uygulayacağı denetim prosedürleridir. Buna rağmen denetçinin gözünden kaçan artık riskler olabilir ki, işte bunlara denetim riski adı verilir.

Denetim riskleri kalitatif veya kantitatif terimlerle ifade edilebilir. Denetimin planlama aşamasında risk modelini oluşturmak güç olup, denetçi yüzdelerden ziyade “düşük”, “orta” ve “yüksek” gibi ifadelerle riski belirler. Yüzdelerle belirtildiğinde, söz konusu belirlemede daha tutucu davranır.

Örneğin, işletmede önemli yanlışlık ihtimali düşük olsa bile YR ve KR’yi %50’den az değerlendirmemelidir (%50 risk düşük düzey, %80 risk orta, %100 yüksek risk düzeyi olarak dikkate alınabilir). Uygulamada risk genellikle yüksek, orta ve düşük şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim risk modeli, elbette denetim riskinin değerlendirilmesini etkileyebilecek bütün faktörleri içermeyebilir. Ancak denetçiye

¹⁰⁴ Sipahi, s.84.

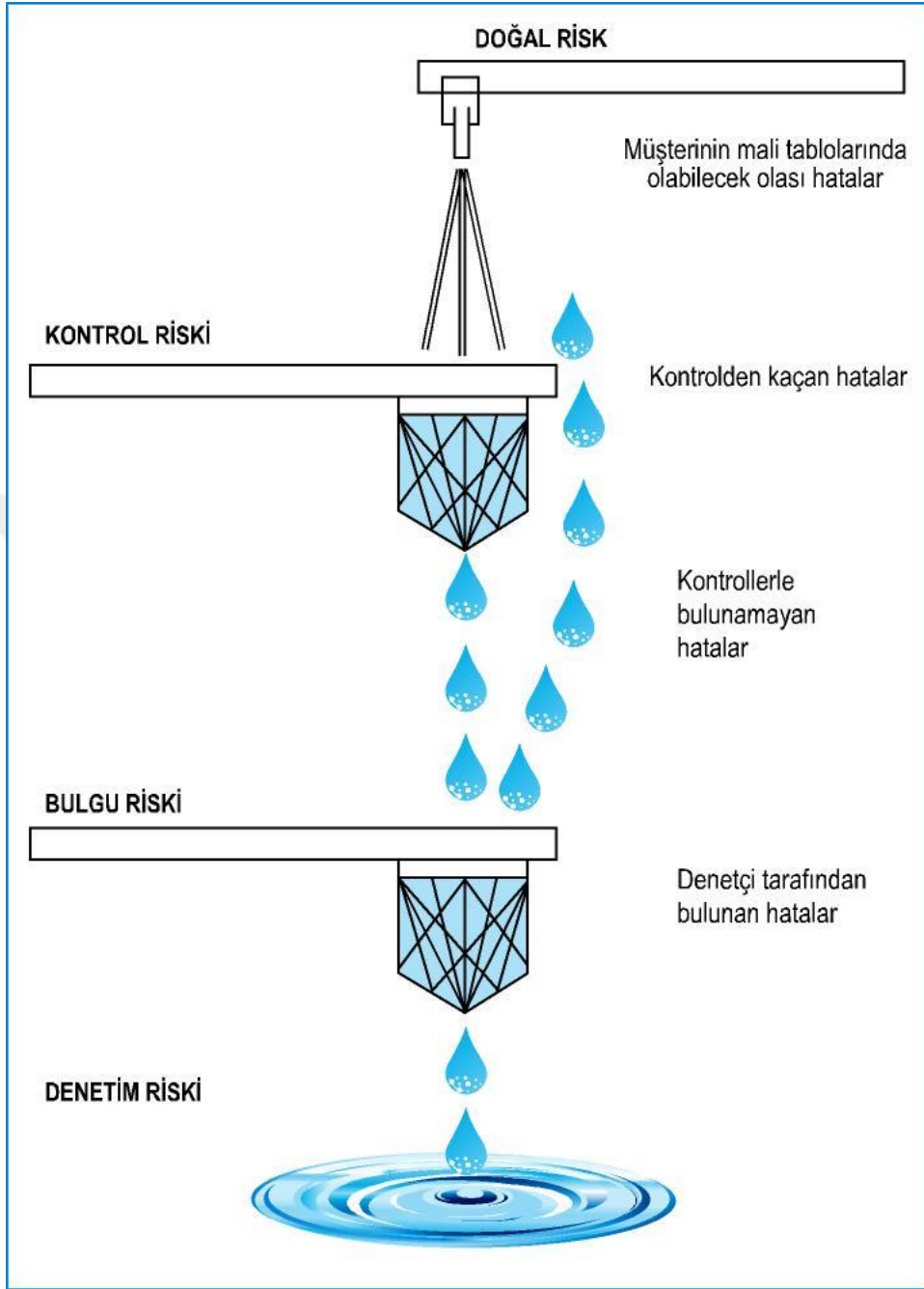
¹⁰⁵ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, s.92.

denetim riskini uygun düzeyde tutması için denetim prosedürlerini planlamasına yardımcı olur.¹⁰⁶



¹⁰⁶ Web_4, E.T. 03.04.2016.

Şekil 3.2. Denetim Risk Modeli (Süzgeci)



Kaynak: Web_4, E.T. 03.04.2016.

Denetim riski hiçbir zaman sıfıra indirilemeyeceği, çok azda olsa yine de finansal tabloların belirli bir hata taşıyabileceğidir. Çünkü denetçinin geçmişteki tüm işlemleri tekrar gözlemlemesi ve hataları tespit etmesi mümkün değildir ve kendisinden

istenmemektedir. Bunu yapabilse bile, bu kez de kendisinin toplam iş yükü içinde hata yapma riski doğacaktır.¹⁰⁷

Denetçinin düşük denetim riski istemesi, mali tablolarda belirlenememiş önemli hataların olmaması konusunda daha fazla güvenilirlik istemesi anlamına gelmektedir. Bu sınırı belirlemede en önemli ölçüt işletmelerden denetçiye gelebilecek tehlikedir.

Bu tehlike işletme riski olarak ortaya çıkmaktadır. İşletme riskini azaltmanın yolu, kabul edilebilir denetim riskinin duruma göre ayarlanmasından geçmektedir.

Denetçi en uygun noktayı bulabilmek için aşağıdaki ölçütleri dikkate alıp denetim riskini belirlemek durumundadır.¹⁰⁸

- **Mali Tablolardan Yararlanan İlgililerin Sayısı:** İşletmenin mali tablolarından yararlananların sayısı arttıkça, işletme riski yükselmektedir. Denetçinin toplumu yönlendirme sorumluluğu bulunduğundan, yanlış bir karar sosyal zararlara neden olabilmektedir.
- **Rapor Verildikten Sonra İşletmenin Çeşitli Sorunlarla Karşılaşma Olasılığı:** İşletmenin geleceğiyle ilgili var olan belirsizlikler denetçinin işini zorlaştırmaktadır. İşletmenin iflas etme olasılığı, beklenen kredinin alınamaması veya mahkemede bir davanın kaybedilmesi olasılıkları denetçinin kaliteli denetim yapmasına karşın karşılaşılabileceği tehlikelerdir.

Denetçi bu gibi işletme risklerinin ortadan kaldırabilmek için denetim riskini düşük tutmakta ve olabildiğince fazla kanıt toplama yolunu seçmektedir. Bu gibi konularda karar verebilmek için, işletmeyle ilgili aşağıda sıralanan bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir.

- a) **İşletmenin Büyüklüğü:** İşletme sürekli olarak çalışma sermayesi noksanıyla faaliyetlerini sürdürmek zorunda kalıyorsa, gelecekte bir borç ödeme güçlüğü içine düşmesi kaçınılmazdır. Bu da denetçi için dikkate alınması gereken bir tehlikedir.
- b) **Geçmiş Yıl Kar-Zarar Durumu:** Şirketin kar düzeyi hızlı bir biçimde azalıyor veya zararları artıyorsa, gelecekte önemli sorunların doğma olasılığı

¹⁰⁷ Kavalcı, s.114.

¹⁰⁸ Bozkurt, s.118-119.

yüksektir. Denetçinin bu dalgalanmaların nedenlerini anlamaya çalışıp riskini belirlemesi gerekmektedir. Denetçi, işletmenin geçmiş yıl kar – zararını dikkate alarak gelecek ile ilgili bir risk taşıyıp taşımadığını mesleki tecrübesine dayanarak bir tahminde bulunabilir.

- c) **Finansal Büyüme Politikası:** İşletmenin kaynak sağlamada kullandığı yol denetçi için önem taşımaktadır. İşletme, faaliyetlerini sürdürmede ve büyümede sürekli borçlanma yolunu seçmişse, denetçinin işletme riski artmaktadır.

Ayrıca borçlanmanın kısa veya uzun vadeli olup olmadığı önemlilik arz etmektedir. Çünkü uzun vadeli yatırımlarda kısa vadeli borç kullanma, işletmenin iflasına neden olabilir. İşletme büyümesini sürekli kredi kullanarak gerçekleştiriyorsa, yüksek oranda risk taşımasına neden olmaktadır.

- d) **İşletmenin Faaliyet Konusu:** Ekonomik koşullara göre bazı sektörlerde risk ve düzensizlik olma olasılığı diğer sektörlerle oranla daha yüksektir. Örneğin; aracı kurumların hizmet işlemlerine oranla iflas etme riskleri daha fazladır. Denetçi işletmelerin faaliyet konularına göre denetim riskini ayarlamak zorundadır.

- e) **Yönetimin Yeteneği:** Finansal zorlukların aşılmasında, işletmenin sahip olduğu yetenekli yönetim kadrosu, işletme için bir üstünlük aracıdır. Denetçi için yönetimin yetenekli insanlardan olması güvenilirlik göstergesidir. Bu da riskin azalması anlamına gelmektedir. İşletme yönetiminin yanlış finansal politika izlememesi için konu ile ilgili eğitilmiş ve deneyimli personel bulundurmasının işletme yönetiminide başarıya ulaştırmasını sağlayacaktır.

3.1.2.4.4. Risk Unsurları ile Önemlilik Düzeyi ve Toplanacak Kanıt Sayısının Karşılaştırılması

Bağımsız denetçi önce denetim riskini dikkate alarak değerlendirmeli, sonra önemlilik sınırlarını tahmin ederek toplanacak denetim kanıtlarının türünü, zamanını ve kapsamını kararlaştırmalıdır.

Riski değerlendirmek için müşteri işletmeyi ve işkolunu kanıtlarını incelemeli, analitik teknikler uygulamalı ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplayarak değerlendirmelidir.¹⁰⁹

Denetim risk modelinde değerlendirilmiş olan riskler, denetçinin elde edeceği kanıtın yapısı, zamanı ve kapsamını belirlerken yararlı olur. Örneğin satın alma döngüsünde YR düşük, kontroller etkili olduğundan KR düşük, denetim riski de düşük beklendiği için BR yüksek olacak, dolayısıyla daha az sayıda kanıt toplanması yeterli olacaktır. Risk ve kanıt arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3.1. Risk Düzeyi ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki

Durum	Kabul Edilebilir Denetim Riski	Yapısal Risk	Kontrol Riski	Planlanan Bulgu Riski	Gerekli Kanıt Sayısı
1	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek	Düşük
2	Düşük	Düşük	Düşük	Orta	Orta
3	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük	Yüksek
4	Orta	Orta	Orta	Orta	Orta
5	Yüksek	Düşük	Orta	Orta	Orta

Kaynak: Web_5, E.T. 03.04.2016.

Tablo 3.1’de görüleceği gibi, denetçinin ihtiyaç duyacağı kanıt miktarı ile denetim riski arasında da ters ilişki vardır. Denetim riski düşükse denetçinin daha çok sayıda kanıt toplamaya ihtiyacı vardır. Her bir hesap kalemi ve işlem grubu için değerlendirilmiş YR ve KR ve kabul edilebilir BR değişebilir. Buna karşılık denetçi bütün olarak finansal tablolar için başarılı olacağı denetim risk düzeyini belirlemelidir.¹¹⁰

¹⁰⁹ Güredin, s.234.

¹¹⁰ Web_5, E.T. 03.04.2016.

3.1.2.5. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

3.1.2.5.1. İç Kontrol Kavramı

Kontrol; kurumsal yönetimin amaçlara, hedeflere ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler, bütünü olarak tanımlanabilir.¹¹¹

İşletmenin amaçlarına ulaşmak için uygulayacağı politika ve süreçler dizisinin oluşturduğu, işletme yönetimi tarafından kurulup çalıştırılan bütünsel yapıya iç kontrol denir.¹¹²

Her işletmenin iç kontrol yapısı birbirinden farklı prosedürler uygulanmaktadır. İşletme yönetimi tarafından iç kontrol yapısı etkin ise denetçinin belgelere ulaşmasında, denetim için kullanabileceği yöntemlerini belirlemesi kolaylaşacaktır.

3.1.2.5.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları

İç kontrol yapısının yeterli ölçüde varlığının göstergesi olacak göstergeler ve bileşenler şunlardır;¹¹³

- Kontrol ortamı
- Risk Değerlemesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- Sistemin Gözetimi

3.1.2.5.2.1. Kontrol Ortamı

İşletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış, tavır ve eylemleri, yönetim felsefeleri, işletmenin yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek prosedürler ve personel politikalarından oluşur.¹¹⁴

Kontrol ortamı, işletmenin örgüt kültürünü iç kontrol sisteminde uyguladığı politikalar ve sorumluluklardan oluşmaktadır.

¹¹¹ Deniz Barlas Hüner, “Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimdeki Rolü”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Programı, İstanbul: 2014, s.65.

¹¹² Haftacı, s.67.

¹¹³ Erol, s.62.

¹¹⁴ Aydemir ve Diğerleri, s.86.

Kontrol çevresi, işletmenin geçmişi ve kültüründen etkilenir ve işletmede çalışan kişilerde bir kontrol bilinci sağlar.¹¹⁵

Kontrol çevresi faktörleri şunlardır.

- ✓ Dürüstlük ve etik değerlendirme bağlılık,
- ✓ Yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu,
- ✓ Örgütsel yapı yetki ve sorumluluk,
- ✓ İnsan kaynakları politikaları,
- ✓ Hesap verebilirlik

Kontrol ortamı, kurumun iç kontrol bilinci, hedefleri ve değerleri, iş görme biçimi ve prosedürlerini, çalışanların yöneticiler ile ilişkileri gibi hususları içeren kurum kültürünü ifade etmektedir.¹¹⁶

3.1.2.5.2.2. Risk Değerleme

Risk değerlendirme, işletmenin amaçlarına ulaşması yolunda karşısına çıkabilecek riskleri değerlendirme sürecidir. Bu süreçte, işletme içi riskler ve dış kaynaklı riskler dikkate alınmalıdır. Risk değerlendirme süreciyle işletmeler, finansal ve yönetsel yapıyı etkileyebilecek iç ve dış kaynaklı unsurları belirleyerek gerekli önlemleri alabilecektir.¹¹⁷

Etkin bir risk yönetimi sisteminin sağladığı faydalar vardır. Bunlar; güven, onay, teminat, kredibilite ve bilgidir. Risk değerlendirmesi kapsamında dikkate alınması gereken unsurlardan güven; kontrol çevresinin etkin ve verimli olarak risklerin en aza indirilmesine yönelik tüm işletme bazında işlediği anlamındadır.

Onay; kontrol, uygunluk ve gözlemlene prosedürlerinin istenilen seviyede çalıştığına dair onay verme anlamındadır. Teminat; sisteminde ani değişiklik ve değişimlere cevap verebileceğine ilişkin teminat sağlama anlamındadır.

¹¹⁵ F. Münevver Yılanıcı, *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015, s.73-74.

¹¹⁶ Derici, s.62.

¹¹⁷ Kaval, s.130.

Kredibilite; dışarıya karşı kontrollerin gerekli seviyede olduğuna dair her türlü gereğin yerine getirildiğini gösterme imkanı anlamındadır. Bilgi; ise kontrol çevresini etkileyebilecek tüm önemli olayların bilgisine sahip olma anlamındadır.¹¹⁸

İşletmenin faaliyet gösterdiği ortamda var olan ve sürekli değişen risk unsurlarının işletme üzerinde etkili olduğunun belirlenmesi önemlidir. Bu yüzden sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.¹¹⁹

3.1.2.5.2.3. Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol yapısının üçüncü unsurunu kontrol prosedürleri oluşturmaktadır. Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir.¹²⁰

İç kontrol sistemi esasında birbirleri ile uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan sistemdir. Bu sistem içinde tamamen işletmeyi yönlendirmeyi amaçlayan sistemler ile kurulan bu sistemleri gözetime yönelik sistemleri mevcuttur.

Kontrollerin bir kısmı önleyici güvenlik kontrolleri şeklindedir. Buradaki amaç, işletmede kayıp, kaçak ve hırsızlık gibi durumlardan koruyan önlemlerdir.¹²¹

Kontrol eylemleri genellikle iki elemanı içerir, politikalar ve prosedürler öncelikle ne yapılması gerektiğiyle ilgili bir politika oluşturulur ve bu prosedürler oluşturulur.¹²²

Kontrol eylemlerinde risklerle mücadele etmek için, önleyici, düzeltici, yönlendirici ve tespit edici olarak kontrol faaliyetleri geliştirilebilir.¹²³

Önleyici Kontroller: Arzu edilmeyen bir sonucun gerçekleşmemesi ne kadar önemliyse, yeterli ve ilgili önleyici kontrollerin uygulamada olması o kadar gereklidir.

¹¹⁸ Tamer Aksoy, “Bağımsız Denetim Şirketleri için Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir Anket Formu Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 73, 2005, s.175.

¹¹⁹ Burcu Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.106.

¹²⁰ Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, s.64.

¹²¹ Erol, s.63.

¹²² Yılcı, s.108.

¹²³ Onur Derici, *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*, Antalya: Bekad Yayınları, 2015, s.23-24.

Yönlendirici Kontrol: Belirli bir sonuca ulaşmayı sağlamak için geliştirilen önlemlerdir. İş kazasına karşı önlem alınması gibi.

Tespit Edici Kontrol: Bu kontroller istenmeyen olayların sonuçlarını belirlemek için tasarlanır.

Düzeltilici Kontroller: Ortaya çıkan istenilmeyen sonuçların düzeltilmesini sağlamak için geliştirilen önlemlerdir.

Kontrol faaliyetlerinde işletmenin iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek sorunlara karşı önlem almak amacıyla oluşturulan prosedür ve politikalarıdır.

3.1.2.5.2.4. Bilgi ve İletişim

İşletmeler, çalışanların sorumluluklarını başarabilmeleri için gerekli bilgiyi belirlemeli, tutmalı, ve uygun biçim ve zamanlı olarak iletmelidir. Bilgi sistemleri, bir işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetler, finansal ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir.¹²⁴

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün en önemli faktörlerindedir. Etkin bir bilgi ve iletişim mevcutsa eğer yönetim hedeflere ulaşmasında aksaklıklar yaşanmaz. Bu yüzden yönetim ve departmanlar arasında iletişim ve bilgi akışı sürekli güncel olmalıdır.

3.1.2.5.2.5. İzleme (Gözetim)

İzleme, idarenin faaliyetlerinin misyon doğrultusunda, hedeflerle uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği, risk değerlendirmesi çerçevesinde gerekli kontrollerin öngörülüp öngörülmediği, söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı iletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi hususlar tespit edilip değerlendirilmektedir.¹²⁵

İzleme iç kontrol sisteminde verilen görevlerin yerine getirilip getirilmediğini kontrol edilebilir.

¹²⁴ Yılancı, s.115.

¹²⁵ Derici, s.68.

3.1.2.6. Denetim Programının Düzenlenmesi

Denetim programları genellikle üç ana bölümde düzenlenir: ¹²⁶

- Muhasebe işlemlerinin test edilmesi ile ilgili denetim programı,
- Analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetim programları,
- Hesap bakiyelerinin test edilmesi ile ilgili denetim programları,

Genel bir denetim programında her işlem döngüsü için alt denetim programları düzenlenmektedir. Örneğin, satış ve tahsilat döngüsünün denetiminde aşağıda sıralanan alt denetim programları düzenlenecektir.

- Satış ve tahsilatlarla ilgili kayıtların incelenmesi için “Muhasebe İşlemlerinin Test Edilmesi Denetim Programı” hazırlanacaktır.
- Tüm döngünün denetim için “Analitik İnceleme Prosedürleri Denetim Programı” düzenlenecektir.
- Kasa, Banka, Alacak ve Şüpheli Alacak Hesaplarının bakiyelerinin dürüstlüğünün denetlemesi için “Hesap Bakiyelerinin Test Edilmesi Denetim Programı” hazırlanacaktır.

3.1.2.6.1. Muhasebe İşlemlerini Test Etme Programı

Muhasebe işlemlerinin testine yönelik program, muhasebe sistemine yönelik iç kontrol yapısının kontrolüne yönelik bir programdır. Burada, muhasebe işlemlerine yönelik maddilik testi yer alır.

Başlangıç risk seviyesinin düşük veya yüksek olup olmama durumuna göre, kontrol testleri ve maddilik testlerinin ağırlığını belirler. Başlangıç kontrol riskinin düşük belirlenmesi, kontrol testlerine ağırlık verilmesi gerekir. Yüksek çıkmışsa maddilik testlerine ağırlık verilir.

İşlemlerin test edilmesi, hangi denetim prosedürlerinin uygulanacağını, örneklemeye incelemeye tabi tutulacak birim sayısını, incelenecek birimlerin hangisi olacağını ve zamanını belirler. ¹²⁷

¹²⁶ Bozkurt, s.194.

¹²⁷ Aksoy, s.276.

Denetçi, muhasebe işlemlerini test ederek riski belirlemektedir. Belirlenen riske karşılık uygulayacağı testlerden hangisini kullanacağına karar vermektedir.

3.1.2.6.2. Analitik İnceleme Prosedürlerini Test Etme Programı

Analitik inceleme prosedürleri denetim süresince uygulanacak testlerin önemli bir kısmını oluşturur. Yapılan araştırmalar denetimin planlanması ve tamamlanması aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin daha etkili olduğunu ve bu prosedürlerin önemli hataları ortaya çıkarabildiğini göstermektedir.¹²⁸

Analitik inceleme prosedürleri denetim sürecinin başlangıcından, denetimin tamamlanmasına sürecine kadar uygulanmaktadır.

Tablo 3.2’de Denetim Aşamaları ile bu aşamalarda uygulanan analitik prosedürlerinin niteliği ve kullanım amaçları gösterilmektedir.¹²⁹

¹²⁸ Tesmer, *Mesleki Uyum Eğitimi Denetim*, Ankara: 2. Cilt Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, 2013, s.81.

¹²⁹ Usul, s.63.

Tablo 3.2. Analitik İncelemenin Amaçları ve Yöntemleri

İncelemenin Aşamaları	Amaç	Kullanılan Prosedürlerin Niteliği
Denetimin Planlanmasının Aşamaları	<ul style="list-style-type: none">• Müşteri işletmeyi tanıma,• Müşteri işletmenin daha önceden denetlenmemiş finansal tablolarında olabilecek hataların değerlemesini yapmak,• Önemlilik limitini belirlemek,• Yüksek riskli denetim alanlarını belirlemek,• Denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını planlamak.	<ul style="list-style-type: none">✓ Trend analizi,✓ Oran analizi,✓ Yatay ve dikey analiz,✓ Usallık analizleri. <p>Müşteri işletmeden elde edilen finansal bulguların işletmeninde içinde yer aldığı sektör rakamlarıyla karşılaştırılmasının yapılması, odak noktası müşteri işletmenin finansal pozisyonuna bağlı olarak performans durumudur.</p>
Denetimin Yürütülmesi (Kantı Toplama Aşamaları)	<ul style="list-style-type: none">• Hesap bakiyelerini onaylamak veya reddetmek için kanıt elde etmek,	<p>Oran analizleri birbiriyle ilişkili hesaplar arasında yapılmalıdır. Odak noktası hesap bakiyeleri arasındaki uygunluktur.</p>
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşamaları	<p>Ulaşılan sonuçları onaylamak için;</p> <ul style="list-style-type: none">• Gelir Tablosu,• Bilanço,• Nakit Akım Tablosu ve,• Dipnotları,	<ul style="list-style-type: none">✓ Trend analizi,✓ Oran analizi,✓ Yatay ve dikey analiz,✓ Usallık analizleri <p>Müşteri İşletmenin finansal durumuna, performansına, nakit akışlarına ve dipnotlarına bir bütünlük içerisinde odaklanmak.</p>

Kaynak: Usul, s.63.

3.1.2.6.3. Hesap Bakiyelerinin Test Edilmesi Denetim Programı

Hesap Bakiyelerinin test edilmesi şu tür işlem aşamalarını gerektirmektedir.¹³⁰

- **Önemlilik Düzeyi, Doğal Risk ve Kabul Edilebilir Denetim Riski Belirlenir:** Önemlilik düzeyinin seviyesi uygulanacak test işlemlerinin düzeyine doğrudan etki eder. Düşük tutulan bir önemlilik düzeyinde denetçi önemsiz göreceği hata sınırını azalttığından daha fazla maddilik testi yapmak durumunda kalacaktır. Yüksek tutulan önemlilik düzeyinde ise denetçi daha esnek davrandığından, maddilik testlerinin kapsamı azalacaktır.

Önemlilik düzeyi belirlendikten sonra, genel olarak kabul edilebilecek denetim risk düzeyi ortaya konur. Denetçi kabul edebileceği denetim riskini azalttıkça, maddilik testlerine daha fazla ağırlık vermek zorundadır. Çünkü daha az risk almak istemektedir. Tersine risk düzeyini arttırırsa, maddilik testlerinin kapsamını daraltabilecektir.

- **Kontrol Riskinin Değerlenmesi:** Kontrol riskinin düzeyi maddilik testlerini doğrudan etkilemektedir. Düşük düzeyde değerlendirilen kontrol riski, denetçinin maddilik testlerine daha az ağırlık vermesine neden olmaktadır. Yüksek düzeyde kontrol riski ise denetçiyi maddilik testlerinde daha ağırlıklı çalışmaya yönlendirmektedir.
- **Kontrol Testleri, İşlemlerin Testleri ve Analitik İnceleme Prosedürlerinin Sonuçları:** Yukarıdaki ilgili testlerden elde edilen olumlu sonuçlar denetçinin maddilik testlerini daraltmasına neden olmaktadır. Olumsuz çıktılar ise maddilik testlerine ağırlık verilmesine neden olmaktadır.
- **Hesap Bakiyelerinin Test İşleminin Düzenlenmesi:** Denetçi bu aşamaya geldiğinde, her hesap için ve hesapla ilgili denetim hedefleri için maddilik testlerinin düzenlenmesini yapacaktır. Bu amaçla:
 1. Uygulayacağı denetim prosedürlerini belirleyecek,
 2. İnceleyeceği örnek hacmini belirleyecek,
 3. İnceleyeceği birimleri seçecek,
 4. Uygulama zamanını belirleyecektir.

¹³⁰ Bozkurt, s.196-197.

3.1.3. Denetimin Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinin bu safhasında, denetim çalışmalarının yapıldığı denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği safhadır.¹³¹

Denetçi bu aşamada daha önce planlanan işlemleri faaliyete geçirmektedir. Bu süreçte işlemler önceden bölümlendirildiğinden denetçiler planlanan iş programına göre toplaması gereken kanıtları, uygulanması gereken testleri vs. denetim ile ilgili oluşturan programı uygulamaktadırlar.

Denetçinin yapacağı çalışmaları kolaylaştırmak amacıyla hazırlayacağı denetim programı özet ya da ayrıntılı olarak hazırlanabilir.

Özet denetim programında denetim amacı, kapsamı, niteliği ve sınırları genel hatları ile gösterilirken, ayrıntılı denetim programında sayılan bu hususlar geniş bir biçimde listelenir. Özet denetim programlarının en büyük yararı, denetçiye daha esnek hareket etme olanağı sağlamasıdır. Buna karşılık ikinci tür denetim programlarında ayrıntılar gösterildiğinden denetçiler daha rahat çalışabilirler.

Denetim programları genellikle ayrıntılı olarak hazırlanırlar. Ortaya çıkan koşullar çerçevesinde bu programların gözden geçirilerek düzeltilmesi onlara hem bir kılavuz hem de bir kontrol listesi olma özelliğini katar. Denetim programı yapılırken özet program hazırlanır ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesi yapılır.¹³²

Aşağıda yer alan şekilde stok kalanlarını doğrulamak için kullanılan denetim programının bir kısmını göstermektedir:¹³³

¹³¹ Aydemir ve Diğerleri, s.72.

¹³² Haftacı, s.51.

¹³³ Kepekçi, s.51.

Şekil 3.3. Stoklarla İlgili Denetim Programından Bir Kesit

Düzenleyen Tarih..... Gözden Geçiren Tarih.....			
... A.Ş. Stok Hesaplarının Maddi Doğruluk Testleri			
Maddi Doğruluk Testine İlişkin Denetim Prosedürleri	Çalışma Kağıdı Kağıdı Ref. No.	Uygulayan Denetçi	Uygulama Tarihi
<ol style="list-style-type: none">1. Analitik Prosedürleri Uygula<ol style="list-style-type: none">a. Sektörel bilgileri müşterinin bilgileriyle karşılaştır.b. Stok devir hızı analizini incelec. Stok hesaplarının kalanlarını en son alış, üretim ve satış şlemleriyle ilişkisini gözden geçir.d. Stok hesaplarının kalanlarını beklenen satış işlemleriyle karşılaştır.2. Müşterinin fiili envanter sayısını gözlemle,<ol style="list-style-type: none">a. Sayımları test et,b. Devir hızı düşük, hasarlı ve kullanılmayan stok kalemlerini araştır.c. Envanter sayımında kullanılan sayım tutanaklarının düzenlenmesinde personelin sorumluluk derecesini araştır.3. Envanter listelerinin kayıtsal doğruluğunu test et,<ol style="list-style-type: none">a. Satır ve kolonlardaki hesaplamaları yeniden yap,b. Sayım tutanaklarını envanter listeleriyle karşılaştır.c. Envanter listesindeki kalemleri sayım tutanaklarıyla karşılaştır.d. Fiili sayım sonuçlarını stok kartlarıyla karşılaştır.e. Envanter listesinin toplamalarını defteri kebir hesap alanlarıyla karşılaştır.4. Stok değerlemesini test et,<ol style="list-style-type: none">a. Satın alınmış stoklar için satıcı faturalarını incele,b. Üretilmiş stoklar için direkt işçilik, genel üretim giderlerinin yükleme oranlarının uygunluğunu incele,c. Maliyet veya piyasa değerinde düşük olanı ile değerlemeyi test etmek için piyasa fiyatlarını elde et,d. Faaliyetlerin göstergesi olarak, üretim ve satın alma kayıtları ile stok kartlarını gözden geçir,e. Stokların belirlenen maliyetlerini fiyat katalogları ile karşılaştır.5. Bilanço tarihinde en son düzenlenen teslim alma ve sevk belgelerinin numaralarını elde et, yapılan hesap kesiminin doğruluğunu test et.6. İşletme dışında bulunan stoklar için doğrulama mektubu yaz.7. Konsinye sözleşmelerini incele8. GKGMİ uyarınca mali tablolarda yapılması gereken açıklamaların yapılmış olup olmadığını araştır.			

Kaynak: Kepekçi s.52.

3.1.3.1. Denetim Süresinin ve Zaman Planlamasının Oluşturulması

Denetimde zaman planlaması, yürütülecek denetimin, denetçinin aynı işletmede yaptığı ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre farklılık gösterir.

İlk yapılan denetimde denetim çalışmalarının zamanlamasında bazı zorluklarla karşılaşılır. Bu konuda birinci zorluk işletmelerin faaliyet dönemlerinin genellikle takvim yılı ile çakışmasından ileri gelmektedir.

Denetçinin bir yıl içinde birden fazla müşteriye denetleyeceği düşünülürse, denetçi ilk başta bu görevler arasında bir planlama yapacaktır.¹³⁴

Denetim çalışmalarının zamanlamasında, bölümlendirme yapıldığından denetim alanında ne kadar süreçte denetim çalışmasının yapılacağını yeterli olacağı belirlenir. Toplam iş gücü saat olarak hesaplanır. Aynı zamanda bu süre denetim ücretinin belirlenmesine de yardımcı olur.¹³⁵

İyi yapılmış bir denetim zamanlaması işlerin düzenli yürütülmesini, etkili çalışmayı ve maliyet azalmasını sağlar. Denetçi denetim çalışmalarını, dönem içi ve dönem kapandıktan sonra olmak üzere iki farklı döneme paylaştırır.

Genel olarak denetim planlamasının dönem içinde, denetimin yürütülmesi ve raporun düzenlenmesi çalışmalarının dönem kapandıktan sonra yapılması ideal olarak kabul edilir.

Ancak dönem içindeki zaman, dönem kapandıktan sonraki zamana göre daha geniş olduğundan ve denetim maliyeti bu dönemde daha düşük olduğundan, denetim çalışmalarının dönem içine kaydırılması akılcı gözükmemektedir.

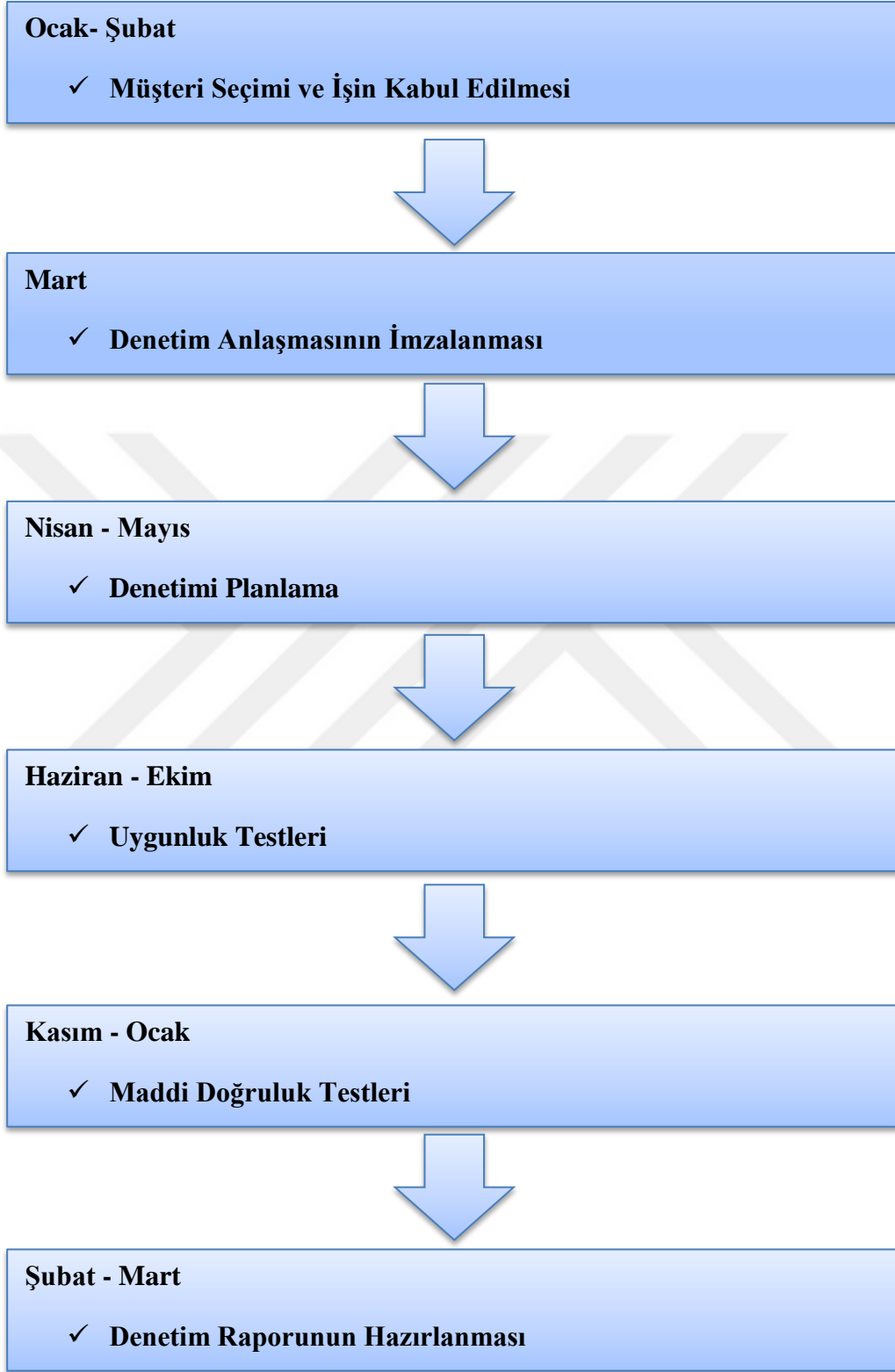
Fakat bazı denetim çalışmalarının dönem içinde yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Örneğin; kasanın dönem kapandığı tarihte sayılması, envanterin gözlenmesi gibi işlemler zorunlu olarak dönem sonuna bırakılacaktır.

Bazı denetim çalışmaları ise dönem içine kaydırılabilir. Örneğin, alacakların doğrulanması. Ayrıca, denetçi işletmenin durumuna göre dönem içi-dönem sonu paylaşımına karar verecektir. Ayrıca, dönem kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmaları, dönem içine göre daha güvenilirdir.

¹³⁴ Güredin, s.192.

¹³⁵ Kaval, s.117.

Şekil 3.4. Denetim Çalışmaları Zamanlama Çizelgesi



Kaynak: Yılanıcı, Yıldız ve Kiracı, s.94.

3.1.3.2. Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi

Denetçiler denetim riskini makul bir düzeye indirerek denetimin kalitesini arttırmak, aynı zamanda iş gücü ve zaman tasarrufu sağlamak amacıyla finansal tablolardaki bilgileri daha küçük birimlere ayırarak denetlemeyi tercih ederler.

Böylece her birime ayrı personel tahsis edilerek hem görev dağılımı yapılmış hem de her birim birbirinden ayrı ve bağımsız olarak denetlenerek daha etkili ve verimli bir denetim çalışması gerçekleştirilmiş olur.¹³⁶

Denetim çalışmalarının bölümlenmesinin yapılması denetçiye kolaylık sağlamaktadır. Denetçinin hangi bölüm üzerinde denetimini gerçekleştireceği ve kanıt toplayacağı önceden belirlenmiştir.

Bu durumda denetimle ilgili kaç denetçinin ne kadar süre faaliyet göstereceği tespit edilmiştir. İş bölümlenmesinin yapılması daha verimli ve daha kısa zamanda denetim tamamlanacaktır.

Denetim çalışmasını örgütlemek için işlemler aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir:¹³⁷

- Hasılat işlemleri (satışlar, satış iade ve iskontoları, para ve çek tehsil işlemleri),
- Harcama işlemleri (satın alma, para ve çek ile ödeme işlemleri, ücret işlemleri),
- Üretim işlemleri,
- Finansman işlemleri (sermaye, kasa ve uzun vadeli borç sağlama ve ödeme, vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin tahakkuku ve ödeme),
- Yatırım ve duran varlık işlemleri,

3.1.3.3. Denetim Ekibinin Oluşturulması ve Koordinasyonu

Her bir denetim alanında; çalışacak denetim ekibi personelinin niteliği, birbirlerinin yerine ikame edilebilme olanakları, denetlenen müşteri kadrosundan kimler ile temasta olunacağı ve ondan bilgi alınacağı, eğer üçüncü kişilerin hizmetlerinden faydalanılacak ise, bunun kim olduğu ve niteliği personel planında yer alır.

Zaman planı ile personel planı çoğu kez ayrı ayrı değil, tek bir belge şeklinde hazırlanır. Hazırlandığı belge bir çalışma kağıdı niteliğinde olup, dosyasında saklanır.¹³⁸

¹³⁶ Karacan, Uygun, s.110.

¹³⁷ Kepekçi, s.36-37.

Denetim ekibi oluşturulurken, denetim personelini görevlendirme, yapılacak denetim testlerinin niteliğine ve zamanında uygun olmalıdır.

Ayrıca müşteri işletmenin iç denetçilerinin ve muhasebe personelinin denetimde yardımcı olacağına beklentisi, görevlendirilecek personel sayısını etkileyebilir.¹³⁹

Denetçilerin kendi uzmanlık alanlarına göre bölümlendirilmenin yapılması hem daha kaliteli sonuca varılmasına hem de bu konu ile ilgili önceden deneyimli olduklarından zaman tasarrufu da sağlayacaktır.

Genel olarak bir denetim ekibi aşağıdaki personelden oluşur:¹⁴⁰

- **Bağımsız Baş Denetçi:** Bir denetim işletmesinin ortağı durumunda olup 10 yıl üzerinde deneyime sahip kişidir. İşletmede yapılacak tüm denetim çalışmalarından sorumludur. Bağımsız baş denetçi, denetim planlamasını yapan, ekibi kuran, görevleri dağıtan, çıkabilecek tüm sorunlara çözüm bulan ve denetim raporunun hazırlanmasından sorumlu konumdadır.
- **Yönetici Denetçi:** En az 5 yıl deneyime sahip, denetim çalışmalarının yürütülmesinden sorumlu kişidir. Görevi kıdemli denetçilere nezaret etmek, denetim programlarının yürütülmesini izlemek, düzenlenen çalışma kağıtlarını gözden geçirmektedir.
- **Kıdemli Denetçi:** 3 ile 5 yıl arasında deneyimli, ilgili denetim alanlarında fiilen çalışmaları yürüten kişidir. Ayrıca yanlarında çalışan denetçi yardımcılarında sorumludur.
- **Denetçi Yardımcıları:** Kıdemli denetçilerin yanlarında çalışan ve genellikle 3 yıla kadar deneyimli olan kişilerdir. Kendilerine verilen görevleri yaparlar.

3.1.4. Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması

3.1.4.1. Denetim Çalışmalarının Tamamlanma Aşaması

Denetçi, muhasebe içi ve muhasebe dışı ortamda dönem içinde ve dönem sonunda yapılan işlem, kayıt ve hesaplamalara yönelik denetim işlemlerini tamamladıktan sonra,

¹³⁸ Kaval, s.117.

¹³⁹ Kepekçi, s.53.

¹⁴⁰ Bozkurt, s.193.

hazırlayacağı denetim raporuna esas olacak görüşe ulaşmak için tamamlayıcı nitelikte çalışmalarda bulunmaktadır.¹⁴¹

Denetim çalışmalarının tamamlanması sonucunda sağlıklı bir görüşe ulaşmak için yapılan çalışmaların tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Çalışması sırasından gözden kaçırdığı işlemlerin olup olmadığını kontrol etmelidir. Kontrol sonucunda tespit ettiği hata varsa eğer tekrardan bu bölüme odaklanması gerekir. Eğer gerekiyorsa ek denetim prosedürleri de uygulamalıdır.

3.1.4.1.1. Gelecekteki Olası Belirsizliklerin Tespit Edilmesi

Gelecekteki olası belirsizlikler, işletme ile üçüncü kişiler arasında devam eden ve denetim raporunun yazımı tarihinde kesin olarak sonuçlanmamış, vergi incelemeleri veya davaları ile diğer davalar, kefalet ve yükümlülükler, bekleyen kredi talepleri gibi olayların işletmeye gider ve borç doğurma olasılığı durumlarıdır.¹⁴²

İşletmenin ilerde gerçekleşecek veya gerçekleşmesi olası durumları varsa eğer bu konu ile ilgili dipnotlarda gerekli bilgilendirmede bulunmalıdır. Tespit etmiş olduğu belirsizlik oluşturulan denetim raporuna etki edecek durumdaysa raporunu oluşturmadan önce bu olumsuzlukların araştırılması gerekir. İşletme dışından üçüncü kişilerden doğru bilgilere ulaşmalıdır. Olumsuzluklar tespit edilemeden rapor oluşturulduysa eğer, işletmenin gelecekte karşılaşılabilecek problemler denetim firmasına da etki edecektir.

3.1.4.1.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Araştırılması

Denetçinin, müşterinin finansal tablolarının doğruluğunu değerlendirme sorumluluğu, bilanço tarihinden önce gerçekleşen olayların denetimiyle sınırlı değildir. Denetçi, bilanço tarihinden sonraki süreçte gerçekleşen olaylardan dolayı da sorumluluk taşır.¹⁴³

İlgili dönemin denetimi tamamlanmasından sonra bilanço tarihinden sonra gerçekleşen, olaylar olabilir. Bu durum ilgili finansal tablolara yüksek düzeyde etki edecek bir durumdaysa denetçi tarafından düzeltilecek veya düzeltme yapılmıyorsa dipnotlarda belirtmesi gerekecektir.

¹⁴¹ Selimoğlu ve Diğerleri, s.164.

¹⁴² Sağlam, Yolcu, s.606.

¹⁴³ Toroslu, s.104.

3.1.4.1.3. Tamamlayıcı Kanıtların Toplanması

Denetçi son aşamada mali tablolar hakkındaki genel görüşünü oluşturabilmek için çeşitli şekillerde tamamlayıcı kanıtlar elde eder.

Toplanacak kanıtlar, önceden incelenmiş olan döngüler hakkında, belirsizliklerle ve sonraki önemli olaylarla ilgili olarak genel bir görüş elde etmeye yarar. Bu aşamada yapılacak çalışmaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:¹⁴⁴

- Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması,
- İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi,
- İşletmeden Güvence Mektubunun Alınması,
- İşletmeyle İlgili Tarafların İlişkilerinin Gözden Geçirilmesi,

3.1.4.1.3.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Analitik inceleme prosedürleri, işletmeyle ilgili nihai sonucun elde edilmesi amacıyla kullanılır. Amaç işletmeyle ilgili genel bir görünüm elde etmektir.¹⁴⁵

Denetçi, Analitik prosedürlerinden yararlanarak makul güvencede görüş oluşturmasına da kolaylık sağlar. Denetim çalışmasının son aşamasında tekrar analitik incelemenin yapılması işlemlerin sağlamasıdır. Oranlar yöntemi kullanılarak karşılaştırma yapılmaktadır. Tespitleri sonucunda ek çalışma yapması gerektiğini belirleyebilir.

Örneğin; Gelir Tablosu oran analizine tabi tutularak, net ve brüt satış karlılıklarının, net ve brüt dönem karlarının bir önceki dönemle, diğer işletmelerle veya yıl içinde tespit edilen bulgularla uyumlu olup olmadığı araştırılır.

Eğer önemli sapmalar var ise, Gelir Tablosu kalemleri üzerinde yeniden bir çalışma yapılması, sapmaların sebeplerinin ortaya çıkarılması gerekir. Çünkü bu sapmalar çoğu kez yıl içinde tespit edilemeyen bazı hata ve hilelerin yıl sonu mali tablolarına yansımaya olabilir.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Bozkurt, s.355.

¹⁴⁵ Bozkurt, s.355.

¹⁴⁶ Kaval, s.69.

3.1.4.1.3.2. İşletmenin Sürekliliği Değerlendirilmesi

Bu noktada denetçi tarafından dikkate alınan özellik, işletmenin bilanço tarihinden sonra bir müddet durumunu koruyup koruyamayacağıdır. Bu zaman genellikle bir yıldır. Buradaki kaygı, denetçinin olumlu rapor verdikten bir süre sonra işletmenin olumsuz bir duruma girip girmeyeceğidir.

Denetçi, denetimin her aşamasında bu kaygıyla ilgili çeşitli kanıtlar toplamaktadır. Son aşamada yapılacak genel incelemeyle son karar verilmektedir.

İşletmenin sürekliliğiyle ilgili genel değerlendirmede analitik inceleme prosedürlerinden elde edecek sonuçlardan yararlanılmaktadır.¹⁴⁷

Denetçi, topladığı kanıtlar, mesleki tecrübe ve bilgisini kullanarak işletmenin sürekliliği konusunda şüphe doğuracak bir durum olup olmadığını tespit etmesi gerekmektedir. Analitik inceleme prosedürleri sonucunda İşletmenin sürekliliği konusunda elde etmiş olduğu varsa bunu belirtmesi gerekmektedir.

3.1.4.1.3.3. İşletmeden Beyan Mektubu Alınması

Denetçi, yıl içinde yapmış olduğu kontrol testleri ve yılsonundan itibaren yaptığı maddi doğruluk testlerini işletme yönetimine ve çalışanlarına soru sorarak cevaplarına göre denetim çalışmasını yönlendirir.¹⁴⁸

Denetçi, sözlü olarak ulaştığı bilgileri yazılı hale getirmek amacıyla işletmeden beyan mektubu talep eder. Denetim ile ilgili beyan mektubunu talep etmezse eğer ileride sözlü beyanını doğrulayacak bir kanıtı olamayacak ve yanlış anlaşılmalara sebep olacaktır. Denetçi bu durum ile ilgili oluşacak problemlere karşı kendini güvence altına alması gerekmektedir.

3.1.4.1.3.4. İşletmeyle İlgili Tarafların İlişkilerinin Gözden Geçirilmesi

Müşteri işletmenin yoğun olarak mal alışı ve mal satışı yaptığı müşterilerle olan ilişkilerinin titizlikle incelenmesi belge sahteciliğini, naylon fatura kullanımını, aslı olmayan satışlar veya alışlar için düzenlenmiş faturalar ve ortaya çıkan hayali alacak veya borç tutarları gibi olayların tespiti açısından önem taşır.

¹⁴⁷ Bozkurt, s.356.

¹⁴⁸ Karacan, Uygun, s.312.

Bu kesimde yer alan kimi örneklerde de görüldüğü üzere, bazı işletmeler karlarını gerçekte olduğundan daha yüksek veya düşük çıkarmak amacıyla bu tür yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanabilmektedir.

Bu nedenle, denetçi karşı inceleme yaparken taraflara güven duygusu ile değil mesleki şüphecilikle yaklaşmalı ve birçok ihtimali dikkate almalıdır. Ancak müşteri işletmenin üçüncü kişilerle danışıklı dövüş yapması durumunda, bu gibi durumların tespiti oldukça güç olabilmektedir.¹⁴⁹

Denetçi, müşteri işletme ile dışarıdan üçüncü kişilerle ticari faaliyette bulunduğu firmaları daha yakından incelemelidir. Bu firmalar ve işletme arasında yolsuzluk ve hile işlemlerinin yüksek olması riski olabileceğinden denetim açısından büyük önem arz etmektedir. Denetçi, denetim prosedürlerini kullanarak ilişkili taraflar arasındaki usulsüzlükleri tespit etmesi gerekir.

3.1.4.1.4. Sonuçların Değerlendirilmesi

Gerçekleştirilen denetim ile ilgili sonuçların değerlendirilmesi aşamasında yapılması gereken işlemler:¹⁵⁰

- Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlemesinin yapılması,
- Tespit edilen hataların düzeltilmesinin istenmesi,
- Çalışma kağıtlarını gözden geçirilmesi,

3.1.4.1.4.1. Kanıtların Yeterliliğini Değerleme

Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi bölümünde, test edilmesi gereken tüm önemli konuların test edilip edilmediğine karar vermek için denetçi tarafından denetimin gözden geçirilmesidir. Bu gözden geçirme iki safhada yapılmaktadır.

Birincisi, denetimin tüm denetim aşamalarının tamamlanmış ve belgelendirilmiş olup olmadığının ve denetimin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi için denetim çalışmasına temel oluşturan denetim programının tekrar gözden geçirilmesidir.

¹⁴⁹ Selimoğlu ve Diğerleri, s.166.

¹⁵⁰ Toroslu, s.111.

İkincisi ise, denetçinin denetim çalışması esnasında eksik kalan veya daha sonra yapılmak üzere ertelenmiş çalışmaları listeleyerek tamamlamasıdır.

Böylece denetim çalışmasında eksik ya da gözden kaçan bir noktanın kalmaması sağlanmış olur ki, buda kaliteli ve başarılı bir denetim çalışmasının ortaya çıkmasına yol açar.¹⁵¹

Denetimin tamamlanması sonucunda denetim çalışmaları gözden geçirilmelidir. Çalışmaları sırasında atlamış olduğu ve toplayamadığı kanıtları teyit etmelidir. Ayrıca; toplamış olduğu kanıtların yeterli olup olmadığını tespit ederek denetim çalışmasını tamamlayacaktır.

3.1.4.1.4.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Değerlenmesinin Yapılması

Denetim çalışmasına başlandığında, finansal tablolardaki hataları tespit etmek için başlangıçta kabul edilebilir denetim risk düzeyi belirlenmektedir. Denetim çalışmalarında sırasında kabul edilebilir tutar üzerinde hatalar varsa eğer ise yendien önemlilik düzeyi belirlenecektir.

Denetimin tamamlanması sonucunda önemlilik düzeyi ve denetim riski son kez kontrol edilmesi gerekecektir. Başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyi ile denetim çalışmaları sonucunda birleştirilmiş hata tutarı karşılaştırılır ve gerekirse ek denetim prosedürleri uygulanır.

3.1.4.1.4.3. Hataların Düzeltmesini İsteme

Denetçi çalışmaları boyunca düzeltilmesini istediği hataları tespit eder. Denetim tamamlanması sonucunda düzeltilmesi gereken hataları müşteriyle paylaşarak hataların düzeltilmesi ister.

Denetçi, tarafından istenen hatalar müşteri işletme tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltilemeyen hatalar denetçi tarafından son kez kontrol edilmelidir.

3.1.4.1.4.4. Çalışma Kağıtlarını Gözden Geçirme

Denetim çalışmaları sırasında çok sayıda çalışma kağıdı elde edilir. Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil eden çalışma kağıtları, denetim ekibinin başı

¹⁵¹ Web_6, E.T. 05.07.2016.

tarafından son olarak gözden geçirilir. Bu incelemeyle denetim çalışmalarının eksiksiz yapılıp yapılmadığı araştırılır. Düzenlenmemiş temel çalışma kağıdı olup olmadığı incelenir. Çalışma kağıtlarında belgelenen hatalar değerlendirmeye alınır.¹⁵²

Çalışma kağıtları denetçinin çalışmaları sırasında hataları önemli gördüğü durumları çalışma kağıtlarına not almaktadır. Denetim sürecinin tamamlanması sonucunda gözden geçirmelidir.

3.1.4.2. Bulguların Raporlanması

Denetçi, denetimini tamamlaması sonucunda müşteri işletmenin mali tablolarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin hakkında bir kanaat getirdikten sonra denetim raporunun hazırlama aşamasına gelir.

Genelde denetim raporu şirket ortaklarına hitaben yazılır. Böyle bir başlık, denetçinin müşteri işletmenin yönetiminden tamamen bağımsız olduğunun işaretidir. Denetim raporuna ilişkin UDS ve Türkiye KGK ait iki tür tanım görülmektedir.

UDS'ye göre yapılan tanımda,

“Denetim raporu, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda mali tabloların ilgili işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını kapanan hesap dönemi itibariyle doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulunduğu bir belgedir.”

Türkiye KGK'nun yönetmeliğindeki tanım ise,

“Denetim raporu, TDS çerçevesinde denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda hedeflenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetim görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve sorumluluğu imzalayan tarafından üstlenilen belgedir.”¹⁵³

¹⁵² Bozkurt, s.357.

¹⁵³ Web_7, E.T. 05.07.2016.

Denetim çalışmalarından elde edilen bulgular denetim raporuna denetçinin görüşü olarak yer almaktadır. Bağımsız denetçi mali tablolar ile ilgili önemli bilgileri detaylı olarak açıklamalıdır.

Denetim raporları genellikle, yazılı şekilde hazırlanır ve denetim şirketi tarafından tam tasdikli onay raporu halinde müşteri işletme ile paylaşılır.

Denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun oluşturulması kapsamında, denetim sonucunda elde edilen veriler doğrultusunda dört farklı görüş ortaya çıkabilir. Bunlar:¹⁵⁴

- ✓ Olumlu görüş,
- ✓ Şartlı görüş,
- ✓ Olumsuz görüş,
- ✓ Görüş bildirmekten kaçınma,

Olumlu Görüş Bildirme: Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulduğuna ve gerçeği doğru bir şekilde yansıttığına kanaat getirdiğinde, raporunu olumlu olarak düzenler.¹⁵⁵

Denetçi şu şartlar gerçekleştiği zaman olumlu görüş bildirir.¹⁵⁶

- Genel denetim standartlarına (bağımsızlık, mesleki bilgi ve tecrübe mesleki özen, dikkat), denetim çalışmasının her safhasında uyulmuş olmalı,
- Denetim çalışmaları, çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş ve yeterli kanıt toplanmıştır.
- Mali tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde hazırlanmıştır.
- Muhasebe ilke ve politikalarının uygulanması tutarlıdır.
- Finansal tablolar yeterli açıklılıktadır.
- Gelecekte finansal tabloları etkileyecek anormal belirsizlikler yoktur.
- Mali tablolar yasal hükümlere uygun olarak düzenlenmiştir.

¹⁵⁴ Aydemir ve Diğerleri, s. 168.

¹⁵⁵ Karacan, Uygun, s. 317.

¹⁵⁶ Gürbüz, s. 225.

Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda işletmenin mali tablolarının dürüst, gerçeği yansıtan ve denetim kurallarına uygun olarak hazırlanmasından dolayı raporunda olumsuz görüş verebilir.

Şartlı Görüş Bildirme: GKGMİ'ne uyulmaması sonucu verilen bir görüştür. Önemli sayılabilecek bu tür sapmaların varlığı halinde denetçi söz konusu aksaklığın bir bütün olarak finansal tablolar üzerine yaptığı etkiyi araştırır.

Aksaklığın önemlilik düzeyi denetçi görüşüne etki yapan tek etmendir. Aksaklıkların önemli olması, mali tabloların güvenilirliğini etkiliyorsa denetçi şartlı görüş bildirir. Aksaklıkların basit ve önemsiz olmaları durumunda olumlu denetim görüşü verilir.¹⁵⁷

Denetçi, işletmeden kaynaklı sebeplerle denetim çalışması sırasında önemli kaynakları toplayamamış olması, yasal mevzuta aykırı durumların söz konusu olduğu durumda şartlı görüş bildirir. Raporunda neden şartlı görüş bildirdiğini de açıklamak zorundadır.

Olumsuz Görüş Bildirme: Denetçi, denetlediği mali tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmadığını ve işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçlarını hatalı olarak gösterildiği kanısına varması sonucunda olumsuz görüşte bulunacaktır.¹⁵⁸

Denetçinin olumsuz görüş vermesine neden olacak durumlar; işletmenin mali tablolarının hata/hile ve gerçeği yansıtmayan bilgiler içermesi, muhasebe politikalarının eksik veya hiç uygulanmaması sebebiyle olumsuz görüş verebilmektedir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçinin çeşitli nedenlerle ne olumlu ne de olumsuz bir görüşe teşkil edecek yeterlilikte kanıt elde edememesi sonucunda görüş belirlemekten kaçınmaktadır.¹⁵⁹

Denetçinin, denetim yapması için, etkin bir iç kontrol sistemin olmaması, kaynaklara ulaşmakta kısıtlanması veya ulaştığı kaynakların yetersiz olmasından görüş oluşturabilecek sonuca ulaşamadığından görüş bildirmek zorunda kalacaktır. Denetçi neden görüşten bildirmekten kaçındığını denetim raporunda detaylı bir şekilde belirtmek zorundadır.

¹⁵⁷ Güredin, s. 79.

¹⁵⁸ Toroslu, s. 225.

¹⁵⁹ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, s.194.

3.2. ÖNEMLİLİK KAVRAMI, AŞAMALARI VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASININ KANIT SAYISI ÜZERİNE ETKİLERİ

3.2.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Kullanılması

Önemlilik kavramı, finansal tabloların hazırlanmasında ve denetimde büyük rol oynamaktadır. Önemlilik, tablolarını hazırlamakla yükümlü kişilere, muhasebe işlem ve denklerinin nasıl gösterilmesi konusunda dayanak sağlarken, finansal raporlama ile ilgili mesleki standartlarında temelini oluşturmaktadır.¹⁶⁰

Önemli hatalar, her hangi bir finansal tablo kaleminin ya tek başına ya da diğer finansal tablo kalemleri ile birleştirildiğinde, bu finansal tabloları kullananların kararlarını etkileyebilecek derecede önemli olan hatalardır.¹⁶¹

Önemlilik, bir hesap kalemi veya finansal bir olgunun nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ya da alınacak kararları etkilemesi gerekir.¹⁶²

Önemlilik kavramı, denetimin amacıyla doğrudan bir bağlantısı bulunmaktadır. Örneğin; vergi denetimde ticari ve mali kara etki eden kalemler ön plana çıkarken bankalar için yapılan denetimde kısa ve uzun vadeli borç ve alacaklar ön plana çıkmaktadır.¹⁶³

Önemlilik, denetim sürecinin en temel unsurlarından biridir. Ancak; önemlilik tutarının tespiti ve denetim sürecinde kullanılmasına yönelik olarak herhangi bir standart bulunmamaktadır. Profesyonel denetim hizmeti sunan firmaların konuya ilişkin olarak geliştirdikleri yöntemler yol göstermektedir.

¹⁶⁰ Berna Dinç, “Mali Denetimde Önemlilik Kavramı”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 50-51, 2003, s.141.

¹⁶¹ Kaval, s.115.

¹⁶² Haftacı, s.100.

¹⁶³ ASMMO, s.34.

Denetçi bu yöntemleri tercih ederken firmanın özellikleri, sektörün çalışma koşulları, ekonominin genel durumu, daha önce yapılmış olan denetim sonuçları ve en önemlisi, mesleki bilgi ve birikimi ışığında kullanılacaktır.¹⁶⁴

Mali tablolardaki hatalı / hileli bilgiler birleştirme işlemi sonucunda görünmez hale getirilebilir. Bir bilginin mali tablolarda, ayrıca gösterilmesi veya gösterilmemesi, mali tablolara göre karar verecek kişilerin kararlarını değiştiriyorsa veya etkiliyorsa o bilginin önemli olduğuna karar verilir.¹⁶⁵

Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında önemlilik unsuru göz önünde bulundurması gerekir. Önemlilik unsuru, bir hesap kalemindeki hatanın, işletmeyle ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyecek düzeyde ise bu hata önemlidir, karar alıcıların kararına herhangi bir etkide bulunmuyorsa ise önemsiz hata niteliğindedir. Önemlilik, denetçinin mesleki yargısı ile tespit edilmektedir.

Mali tablolarda önemlilik başlangıç noktası olarak seçilen bir hesap veya hesap grubuna bir oran uygulanarak tespit edilir. Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesinde etkili olabilecek faktörlere örnek olarak;¹⁶⁶

- Mali tabloların unsurları, varlıklar, kaynaklar, öz kaynaklar, hasılat harcamaları,
- Mali tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemleri, toplam giderleri, brüt kar, net kar veya net varlık değeri,
- İşletmenin ortaklık yapısı ve finanse edilme özelliği,

ISA 320 ve 450 önemliliğin denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde, denetçinin belirlediği yanlışlıklarla eğer varsa düzeltilmemiş, yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesi ve denetim raporunda görüş oluşturulması aşamasında kullanılmasını öngörmektedir.

Denetçi, planlama aşamasında aşağıdaki konularda bir dayanak oluşturmak amacıyla yanlışlıkların büyüklüğü konusunda yargıda bulunmalıdır.

¹⁶⁴ Aslan Kaya, “Denetim Sürecinde Önemlilik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 1, 2000, s.100.

¹⁶⁵ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, s.194.

¹⁶⁶ Sağlam, Yolcu, s.214-215.

- Risk değerlendirmenin kapsamı yapısı ve zamanlaması,
- Önemli yanlışlık riskinin tanımlanması ve değerlendirilmesi,
- Denetim prosedürlerinin yapısı zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi,

Standartlara göre önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sadece tutarın büyüklüğü değil nitelik de dikkate alınır.

Ayrıca, bunların meydana geldiği koşulları da göz önünde bulundurmak gereklidir. Bazen tutarı önemsiz gibi görünen küçük bir yanlışlık ya da eksiklik çok daha önemli yanlışlıklara işaret edebilir. Bu kapsamda kastedilen niteliksel yanlışlık, özellikle hileden kaynaklanan veya sözleşmeye dayalı yükümlülükleri ya da kazanç yüzdesini etkileyebilen yanlışlıklardır.¹⁶⁷

Denetçi, denetim sürecinde temel olarak iki türde önemlilik yargısı/kararı oluşturulacaktır. Birinci karar denetim sürecinin başında oluşturulan başlangıç önemlilik düzeyi kararıdır. İkinci önemlilik düzeyi kararı ise denetim sürecinin tamamlanmasının ardından denetim raporu yazarken yararlanılacak önemlilik düzeyi kararıdır.¹⁶⁸

3.2.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Tespit Edilmesi

Başlangıçta bağımsız denetçi mali tabloların önemli kabul edilecek yanlışlıklar toplamının ne olması gerektiğine karar verir. Bu karar önemlilik düzeyi için bir ön tahmin niteliğindedir.¹⁶⁹

Önemlilik düzeyi ile ilgili standart bulunmamaktadır. Denetçi önemlilik düzeyini mesleki tecrübesini kullanması dışında, finansal tablolardaki hesaplara ve işlem sınıflarına yüzdeler oranlar uygulanması sonucunda önemlilik düzeyi belirlemektedir.

Denetçi önemlilik düzeyini denetimin planlanması aşamasında ön tahminde bulunur. Denetim çalışması sırasında başlangıçta belirlemiş olduğu önemlilik düzeyi karşılaşılabileceği hatalardan dolayı ve toplayacağı kanıtlar nedeniyle önemlilik düzeyi rakamını değiştirebilmektedir.

¹⁶⁷ Nuran Cömert, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 109, 2012, s.33.

¹⁶⁸ Cömert, s.34.

¹⁶⁹ Güredin, s.219.

Denetçi, önemlilik seviyesini belirlerken, yasal düzenlemeler ile mali tabloların geneli ve her bir hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklamaları ve bunların birbirleriyle olan ilişkilerini dikkate alır.¹⁷⁰

Denetçi, işletmenin faaliyet konusuna operasyonlarına, çevresiyle olan ilişkilerine, işletmenin içinde bulunduğu pazara ve pazardaki ekonomik koşullara bakarak maddi hataları önemlilik düzeyi ile belirleyebilecektir.¹⁷¹

Denetçi önemlilik düzeyini belirlerken işletme ile ilgili gerekli araştırmalarda bulunmalıdır. Aksi takdirde belirlemiş olduğu önemlilik düzeyi denetim çalışmaları sırasında gereksiz kanıt toplamasına ve hatalı görüş oluşturmaya neden olacaktır.

Denetçi her işletme için farklı tutarlarda önemlilik düzeyi belirlemektedir. Çünkü işletmelerin büyüklüklerine ve karlılığına göre belirleyeceği önemlilik düzeyi farklılık gösterecektir. Denetçiler, mesleki tecrübelerini ve yargılarını da ortaya koyarak önemlilik düzeyi hesaplayabilmektedirler. Hesaplama kriteri olarak iki unsur göz önünde bulunmaktadır.¹⁷²

- Ölçüt olarak alınacak mali tablo kalemi,
- Bu hesaba uygulanacak oran,

Denetçi önemliliği hesaplarırken, öncelikle çeşitli oranlar kullanarak kendisine başlangıçta nicel bir görüş kazandırabilecek baz hesapları tespit etmek durumdadır. Bu amaçla kullanılacak baz hesaplar ve nicel faktörler şöyle sıralanabilir.¹⁷³

Baz Hesaplar:

- Toplam aktifler,
- Vergi öncesi net kar,
- Son üç yılın ortalama vergi öncesi net karı,

Nicel Faktörler:

- Muhasebe hileleri ve yasa dışı işlemler,

¹⁷⁰ Sağlam, Yolcu, s.213.

¹⁷¹ Ceyhan İnaltong , Oktay Taş, “Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama”, Vergi Dünyası, Sayı: 401, 2015, s.81.

¹⁷² Web_8, E.T. 22.09.2016.

¹⁷³ Kaya, s.93.

- Firmanın taraf olduğu sözleşme hükümlerini bozabilecek nitelikteki küçük tutarlardaki maddi hatalar.
- Kârdaki trendi etkileyebilecek tutarlardaki maddi hatalar.

Önemli hatalar sadece sayısal olarak tespit edilmemektedir. Önemli hatalar, niteliksel ve niceliksel olabilir. Örneğin; duran varlıklar içerisinde gösterilmesi gereken bir kalemin doğru rakamları ile dönen varlıklar içerisinde gösterilmesi niteliksel bir hatadır.¹⁷⁴

3.2.2.1. Belirlenen Önemlilik Türleri

Denetçi önemlilik düzeyini belirlerken üç tür önemlilik düzeyi belirlemektedir.

3.2.2.1.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemlilik (Genel Önemlilik)

Bir bütün olarak önemlilik doğrudan tek bir tutar olarak mali tablolar ile ilişkilidir. Finansal tablo kullanıcılarının, ekonomik bir karar verirken, neyin onların kararlarını etkileyeceğine ve değiştirebileceğine odaklanır.

Bu tutar doğrudan denetçinin elde ettiği bilgiler ışığında, mesleki yargısı ile belirlenir.¹⁷⁵ Denetçi belirlemiş olduğu önemlilik tutarını finansal tabloların tümüne uygulamaktadır.

Mali tablolara uygulanacak önemlilik düzeyi sınırını belirlenirken aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır.¹⁷⁶

- ✓ Mali tablolarının bir bütün olarak önemlilik düzeyini,
- ✓ Mali tablolardaki; özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ya da açıklamaların önemlilik düzeyi ya da düzeylerini,
- ✓ Mali tablolardaki düzeltilmemiş ya da tespit edilememiş hataların toplamının düşük bir seviyeye indirilmesi,
- ✓ Mali tablolar için önemsiz olarak görülmeyecek yanlışlık eşiği,

Bağımsız denetimi yapılacak olan şirketler için Tablo 3.3'deki kriterler esas alınarak bir önemlilik düzeyi tespit edilebilir. Ancak, bazı durumlarda seçilen kriter şirket için en uygun kriter olsa bile uygulama imkanı olmayabilir.

¹⁷⁴ Sağlam, Yolcu, s.213.

¹⁷⁵ Web_9, E.T. 22.09.2016.

¹⁷⁶ Sağlam, Yolcu, s.560.

Örneğin; bir şirketin önemlilik düzeyinin tespitinde hesaplamaya esas alınabilecek uygun kriter vergi öncesi karı olmasına rağmen, ilgili yılda şirketin vergi öncesi karı yoksa, yani şirket o dönemde zarar etmişse, o zaman bu şirket için en anlamlı olan diğer kriterin ne olduğu değerlendirilmeli, sözgelimi net satışların şirketin performansını ölçmekte önemli bir kriter olduğuna karar verilirse net satışlar esas alınmalıdır.¹⁷⁷

Tablo 3.3. Genel Önemlilik Düzeyi

Genel Önemlilik Düzeyi		
Hesaplamaya Esas Alınabilecek Kriterler	Hesaplamaya İlişkin Yöntemler (*)	Hangi Durumlarda Uygulanabileceğine İlişkin Örnekler
Vergi öncesi kar	%2-%10 arası (**)	Vergi öncesi kar çıktığı durumlarda
Net satışlar (iskonto ve iade sonrası)	%0,5-%1 arası	Satış hacmi yüksek ama kar marjı düşük veya karlılığı başabaşa yakın şirketler,
Özkaynaklar Toplamı	%1 (maksimum)	Gayrıfaal şirketler, kar amacı gütmeyen Vakıf, Dernek gibi kuruluşlar,
Toplam Varlıklar	%0,5-%1 arası	Yatırım aşamasındaki işletmeler
Net Varlık Değeri	%0,5 (maksimum)	Yatırım ve emeklilik fonları
(*) Halka açık şirketlerde önemlilik seviyesi hesaplaması, ihtiyatlılık gereğince en düşük oranlar kullanılarak yapılmasıdır.		
(**) Tabloda vergi öncesi karın alt sınırı %2 olarak belirtilmiş olmakla birlikte, uygulamada alt sınır genellikle %5 olarak kullanılmaktadır.		

Kaynak: Web_9, E.T.22.09.2016.

3.2.2.1.2. Performans Önemliliği

Performans önemliliği, denetçinin başlangıçta belirlediği genel (toplam) önemlilik düzeyinin altında bir tutar olarak denetçinin yargısına göre kendisince belirlenir.¹⁷⁸

Performans önemlilik düzeyi, Tablo 3.3’de genel önemlilik seviyesinin %50’si ile %75’i oranındaki bir aralıkta karar verilecek olan bir oranın kullanılması suretiyle uygulanır.

Performans önemliliği düzeltilmemiş ve ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir

¹⁷⁷ İnaltong, Taş, s.81.

¹⁷⁸ İnaltong, Taş, s.82.

seviyeye düşürmek için, denetçi tarafından, mali tablolar genel önemlilik düzeyinden daha düşük tutarda önemlilik tutarı belirlemektir.¹⁷⁹

Performans önemliliği, başlangıçta belirlenen genel önemlilik düzeyinin altında bir önemlilik tutarı belirleneceği için daha fazla kanıt toplanacak, denetim alanı genişleyecek ve önemlilik düzeyi ile ilgili riski azaltmış olacaktır.

3.2.2.1.3. Özel Önemlilik

Denetçi, yaptığı değerlendirmeler sonucunda bazı hesaplar veya dipnot açıklamaları için performans önemlilik tutarının altında önemlilik düzeyi tespit etmek isteyebilir, belirleyeceği tutar özel önemlilik tutarı olacaktır.¹⁸⁰

Özel önemlilik düzeyinin kullanılmasının sebebi, denetçi için bazı hesapların şüphe uyandırması ya da daha detaylı derinlemesine incelemeye ihtiyaç duyabileceğinden önemlilik düzeyini belirler. Ayrıca; finansal tabloların dipnot kısımlarında detaylı bilgi vereceği için de özel önemlilik tutarı belirlemektedir.

3.2.3. Genel Önemlilik Düzeyinin Tespit Edilmesi için Kullanılabilir Yöntemler

Denetçiler, önemlilik düzeyinin belirlenmesinde 5 tip sayısal yaklaşım kullanmaktadırlar. Bunlar;¹⁸¹

- Tek finansal değişken yöntemi,
- Birden çok (çeşitli) veya işletme büyüklüğünü esas değişkenler yöntemi,
- Karışık ya da ortalama yöntem,
- Formül Yöntemi,
- Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi,

3.2.3.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi

Bu yöntemde denetçi, net satışlar, vergi öncesi karı, toplam varlıklar ve öz kaynaklar gibi mali tablo kalemlerinden seçeceği birimi mali tablolara değişken olarak önemlilik düzeyi belirler.¹⁸²

¹⁷⁹ Karacan, Uygun, s.120.

¹⁸⁰ İnaltong, Taş, s.82.

¹⁸¹ Cömert, s.34.

Denetim kuruluşlarının en çok kullandığı yöntemlerden biridir. Bu yöntemde kullanılabilir yüzdelere tablosu şöyledir;

Tablo 3.4. Önemlilik Düzeyinin Tespitinde Kullanılacak Yüzdeler

Kullanılacak Finansal Tablo Kalemi	Kullanılacak Yüzde	
	En Az	En Çok
Vergi Öncesi Kar	%5	%10
Dönen Varlıklar	%5	%10
Toplam Aktif	%0.5	%1
Cari Borçlar	%0.5	%1

Kaynak: Bozkurt s.107.

Denetçi, önemlilik düzeyini toplam varlıkları kullanarak belirleyecekse eğer toplam varlıklar ile oran çarpılarak önemlilik tutarı belirlenecek ve önemlilik tutarı belirlenecek ve önemlilik bilanço hesap kalemlerine dağıtılacaktır.

Tablo 3.5. YYZ LTD. ŞTİ. Bilançosu

YYZ LTD. ŞTİ. 31.12.2015 TARİHLİ BİLANÇOSU			
Varlıklar	7.000.000	Borçlar	4.000.000
		Özkaynaklar	3.000.000
VARLIK TOPLAMI	<u>7.000.000</u>	KAYNAK TOPLAM	<u>7.000.000</u>

¹⁸² Karacan, Uygun, s.117.

YYZ LTD. ŞTİ. 01.01.2015 –31.12.2015	
DÖNEMİ GELİR TABLOSU	
Toplam Gelirler	13.000.000
Satışların Maliyeti	9.000.000
Brüt Kârı	4.000.000
Faaliyet Giderleri	2.800.000
Vergiden Öncesi Kârı	1.200.000
Kurumlar Vergisi	240.000
Vergi Sonrası Kârı	960.000

Kaynak: Nuran Cömert, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 109, 2012, s.39.

Yukarıdaki bilgilere göre hesaplamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.6. Tek Finansal Değişken Yöntemi

TEK FİNANSAL DEĞİŞKEN YÖNTEMİ		
Denetçinin Dikkate Alabileceği Önemlilik	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın % 5 i	$1.200.000 \times 0.05$	60.000
Toplam Varlıkların %0,5 i	$7.000.000 \times 0.005$	35.000
Sermayenin % 1 i	$3.000.000 \times 0,01$	30.000
Toplam Satışların %0, 5 i	$13.000.000 \times 0.005$	65.000

Kaynak: Cömert, s.39.

Bu durumda denetçi, önemlilik tutarı olarak vergi öncesi karını ölçüt olarak kabul etmiştir. Belirlenen önemlilik tutarını 60.000-TL olarak dikkate almaktadır.

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında tespitleri sonucunda önemlilik tutarını düşürmeye karar vermiştir. Önemlilik düzeyini 50.000-TL olarak değerlendirmek istemektedir. Önemlilik düzeyini düşürdüğünden dolayı da toplanacak kanıt sayısı da artmış olacaktır.

3.2.3.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi

Denetçi niteliksel faktörleri göz önünde bulundurarak belirlenen aralıklara göre önemlilik düzeyi belirler.

Denetçi bu yöntemde önemlilik düzeyini işletme büyüklüklerine göre önemlilik tutarı belirlediğinden dolayı işletmeden işletmeye önemlilik tutarı farklı olacaktır. Örneğin; küçük işletme için 10.000-TL önemlilik tutarı önemli olacakken büyük işletme için önemsiz nitelikte olacaktır.

Bu yöntemde işletmenin karlılık tutarlarını dikkate alarak aşağıda belirtildiği gibi önemlilik ölçütleri konulabilir.¹⁸³

Brüt kar 50.000-TL'den düşük ise; %2-%5

Brüt kar 50.000-1.000.000-TL arası ise; %1-%2

Brüt kar 1.000.000-500.000.000-TL arası ise; %0,5-%1

Brüt kar 500.000.000-TL'den yüksek ise : %0,5

Örneğin; Brüt kar 2.000.000-TL olduğunda;

¹⁸³ Sağlam, Yolcu, s.272.

Tablo 3.7. Çoklu Değişkeni ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntem

ÇOKLU DEĞİŞKEN YÖNTEM		
Ortalama Yöntem	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Brüt Kârın % 0.5'i	$\%0.5 \times 2.000.000$	10.000 TL ila
İla %1 'i	$\% 1 \times 2.000.000$	20.000 TL

Kaynak: Cömert, s.40.

3.2.3.3. Karışık veya Ortalama Yöntem

Bu yöntemde, denetçi dört – beş tane değişken finansal tablo kullanarak önemlilik tutarlarını belirler ve bu tutarların toplamını kullandığı değişken sayısına bölerek önemlilik tutarı belirler.¹⁸⁴

Denetçi, kriter olarak alacağı birde çok önemlilik kalemlerini belirledikten sonra bu tutarların ortalamasını alarak önemlilik düzeyi belirleyecektir.

Tablo 3.8. Ortalama Yöntem

ORTALAMA YÖNTEM		
Ortalama Yöntem		Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın % 5 i	$1.200.000 \times 0.05 = 60.000$	
Toplam Varlıkların %0,5 i	$7.000.000 \times 0.005 = 35.000$	
Özkaynakların % 1 i	$3.000.000 \times 0,01 = 30.000$	
Toplam Satışların %5 i	$13.000.000 \times 0.005 = 65.000$	
	190.000	$190.000/4=47.500$

Kaynak: Cömert, s.40.

¹⁸⁴ Sağlam, Yolcu, s.273.

3.2.3.4. Formül Yöntemi

Bu yöntemde, çeşitli işletmelerden oluşan büyük bir ana kütle üzerinden tespit edilme önemlilik tutarları istatistiksel analizi ile belirlenen bir formül kullanılır.¹⁸⁵

$$(\text{Varlıklar veya Gelirlerden büyük olanı})^{2/3} \times 1.84$$

3.2.3.5. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi

Denetçi mali tablolarda yer alan hesap bakiyelerindeki farklılıklar ve yasal gerekler gibi faktörlere bağlı olarak farklı hesaplar, işlem sınıfları veya açıklamalar için farklı önemlilik düzeyi belirlemelidir.¹⁸⁶

Denetçi belirlemiş olduğu önemlilik tutarlarını, mali tablolardaki tüm kalemlere, işlem sınıflarına dağıtmaktadır.

Uygulamada önemlilik tahmini genellikle bilanço hesapları arasında dağıtılmaktadır. Çift taraflı kayıt tutma tekniğine bağlı olarak gelir tablosundaki yanlışlıklar aynı etkiyi bilanço kalemleri üzerine de yansıtır.

Bu nedenle önemlilik gelir tablosu hesaplarına istenirse, bilanço hesaplarına dağıtılabilir. Fakat denetçiler önemlilik uygulanmasında daha çok bilançodan faydalanmaktadırlar.¹⁸⁷

Planlanan önemlilik tutarlarına hesaplara dağıtımında yararlanılan yöntemlerden bir tanesi işlem döngülerine paylaşmaktır.

Başlangıç önemlilik tutarı işlem döngülerine paylaştırıldığında döngüdeki hesaplar da bu paylaşımın etkisi altına girer. Böyle bir paylaşım 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 belirlenmiş önemlilik miktarının kesinlikle hesap ya da işlem sınıfının belli bir oranında olması gerekmez.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Karacan, Uygun, s.118.

¹⁸⁶ Cömert, s.41.

¹⁸⁷ Güredin, s.220.

¹⁸⁸ Cömert, s.42.

İşlem döngüsü, denetçinin yapacağı denetim çalışmasında da denetime konu olan mali tablolarla ilgili işlemleri, hesap kalemlerini ya da grupları incelemek yerine bu mali tablo kalemlerinin birbiriyle ilgili işlemleri birlikte inceleyecek şekilde bölümlendirerek yürütülmesidir.¹⁸⁹

Örneğin; Denetçi mali tablo düzeyinde 100.000-usd önemlilik düzeyi belirlediğini, Stoklar hesabının 300.000-usd fazla gösterildiğini, Ticari Alacakların ise 310.000-usd düşük gösterildiğini tespit etmesi durumunda, mali tabloların genelinde 10.000-usd hata tespit edilmiş olmaktadır. Bu tutar başlangıçta tespit edilen 100.000-usd'den düşüktür. Kabul edilebilir yanlışlık tutarının belirlenmesindeki amaç, olası yanlışlıkları içerecek büyüklükteki hesap kalanlarını belirlemektir.¹⁹⁰

Hesap seviyesinde önemlilik miktarının kullanılmasının ana nedeni, yanlışlıkların karşılıklı olması ihtimalidir.

Örneğin stok hesap değeri 100.000-TL fazla gösterilmiş ve alacaklar 110.000-TL eksik gösterilmişse finansal tablolarda belirlenen net hataların toplam önemlilik seviyesine etkisi 10.000-TL olacaktır.¹⁹¹

Örneğin; Denetçi, Önemlilik düzeyini 200.000-usd olarak belirlediğini varsayalım.¹⁹²

Bunun %5'ini Banka hesabına, $200.000 * \% 5 = 10.000$

Alıcılar hesabına % 15'i, $200.000 * \% 15 = 30.000$

Stoklar hesabına % 20'si $200.000 * \% 20 = 40.000$

Denetçi hesap dağılımına bu şekilde devam etmektedir. Tüm hesaplar için önemlilik düzeyi belirlemektedir. Bazı hesaplara dağıtım yapmamaktadır. Bunun yerine belirlediği o hesapların tamamını incelemekte, bazı hesaplara ise denetim yapma ihtiyacı duymamaktadır. Denetçi bu yöntemi uygularken, mesleki tecrübesini kullanmaktadır ve her işletme için ise farklı bir düzeyde belirleyecektir.

¹⁸⁹ Sağlam, Yolcu, s.274.

¹⁹⁰ Sağlam, Yolcu, s.274.

¹⁹¹ Web_10, E.T. 03.04.2016.

¹⁹² İnaltong, Taş, s.85.

Denetçiler aşağıda belirtilecek olan yaklaşımlardan yararlanarak hesap düzeyinde önemlilik belirleyebilirler:¹⁹³

3.2.3.5.1. Yargısal Yaklaşım

Denetçi, bu yöntemde mesleki bilgi ve tecrübesini kullanarak hesap düzeyinde önemlilik düzeyini belirler.

3.2.3.5.2. Rasyo (Oran) Yaklaşımı

Denetçi risk değerlendirmesi çalışmalarında elde ettiği sonuçları göz önünde bulundurarak belirlemiş olduğu genel önemlilik düzeyinin 1/3 ile 1/6'sı arasındaki bir oranı hesaplar bazında önemlilik düzeyi olarak belirler.

Denetçi, denetim riskini yüksek olarak hesaplamış ise, riski azaltmak için hesaplar düzeyinde önemlilik tutarını 1/6 belirleyerek daha çok denetim kanıtı elde etmeye çalışır.¹⁹⁴

3.2.3.5.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme

Denetçi denetlemiş olduğu işletmede geçmiş yıllarda denetim çalışmaları sonucunda düzeltilmesi gereken kanıt miktarını ve düzeltilmesi istenen hataların düzeltilip düzeltilmediğini kontrol ederek önemlilik düzeyi belirler.

Örneğin: Geçen yıl gerçekleştirilen denetimde 8 düzeltme kaydı var olan bir hesap için denetçi toplam önemlilik rakamının 1/8 oranında önemlilik miktarı belirleyebilir.

Düzeltilme kayıtlarının değerlendirilmesindeki amaç, düzeltilen hesaplara yönelik her bir düzeltme kaydına istinaden ne kadar kanıt toplanmasını tespit etmektir.

3.2.3.5.4. Formül Yaklaşımı

Denetçiler, hesap düzeyindeki önemliliği formül yardımıyla belirlerler. Formül yöntemi, belirlenen genel önemlilik tutarının hesapların büyüklüğü dikkate alınarak dağıtılması yoluyla önemlilik tutarının işlem sayısı ve riski daha yüksek olan hesaplara büyük oranda dağıtımını sağlar.¹⁹⁵

¹⁹³ Cömert, s.42.

¹⁹⁴ Karacan, Uygun, s.119.

¹⁹⁵ Karacan, Uygun, s.120.

Hesap Düzeyinde Önemlilik = Genel önemlilik tutarı - Beklenen düzeltme kaydı sayısı
x (Hesap bakiyesi / Hesapların toplam tutarı)^{1/2}

Denetçi hesap düzeyinde önemlilik tutarı belirlerken niteliksel etkenleri de göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu etkenlerden bazıları şunlardır:¹⁹⁶

Maliyet: Bazı hesapların denetim maliyeti diğer hesaplara göre daha maliyetli olabilmektedir. Bu durumda denetim maliyeti büyük hesaplar için yüksek, düşük hesaplar için ise daha düşük önemlilik tahsis edebilir.

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: Önceki denetimde yapılmış detaylı maddi doğruluk testleri neticesinde düzeltme yapılmamış bir hesap için eğer şartlarda önemli bir değişiklik 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 hesap düzeyinde belirleyeceği önemlilik için birçok faktörü göz önünde bulundurması gerekmektedir. Önemlilik belirleyeceği hesap düzeyi için önceden ek bir çalışma yapmış olması gerekmektedir, sonra karşılaşılabileceği ekstra maliyet ve yanlış sonuçlara karşı önlem almalıdır.

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.

¹⁹⁶ Cömert, s.43.

Denetçinin denetimin sonraki basamaklarında her hesap veya işlem kalemine istinaden tespit etmiş olduğu hataları çalışma kağıdına not alması gereklidir. Denetçi bu yöntemle bulduğu yanlışlıkları başlangıçta tespit ettiği hataların tutarıyla karşılaştırır.

Birleştirilmiş hata tutarının başlangıçta belirlenen tutardan küçük veya eşit olması gerekmektedir. Eğer bu kıyaslamada başlangıçta belirlenen hata tutarı yüksek olursa finansal tablolar kabul edilemez anlamı çıkmaktadır.

Önemlilik tutarınının hesaplara dağıtımı bağımsız denetçiye her bir hesap için toplanacak kanıtları hakkında karar vermesine yardımcı olur.¹⁹⁷

3.2.4. Önemliliğin Planlanması ve Aşamaları

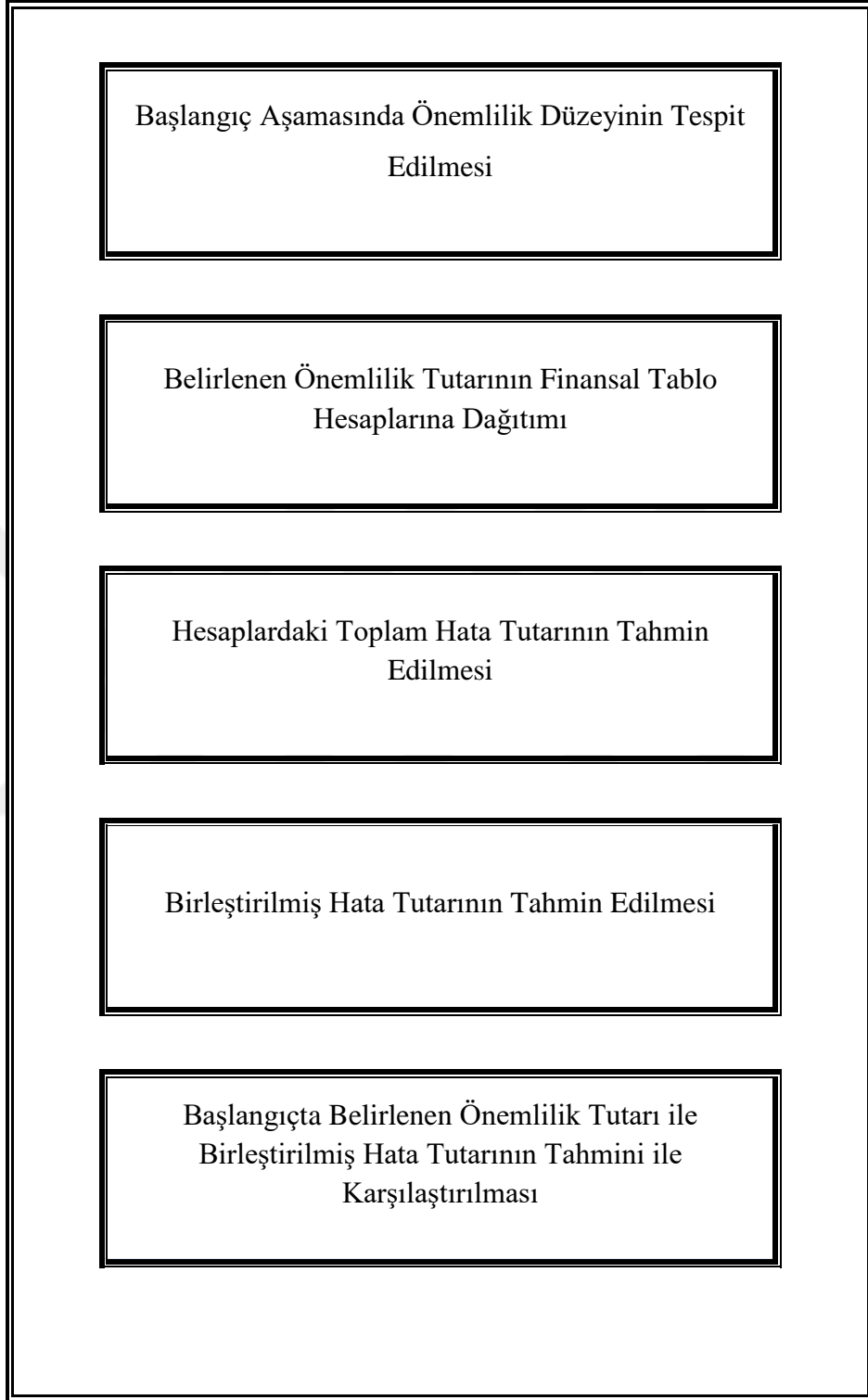
Denetçi Önemliliğin planlanması aşamasında belirlediği önemlilik düzeyi için uygulayacağı denetim prosedürlerini, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerektiğini belirler.

Denetim planı ve programının oluşturulabilmesi için denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi gerekmektedir. Önemliliğin belirlenmesi ve yürütülmesinde birbirini izleyen beş aşama Tablo 3.9'da yer almaktadır.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Güredin, s.223.

¹⁹⁸ Bozkurt, s.104-105.

Tablo 3.9. Önemlilik Planlaması Süreci



Kaynak: Bozkurt s.105.

3.2.4.1. Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Oluşturulması

Başlangıç aşamasında önemlilik düzeyinin belirlenmesindeki amaç, denetçinin ne kadar kanıt toplamasını gerektiğini tespit etmektir. Denetimi planlama safhasında, denetçi her bir mali tablo için bir veya birkaç önemlilik düzeyi belirleyebilir.

Örneğin; gelir tablosu için net satışların % 1'i veya faaliyet karının % 5'i veya % 10'u önemlilik düzeyi olarak kabul edebilir. Ancak, ne GKGMİ ne de GKGDS ile bir oran belirlenmemiştir.

Denetçi, önemlilik hakkındaki ilk yargısını genellikle bilanço tarihinden altı ile dokuz ay önce oluşturmalıdır. Bu değerlendirme ara mali tablo verilerine dayanılarak yapılır. Önemlilik hakkında ilk yargıyı oluşturmada, denetçi ilk önce her bir mali tablo için toplam önemlilik düzeyi belirler.¹⁹⁹

Başlangıç aşamasında belirlenen önemlilik düzeyi, denetim çalışmalarının başarısı veya başarısızlığını şekillendiren en önemli unsurlardan biri olmaktadır.

Örneğin, denetçi önemlilik düzeyini 20.000-TL olarak belirlemişse;²⁰⁰

- Hiç yanlışlık ortaya çıkmamışsa, olumlu görüş verilecektir,
- Önemli olmayan küçük tutarlı ve düzeltilmeyen yanlışlıklar bulunduğu, olumlu görüş verilecektir.
- Bulunan ve yönetim tarafından düzeltilmeyen yanlışlıklar, önemlilik düzeyi 20.000-TL'yi aşıyorsa, koşullu veya olumsuz görüş bildirilecektir.
- Düzeltilmeyen yanlışlıklar önemlilik düzeyini aşıyorsa, ancak bunlar denetçi tarafından ortaya çıkartılamamışsa, o zaman uygun olmayan biçimde olumlu görüş verilecektir.

Denetçi, başlangıç önemlilik sınırını belirlemeden önce işletmenin finansal tablolarını kontrol etmelidir. Yapmış olduğu testler sonucunda başlangıç önemlilik tutarını belirlemektedir.

Denetim planlaması sırasında belirlemiş olduğu başlangıç önemlilik tutarı, planlanan denetim sürecinin zamanında yerine getirilmemesine de sebep olabilir. Çünkü

¹⁹⁹ Kepekçi, s.38.

²⁰⁰ Web_11, E.T. 22.09.2016.

başlangıçta belirlenen önemlilik tutarı hatalı tespit edilmişse eğer denetim süreci çok fazla zaman ve maliyet kaybına neden olacaktır.

Örneğin; Denetçi Metin Gıda Ltd. Şti.'nin başlangıç önemlilik tutarını tespit etmek için işletmenin aktif büyüklüğü tutarını kullanmaya karar vermiştir. İşletmenin 2016 yılı toplam aktif tutarı 5.000.000-TL'dir. Denetçi tarafından kullanılacak aktif büyüklük oranı % 1'dir. Buna göre;

Toplam Aktif 5.000.000 * % 1 = 50.000-TL

Denetçinin, bilanço hesapları için belirlemiş olduğu başlangıç önemlilik tutarı 50.000-TL'dir. Denetçi bu tutarı bilanço hesap kalemlerini risk derecesine göre dağıtmaktadır.

Denetçinin tüm hesapları incelemesi imkansızdır. Bu yüzden önemlilik tutarını dağıtacağı hesapları ve hesap kalemlerini seçerken titiz davranmalıdır.

Bağımsız denetimi yapılacak olan şirketler için bu kriterler esas alınarak bir önemlilik düzeyi tespit edilebilir. Ancak, bazı durumlarda seçilen kriter şirket için en uygun kriter olsa bile uygulama imkanı bulunmayabilir.

Örneğin, bir şirketin önemlilik düzeyinin tespitinde hesaplama esas alınabilecek en uygun kriter vergi öncesi kar olmasına rağmen, ilgili yılda şirketin vergi öncesi karı yoksa, diğer bir deyişle şirket o dönemde zarar etmişse, o zaman bu şirket için en anlamlı olan diğer kriterin ne olduğu değerlendirilmeli ve sözgelimi net satışların şirket performansını ölçmekte önemli bir kriter olduğuna karar verirse net satışlar esas alınmalıdır.²⁰¹

3.2.4.2. Önemlilik Düzeyinin Her Hesap Kalemine Dağılımı

Başlangıç aşamasında belirlenen önemlilik tutarlarının, finansal tablolarda yer alan kalemler üzerine dağıtılması gerekmektedir.

Önemlilik tutarının finansal tablo kalemlerine dağıtılmasının nedeni, ilgili mali tablo kalemlerine ilişkin yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde etmesine dair ilk değerlemenin yapılmasıdır. Bunun için ise, uygulamada iki yöntem vardır.

²⁰¹ Web_12, E.T. 10.12.2015.

Bunlardan birincisi; bu dağıtımın denetçinin kişisel becerisi doğrultusunda dağıtılmasıdır. İkinci ise; mali tablolarda yer alan hesapların göreceli ağırlıkları baz alınarak bir dağıtım yapılmasıdır.

Denetçi her zaman önemlilik tutarını her hesaba dağıtmak zorunda da değildir. Tespit ettiği hesaplara ne kadar tutarda dağılım yapacağına mesleki tecrübesini kullanarak kendisi karar vermesi gerekmektedir.

3.2.4.3. Her Hesap Kaleminde Tespit Edilen Toplam Hata Payının Hesaplanması

Her bir hesap ile ilgili olarak belli bir örnek kütleye uygulanan denetim yordamları sonucunda ortaya çıkan hatalardan yola çıkarak ilgili hesabın toplam meblağı üzerinde toplam hata düzeyi başlangıç ölçütüyle karşılaştırılır.

Başlangıç ölçütünden daha fazla bir toplam hata tutarı bulunmuş ise denetçinin bu fazlalığı yaratan hesaplarla ilgili denetim çalışmalarının detaylandırılması ve denetim kapsamını genişletmesi gerekecektir.²⁰²

$$\frac{\text{Örnek İçindeki Hata Tutarı}}{\text{Örnek Büyüklüğü}} \times \text{Ana kütle Toplam Tutarı} = \text{Ana kütledeki Tahmini Hata Tutarı}$$

3.2.4.4. Birleştirilmiş Hatanın Tahmin Edilmesi

Birleştirilmiş yanlışlık tutarının başlangıçta öngörülen yanlışlık tutarına eşit ya da ondan daha az olması gerekir. Eğer bu karşılaştırmada birleştirilmiş yanlışlık tutarı daha fazla çıkarsa finansal tablolar kabul edilemez demektir.

Bu takdirde denetçi ya ilave denetim teknikleri uygulayarak beklenen yanlışlık tutarının gerçekten başlangıç yanlışlık tutarını aşp aşmadığını belirleyebilir ya da beklenen hatalar için işletme yönetiminin düzeltme yapmasını isteyebilir.

²⁰² Web_13, E.T.15.09.2015.

Denetçinin denetimler sırasında tespit edeceği yanlışlıklar genellikle iki türdür. Birinci türdeki yanlışlıklar denetçinin bildiği yanlışlıklardır ve denetçi bu yanlışlıkları hesabı inceleyerek belirleyebilir.

Örneğin, sabit kıymetleri denetlerken bir faaliyet kiralamasının kayıtlara finansal kiralama şeklinde yansıtılmış olduğunu ortaya çıkarabilir.²⁰³

Denetçinin tespitleri sonucunda ulaşılmış olduğu tahmini birleştirilmiş hata tutarı, başlangıçta tespit ettiği hata tutarından yüksek olmasından dolayı denetçi başlangıçta belirlediği önemlilik düzeyi tutarında da değişiklik yapmasına neden olacaktır.

3.2.4.5. Birleştirilmiş Hata ile Önemlilik Düzeyinin Karşılaştırılması

Birleştirilmiş hata tutarı ile önemlilik düzeyinin karşılaştırılması, önemlilik aşamalarının sonucunu oluşturur. Mali tablolarda olduğu varsayılan birleştirilmiş hata tutarı, başlangıç önemlilik tutarının altında kalıyorsa, denetçi mali tabloları kabul etme yolunu seçer.

Ancak bulunan toplam hata tutarı, önemlilik tutarını aşıyorsa, ek denetim prosedürlerinin uygulanması yoluna gidilir. Aynı koşullar sürüyorsa yönetimden düzeltme talebinde bulunulur. Red cevabı alınır olumsuz görüşe karar verir.²⁰⁴

Başlangıçta belirlenen ve birleştirilmiş hata tutarı denetimin tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda karar aşaması niteliğindedir. Denetimin tamamlanması sonucunda başlangıçta elde edilen önemlilik tutarı, tahmini birleştirilmiş hata tutarı ve birleştirilmiş hata tutarlarının karşılaştırılmasıdır. Başlangıçta belirlenen hata tutarı ile denetimin sonucunda oluşan birleştirilmiş hata tutarı birbirine eşit değilse, denetim tamamlanmamıştır.

3.2.5. Önemlilik Planlanmasının Kanıt Sayısı Üzerine Etkileri ve Bir Uygulama

Denetimin Planlanması aşamasında denetçinin belirlediği önemlilik düzeyi tutarı sonucunda denetim sürecinde ne kadar kanıt toplanması gerektiğine denetçiye büyük

²⁰³ Cömert, s.44.

²⁰⁴ Bozkurt, s.109.

ölçüde katkı sağladığından ve hatalı tespit edilmiş olması halinde ise denetim sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

Önemlilik düzeyi ne kadar düşük seviyede belirlenirse denetçinin toplayacağı kanıtlar o kadar fazla olacak, diğer bir deyişle denetimin kapsamı genişleyecek ve süresi uzayacak, ayrıca odaklanılması gereken diğer alanlara (belirli hesaplara) yeterince zaman ayırlamayacaktır. Ancak, önemlilik düzeyi ne kadar yüksek seviyede belirlenirse toplanacak kanıtlar o kadar az olacak, denetimin kapsamı daralacak ve süresi kısalmaktadır.

Önemlilik düzeyinin hatalı olarak tespiti, yapılacak denetimde toplanacak kanıt sayısını etkileyecek ve denetim sonucunda yanlış görüş verilmesine neden olabilecektir.²⁰⁵

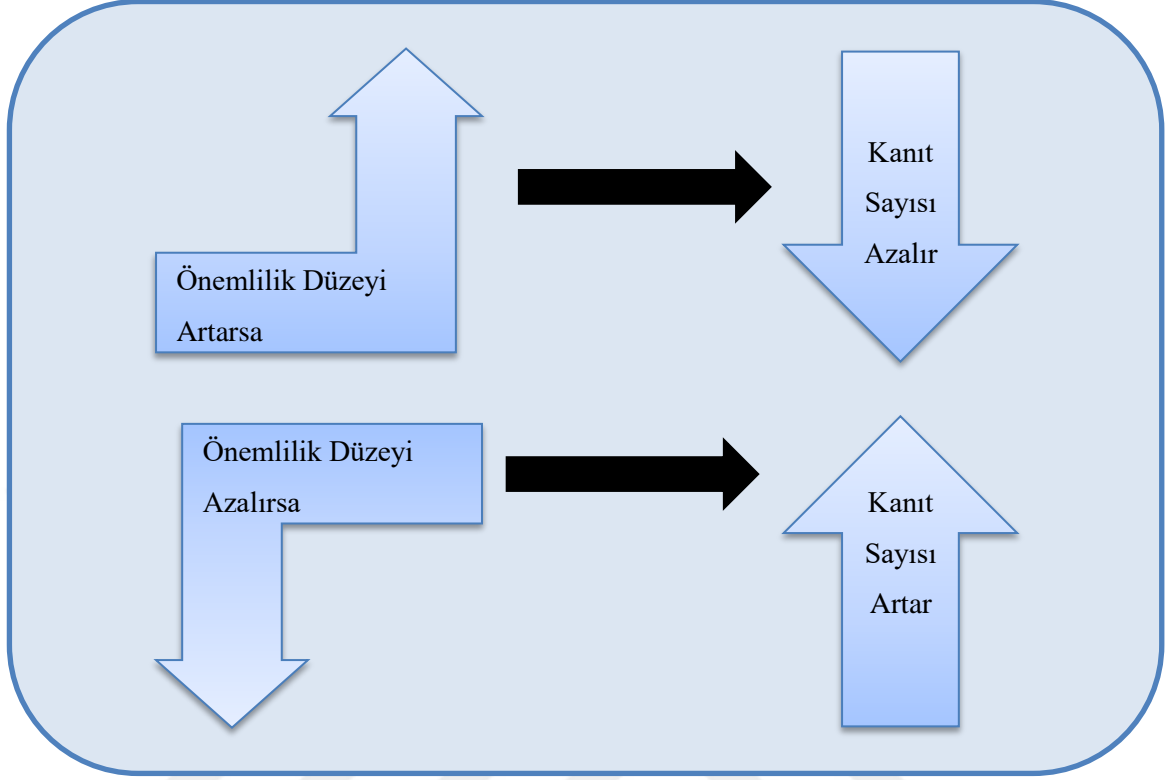
Önemlilik düzeyi ile kanıt sayısı arasında tersine işleyen bir ilişki bulunmaktadır.²⁰⁶

- Denetçi, önemlilik düzeyini arttırdıkça , toplanacak kanıt sayısı azalmaktadır,
- Denetçi, önemlilik düzeyini azaltıkça, daha fazla kanıt toplamak durumunda kalmaktadır.

²⁰⁵ İnaltong, Taş, s.83.

²⁰⁶ Web_14, E.T. 22.09.2016.

Şekil 3.5. Önemlilik Düzeyi ve Kanıt İlişkisi



Kaynak: Toroslu, s.76.

Uygulama örneğinde, denetçinin başlangıçta tespit etmiş olduğu önemlilik düzeyi ve denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim sonucunda tespit ettiği önemlilik tutarı karşılaştırılarak kanıt sayısına etkisi anlatılmıştır.

Uygulama

ÖNEMLİLİK TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMA KAĞIDI					
31.12.2016 BİLANÇO (1000 USD)		Kabul Edilebilir Hata Tutarı	Tahmin Edilen Hata Tutarı		
			Bilinen ve Öngörülen Hata Tutarı	Örnekleme Hatası (0, 50)	Toplam
Kasa-Banka	15.000	0	1.500	-	1.500
Ticari Alacaklar (Örnekleme)	200.000	12.000	7.500	3.750	11.250
Stoklar (Örnekleme)	500.000	20.000	20.000	10.000	30.000
MDV (Örnekleme)	300.000	11.500	7.500	3.750	11.250
Aktif Toplamı	1.015.000	0	-		
Ticari Borçlar (Örnekleme)	385.000	6.250	10.000	5.000	15.000
Diğer Borçlar	30.000	500	500		500
Öz Kaynak	50.000	0	-	-	-
Dağıtılmamış Karlar	100.000	500	500		500
Pasif Toplam	1.015.000	-	-		
Başlangıçta Belirlenen Önemlilik Tutarı		50.750			70.000

Denetçi, başlangıç önemlilik düzeyini belirlemek için önemlilik klavuz oranlarından Aktif Büyüklüğü dikkate almıştır.

Aktif Büyüklüğünün %0.5'i

$$1.015.000 * \%0.5 = 50.750\text{-USD}$$

$$1.015.000 * \%1 = 101.500\text{-USD}$$

Aktif büyüklük için belirlenen önemlilik seviyesi %5'i 50.750-USD olarak tespit edilmesi bu tutarın altındaki hesapların önemsiz ve kanıt toplanmaması gerektiği anlamını taşımamaktadır.

Denetçinin tüm bilanço kalemleri için belirlediği hata tutarı 50.750-USD dir. Elde edilen bu tutarın hesaplara kalem kalem paylaştırılmış tutarları verilmektedir.

Denetçi, çalışmaları sonucunda belirlediği yanlışlıklar için örneklem yöntemiyle saptadığı yanlışlardan yola çıkarak ileriye görmeye yönelik tespit ettiği yanlış miktarları dördüncü sütunda bilinen ve doğrudan tahmin edilen hata şeklinde ifade edilmiştir.

Bazı hesaplarda örneklem yöntemi kullanarak değerlendirilmiştir.

Kasa-Banka: Denetçi nakit ve nakit benzeri olan hesaplar için önemlilik tutarı belirlemediği. Bu hesapları detaylı inceleyecektir. Bu hesaplar ilgili tüm hesap kalemlerini inceleyecektir. Bu hesaplar için önemlilik düzeyi belirlenmemiş olmasının sebebi işlem hareketliliğinin yoğun olması ve hata oranının yüksek olmasıdır. Bu yüzden başlangıç önemlilik düzeyini sıfır olarak belirlenmiştir. Yapılan incelemelerde 1.500-USD'lik bir kasa tahsilatının hesaba işlenmemiş olduğunu tespit edilmiştir. Bu yanlışlık türü denetçi tarafından bilinen bir yanlışlık türüdür.

Ticari Alacaklar: Denetçi bu hesabı örneklem yöntemiyle incelemektedir. Örnek tutarı 12.000-USD olarak belirlemiştir. İncelemede denetçi 750-USD'lik bir işlem hatası tespit etmiştir. Denetçi toplam 200.000-USD'lik alacakların sadece 20.000-USD'lik kısmını incelemiş ve bu kısımda 750-USD hata bulmuştur. Hesap bakiyesinin tamamı incelenmiş olsaydı aşağıda hesaplandığı şekilde bu hata tutarı 7.500- USD olacaktır.

$$(750 / 20.000) * 200.000 = 7.500\text{-USD}$$

Örneklemede hata payı %50 varsayıldığından bu hesapta toplam yanlışlık tutarı

$$7.500 + 3.750 = 11.250\text{-USD dir.}$$

Denetçi önemlilik düzeyini 7.500-USD değilde 11.250-USD olarak dikkate aldığında toplayacağı kanıt sayısı ve denetim süresi kısılacaktır.

Stoklar: Denetçi stoklar kalemini içinde örneklem kullanarak denetlemiş ve başlangıç önemlilik tutarını 20.000-USD olarak belirlenmiştir. 500.000-USD'lik stok kaleminden örnek tutarı 50.000-USD olarak belirlemiştir. Denetçi bu incelemelerinin sonucunda 2.000-USD'lik bir yanlışlık tespit etmiştir.

$$(2.000 / 50.000) * 500.000 = 20.000$$

$$20.000 + 10.000 = 30.000\text{-USD' dir.}$$

Başlangıçta belirlenen önemlilik tutarı 20.000-USD iken birleştirilmiş toplam hata tutarı 30.000-TL bu durumda denetçi bu hesap için toplamış olduğu kanıtları tekrar gözden geçirmeli (fiziki inceleme, yeniden hesaplama vs.), denetim kapsamını genişletmeli ve önemlilik düzeyini düşürerek daha fazla kanıt toplaması gerekmektedir.

MDV: 300.000-USD'lik MDV kaleminin 30.000-USD'lik kısmı örnekleme yöntemiyle incelenmiş ve denetçi bu incelemeleri sonucunda 750-USD hata bulmuştur. Bu durumda;

$$(750 / 30.000) * 300.000 = 7.500$$

$$7.500 + 3.750 = 11.250\text{-USD 'dir.}$$

Ticari Borçlar: Denetçi toplam 385.000-USD'lik borcun 38.500-USD'lik tutarını örneklem yöntemi ile incelemiş ve incelemeleri sonucunda 1.000-USD hata bulmuştur.

$$(1.000 / 38.500) * 385.000 = 10.000$$

$$10.000 + 5.000 = 15.000\text{-USD 'dir.}$$

Başlangıçta belirlenen önemlilik tutarı 6.250-USD iken birleştirilmiş toplam hata tutarı 15.000-USD bu durumda denetçi bu hesaplarla ilgili kanıt toplama teknikleri tekrar gözden geçirmelidir. Ek denetim tekniklerini uygulamalıdır.

Diğer Borçlar: Denetçi diğer borçlar hesabı için örneklem kullanmamış hesabın tümünü incelemeye karar vermiştir. 500-USD'lik bir bordro hatası tespit etmiştir. Bu hata denetçi için bilinen bir hatadır.

Özkaynak Hesabı: Denetçi bu hesap ile ilgili tüm kalemleri kontrol etmiş ve hata bulamamıştır.

Dağıtılmamış Kârlar: Denetçi bu hesabı bütünüyle incelemiş ve incelemelerde 500-USD'lik bir hataya ulaşmıştır.

Sonuç olarak; Denetçinin denetim süresincinin başlangıcından tamamlanmasına kadar tespit ettiği hataların birleştirilmiş tutarı 70.000-USD başlangıçta planlanan önemlilik tutarı ise 50.750-USD olduğundan büyük çıkmıştır.

Kasa, Bankalar, Özkaynaklar, Diğer Borçlar v.b. hesaplar için önemlilik seviyesine bakılmaksızın kontrol edilmelidir. Bu hesaplar daha çok hareket gören işlemler olduğundan denetçinin titiz davranması gerekmektedir.

Stoklar ve Ticari Borçlar hesapları derinlemesine incelemek zorunda olduğundan denetim kapsamı genişleyecek ve toplanması gereken kanıt sayısı artacaktır.

Denetçinin çalışmaları sonucunda başlangıçtaki önemlilik tutarı ile planlamış olduğu önemlilik tutarının büyük çıkmasından dolayı denetim tekniklerini, örnekleme yöntemlerini kullanmalı ve mesleki tecrübesini kullanarak toplamış olduğu kanıtları tekrar gözden geçirmelidir. Düzeltmesi gereken kayıtların yapılması ve fayda – maliyet sınırlarını da göz önünde bulundurarak makul güvenceye ulaşmalıdır. Aksi takdirde denetçinin görüşü olumsuz olacaktır.

.

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, denetim sürecinde önemlilik planlamasının kanıt sayıları üzerine etkileri açıklanmıştır.

Önemlilik, denetim sürecinin en temel unsurlarındandır. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu işletmeye ilgi duyanların kararlarını ve tercihlerini olumlu olarak etkilediği takdirde önemsiz düzeydedir. Fakat, karar alıcılar tarafından olumsuz olarak değerlendirildiğinde ise bunun anlamı, mali tablolardaki bilgilerin güvenilirlik ve doğruluk düzeyinde olmadığı sonucuna varılarak önemli düzeyde hatalı olduğu kabul edilir.

Finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşabilmek ve bu görüşüne dayanak oluşturabilmek için fiziki inceleme, gözlem, soruşturma ve yeniden hesaplama tekniklerini kullanarak yeterli ve kaliteli kanıtlar toplanması gerekir.

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve büyük yolsuzluklar, yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye itmiştir. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, şirketlere şeffaflık, karşılaştırılabilirlik, uluslararası piyasada rekabet ve sermayeye kolay erişim gibi imkanları olduğundan, düzenlenen mali tabloların işletmeye ilgi duyanlara, kamu kurumlarına yatırımcılara, kredi verenlere makul güvence vermesi ve bilgileri doğru yansıtması gerekir. Bundan dolayı bağımsız denetim şirketleri giderek artmış ve verdikleri hizmet kalitesini, prestijlerini de korumak zorunda olduklarından denetim sonucunda oluşturacakları tüm görüşler hem işletme açısından hem de denetim şirketleri açısından çok önemlidir.

Denetçinin karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek hataları tutar olarak belirlemesi gerekir. Belirlemiş olduğu bu tutar denetçinin ne kadar kanıt toplaması gerektiğine, denetçi görüşüne ve denetim süresine kadar birçok süreci etkilemektedir.

Belirlenen önemlilik düzeyinin sonucunda denetçi ne kadar kanıt toplaması gerektiğini tespit ederken elde etmiş olduğu önemlilik düzeyinin düşük olmasından dolayı toplayacağı kanıt sayısı artacak ve denetim alanı genişleyecektir. Aksi durumda denetçinin daha az kanıt toplaması gerekecek ve denetim alanı daralacaktır. Fakat

denetçi bu sonuca ulaşmak için meslek tecrübesini kullanarak doğru tespitlerde bulunması gerekir.

Sonuç olarak, Önemlilik unsurunun denetçinin toplayacağı kanıt sayısının tespiti sırasında tasarruf ve zaman kazandırmanın dışında ayrıca, hata, hile ve yolsuzluklarında tespitinde önemli bir rolü olduğundan dolayı geliştirilerek denetim çalışmalarının daha sağlıklı olması denetçinin de bağımsız denetim şirketinin de en önemli görevidir.



KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Adiloğlu, B.: (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*,. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- [2] Aksoy, T.: (2002), *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- [3] Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,: (2008), *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Ankara SMMM Odası, Yayın No:58/2.
- [4] Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N.: (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basımevi.
- [5] Aydemir, İ., ve Diğerleri, (2011), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1.Baskı, Lisans Yayıncılık.
- [6] Bozkurt, N.: (2015), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 7.Baskı, Alfa Kitabevi.
- [7] Derici, O.: (2015), *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*,. Antalya: Bekad Yayınları.
- [8] Derici, O.:(2013), *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Ankara: Hilal Form Matbaacılık Mak. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- [9] Erdoğan, M.: (2006), *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Ankara: 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [10] Erol, M. :(2015), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1. Baskı, Ege Reklam Basım Sanatları San. Tic. Ltd. Şti.
- [11] Gücenme, Ü.: (2004), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 1.Baskı Aktüel Yayınları.
- [12] Güçlü, F.: (2013), *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- [13] Gürbüz, H.: (1995), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi.
- [14] Güredin, E.: (2014), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: 14.Baskı, Türkmen Kitabevi.
- [15] Haftacı, V.: (2016), *Muhasebe Denetimi* (4. b.). İzmit: Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Umuttepe Yayınları.

- [16] Holmes, W. Arthur, S. Wayne, Overmayer, Auditing, Çev. Oğuz Göktürk: (1975), *Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri*. Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5.
- [17] Karacan, S., Uygun R.: (2016), *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- [18] Kaval, H.: (2008), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [19] Kardeş Selimoğlu, S. ve Diğerleri, (2014), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: 4.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [20] Kepekçi, C.: (1996), *Bağımsız Denetim*. Ankara: Lazer Ofset.
- [21] Sağlam, N., Yolcu, N.: (2014), *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- [22] Tesmer, (2013), *Mesleki Uyum Eğitimi Denetim*, Cilt:2, Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- [23] Toroslu, M. V.: (2016), *Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- [24] Tuan, K., Sağlar, J.: (2015), *Denetimde Kalite & Kalite Kontrolü*, Adana: Karahan Kitabevi.
- [25] Türker, M. ve Diğerleri, (2003), *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: Türmob Yayınları-198 Seri No: 1.
- [26] Usul, H. (2015), *Bağımsız Denetim (2. b.)*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- [27] Yılandı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M.: (2016), *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi*, Ankara: Güncellenmiş 2.Baskı, Detay Yayıncılık.
- [28] Yılandı, M.: (2015), *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Ankara: Güncellenmiş, 3.Baskı, Detay Yayıncılık.

Makaleler:

- [1] Aksoy, T.: (2005), "*Bağımsız Denetim Şirketleri için Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir Anket Formu Önerisi*", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:73
- [2] Cömert, N.: (2012), "*Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler*", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:109.
- [3] Dinç, B.: (2003), "*Mali Denetimde Önemlilik Kavramı*", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:50-51.
- [4] İnaltong, C., Taş, O.: (2015), "*Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama*", *Vergi Dünyası*, Sayı:401.
- [5] Kaya, A.: (2000), "*Denetim Sürecinde Önemlilik*", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:1.

Tezler:

- [1] Baydarol, O.: (2007), "*İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Denetimi Dalı, İstanbul Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- [2] Bulut, N.: (2011), "*İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğinin Sağlanmasının Bağımsız Denetimdeki Rolü ve Örnek Uygulama*", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Uluslararası İşletmecilik Bilim Dalı,, İstanbul.
- [3] Hüner, D. B.: (2014), "*Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimdeki Rolü*", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Programı, İstanbul.
- [4] Sipahi, B.: (2001), "*Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama*", *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

İnternet Kaynakları:

- [1] Web_1,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, E.T. 10.02.2016.
- [2] Web_2,<http://docplayer.biz.tr/173687-4-denetim-kanitlari-hazirlayanlar-doc-dr-suleyman-uyar.html>, E.T. 28.01.2016.
- [3] Web_3,https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf, E.T. 05.04.2016.
- [4] Web_4,http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/63adb063-b71d-46bb-9dc5-88cfe3df4eb7/B%C3%B6l%C3%BCm%203_1%20ekitap%20-%201.4%20-%20Denetimde%20Risk%20De%C4%9Ferlendirme.pdf, E.T.03.04.2016.
- [5] Web_5,http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/63adb063-b71d-46bb-9dc5-88cfe3df4eb7/B%C3%B6l%C3%BCm%203_1%20ekitap%20-%201.4%20-%20Denetimde%20Risk%20De%C4%9Ferlendirme.pdf, E.T.03.04.2016.
- [6] Web_6,<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/4.%20B%C3%96L%C3%9CM%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%20TAMAMLANMASI%20VE%20RAPORLANMASI.pdf>, E.T. 05.07.2016.
- [7] Web_7,<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/4.%20B%C3%96L%C3%9CM%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%20TAMAMLANMASI%20VE%20RAPORLANMASI.pdf>, E.T. 05.07.2016.
- [8] Web_8,<http://documents.tips/documents/bagimsiz-denetim-ders-notlari-1.html>, E.T. 22.09.2016.
- [9] Web_9,<http://documents.tips/documents/bagimsiz-denetim-ders-notlari-1.html>, E.T. 22.09.2016.
- [10] Web_10,http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/63adb063-b71d-46bb-9dc5-88cfe3df4eb7/B%C3%B6l%C3%BCm%203_1%20ekitap%20-%201.4%20-%20Denetimde%20Risk%20De%C4%9Ferlendirme.pdf, E.T.03.04.2016.
- [11] Web_11,<http://documents.tips/documents/bagimsiz-denetim-ders-notlari-1.html>, E.T. 22.09.2016
- [12] Web_12,<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20S%C3%BCrecinde%20%C3%96nemlilik%20D%C3%BCzeyinin%20Belirlenmesi%20ve%20Bir%20Uygulama.pdf>, E.T. 10.12.2015.

- [13] Web_13,<http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/17/1/arastirmax-fi-nansal-tablolarin-bagimsiz-denetiminde-onemlilik-faktoru-degerlemesi.pdf>, E.T. 15.09.2015.
- [14] Web_14,<http://documents.tips/documents/bagimsiz-denetim-ders-notlari-1.html>, E.T. 22.09.2016



ÖZGEÇMİŞ

1986 yılında Üsküdar (İstanbul)'da doğan Sevil YILDIRIM, orta öğretimini Şehit Öğretmen İzzet Yüksel İlköğretim Okulu'nda, liseyi 75.Yıl Cumhuriyet Ticaret Meslek lisesi'sinde tamamlamıştır. 2006 Yılında Sakarya Üniversitesi, Geyve Meslek Yüksek Okulu İşletme bölümü'nden mezun olmuştur. 2008 Yılında Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi İşletme bölümü'nden mezun olmuştur. 2014 yılından itibaren Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim yüksek lisans programına devam etmiştir.