

**YAŞAR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE**  
**ÖNEMLİLİK**

İrfan ŞİMŞEK

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Gürol Durak


2018, İZMİR

**YÜKSEK LİSANS TEZ JÜRİ ONAY SAYFASI**

Bu tezi okuduğumu ve görüşüme göre yüksek lisans derecesi için bir tez olarak kapsam ve nitelik açısından tam olarak yeterli olduğunu onaylarım.

  
(İmza ve Tarihi)  
26/07/2018  
Dr. Öğr. Üye M. Gürül DURAK  
(Tez Danışmanı Ünvanı, Adı & Soyadı)

Bu tezi okuduğumu ve görüşüme göre yüksek lisans derecesi için bir tez olarak kapsam ve nitelik açısından tam olarak yeterli olduğunu onaylarım.

  
(İmza ve Tarihi)  
Prof. Dr. Fatih DALKILIÇ  
(Tez Jüri Üyesi Ünvanı, Adı & Soyadı)

Bu tezi okuduğumu ve görüşüme göre yüksek lisans derecesi için bir tez olarak kapsam ve nitelik açısından tam olarak yeterli olduğunu onaylarım.

  
(İmza ve Tarihi)  
Dr. Öğr. Üye. Ahmet SARICI  
(Tez Jüri Üyesi Ünvanı, Adı & Soyadı)

  
Doç. Dr. Çağrı Bulut  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜ MÜDÜRÜ

## ÖZ

### DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

İrfan ŞİMŞEK

İşletme Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Gürol Durak

2018

Denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi aşamalarında yapılacak işin büyüklüğünün belirlenebilmesi açısından kabul edilebilecek hata seviyesinin ortaya konması önem arz etmektedir. Önemlilik kavramı da hatanın ne kadarının kabul edilebilir olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle önemlilik kavramının denetçiler açısından ne şekilde değerlendirildiğinin ve bu değerlendirmenin denetim sürecini ne şekilde etkilediğinin belirlenmesi amacıyla hazırlanan bu çalışma İzmir ilinde nicel gözlem yöntemiyle bağımsız denetçi unvanı olan 176 katılımcıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre katılımcılar literatürde yer alan ve önemlilik seviyelerinin saptanmasında göz önünde bulundurulacak faktörlerin tamamını önemli bulmaktadır. Ayrıca önemlilik derecelerini ortaya koyan kriterleri ağırlıklı olarak denetim firması politikasına ve denetlenen firmaya özgü duruma göre belirlemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetimin Planlanması, Denetimin Yürütülmesi, Önemlilik.

## ABSTRACT

### MATERIALITY IN THE PLANNING AND EXECUTION OF AUDIT

İrfan ŞİMŞEK

Msc, Turkish/ Business Administration

Advisor: Assoc. Mustafa Gürol Durak

2018

Yaşar University

Institute of Social Sciences

Master of Business Administration

It is important to establish the acceptable level of errors in the planning and implication phases of the audit in order to determine the size of the work to be carried out. The concept of materiality reveals how much of the error is acceptable. Therefore, this study, which is prepared with the purpose of determining how the auditors assess the concept of materiality and how this assessment affects the audit process, is generated with the participation of 176 independent auditors in İzmir via quantitative observation method. To collect the required data a survey is applied. According to the results from the study, participants perceive all the factors, which are presented in the literature and are taken into consideration in determining the materiality level, as important. Also, they are the audit firm's policy and client – base special cases that affect the determination of criterion setting the materiality level.

**Key Words:** Audit, Audit Planning, Execution of Audit, Materiality.

## TEŞEKKÜR

Çalışmanın anket yoluyla veri toplama bölümünde bana yardımcı olan herkese, çalışmam boyunca bana maddi manevi desteğini esirgemeyen aileme ve çevreme özellikle bu çalışmam sırasında bana yol gösterip, beni hep olumlu yönde teşvik eden çok değerli danışman hocam Sayın Dr.Öğr. Üyesi Mustafa Gürol DURAK' a teşekkürü borç bilirim.

İR FAN ŞİMŞEK

İzmir, 2018



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunmuş olduğum “Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik” adlı çalışmanın, araştırma aşamasından tamamlanmasına kadar olan tüm süreçte, tarafımdan bilimsel ahlak, gelenek ve temellere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla doğrularım.

İrfan ŞİMŞEK



## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
ÖZ .....	iii
ABSTRACT .....	iv
TEŞEKKÜR METNİ .....	v
YEMİN METNİ .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	xiv
TABLO LİSTESİ .....	xi
ŞEKİL LİSTESİ .....	xiii
KISALTMA LİSTESİ	
GİRİŞ .....	1
1. BÖLÜM DENETİM KAVRAMI .....	3
1.1. Denetimin Tanımı .....	3
1.2. Denetimin Tarihçesi .....	5
1.3. Denetimin Amacı .....	6
1.4. Denetim Türleri .....	7
1.4.1. Finansal Tablolar Denetimi .....	7
1.4.2. Uygunluk Denetimi .....	7
1.4.3. Faaliyet Denetimi .....	8
1.5. Denetçi Türleri .....	8
1.5.1. Bağımsız Denetçi .....	9
1.5.2. İç Denetçi .....	9
1.5.3. Kamu Denetçisi .....	10
1.6. Denetçi ve Nitelikleri .....	10
1.7 Denetimde Etik .....	11
1.7.1 Dürüstlük .....	12

1.7.2 Tarafsızlık .....	12
1.7.3 Mesleki Yeterlilik ve Özen .....	13
1.7.4 Sır Saklama .....	13
1.7.5. Mesleğe Uygun Davranış.....	14
1.8 Denetim Standartları .....	15
1.8.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	15
1.8.1.1 Genel Standartlar .....	17
1.8.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim .....	18
1.8.1.1.2 Bağımsızlık .....	18
1.8.1.1.3. Gerekli Mesleki Özen .....	19
1.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	19
1.8.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim .....	19
1.8.1.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi .....	20
1.8.1.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt.....	20
1.8.1.3. Raporlama Standartları .....	21
1.8.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	21
1.8.1.3.2. Devamlılık .....	21
1.8.1.3.3. Açıklayıcı Bilgiler .....	22
1.8.1.3.4. Görüş Bildirme .....	22
1.8.2. Uluslararası Denetim Standartları .....	23
2. BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	26
2.1.1. Müşterinin Belirlenmesi ve İşin Alınması.....	28
2.1.1.1 Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması ...	28
2.1.1.2 Bir Önceki Denetçi ile Görüşme.....	29
2.1.1.3 Denetim Anlaşma Mektubu .....	29
2.1.2. Denetim Planlanması.....	30



2.1.2.1 İşletmenin Tanınmasına Yönelik Faaliyet Alanı Hakkında Bilgi Toplama.....	32
2.1.2.2. Denetim Programının Hazırlanması .....	35
2.1.2.3. İşgücü ve Zaman Planlaması .....	36
2.1.3. Denetim Programının Yürütülmesi .....	38
2.1.4. Bulguların Raporlanması.....	39
2.2. Denetim Riski .....	44
2.2.1. Denetim Risk Modeli .....	44
2.2.1.1. Doğal Risk .....	47
2.2.1.2. Kontrol Riski .....	47
2.2.1.3. Bulgu Riski.....	48
3. BÖLÜM DENETİMİN PLANLANMASINDA ve YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK.....	49
3.1. Denetimde Önemlilik ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi.....	49
3.1.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması .....	49
3.1.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi .....	52
3.2. Belirlenen Önemlilik Türleri.....	53
3.2.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar için Önemlilik (Toplam Önemlilik).....	53
3.2.2. Performans Ömliliği.....	55
3.2.3. Özel Önemlilik.....	56
3.3. Önemlilik Hesaplama Yöntemleri .....	56
3.3.1.Finansal Tabloların Geneli İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Yöntemler .....	56
3.3.1.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi .....	57
3.3.1.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi .....	58
3.3.1.3. Karışık ya da Ortalama Yöntem .....	58

3.3.1.4. Formül Yöntemi .....	59
3.3.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi.....	59
3.3.2.1. Yargısal Yaklaşım .....	60
3.3.2.2. Rasyo (Oran) Yaklaşım .....	60
3.3.2.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme .....	60
3.3.2.4. Formül Yaklaşımı.....	60
4. BÖLÜM DENETİMDE ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN VE BU DÜZEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİ: İZMİR İLİNDE BİR UYGULAMA.....	66
4.4.1. Demografik Özellikler .....	68
4.4.2. Denetimde Önemlilik Düzeyi ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Etkili Olan Faktörler .....	70
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	88
KAYNAKÇA.....	90
EKLER .....	95

## TABLO LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	17
Tablo 2. Uluslararası Denetim Standartları Başlıkları .....	24
Tablo 3. Önemlilik Düzeyi Tablosu.....	57
Tablo 4. Önemli Yanlılık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kâğıdı .....	63
Tablo5. Cinsiyet .....	68
Tablo6. Yaş .....	68
Tablo 7. Eğitim Durumu .....	69
Tablo 8. Mesleki Unvan.....	69
Tablo 9. Meslekte Geçirilen Süre.....	69
Tablo 10. Denetlenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı.....	70
Tablo 11. Denetçinin Sektördeki Deneyimi.....	71
Tablo12. Son Denetimde Uygulanan Önemlilik Derecesi.....	72
Tablo13. Sektörde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Ortalama Yıllık Cirosu .....	73
Tablo 14.Önemlilik Kararı Alınırken Aktif Toplamının Önemslenme Derecesi.....	73
Tablo15. Önemlilik Kararı Alınırken Cironun Önemslenme Derecesi.....	74
Tablo 16. Önemlilik Kararı Alınırken Brüt Karın Önemslenme Derecesi .....	75
Tablo 17. Önemlilik Ölçütünün Belirlenmesinde Etkili Olan Faktörler.....	76
Tablo 18. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Finansal Durumunun Önemslenme Derecesi .....	76
Tablo 19. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde İşletme / Hissedarların Amacının Önemslenme Derecesi .....	77
Tablo 20. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçinin Hissedarla Olan İlişkinin Önemslenme Derecesi .....	78
Tablo 21. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşterilerin İç Kontrol Sistemine Duyulan Güvenin Önemslenme Derecesi.....	79

Tablo 22. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesinde Bilgi Kullanıcılarının İhtiyaçlarının Önemslenme Derecesi.....	80
Tablo 23. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçi Deneyiminin Önemslenme Derecesi .....	81
Tablo 24. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Sektörün Genel Durumunun Önemslenme Derecesi .....	82
Tablo 25. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçinin Riske Karşı Eğiliminin Önemslenme Derecesi .....	82
Tablo 26. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Firmanın Büyüklüğünün Önemslenme Derecesi .....	83
Tablo 27. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Yönetimin Amaçlarının Önemslenme Derecesi .....	84
Tablo 28. Denetlenen Hatalı Hesabın Öneminin Önemslenme Derecesi .....	84
Tablo 29. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın İçeriğinin Önemslenme Derecesi .....	85
Tablo 30. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın Tek Başına ya da Başka Kalemlerde Birleşerek Önemli Etki Yaratmasının Önemslenme Derecesi	86
Tablo 31. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın Yasadışı Olasılığının Önemslenme Derecesi .....	87

## ŞEKİL LİSTESİ

	<b>Sayfa</b>
Şekil 1. Denetim Süreci.....	27
Şekil 2. Müşteriden Kaynaklanan Risk ile Denetim Planı Arasındaki İlişki .....	31
Şekil 3. Denetim Risk Modeli ( Süzgeci ).....	45
Şekil 4. Denetim Risk Bileşenleri .....	46



## KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	:	AMERİKAN SERTİFİKALI MUHASEBECİLER KURUMU
AR-GE	:	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME
BDS	:	BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTI
BR	:	BULGU RİSKİ
DR	:	DOĞAL RİSK
GKGDS	:	GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI
ISA	:	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI
IAASB	:	ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI
GKGMİ	:	GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKERİ
KR	:	KONTROL RİSKİ
KDR	:	KABUL EDİLEN DENETİM RİSKİ
IESBA	:	ULUSLARARASI MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ETİK STANDARTLARI KURULU
IFAC	:	ULUSLARARASIMUHASEBECİLER FEDERASYONU
UFRS	:	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UMS	:	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI
SMMM	:	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
SPK	:	SERMAYE PİYASASI KURULU
YMM	:	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

## **GİRİŞ**

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin en önemli yapı taşlarından bir tanesi bağımsız denetimdir. Bağımsız denetimin amacı finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında denetçinin görüş bildirmesidir. Son zamanlarda ortaya çıkan hileli finansal raporlamalardan dolayı denetçilerin oluşturdukları denetim görüşüne olan güven zedelenmiştir. Bahsi geçen güvenin tekrar kazanılabilmesi amacıyla muhasebe ve denetim alanında reformlar geliştirilmiştir (Tanç ve Gümrah, 2015:527 ).

Yapılan reformlardan ilki (IFAC) tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Denetim Standartları'dır. Bu standartlar denetim işini yapacak olan denetçilerin uyması ve uygulanması gereken kuralları, denetimde denetçinin uyması gereken etik kuralları, denetimin sonucunda oluşturulacak denetim raporunun niteliğini ve şeklini, denetçinin bir görüş oluşturabilmesi için gerekli kanıtlar vb. konuları düzenlemektedir.

Türkiye 10.12.1999'da Avrupa Birliği adaylık sürecine girmiştir ve adaylık sürecinin gerekliliği olarak (IFAC)'ın yayınlamış olduğu kuralları kendine referans olarak almıştır. Buna bağlı olarak 20.12.2012 tarihinde yayınlanan 28509 sayılı Resmi Gazete ile Türkiye Denetim Standartları'nı yayınlamakta Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'yı yetkilendirmiştir. Kurum Mart 2015 itibarı ile toplam 43 adet standardı resmi gazetede yayımlamıştır.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları (BDS) bağımsız denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramının kullanılmasını zorunlu kılmıştır.

Önemlilik; finansal tablolarda yer alan hataların topluca ya da tek tek finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararları etkileme olasılığıdır. Eğer finansal tablolardaki yanlışlıklar finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararı olumsuz yönde etkiliyorsa önemli kabul edilir, eğer tam tersi yönde etkiliyorsa önemsiz kabul edilmektedir (İnaltong ve Taş, 2015:76). Denetçi neyin önemli neyin önemsiz olduğunu düzenleyeceği raporda belirtmelidir. Bu belirtmeyi de önemlilik seviyesi ile ortaya koymaktadır. Denetçiler hangi yanlışlıkların önemli, hangi yanlışlıkların önemsiz olduğu belirlerken mesleki yargılarını kullanmalıdır.

Bağımsız denetimin en önemli özelliği finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgi sağlama işlevinin olmasıdır. Bu bağlamda günümüzde işletmelerin büyüklüğünün artması, işletmelere devlet müdahalesinin artması, işletme çıkar gruplarının çoğalması, iş dünyasındaki rekabet bağımsız denetimi önemli kılmıştır. Denetimin bu yönü göz önüne alındığında hem kamuya hem de denetlenen firmaya yararı vardır.

Bu çalışmada ‘Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik’ kapsamında literatürde geçen önemlilik seviyesinin tanımı, kapsamı ve amacı değerlendirilip denetçilere katkılar yapması hedeflenmiştir.

Bu amaçla birinci bölümde denetim kavramına, denetim türlerine, denetçi türlerine, denetimde etik, genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları konuları ele alınacaktır. İkinci bölümde bağımsız denetim süreci ve BDS 315’ deki denetim riski ve denetim risk modeli gibi konular ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kapsamında sırasıyla denetimde önemlilik ve önemlilik düzeyinin belirlenmesi, belirlenen önemlilik türleri, önemlilik hesaplama yöntemi konularının üzerinde durulacaktır. Sonuç bölümünde İzmir ilinde faaliyet göstermekte olan bağımsız denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin sonuçlar ışığında öneriler geliştirilecektir.



# 1. BÖLÜM

## DENETİM KAVRAMI

Denetim; finansal tabloların güvenilirliğini tarafsız olarak belirleyen ve bu faaliyetleri rapor eden faaliyetler bütünüdür (Erdoğan, 2002:59). Bu tanımdan yola çıkarak denetimin önemini arttıran en önemli etken güvenilir bilgiye erişim imkânı sunmasıdır. Denetime ilişkin bir diğer önemli husus ise, idareye finansal tablolara ilişkin analiz, tahmin, rapor düzenleme, gelecek ile ilgili karar mekanizmasında referans alınmasıdır (Holmes ve Overmyer, 1975:2). Ayrıca; işletmenin gelişim göstererek büyümesi, iş dünyası içerisinde oluşan rekabet, çalışanların önem kazanması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının artması gibi durumlar bağımsız denetimi önemli kılmaktadır (Aktuğlu, 1986:8-9).

Çalışmanın birinci bölümünde, denetimin tanımı, denetimin tarihçesi, denetimin amacı, denetim türleri, denetçi türleri, denetçi ve etik, denetçinin nitelikleri, genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları konuları üzerinde durulmuştur.

### 1.1. Denetimin Tanımı

Denetimin çeşitli tanımlamaları yapılmaktadır. Denetimi, bütün fonksiyonlarını kapsayacak şekilde tanımlamak bir hayli güçtür. Fakat genel geçer olarak kabul edilen kanıya göre denemin tanımı şu şekilde yapılmaktadır. Belirli döneme veya ekonomik birime ait verilerin daha önce belirlenmiş kriterlere göre uygunluk durumu tespit edilmiş ve konuyla alakalı olarak ilgili kişi veya kişilere rapor edilmesi amacıyla alanında uzman kişi tarafından yapılan değerlendirme ve kanıt elde etme sürecidir(Gürbüz, 1995:5; Cook ve Winkle, 1984:5; Güredin,2014:11; Arslan, 2002:6).

Yukarıda ki tanımdan yola çıkarak denetimin içerdiği özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetim, ekonomik bir döneme veya birime ait bilgilere uygulanmaktadır: Denetimi yürütecek olan denetçi kendine sorumluluk alanı belirlemelidir. Bu amaçla da yapacağı denetim çalışmalarında denetimin alanını ve dönemini kesin olarak ortaya koymalıdır. Denetimin alanı; belli bir statüdeki işletme veya işletme birimidir. Dönem ise denetimin hangi zamanı kapsadığını ortaya koymaktadır. Denetim

çalışmaları kesin olarak başlangıcı ve sonu olan dönemleri kapsamaktadır. Denetimin kapsadığı dönem genel olarak bir yıldır. Fakat altı aylık, üç aylık ve aylık dönemlerde de denetim yapılmaktadır (Bozkurt, 2015:29).

- Denetim bir karşılaştırma sürecidir: Denetim faaliyetlerinin asıl amacı, işletmenin farklı yöntemlerle sunduğu ve doğru olarak varsaydığı bilgiler ile denetçinin elde ettiği bilgileri karşılaştırmasıdır. Aksi bir durum yaşanıncaya kadar denetçiye ait bilgiler doğru kabul edilmektedir. Ancak denetçinin bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmaktadır. Denetlenen kurum veya birimin iddialarının, bu ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenmesinde denetçi rol almaktadır. Denetim türünde daha öncesinde belirlenen kriterlere göre ölçüt niteliğinde değişiklik olabilir (Bozkurt, 2015:30). Örneğin; denetlenecek olan kurumda muhasebe denetimi icra ediliyorsa, kıstas olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) kullanılmalıdır. Eğer vergi denetimi icra ediliyorsa vergi mevzuatı kıstas olarak alınmalıdır. İç denetim icra ediliyorsa işletme tepe yönetimi ve devlet bünyesinde oluşturulmuş kurallar kıstas olarak kabul edilmelidir (Gürbüz, 1995:5-6).

- Denetim kanıt elde etme ve Değerleme Esasına Dayanmaktadır: Kanıt, daha önce belirlenen kontrol ölçütlerine uygunluk derecesini belirlemede, denetimci tarafından kullanılan her türlü yazılı dokümandır. Bütün denetim çalışmalarında, denetçilerin yeterli oranda ve kalitede kanıt toplaması belli bir görüşe ulaşabilmesi için önemlidir. Farklı denetim prosedürleri uygulanarak toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilir ve bu değerlendirme sonucunda da denetim görüşü oluşturulur (Bozkurt, 2015:30; Güredin, 1994:6).

- Denetim, alan uzmanları tarafından bağımsız şekilde yürütülür: Denetimi yürütecek olan kişi, alanında yeterlilik konusunda yetkin bilgiye ve tecrübeye sahip olmak zorundadır. Denetçide var olması gereken özellik ise bağımsız davranabilme özelliğidir. Denetim esnasında tarafsızlık göstermesi ile bağımsızlık sağlanmış olacaktır. Yapılan denetim çalışmalarının türüne göre bağımsızlığın derecesi de değişebilmektedir. Fakat derecesi ne olursa olsun bağımsızlık, denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur (Bozkurt,2015:30). Örneğin; bir denetçi denetlediği işletmede çalışan bir birey olsa bile, çalışmalarını yeterli bağımsızlıkta yürütmelidir (Gürbüz, 1995:7).

- Her denetim çalışmasının sonunda bir rapor düzenlenir: Denetim sürecinin son safhasında denetim raporu oluşturmaktadır. Denetçi, detaylı hazırlayacağı bir denetim raporu vasıtasıyla görüşünü işletme ilgilerine iletir. Genellikle yazılı bir döküman halinde sunulan denetim raporu, denetimin türüne ve niteliğine göre çeşitli biçimlerde de düzenlenmektedir (Bozkurt, 2015:31, Güredin,1994:6).

## **1.2. Denetimin Tarihçesi**

Denetim, uygulama esası tarihsel süreçte çok eski zamanlara dayanmasına rağmen, Sanayi Devrimi'nden sonra günümüz anlamında gelişimini tamamlamaktadır. Sanayi Devrimi'nin başlangıcını teşkil ettiği gelişim, bugüne gelene dek dört safhadan geçmektedir. Bu gelişmelere aşağıda değinilmektedir (Bozkurt,2015:23).

İşletme yapılarında Sanayi devrimi ile başlayıp 1900'lü yıllara kadar süren önem arz eden değişimler gelişimler söz konusu olmuştur. Ekonomik gelişme sonucunda işletmeler giderek kurumsallaşmış ve yönetimlerini profesyonel yöneticilere bırakmışlardır. Bu bağlamda, firma yetkilileri doğru bilgiye erişmek adına istekleri denetime olumlu etki etmiştir. Bu dönemi kapsayan zamanda denetçiler doküman analizi yapmışlardır. Yapılan bu tür denetimlerdeki maksat, belgelerde yer alabilecek yanlış veya aldatmacaları tespit edebilmektir. Çalışmalar, elde var olan belgelerin incelenmesidir. Bu yöndeki çalışmalara tamamına "Belge Denetimi Yaklaşımı" adı verilmektedir (Bozkurt,2015:23).

1900-1930 dönemine gelindiğinde denetçiler işletmelerin finansal tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönelmiştir. Bu dönemde (Güredin, 1994:8);

- a. İşletmeler ile ilgilenen bireylerin ve kurumsal yapıların sayısında kayda değer artış olmuş,
- b. Farklı iç kontrol yapısı meydana getirilerek, işletme yönetimlerinin hile, hata gibi durumlarına karşı önlemler sağlanmış,
- c. İşletmenin mali değere sahip belge ve kayıtlarının incelenmesi prosedürü, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır.
- d. Gelişen denetim prosedürleri sayesinde işletmeler daha bilimsel olarak incelenmiştir.

Bu dönemdeki yaklaşım işletmelerdeki yapılacak usulsüz işlemlerin ortaya çıkarılması yerine, finansal tablolarda genel bağlamda denetim anlayışına erişilmiştir. Bu sayede, çağımızda yer alan çağdaş denetim konusunda temeller oluşturulmuştur. Bu türdeki denetim çalışmalarına “Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir (Bozkurt,2015:24).

1930’lu yılları sonrasında gelişim hızlanarak devam etmiştir. Bu dönemde örnekleme çalışmalarından istatistikî örnekleme yöntemlerine geçilmiştir. Bununla birlikte işletmeler bünyelerinde iç kontrol yapıları kurmuş ve denetçilerin ait çalışmaların yönlendirilmesi söz konusu olmuştur. İç kontrol yapılarının kalite seviyeleri, işletmelerin finansal tabloları güvenilirlik konusunda belirleyici olarak algılanmıştır. Denetim işlerinin kapsamı, değerlendiriciler tarafından elde edilen sonuçlara göre belirlemeye çalışmışlardır. Günümüzde önemini koruyan bu yaklaşıma, “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” denilmektedir (Bozkurt,2015:24).

Günümüze kadar olan süreçte denetim uygulamalarında meydana gelen değişimler sıralanmıştır (Bozkurt, 2015:24):

- a. Elektronik veri işleme sistemindeki gelişmeler sonucunda denetim işlemlerinde bilgisayar programları kullanılmıştır.
- b. Farklı matematiksel ve istatistiksel metotlar denetimin olmazsa olmaz parçaları haline gelmiştir.
- c. Analitik inceleme işlemleri, denetim faaliyetlerindeki yerinin önemi artmaya başlamıştır.
- d. Denetim faaliyetlerinin kapsamının artmasıyla birlikte işletmelere muhasebe alanında hizmet veren denetçiler bunun yanı sıra yönetim fonksiyonları konusuna da dahil edilmiştir.

Bu çalışmalara “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” adı verilmektedir

### **1.3. Denetimin Amacı**

Denetimin amacı; belli bir işletmeye veya döneme ait finansal tablolar ve finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini daha önceden tespit edilmiş

ölçütlerle karşılaştırmak ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlemektir (Gürbüz, 1995:11).

Başka bir tanımlamaya göre denetimin amacı; denetçinin işletmeye ait finansal durumun finansal tablo ölçütlerine göre, çalışma sonuçlarını önem taşıyan hususlarıyla birlikte gerçekçi ve etkin olarak ele alınıp alınmadığı konusunda görüş bildirmesidir (Sayın, 2010: 69).

#### **1.4. Denetim Türleri**

Denetimi çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Üç farklı alana yönelik denetim söz konusudur (Bozkurt,2015:33). Bunlar:

- Finansal tabloların denetimi
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi

##### **1.4.1. Finansal Tablolar Denetimi**

Bu kavram, işletmelerce ilgililere sağlanan finansal tabloların, GKGM ilkelerine ve finansal tablolara direkt veya indirekt etki eden ilkelere uygunluğunu belirten denetim faaliyetini ifade etmektedir. Bu durumun sağlanması için, denetim kapsamında kullanılacak finansal tablolar ile alakalı kanıtlar toplanmalı ve bu kanıtların değerlendirilmesi yapılmalıdır. Bu sürecin tamamlanabilmesi için denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin alanında uzman olması gerekmektedir (Bozkurt, 2015:33; Usul, 2015:17; Selimoğlu vd.,:2014:8).

##### **1.4.2. Uygunluk Denetimi**

Bu denetim türü, bir işletmenin mali vaziyetinin ya da çalışmalarının mevzuata uygun olup olmadığının kontrol edilmesi maksadıyla tatbik edilir (Yılancı vd.,2016:5).

Başka bir ifadeye göre uygunluk denetiminin amacı, yetkilendirilmiş bir üst otorite tarafından tespit edilen kuralların göz ardı edilip edilmediğinin kontrol edilmesidir (Güredin, 1994:14).

Uygunluk denetiminin saptanmasında, önceden var olan kurallar uygulama esasına göre iki grup vasıtasıyla teşkil edilmektedir. Bu gruplar; kamu kurumları ve

işletme üst yönetimleridir. Devlet kurumları kendi konuları dâhilinde kurallar oluşturmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması için kendi elemanlarına denetim yaptırmaktadırlar. İşletmeler ise işletme içi faaliyet düzenini sağlamak amacıyla personeline takip etmeleri gereken ilkeleri belirlemektedirler. Bu ilkelere uyum durumunun saptanabilmesi amacıyla denetime ihtiyaç duymaktadır. (Bozkurt,2015:34; Kurt, 2015:13).

### **1.4.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi; işletme bünyesinde faaliyet gösteren birimlerin uygulamalarının ve kalitenin ne düzeyde olduğunun tespitine yönelik faaliyetlerin incelenmesidir (Güredin,2014:17).

Her işletmenin ekonomik faktör etkinliğini kullanarak elde etmek istediği ekonomik amaçlar vardır. Faaliyet denetimini gerçekleştiren denetçinin amacı ise; finansal raporların güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliğine ilişkin olarak iç kontrolün kaliteli bir şekilde yasalar ve kurallara uygunluğunun ölçülerek değerlendirilmesidir (Moeller,2005:21-22). Bu değerlendirmeler ekonomik amaçlara ne kadar yaklaşmış yaklaşılmadığını ölçmektedir. Bu ölçüm sonucunda da elde edilen verilere göre amaçlardan ne kadar uzaklaşırsa, denetçi işletme yönetimine tavsiyelerde bulunmaktadır (Bozkurt,2015:35).

Bu denetim esas itibarı ile işletmeye ait büyüme değişimleri, kar oranları ve gelişim gibi politikalarını belirlemeye veya bu maksatla işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerin uygulanabilir ve başarısını test etmeye, işletmenin hedeflerine ulaşmada karşılaşılabilecek olumsuzlukları belirleyerek yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir. Faaliyet denetimin isteğe bağlı denetimlerdir ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Türkiye’de bu faaliyetleri yerine getiren şirketler genellikle işletme danışmanlığı ismiyle anılmaktadır (Kaval,2008:9).

### **1.5. Denetçi Türleri**

Denetçiler yapmış oldukları işin niteliğine göre üç gruba ayrılmaktadır (Bozkurt,2015:37).

Bunlar;

- Bağımsız Denetçi

- İç Denetçi
- Kamu Denetçisi

### **1.5.1. Bağımsız Denetçi**

Bu denetçi türü, denetlenen kuruma ilişkin işçi-işveren durumunun söz konusu olmadığı, kurumlara denetim ve başka hizmeti sağlayan kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetçilere farklı adlar verilmektedir. Bunlara örnek olarak bağımsız dış denetçi, diplomalı kamu muhasebi, iktisat murakıbbı, hesap uzmanı adı verilmektedir. Ülkemizde ise, yeminli mali müşavir ve bağımsız dış denetçi denilmektedir (Bozkurt,2015:38).

Başka bir tanımlamaya göre bağımsız denetçi; denetlenen işletmenin finansal raporlarının, finansal raporlama standartlarına uygunluğunu, yeterli oranda hazırlanıp hazırlanmadığını, bağımsız denetim standartlarında öngörülen tekniklerle defter, kayıt ve belgeler üzerinden inceleyen ve inceleme sonucu oluşan kanaatleri paydaşlara ileten ve mesleği bağımsız denetçilik olan gerçek kişi veya kişilere denir (Usul,2015:26).

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçiler, genel olarak şu hizmetleri sunmaktadır (Gürbüz, 1995:22):

- İşletmenin finansal tablolarını denetlemek,
- İşletmenin üst düzey yöneticilerine danışmanlık hizmeti sunmak,
- İstenilen konular üzerine inceleme veya araştırma yapmak,
- Bilirkişilik, hakemlik ve tasfiye memurluğu yapmak,
- İç kontrol sistemi ve diğer hususlarda kurumlara destek vermek.

### **1.5.2. İç Denetçi**

İç denetçi kavramı, bir işletmede danışman rolünü üstlenen kişileri ifade eder (Güredin,1994:10). Bu denetçiler, denetlemiş olduğu işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyerek, iç kontrol sisteminin zayıf veya etkisiz taraflarını ortaya çıkararak gerekli önlemler almak amacıyla üst yönetime raporlama yaparlar.

İç denetçiler işletme yönetimiyle işçi-işveren ilişkisine sahip kişilerdir. Buna bağlı olarak iç denetçilerin görev sahası çalıştıkları işletmelerdir (Usul,2015:35).

İç denetçilerin faaliyetleri aşağıdaki gibidir (Gürbüz,1995:23):

- İşletme bünyesinde hazırlanan finansal bilgi ve raporlarının güvenilirliğini tahkik etme,
- İşletme bünyesinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olma,
- İşletme yönetimince talep edilen özel denetim faaliyetlerini gerçekleştirme,
- İşletme yönetimince tayin edilen politika, plan ve prosedürlerin ne derece uygun olduğunu saptama.

### **1.5.3. Kamu Denetçisi**

Kamu kurum ve kuruluşlarının denetimi altında çalışan ve kamu yararını gözeterek denetimi gerçekleştiren kişi veya kişiler 'kamu denetçileri' olarak adlandırılır. (Şahmaroğlu, 2016:24). Kamu denetçileri, mevcut bulunan yasa, genel politika ve yönetmeliklere uyumlu olarak denetim işlemlerini gerçekleştirmektedirler (Bozkurt, 2015:39). Ülkemizde kamu denetimini denetim örgütleri ve kamu örgütleri içindeki denetçiler yapmaktadır. İşletmelerin denetiminde görev alan birimler, Sayıştay, maliye bakanlığı ve diğer bakanlıklara ait görevliler tarafından gerçekleştirilmektedir (Gürbüz, 1995:24).

### **1.6. Denetçi ve Nitelikleri**

Denetçi; herhangi bir kurum ya da kuruluştan bağımsız olarak, GKGMİ doğrultusunda finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kimselerdir (Gürbüz,1995:17; Başpınar, 2005:41). Bu tanımdan yola çıkarak denetçilerin nitelikleri: denetim faaliyetlerini yürüten, mesleğine yönelik yeterli oranda bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket edebilen, gereken etik özelliklere sahip ve faaliyetlerinde oldukça özenli davranan kişilerdir (Bozkurt, 2015:7; Başpınar, 2005:41).



Çalışmanın devamında denetçinin nitelikleri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bölümünde açıklamalarıyla birlikte ele alınacaktır.

### **1.7 Denetimde Etik**

Denetçiler denetimlerini kamu adına gerçekleştirmektedir. Bu sebeple de kamu yararı ön planda tutulmaktadır. Denetçi açısından bu durum denetçiye büyük sorumluluklar yüklemektedir. Denetimi gerçekleştiren denetçinin amacı bir kurum ve işletmenin yararı değil bütün kamunun yararını gözetmektir. Bu nedenle denetimde etik kamu yararının da ön planda tutulduğu kuralları içermektedir (KGK, 2015; Güredin,2014:112-113).

Muhasebe meslek mensupları açısından denetime yönelik standartların uygulanması ve denetim dışı hizmetlerin yapılması aşamasında etik kurallar büyük önem taşımaktadır. Meslek mensuplarına ilişkin kurallar üç ana başlık altında incelenmiştir (Haberal,2016:15). Bunlar;

- Tüm meslek mensupları için genel kurallar,
- Bağımsız çalışan muhasebeciler için genel kurallar,
- Bağımlı çalışan muhasebeciler için genel kurallar.

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA), standartlara uyumlu bir şekilde muhasebe meslek üyelerine ilişkin etik ilkeleri geliştiren bağımsız bir kuruldur. Uluslararası meslek ilkelerinin genel amacı, denetim mesleğinin yürütülmesi esnasında profesyonelleşmeyi ön planda tutmak, kamusal beklentileri yerine getirmek ve hizmet kalitesini arttırmaktır (Güredin,2014:112-113).

Ülkemizde ise muhasebe ve denetim standartları kurumu bünyesinde düzenlenen bağımsız denetim yönetmeliğinde etik ilkeler konusuna yer verilmiş ve denetçinin uyması gereken etik kurallar belirtilmiştir (KGK,2015).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC'ın yayınlamış olduğu etik kuralları ile Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA)'nın düzenlemiş olduğu etik kuralları birbirlerinin aynısıdır. Yayımlanmış olan ahlak kuralları, mesleki olarak tanımlanan ahlak kurallarının temelini oluşturmaktadır (Selimoğlu vd.,2014:19-20; Güredin,2014:113). Ahlak kurallarının ilkeleri aşağıda sunulmuştur;

- a) Dürüstlük
- b) Tarafsızlık
- c) Mesleki yeterlilik ve özen
- d) Sır saklama
- e) Mesleğe uygun davranış ilkeleridir.

### **1.7.1 Dürüstlük**

Denetçi denetim hizmetini sunarken her türlü çıkar çatışmasında uzak durmalı ve dürüst olmalıdır. Bu kural tüm denetçiler için geçerlidir. Kamuya olan saygınlığı ve görev sırasında ulaşılan her türlü bilginin gizliliğini koruyabilmek için, bağımsız denetçinin bir başkasının etkisi altına girmemesi gerekmektedir. Eğer denetçi bir başkasının etkisi altına girerse dürüstlüğü kaybetmiş olacaktır (Güredin,2014:120).

Dürüstlük aynı zamanda doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir. Denetçi bilgilerin, yanlış veya yanılmaya sebep olabilecek düzeyde beyan içerdiğini, dikkat edilmeyerek sunulmuş bilgi içerdiğini, gerekli olan bilgilerin içerme durumlarının göz ardı edilmiş olması durumlarında bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler vb. diğer bilgilerle ilişkilendirmemesi gerekmektedir ( KGK,2015).

### **1.7.2 Tarafsızlık**

Denetçi mesleğini sunarken tarafsızlığını ve dürüstlüğü korumalı, her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalı ve kararlarında başkalarının etkisi altına girmemelidir (Aksoy, 2006:26). Tarafsızlık kuralı tüm denetçiler için geçerlidir. Bu kural müşteri işletmelerin, çalışanlarının ve diğer bütün bireylerin her zaman için mesleki yorumlarda denetçilerin kişisel yargılarına etki yapmaya çalışabilecekleri olgusuna dayanmaktadır. Denetim mesleğinin saygınlığı ve görev yürütülürken her türlü bilginin gizliliğini koruyabilmek için, bağımsız denetçinin karar verirken hiçbir şekilde başkalarının etkisi altına girmemesi gerekmektedir (Holmes ve Overmyer, 1975:81).

### 1.7.3 Mesleki Yeterlilik ve Özen

Meslek bünyesinde var olan üyelerin kendilerine ait sorumluluklarını yerine getirme konusunda ahlaki standartlara uygun davranarak mesleki açıdan yeterli bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır (Güredin, 2014:115-116).

Mesleki yeterlilik ve özen tüm denetçilere yüklediği sorumluluklar aşağıda sunulmuştur

- İşletme veya müşteriye gereken nitelikte hizmet sağlayacak seviyede mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak,
- Mesleki faaliyetlerin ve hizmetlerin sunumu aşamasında, var olan teknik ve mesleki standartlara uyumlu olarak faaliyet göstermek.

Mesleki yeterlilik iki aşamada incelenebilir (KGK, 2015) ;

- Mesleki yeterliliğin kazanılması: Denetim hizmeti ifa edilirken mesleki bilgi ve becerinin tatbik edilmesi esnasında isabetli yargılarda bulunulmasıdır.
- Mesleki yeterliliği sürdürülmesi: Denetim mesleğine ilişkin gelişmelerin anlaşılması ve bu gelişmelere yönelik devamlı bir farkındalığın oluşturulmasıdır.

### 1.7.4 Sır Saklama

Denetçi, işletmeye ait olan bilgilerin başkaları ile paylaşımında ilgili birimlerin izni olmadan açıklanması söz konusu olamaz. Denetçilerin işletmelere ve topluma karşı bir takım sorumlulukları vardır (Güredin, 2014:122). Bu ilke, denetçilere için bazı durumlardan kaçınma sorumluluğu getirmektedir:

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

Sır saklama konusu sadece muhasebeci ve müşteri ya da işletme sahibi arasındaki ilişki devam ederken uyulması gereken bir konu değildir. Sır saklama iş ilişkisi sonuçlandıktan sonra da uyulması gereken kuralları ifade etmektedir. Muhasebecilerin karşılaşma ihtimali olan muhtemel durumlar, sahip oldukları gizli bilgileri açığa çıkarmalarını gerektirebilecek durumlar olarak ifade edilmektedir (Haberal, 2016:19);

- Müşteri ya da işletme sahibi tarafından yetkilendirilen ve yasalarla izin verilen açıklamalar;
- Açıklanması yasalarla zorunlu kılınan durumlar.

Bazı durumlarda yasalarla açıklanması zorunlu kılınmamasına karşın muhasebecilerin gizli bilgileri açıklamaya hakkı oldukları ya da bunu bir görev olarak yapmaları gereken durumlarda vardır (Haberal, 2016:19)

- Üye kuruluşların kalite denetlemelerine uyum sağlama,
- Üye ya da düzenleyici kuruluşların teftiş ya da soruşturmalarına bilgi sağlama,
- Yasal kovuşturmalarda, işinde uzman bir muhasebecinin mesleki çıkarlarını korumak,
- Teknik standartlar ve etik gerekliliklere uymak.

Denetçiler tarafından elde edilen gizlilik içeren bilgilerin ortaya çıkartılıp çıkartılmayacağı kararı alınırken, tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceğine de dikkat edilmelidir (Güredin, 2014:122-123).

#### **1.7.5. Mesleğe Uygun Davranış**

Mesleğe uygun davranış ilkesi muhasebe meslek mensupları ile ilgili yasa, yönetmelik ya da benzer düzenlemelere mesleki açıdan kabuk görmüş etik ilkelere ters düzebilecek davranışlardan kaçınması konusunda bir yükümlülük getirmektedir (Aksoy, 2006:237).

Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken, denetim mesleğinin itibarına gölge düşürmemelidirler. Denetçiler açık sözlü ve dürüst olmak zorundadırlar. Denetçiler sunacakları hizmetler ve taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübelerde aşırıya kaçmamalıdır. Ayrıca başkalarının yapmış

olduğu işlerle ilgiliyi kötuleyici referanslar vermemeli ve başka müşterilerle karşılaştırma yapmamalıdır (KKGK, 2015).

### **1.8 Denetim Standartları**

Denetim standardı; denetim çalışmasının amaçlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve finansal tabloların tam güvenilirliği konusunda kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonucunun raporlamanın ne şekilde ilgililere sunulacağını belirleyen kurallar bütünüdür (Çaldağ, 2002:37). Bu kurallar hem karakter özellikleri yönünden denetçiyi, hem de başlangıçtan sona ermesine kadar denetim sürecini kapsamaktadır. Denetleme konusunda uygun yöntemin ve tekniğin kullanılması ve kullanılan yöntemin daha da geliştirilmesi süreci, denetçinin zihinsel becerileri, alana yönelik eğitimi ve tecrübesiyle alakalı süreci kapsamaktadır (Berçin, 2011:16).

Denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında belirlenmiş olan kıstaslar denetçilere yönelikte yol göstericidir. Bu kıstaslar denetimin sağlanması gereken minimum düzeyde koşulları ve genel kuralları kapsamaktadır. Bununla birlikte denetim sonucunda düzenlenecek olan raporlarla ilgili mevzular da denetim standartları kapsamında rol almaktadır (Haberal,2016:4).

Denetim çalışmalarını uygulamada birçok standart yer almaktadır. Bu standartları iki gruba göre incelemek mümkündür. Bu standartlardan birincisi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, ikincisi ise Uluslararası Denetim Standartlarıdır (Bozkurt, 2015:41).

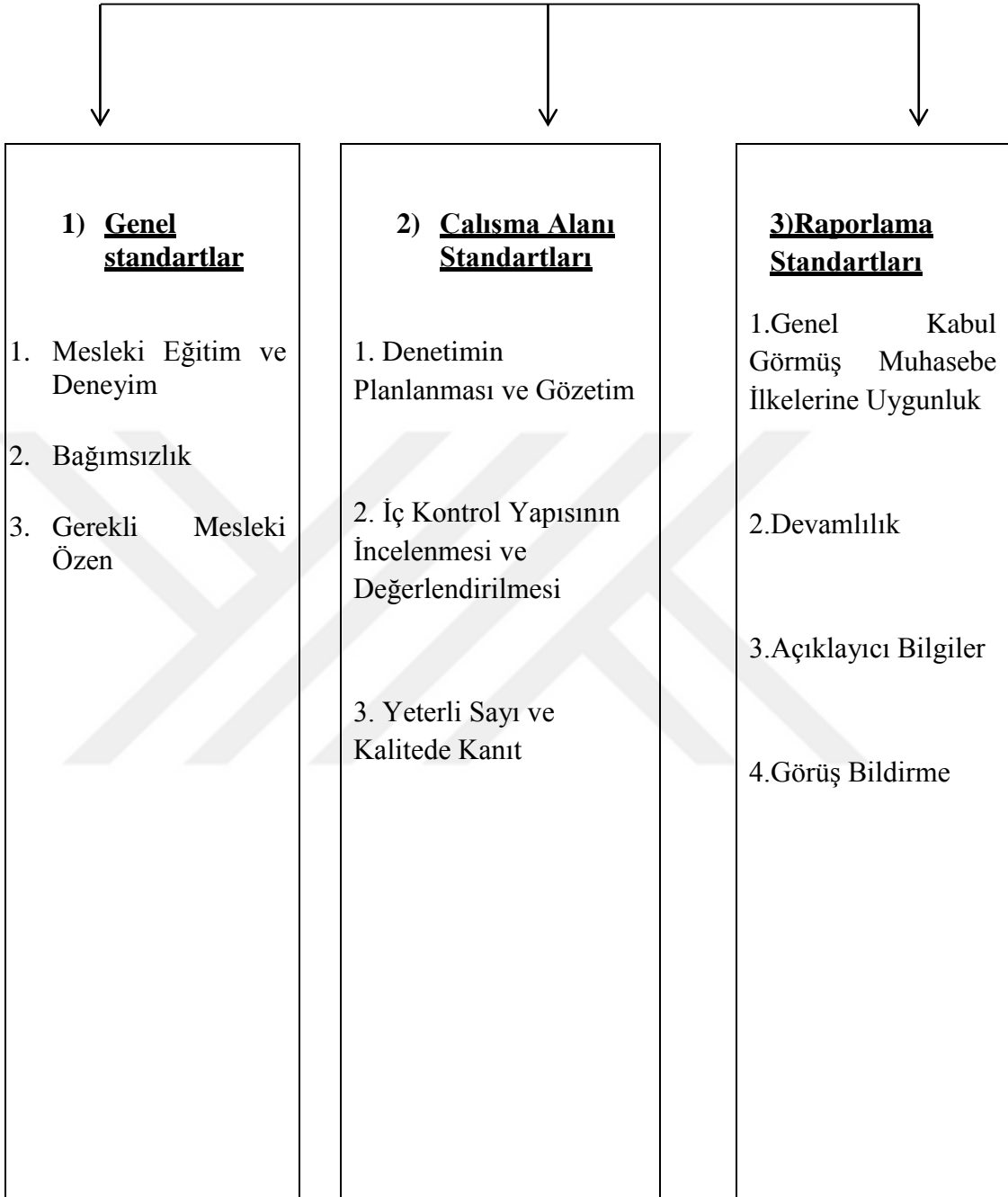
#### **1.8.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından hazırlanıp yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), birçok ülke tarafından uygulanmıştır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları denetim çalışmasında uyulması konusunda zorunlu kuralları göstermektedir (Arens vd., 2000:29). Bu kurallar, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board-ASB) bünyesinde revize edilerek raporlar halinde yayınlanmıştır (Carmicheal vd., 1989:15). GKGDS, denetçiye mesleki sorumluluğu yerine getirmesinde destek olan ve denetim faaliyetlerinde denetçiye yol gösteren genel kurallardır. Bu standartlar genel niteliktedir ve kaliteli bir denetim hususunda

çerçeve belirlemek için kullanılmaktadır (Güredin, 2014:39). GKGDS, denetim hususunda faaliyetlerin kim veya kimler tarafından, yapım hususu konusunda nasıl veya ne şekilde olacağı yönünde, elde edilecek sonuçlarının nasıl sunulması hususunda ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Bu standartların belirlenmesinde bir yasa durumu söz konusu değildir. Ama birbirinden farklı meslek kuruluşları bu durum üzerine çalışma yürütmekte ve elde ettikleri sonucu raporlamaktadır. Ülkeler de bu raporlardan etkilenerek kendi mevzuatlarını bu kurallar ışığında oluşturmaktadır(Kaval, 2008:50).

Genel kabul görmüş denetim standartları, on adet standarttan oluşmakta ve ‘Genel Standartlar’, ‘Çalışma Alanı Standartları’ ve ‘Raporlama Standartları’ olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. (Bozkurt, 2015:42).

**Tablo.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**



**Kaynak:** Çaldağ, Y.(2002). Denetim ve Raporlama, s.37.

### **1.8.1.1 Genel Standartlar**

Üç adet standarttan oluşan genel standartlar bölümü, denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğilimleriyle ilgili esasları içermektedir. Bu açıdan

bakıldığında genel standartlara ‘kişisel standartlar’ adı da verilmektedir (Güredin, 2014:43). Çalışmanın bu bölümünde mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve gerekli mesleki özen standartların ayrıntıları üzerinde durulacaktır.

#### **1.8.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim**

Genel kabul görmüş muhasebe standartlarından ilki mesleki eğitim ve deneyim standardıdır. Standart, denetim elamanının yeterli olmasını gerektirmektedir. Bu yeterlilik, yeterli derecede eğitim ve beceriyi içermektedir. Yeterlilik, muhasebe eğitimi ile başlamaktadır; çünkü denetimi gerçekleştiren denetim elemanları denetim standartları ve finansal raporlama konusunda alan uzmanlarıdır. Bu eğitim, denetçi olacak kişinin mesleki yargısına başvurma ve geliştirme yönünde hizmet içi eğitim olarak devam etmektedir (Kepekçi, 2004:17; Bozkurt, 2015:43; Güredin, 2014:43-44; Erdoğan vd., 2013:12).

#### **1.8.1.1.2 Bağımsızlık**

Denetçiler denetimini yaptıkları işletmelerde kesinlikle bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık denetçinin yansız davranmasıyla sağlanmış olur. Finansal tabloların güvenilirliği hususu bağımsızlık ögesi ile paralellik göstermektedir (Bozkurt, 2015:43; Çaldağ,2002:38 ).

Finansal tablolar ile işletme arasında aracılık etmesinden dolayı, taraflara yönelik güven durumu söz konusu olmalıdır. Şekil açısından incelendiğinde bağımsızlığı sağlamak ve sürdürebilmek için çeşitli kurallar konulmuştur. Aşağıda verilen örneklerde bağımsızlık standardının bozulabileceği maddelere değinilmiştir (Bozkurt, 2015:44; Haftacı, 2011:25).

- Denetçinin işletmede pay sahibi olması,
- Denetçi ile ortakları veya yetkilileriyle arasında akrabalık bağın söz konusu olması,
- Denetçi ile denetlenen işletme arasındaki iş ilişkisi,
- Denetçinin denetlediği işletme ya da işletmenin yöneticileriyle borç para alışverişi içerisinde olması,
- Denetçinin denetlediği işletmeye muhasebe hizmetleri vermesi,

Yukarıda belirtilen durumların olması halinde denetçi bağımsızlığını yitirmiş olacaktır.



### **1.8.1.1.3. Gerekli Mesleki Özen**

Denetçi görevini yürütürken ve raporunu düzenlerken gerekli mesleki özeni ve titizliği göstermesi kaçınılmaz şarttır (Güredin,2014:44). Gerekli özenin ve titizliğin gösterilmesi asgari kuralı denetim ilke ve kurallarına tam olarak uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetimlerini gereklere göre planlaması, program yapması, elde edilmesi gereken sayıda delil toplayarak incelemelerde bulunması, çalışma kağıtları hazırlaması, finansal tabloların doğruluğu hakkında bir sonuca ulaşması, hazırlayacağı denetim raporunda, görüşü özenli ve titiz olacak şekilde açıklaması söz konusudur (Kaval, 2008:56; Bozkurt, 2015:44).

### **1.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları genel standartlara göre daha belirgin özelliklere sahiptir. Çalışma alanı standartları denetçiye, denetim konusunda güvenilir görüş elde etmede, kanıt toplamada ve toplanan kanıtların değerlendirilmesinde öncülük etmektedir. Çalışma alanı standartları;

- Denetim planının yapılması ve gözetim,
- İç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Yeterli sayıda ve kalitede kanıt standardı

Olmak üzere üç adet standarttan oluşmaktadır (Güredin, 2014:45; Bozkurt, 2015:44–45; Usul, 2015:38).

#### **1.8.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim**

Çalışma alanı standartlarında öncü olan denetimin planlanması ve gözetimi standardıdır. Bu standart, denetçi tarafından yapılacak olan çalışmanın planlamasının çok iyi şekilde olması ve yardımcı olması durumunda uygun bir şekilde gözlem altında bulundurması gerektiğini belirtir (Selimoğlu vd.,2014:15). Denetim planı hazırlanırken kaynakların verimli kullanılmasının planı, işgücü planı ve zaman planlaması yapılmalıdır (Güredin,1994:29; Haftacı, 2011:26).

Denetçi, denetimde bulunacak işletme hakkında ve hizmet ettiği sanayi alanında bilgi sahibi olduktan sonra uygun bir denetim planlaması yapabilmek için müşteri işletmenin konumu, organizasyon yapısı, ürettiği mal ve hizmetlerin niteliği,

finansal yapısı gibi konularda bilgi sahibi olmalıdır. Daha sonra genel kabul görmüş denetim standartlarının gerektirdiği kalite için bir denetim planı hazırlamalıdır (Kepekçi,1996:17).

#### **1.8.1.2.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

Çalışma alanı standartlarından bir diğeri iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi standardıdır (Holmes ve Overmyer, 1975:24). Bu standarda göre, iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesinde iki amaç vardır. İlk amaç, sistemin kendisine olan güveninin araştırarak sistemin etkinliğini belirlemektir. İkinci amaç ise uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını belirlemektir (Güredin, 1994:30-31; Bozkurt,2015:45).

Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş muhasebe hareketlerini tek tek inceleyemezler. Bu yüzden denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu genel olarak yansıttığına güvenmek istemektedirler. Kurulan ve işletilen iç kontrol sisteminin yeterli oranda etkin olması, buna bağlı olarak denetçinin güveni de paralel olması durumunda denetim riskinin azalması söz konusudur (Güredin, 2014:46).

#### **1.8.1.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt**

Çalışma alanı standartlarından bir diğeri olan “Yeterli sayı ve kalitede kanıt standardı”, bağımsız denetçilere finansal tablolar hakkında bir görüşe sahip olunması için yeterli sayıda kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir (Bozkurt, 2015:46). Bu standart yeterli oranda kanıtın elde edilmesiyle birlikte bu kanıtların uygun kanıtlar olması gerektiğini de vurgulamaktadır. Bu bağlamda denetçi yeterli oranda ve kalitede kanıt toplamakla yükümlüdür. Toplanan kanıtların uygunluğunun belirlenmesi denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Kanıtın geçerliliği, nesnelliği, zamanlılığı ve sürekliliği kanıtın kalitesine etki yapan etmenlerdendir. Elde edilen kanıtlar işletme tarafından denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından farklı denetim işlemleri uygulanmak yoluyla işletme dışından da toplanabilir (Güredin, 2014:46-47).

### **1.8.1.3. Raporlama Standartları**

Finansal tablo kullanıcıları açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek kanıtı yayımlanan denetim raporudur. Bu bağlamda denetim raporu mesleki bir tecrübe ile hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekmektedir (Toroslu, 2012:100; Türker vd.,2002:13; Güredin, 2014:50). Raporlama standartları denetim raporunun yapısını ve hazırlanmasıyla ilgili kuralları içermektedir (Selimoğlu vd., 2014:16). Raporlama standartları;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
- Devamlılık
- Açıklayıcı Bilgiler
- Görüş Bildirme

Olmak üzere 4 adet standarttan oluşmaktadır.

#### **1.8.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Raporlama standardının öncelikli olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk standardı; denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesini istemektedir (Bozkurt, 2015:46).

Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini tümüyle belgelemiş, muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde kaydetmiş ve finansal tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak tabloların güvenilirlik ve doğruluğunu belirlemiş olur ve bunu hazırlayacağı denetim raporunda açıklar (Selimoğlu vd., 2014:16).

Bu tanımdan yola çıkarak denetçiler muhasebe ilkelerini uygularken ve denetimi gerçekleştirirken çok dikkatli olmalıdır. Eğer ilkelere sapmalar varsa bunu düzenleyeceği denetim raporunda belirtmelidir (Güredin, 2014:50).

#### **1.8.1.3.2. Devamlılık**

Raporlama standardının ikincisi devamlılık standardıdır. Bu standarda göre denetçi denetlediği dönem ile önceki döneme ait finansal tablolarda yer alan bilgilerin kıyaslanabilir durumlarını kontrol altına almaktadır (Bozkurt, 2015:46). Denetçiler düzenleyeceği raporlarda işletmelerin muhasebeye yönelik politikalarda karşılaştırma yapmayı önleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmelidir.

Eğer denetçi bu değişikliklerin etkilerini finansal tablolarda belirtmişse sorun mevcut değildir (Güredin, 2014:51).

#### **1.8.1.3.3. Açıklayıcı Bilgiler**

Raporlama standartlarından üçüncüsü, denetçiden, finansal tablo ilgililerinin ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme sağlanma durumunun belirlenmesini istemektedir (Bozkurt, 2015:47).

Denetimi gerçekleştirecek olan denetçi işletme ile ilgili alacağı kararlarda finansal tablolardaki bilgilerden yararlanmaktadır. Buna göre, hazırlanacak finansal tabloların, işletme ile ilgilenen tüm yetkililere yeterli miktarda açık bir şekilde bilgi verecek düzeyde hazırlanması gerekmektedir. Denetçiler incelemesini yaptıkları finansal tabloların yeterince açıklayıcı bilgiye sahip olmasından ve açıklanan bu bilgilerin doğruluğunda da sorumludur (Selimoğlu vd., 2014:17).

#### **1.8.1.3.4. Görüş Bildirme**

Raporlama standartlarından dördüncüsü görüş bildirme standardıdır. Bu standart denetçiden, finansal tabloları incelemesi sonucunda varmış olduğu görüşü raporunda güvence altına almalıdır (Bozkurt, 2015:47).

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçilere görüş bildirmede dört seçenek sunmaktadır (Aksoy, 2006:198);

- Olumlu Görüş,
- Şartlı Olumlu Görüş,
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçiler nedenleriyle birlikte yukarıda belirtilen görüşlerden herhangi birini oluşturacağı raporda belirtmek zorundadırlar. Ayrıca bu standartlar esas alınarak yapmış oldukları çalışmaya yönelik özellikler konusunda ve almış oldukları sorumluluğun zorluk derecesini hazırlayacağı denetim raporunda açıklamak zorundadır.

### 1.8.2. Uluslararası Denetim Standartları

Kısa adı IFAC olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesinde çalışan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) günümüz dünyasında sıklıkla kullanılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, muhasebe denetimi söz konusu olduğunda oldukça etkin olarak kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nın yerini Uluslararası Muhasebe standartları almaya başlamıştır (Çaldağ, 2002:19; Kaval, 2008:58; Selimoğlu vd., 2013: 21).

IFAC çatısı altında bağımsız standartları belirleyici üç adet kurul bulunmaktadır. Bu kurullar etik, eğitim, kalite kontrol ve güvence denetimiyle ilgili standartlar yayımlamaktadır. Bu üç kuruldaki birisi olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından, bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ile ilgili hizmetlere yönelik bir takım standartlar yayımlanmaktadır (Usul, 2015:39).

Uluslararası denetim standartları giriş ile başlamaktadır. Girişte; standartların amacı, kapsamı ve standardın ilgi alanına girmeyen hususlar açıklanmaktadır. Standardın ikinci bölümünde ise denetimle ilgili sorumluluklar incelenmektedir. Standardın üçüncü bölümünde risklerin değerlendirilmesi ve bu risklere karşı nasıl müdahale yapılması konusuna değinilmektedir. Standardın dördüncü bölümünde denetim kanıtlarına, beşinci bölümünde denetim çalışmalarında yardım alınmasının esaslarına ve altıncı bölümde de denetim sonuçlarının raporlanmasına değinilmektedir (Usul, 2015:40).

Uluslararası denetim standartlarının temel alındığı, elde edilen denetim raporlarının denetim çalışmalarından elde edilmiştir. Uluslararası denetim standartlarına ilişkin gelişmelere Tablo 2' de değinilmiştir (Akdoğan,2013:167).

**Tablo 2. Uluslararası Denetim Standartları Başlıkları**

<b>GENEL KALİTE KONTROL STANDARTI (ISQC-1)</b>
<b>Finansal Tabloların Denetimi, İncelenmesi ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmet İşleri Gerçekleştiren Şirketler İçin Kalite Kontrolü</b>
<b>200-299 Genel İlkeler ve Sorumluluklar</b>
UDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi
UDS 210 - Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi
UDS 220 - Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol
UDS 230 - Denetimin Belgelendirilmesi
UDS 240 - Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumlulukları
UDS 250 - Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması
UDS 260 - Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi
UDS 265 - İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi
<b>300-499 Riskin Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilen Karşılıklar</b>
BDS 300 - Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması
BDS 315 - İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlışlık Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
BDS 320 - Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330 - Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler
BDS 402 - Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
BDS 450 - Denetim Sırasında Tanımlanan Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi
<b>500 - 599 Denetim Kanıtı</b>
BDS 500 - Denetim Kanıtı

BDS 501 - Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar
BDS 505 - Dış Kaynaktan Doğrulamalar
BDS 510 - İlk Denetim - Açılış Bakiyeleri
BDS 520 - Analitik İnceleme Prosedürleri
BDS 530 - Denetim Örneklemesi
BDS 540 - Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dahil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
BDS 550 - İlişkili Taraflar
BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 580 - Yazılı Teyitler
<b>600 - 699 Üçüncü Tarafların Çalışmalarından Faydalanılması</b>
BDS 600 - Özel Hususlar - Grup Finansal Tabloların Denetimi
BDS 610 - Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620 - Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması
<b>700 - 799 Denetim Sonuçları ve Raporlanması</b>
BDS 700 - Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması
BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Diğer Hususlar ve Diğer Açıklamalar
BDS 710 - Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720 - Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

**Kaynak:** Aksoy, T. (2006).Tüm Yönleriyle Denetim, s.200-201.

## 2. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

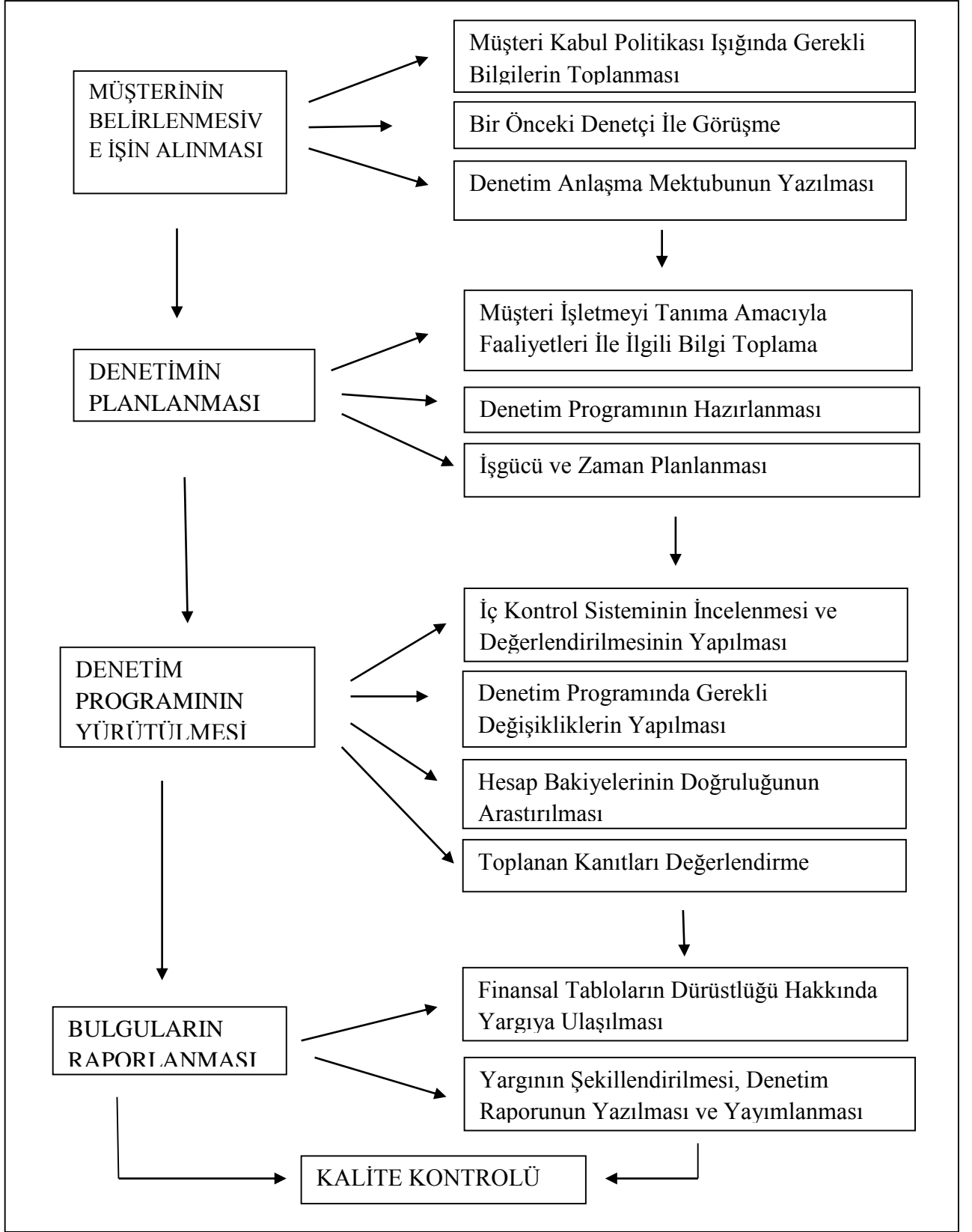
Denetim süreci, sıralı farklı basamaklardan oluşmaktadır. Bu basamaklar, müşteri seçimi ve denetim işinin alınmasıyla başlar, denetim çalışmasının yürütülmesiyle devam eder, faaliyetlerin tamamlanması ve denetim görüşünün açıklanması ile sona erer (Kaval, 2005:65; Güredin, 2014:177).

Denetim süreci dört ana safhadan oluşmaktadır. Bu adımlar müşteri belirlenmesi ve işin alınması, denetim konusunda planlama, denetim programının yürütülmesi ve bulguların raporlanması adımlarıdır. Denetçi denetim görevini kabul ettiğini müşteriye göndereceği denetim mektubu ile teyit eder. Müşterinin de denetim mektubunu imzalaması sonucunda denetim işi alınmış olacaktır. Bu işlemlerden sonra denetim süreci başlamış olacaktır (Güredin,1994: 65-67).

Aşağıda ki şekilde denetim süreci şeması gösterilmiştir



**Şekil 1. Denetim Süreci**



**Kaynak:** Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri, s.179.

### **2.1.1. Müşterinin Belirlenmesi ve İşin Alınması**

Denetim sürecinin başlaması için denetçi veya denetim kurumunun müşteri ile anlaşması söz konusu olmalıdır. Denetçi müşteri işletmeyle çalışmaya başlayabilmesi için işletmenin denetçiye başvurması gerekir. Bu başvuru sonucunda denetçi müşteri işletmenin talebini değerlendirerek işi alıp almamaya karar verir (Bozkurt, 2015:93).

İşletmelerin denetimi için bir denetçiye başvurması hususunda herhangi bir yasal zorunluluk mevcut değildir. İşletme istediği şekilde denetim yaptırmak istediği denetçiyi seçebilir. Bu seçimi yaparken de denetçinin tanınmışlığı, yaptığı işin kalitesi ve meslekte geçirdiği süreyi ölçüt olarak alabilir (Türker vd., 2002:74).

#### **2.1.1.1 Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması**

Denetim işi yapan kişi veya firmalar faaliyetlerini yürütebilmek için müşterinin olması zorunluluktur. Ancak aldıkları her başvuruyu denetleme zorunlulukları yoktur. Denetim konusunda başvuruda bulunan her işletme, denetçi noktasında bazı risk durumları söz konusudur. Denetçiler risk unsurunu ileride yaşanacak olumsuzluklara karşı en aza indirgemelidir. Bu bağlamda, risk unsuru göz önüne alınarak denetim isteklerini kabul etmeme durumu söz konusudur. Denetçiler kendilerine başvuran işletmelerin taleplerini kabul etme veya ret etme durumlarını belli bir politika oluşturmaktadır ve bu politikalar ışığında da ön incelemelerde bulunmaktadır (Güredin, 1994:66).

Karar verme sürecinde, denetçiye ilk başvuran işletmeler daha fazla önem taşımaktadır. Tekrarlanan denetimlerde ise, denetçi işletmeyi daha önceden tanıdığı için karar verme süreci daha da kısa olacaktır (Kepekçi, 1996:28). Yeni bir müşteri olması halinde denetçinin denetim riskini üzerinde durması gereken konulara aşağıda değinilmiştir (Güredin, 1994:68).

- Hâlihazırdaki veya gelecekteki müşteri ile iş yapmanın denetim firmasının itibarına gölge düşürmesi beklentisi,
- Finansal tablolarda olası hataların bulunması ve bu hataların ortaya çıkarılma beklentisi,

- Denetlenecek müşterilerin finansal durumu,
- Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü ve yasadışı ödemeler yapmaya eğilimli kişiler

Denetim riskini dikkate alan denetçi veya denetim işletmesi işletme ile ilgili her türlü finansal ve finansal olmayan bilgiye zaman harcamaktadır. Bu amaçla da işletme ile iş ilişkisinde bulunan kişi ve kurumlardan bilgi toplamaktadır. Alacağı görevi bağımsız olarak yerine getirmekte şüphesi olan denetçi denetim işini almayacaktır (Güredin, 1994:68; Güredin, 2014:180).

### **2.1.1.2 Bir Önceki Denetçi ile Görüşme**

Yeni seçilmiş olan denetçi, denetim sözleşmesini imzalamadan önce, müşteri işletmenin denetimini yapan bir önceki denetçiyle görüşür. Ancak denetçi bu görüşmeyi yapabilmesi için müşteri işletmeden izin almalıdır. Eğer müşteri işletme izin vermezse, bu denetim sözleşmesinin kabul edilmemesinin gerekçesi olur. Bir önceki denetçiyle; işi bırakma nedeni, yöneticilerin dürüst ve şeffaflığı, muhasebe sistemi hakkında bilgiler gibi konularda bilgi alınır (Aksoy, 2006:242; Güredin,2014:180; Berçin,2011:33).

### **2.1.1.3 Denetim Anlaşma Mektubu**

Müşteri işletmeye yönelik bilgi topladıktan ve varsa daha önceki denetimci ile görüşme yapıldıktan sonra işin kabul edilmesi veya edilmemesine karar verilir. Yeni müşterinin kabul edilmesi halinde durum ilgili taraflara yazılı bir şekilde bildirilir ve bu bildiri denetim anlaşma mektubu ile yapılır. Anlaşma mektubu, denetçi ve müşteri arasında yapılan sözleşme özelliğine sahiptir. Bu nedenle anlaşma mektubunu teslim alan müşteri imzaladıktan sonra mektubu denetçiye teslim etmelidir. Böylece iki tarafça denetim sözleşmesi imzalanmış olur (Cömert vd., 2013:50; Usul,2015:57; Kenger,2001).

Anlaşma mektubunun amacı yürütülecek olan denetimin koşulunu, kapsamını, sınırlamalarını, tamamlanacağı tarihi ve başlıca konuları müşteriye açıklamaktır (Güredin, 2014:182).

Anlaşma mektubunda aşağıda belirlenen hususlar olmak zorundadır (Bozkurt, 2015:57):

- Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi,
- Tarafların üzerlerine düşen sorumluluk,
- Denetimin denetim standartlarına ve mevzuat göz önüne alınarak yürütüleceği ve bu durum gözetilerek işlemin tamamlanacağı,
- Denetim ve varsa denetim ekibinin alacağı ücret,
- Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine dair hüküm,
- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihi,
- Denetimle alakalı her türlü bilgi, belge, kayıt, doküman ve diğer bilgilere erişileceğini sağlayan hüküm.

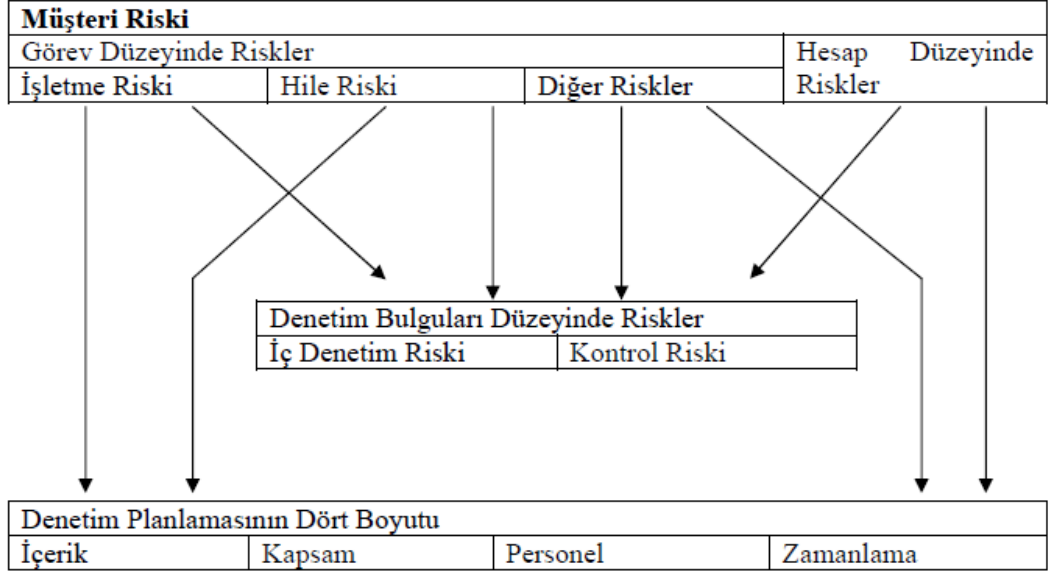
### **2.1.2. Denetim Planlanması**

Planlama: Öngörme veya oluşabilecek durumuna göre tavır alma eylemidir. Denetimin planlanması ise, denetçinin denetimi ne şekilde yürüteceğinin planlanmasıdır. Bu aşamada yapılacak işlemler ve uygun denetim yöntemleri belirlenerek denetim faaliyetinin zamanlaması yapılmaktadır (Güredin, 2014:184).

Denetim çalışmasının verimli bir şekilde gerçekleştirebilmesi adına denetçinin bağımsız denetime ait planlama durumu söz konusu olmalıdır. Bağımsız denetimin planlanması, stratejinin belirlenmesi ve planı geliştirilmesini içermektedir. Bunun yapılmasında ki amaç risk faktörünü kabul edilebilir hale getirmektir (Haftacı, 2011:49; SPK).

Planlama aşamasında risk konusu üzerinde önemle durulmasıdır. Denetçi işletmenin taşıdığı riskleri bilmek zorundadır (Hironori vd., 2006:44). Denetim planı ile işletmeden kaynaklanan riskler arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

**Şekil 2.** Müşteriden Kaynaklanan Risk ile Denetim Planı Arasındaki İlişki



**Kaynak:** Muğal, E.(2007). Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi, s.24.

Planlama bir süreçtir ve bağımsız denetimin bir evresi olmasından öte, daha önceki bağımsız denetimin bitirilmesiyle birlikte veya bir süre sonrasında bağımsız denetim çalışması tamamlanma durumuna kadar, sürekli olarak tekrarlayan süreçtir. Ancak, bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlanma sürecine ilave bağımsız denetim yöntemlerini uygulama öncesinde tamamlaması zorunlu belli planlama faaliyetlerinin ve bağımsız denetim yöntemlerinin süresine dikkat edilmelidir. Buna bağlı olarak bağımsız denetçi aşağıdaki faaliyetleri planlar: (SPK).

- Üyeler arası görüşmeler,
- Risk değerlemede uygulanacak analitik inceleme teknikleri,
- Önemlilik seviyesinin belirlenmesini,
- Uzman görüşüne başvurulacak durumları,

- İşletmeye etkileyen yasal ve düzenleyici standartlar hakkındaki genel bilgi edinimi ve işletmenin söz konusu standartlara nasıl uyum sağlandığı,
- Tespit edilen kayda değer yanlışlık riskleri ve bu risklere yönelik farklı işlem yöntemleri
- Hesap durumu ve dipnot açıklamalarına yönelik bilginin sunulduğu esnada kullanılan risk değerlendirme yöntemleri

Denetim için hazırlanan planın esnekliği söz konusu olmalı ve denetim sürecinde değişiklik olması halinde hazırlıklı olunmalıdır. Ama esneklik konusunda sürecin sonuna gelindiğin de bu esneklik kaybolabilir (Güredin, 1994:72).

Plan işletmeye ait özellikler göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır. Yani işletmenin faaliyet konusu, faaliyet niteli, muhasebe politikaları vb. özellikleri göz önünde bulundurulmalıdır. Denetçi tarafından işletmeye yönelik bilgiler toplanır. Bir sonraki denetim söz konusu olduğunda denetçi de var olan bilgiler sayesinde planlamanın hazırlanma süreci daha kolay olacaktır (Güredin, 2014:184-185).

Denetimin planlanması aşamasında elde edilmesi gereken bilgiler işletmeye yönelik bilgiler ve denetime yönelik bilgiler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Denetimin konusuna giren bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güredin, 2014:185).

- a) Denetim anlaşmasının kapsamı hakkındaki bilgiler.
- b) Denetimin ilk defa yapılan denetim mi yoksa yinelenen denetim mi olduğu hususundaki gerekli bilgiler.
- c) Denetimin zorluk derecesini belirleyen işletmenin örgüt yapısı, üretim tekniği, üretim konusu vb. bilgiler.
- d) Müşteri işletmenin işbirliği yapma eğilimi hakkında bilgiler.

#### **2.1.2.1 İşletmenin Tanınmasına Yönelik Faaliyet Alanı Hakkında Bilgi Toplama**

Denetimin planlanması konusunda doğru adımların atılması noktasında denetçi, aşağıda verilen hususları dikkate alarak stratejisini belirler (Kaval,2008:66).

- İşletmenin faaliyet alanına yönelik bilgiler,
- Şirketin iç kontrol ve muhasebe sistemi,

- Risk ile karşı karşıya kalan birimlerin ve önemlilik düzeylerinin belirlenmesi,
- Denetim raporunun çeşidi, içerik ve önemli unsurlar noktasında neler barındırdığı,
- Denetime katılanlar arasında koordinasyon ve gözetimin nasıl olacağı.

Denetçi elde ettiği bilgileri kendine ait veri tabanından, daha önce yapılmış olması halinde denetimi yapan denetçiden veya firmayı kendisinden edinebilir. Denetçinin kendi veri tabanından kullanacağı bilgiler yinelenen denetimler için geçerlidir. Denetçinin ait veri tabanında var olan bilgiler, yapılacak tüm denetimlerde yararlanılacak belgeleri içeren devamlı dosyalardan ve eldeki tüm denetim sonrası raporlarından oluşmaktadır. Söz konusu devamlı dosyalar aşağıdaki bilgileri içermektedir (Güredin, 2014:186).

- **Genel Bilgiler:** Müşteri işletmenin unvanı, hukuki şekli, adresi vb. bilgilerdir.
- **Yetkili Birim ve İç Organizasyona Ait Bilgiler:** Müşteri işletmenin yönetim kurulu, başkan ve üyeleri, genel müdür vb. görevliler ile işletmenin organizasyon şeması ve personel yönetmeliği.
- **Yasal İlişkilerle İlgili Bilgiler:** Ortaklar, iştirakler, şirket ana sözleşmesi, şubeler, odalar, bağlı bulunan odalar, denetim kurulu ve işletmeyi bağlayan tüm kararlar.
- **İktisadi Faaliyetle İlgili Bilgiler:** Faaliyet raporları, finansal tablolar, üretim şeması, yıla göre satış hacmi, pazar payı vb.
- **Muhasebe ve Denetimle İlgili Bilgiler:** Hesap planı, masraf yerleri planı, muhasebe düzeni, denetimin yürütülmesine ilişkin bilgiler, denetimde belirlenmiş problem durumları vb.

Ayrıca denetçi gerek görmesi halinde bilgileri müşteriden isteyebilir. İstenilen bilgiler denetçi tarafından istenebilir veya denetçinin uygulayacağı yöntemle elde edilebilir. Denetçi ihtiyacı olan bilgilere erişme konusunda müşteriyle, görüşmeler yaparak, işletmeyi ziyaret ederek, müşterinin iç denetim raporlarını ve müşteriye ait geçmiş dönem finansal tabloları inceleyerek elde eder. Bu durumda

analitik olarak gözden geçirilerek bilgi edinimi zorunlu olmaktadır (Güredin, 1994:74-75).

Analitik inceleme; finansal tabloların içerisinde bulunan verilerin karşılaştırılması ve birbirleri arasında ilişki durumunun belirlenmesidir. Bu tür işlemler araştırmaya yönelik olarak denetim işlemleri niteliği durumundadır. Bunun yapılmasında ki amaç finansal ve finansal olmayan bilgileri birbirleri arasında ilişkilendirme yapılarak finansal olan bilgiyi ortaya çıkarmaktır (Stella vd., 2000:431).Analitik inceleme sonucunda veriler arasında ilişki durumu ve kabul edilme durumu söz konusu olmayan sapmalar belirlenmiş olur. Bu sapmaların önem arz etmesi halinde müşteri tarafından denetçiye açıklamasının yapılması zorunludur.

Analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, finansal tablolara karşı etki durumu söz konusu olabilecek beklenmedik işlem, tutar, oran ve değişim söz konusu olduğunda tespit edilmesi hususunda yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçi uygulama sürecinde, işletmenin faaliyet durumu, çevresiyle olan ilişkilerini ve iç kontrol sistemini denetleyerek makul ilişkilere yönelik beklenti geliştirir. Bu bağlamda bağımsız denetçi tarafından veri tabanında yer alan kayıtlarla istisnai veya bekleyen durumlara yönelik karşılaştırma yaparken yapılan hile ve usulsüzlüklerden dolayı gerçeğin yansıtılmaması gibi bir durumu göz önünde bulundurmalıdır. Hileli bir durum veya istenmeyen olumsuzluklara karşı uygulanan analitik inceleme yöntemi, satışlar konusunda, varlığı hakkında belirsizlik olan müşteri sözleşmeleri ve meblağı yüksek iade mallarının tespiti durumunu içerir(SPK).

Analitik inceleme yöntemine denetim sürecinin değişik safhalarında başvurulabilir. Denetçinin amacına yönelik inceleme, planlanma sürecinde veya programlanması sürecinde olabilir (Güredin, 2014:188).

Hataları belirlenmesi hususunda önemli bir araç olan analitik gözden geçirmenin yetkinliği hususunda aşağıda bulunan maddeler göz önünde bulundurulmalıdır (Stella vd.,2000:432).

- İşletme ve bulunduğu endüstri ile ilgili bilgiler,
- Olası operasyonel ve finansal yetersizlikler,
- Finansal tablolarda dikkate değer olan değişiklikler,
- Testlerin kapsam alanı, zamanı ve niteliği,



- Hesap bakiyelerinin uygunluğu,
- Finansal tabloların güvenilirliği.

Denetim sürecinde önemli bir yere sahip olan analitik inceleme çalışmaları, işletmenin finansal tablolarına ilişkin bilgilerin doğru ve rasyonel bir biçimde değerlendirilebilmesini mümkün kılmaktadır. Denetim prosedürü; mukayeseler, oran analizleri, hesaplar arası ilişki kurma gibi fonksiyonlardan oluşmaktadır (Güredin, 2014:188).

Finansal tablolardaki bilgilerin; önceki yıllara ait bilgilerle, bütçelenmiş ya da kestirilen bilgilerle veya sektörel özellikler ile mukayese edilebilmesini mümkün kılar. Analitik inceleme sonuçları kesin kanıtlar değildir. Bu kanıtların muhakkak diğer kanıtlarla gözden geçirilmesi gerekir (Güredin, 1994:76).

#### **2.1.2.2. Denetim Programının Hazırlanması**

Denetim programı sayesinde denetim planını yazılı bir hale dönüştürülmüştür. Söz konusu program denetimin sonuçlarına dayandırılmaktadır ve denetim sürecinde uygulanması düşünülen kontrol işlemlerinin çeşitliliğinin ve sırasının söz konusu olduğu taslaklardan oluşmaktadır. Bir diğer ifadeyle, denetçinin yapması gereken işlemleri gösteren yazılı belgelerdir. Bu program denetçi işletmeyi denetim alanına bölmektedir. Oldukça önemli olan denetim alanları hususunda bir anlaşmaya varılması gerekmektedir çünkü finansal tablo kalemleri farklı şekilde denetim alanıdır ve denetimlerin ayrı yapılması maliyetli ve güçtür. Bu noktada kolaylık olması açısından birbiriyle ilişkili hesap kalemleri bir araya getirilerek yeni denetim alanı oluşturulmaktadır. Bu sayede denetim alanı sayısı kabul edilebilir bir miktara indirilecektir. Daha sonra, belirlenen bu alanlarda yapılacak olan çalışmalara ayrıntılarıyla birlikte yazılarak denetim programı hazırlanmaktadır (Kaval, 2008:68).

İyi bir şekilde düzenlenmiş denetim programı (Güredin, 2014:191);

- Elde var olan talimat ile yapılacak denetim işinin çevresini ve işin nasıl tamamlanması gerektiğini belirler,
- Denetimin koordinasyon ve kontrolüne temel olur,
- Yapılan işe yönelik kanıt oluşumu söz konusudur.

Fakat denetim programının birtakım sakıncaları mevcuttur. Bunlardan en önemlileri bağımsız düşünmeyi engellemesi ve değişen koşullara uyum sağlanmasının zorlaşmasıdır. Esnek olması beklenen bu plan program yüzünden katılışp standartlaşabilmektedir. Bu standartlaşma ise farklı şartlara adapte olmayı zorlaştırmaktadır (Güredin, 2014:192).

### **2.1.2.3. İşgücü ve Zaman Planlaması**

Gerçekleştirilen her çalışmanın gerektirdiği gibi denetim çalışmasında da denetçinin zaman planlaması yapması gerekmektedir. Yapılan bu plan doğrultusunda her bir denetim çalışması için gereken süre planlanmaktadır (Bozkurt,2015:190).

Zaman planlaması yaparken üzerinde durulması gereken konu denetimin yinelenen durumudur. Bunun sebebi, ilk defa yapılan denetimde daha fazla zamana ihtiyaç vardır. Yinelenen denetimlerin süresi nispeten daha kısadır. Bunun nedeni denetçinin, işletme hakkında elinde yeterli bilgiye sahip olması ve bu sayede fazlasıyla zaman gerektiren müşteri işletmeye ilişkin bilgi edinme süresinin daha az olmasıdır. Diğer taraftan ilk veya yinelenen olmasından bağımsız olarak denetimin süresini önceden kestirmek kolay değildir. Talep edilen belgelerin gecikmesi, müşteri işletmenin muhasebe politikalarında bazı değişiklikler yapması vb. aksaklıklar denetim süresini değiştirmektedir (Güredin,2014:192).

Zaman planlamasında dikkat edilecek bir diğer konu da, eş zamanlı olarak veya belirli bir sıra ile denetlenmesi gereken denetim sahalarıdır. Bazı durumlarda ilgili kalemlerin eşzamanlı denetimi zorunludur. Örneğin daha önceden haber verilmeden ani kasa sayımı yapılması icap edebilir. Fakat bu ve benzer durumları önceden planlamak kolay değildir (Usul, 2015:96).

Denetim çalışması yıl içinde iki aşama halinde yapılır. Bunlardan ilki ön denetimdir. Denetimin önemli bir kısmı bu aşamada tamamlanmaktadır. Diğeri ise yılsonu denetimdir. Söz konusu denetim, esas denetim olarak adlandırılır. Ön denetim, bir uygunluk denetimi özelliği taşımaktadır. Ön denetimin gerçekleştirilmesi yılsonu denetimin daha kolay yapılmasını sağlar ve yılsonu denetiminde zaman tasarrufu yapılmış olur (Güredin, 2014:192).

Gerçekleştirilen araştırmalar neticesinde denetçilerin, ortalama süreleri dikkate alındığında zamanlarının % 40'ından fazlasını; döküasyon, değerlendirme ve raporlama işlemlerine ayırdığı tespit edilmiştir. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bu süreci kısaltmak daha kolay hale gelmiştir. Günümüzde, tanımlanan özelleşmiş veri tabanları ve oldukça gelişmiş kopyalama özellikleri sayesinde denetim ekibindekilerin tümünün denetim dosyalarına sınırsız erişimini sağlayabilmek mümkün hale gelmiştir. Dosya kopyalama özellikleri sayesinde denetim süreçlerini bölmeden sürecin takip edilmesi mümkün olabilmektedir. Söz konusu özelleşmiş sistemlerde zaman planlamasına ağırlık verilmekte, idari ve nispeten önemsiz işlemler sistemde otomatik olarak gerçekleştirilmekte ve böylelikle analiz ve değerlendirme sürecinde zaman kazanımı söz konusudur. Bu sayede denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği konusunda artış sağlanmakta; risk değerlendirmesi, planlama ve organizasyon, inceleme, raporlama, komite raporlaması, eğilim analizli ve depolama konularında gereken bütün kolaylıklar kullanıma sunulmaktadır (PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6:31.03.2017>).

Zaman planlamasının yanı sıra işgücü planlamasına da önem verilmesi gerekmektedir. Büyük ölçüde zaman planlamasına bağlı olan işgücü planlaması esnasında en çok dikkat edilen husus denetim takımlarının nasıl oluşturulacağıdır. Genel olarak denetçi takımını aşağıdaki gibi oluşturur (Güredin, 1994:83; Berçin, 2011:38).

- a) Denetim sözleşmesinin tamamı ve neticesinden sorumlu tutulan denetim işletmesinin de hissedarı olan baş denetçinin; 10 seneyi aşkın mesleki tecrübesi bulunur. Diğer denetçilerin yaptıkları işlemleri inceler, denetim raporunu onaylar ve imzalar.
- b) Denetim programını işleten ve yöneten denetçilerin 4-10 sene arası tecrübeleri bulunur.
- c) Denetim programının belli bölümlerini işleten denetçi yardımcılarının kontrolünden sorumlu olan kıdemli denetçilerin 3-6 sene arası mesleki tecrübeleri bulunur.
- d) Kıdemli denetçiye yardımcı olan ve 3 seneden az tecrübeye sahip denetçi yardımcıları ise genellikle aldıkları talimatları uygularlar.

Aynı denetçinin aynı işletmeyi devamlı denetlemesi durumunda objektiflik ve bağımsızlık ilkelerinde sapmalar olacağı için ve bu durumunun önüne geçilebilmesi için denetim takımının aynı müşteriyi 5 yıldan fazla denetlemesine izin verilmemektedir (Güredin, 2014:196).

### **2.1.3. Denetim Programının Yürütülmesi**

Denetim programının yürütülmesi safhasında kanıtlar toplanır ve denetim çalışması yapılır. Bağımsız denetimin kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden finansal kayıtlarındaki bilgileri de içeren ve bağımsız denetçinin de sahip olduğu görüşün sonuçlara erişmek için kullandığı tüm bilgilerdir (Muğal,2007:45). Bağımsız denetçinin eldeki bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak değerlendirmesi düşünülemez. Bağımsız denetimin kanıtı, bağımsız deneti esnasında tatbik edilen ve bağımsız denetim teknikleri neticesinde toplanan kanıtları içermektedir (Selimoğlu vd., 2014:133).

Denetimin yürütülmesi safhasına, müşteri olan işletmeye ait iç kontrol sisteminin tahkik edilmesiyle başlanır. İç kontrol sistemine ilişkin bir uygunluk denetimi yapılır ve aşağıda ki yol izlenir: (Güredin,2014:197).

1. Olası hatalara ve düzensizliklere karşı dikkat edilir,
2. Bu çeşit hata ve düzensizliklerin tespit edilmesi ve bunların önüne geçilmesi amacıyla muhasebe kontrol önlemleri belirlenir,
3. Söz konusu önlemlerin dayandırıldığı yazılı kaynaklar mevcuttur,
4. Yanlışlıklar ve zayıf yönler tespit edilir ve tavsiyede bulunulur.

İlgili planlanan programda değişiklik yapılması denetçi tarafından iç kontrol sistemiyle alakalı elde edilen verilerin beklenenden farklı çıkması durumunda gerçekleşir. İç kontrol sistemin tahkik edilmesini müteakip işletmeye ait finansal tablolar incelenir ve toplanan kanıtlar kıymetlendirilir. Bu noktada yapılan çalışmalar doğrultusunda da müşteri olan işletmenin finansal tablolarının denetimin maksadına uygun olup olmadığı yargısına ulaşılır. Finansal tabloların ortaya çıkmasından sonra kanıt toplama süreci başlamaz, planlama sürecinden sonra başlar ve denetim raporunun teslim edilmesine kadar sürer (Kaval, 2008:142).

Denetçiler belirli yöntem ve işlem uygulayarak denetim kanıtlarını toplarlar ve bu kanıtların ışığında işlemlerin güvenilirliği araştırılır. Ancak denetim kanıtları yasal özelliğe sahip kanıtlar göre farklıdır. Çünkü elde edilen verinin kanıt olabilme durumu denetçi tarafından belirlenir (Güredin,1994:85).

Denetim bağlamında kullanılan kanıtlar; iç kanıtlar, dış kanıtlar ve iç-dış kanıtlar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İç kanıtlar; müşteri olan işletme tarafından tutulan muhasebe kayıtları gibi işletme içi tutulan kayıtlardır. Dış kanıtlar; denetçi tarafından gerçekleştirilen soruşturmalar gibi işletmenin sınırları dışında hazırlanan kanıtlardır. İç-dış kanıtlar ise hem işletme içi hem de işletme dışında tutulan kayıtlardır. Satıcıların düzenlemiş oldukları faturalar buna en uygun örnektir. Dış kaynaklara erişilerek ulaşılan kaynaklar, işletme bünyesinde elde edilmiş kanıtlardan; yazılı bağımsız denetim kanıtları ise sözel olan kanıtlara göre güvenilirdir. Doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, varsayımlar üzerine veya dolaylı olarak elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından; asıl belgeleri fotokopiler ve telekomünikasyon araçları ile elde edilen verilere göre daha güvenilirdir (SPK).

#### **2.1.4. Bulguların Raporlanması**

Sürecin son aşaması, denetçinin yargısının belirtildiği denetim raporudur. Denetim raporu, denetim esnasında erişilen verilere göre bir sonuca erişilmesiyle ve bu bağlamda bu sonuca yönelik ulaşılan görüşe yönelik kamuya aktarımı konusunda kullanılan araçtır. Denetim raporu denetçiye ait finansal tablolar hakkındaki görüşünü içermektedir. Denetim raporunda içerisinde dört farklı görüşe yer verilir. Bunlar; olumlu denetim görüşü, şartlı denetim görüşü, olumsuz denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınma görüşüdür. Buna bağlı olarak raporlarda bu doğrultuda üç farklı şekilde sunulur (Messier, 1997:646).

SPK tebliğinin 29. kısmında “Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları” bölümünde olumlu denetim görüşü incelenmiştir. Bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş bildirmesi halinde var olması durumunda, bu sayede herhangi bir olumsuz bir görüşün bildirilmesi veya kaçınma durumunun söz konusu olmadığı durumlarda, konu ile alakalı hükümler uygulanacaktır. Denetçi, işletmenin ait finansal tablolarının yetkili mercice belirlenmiş olan finansal raporlama standartlarına uygunluğu araştırılır. Bunun yapılmasının nedeni, finansal tabloların gerçekçiliğinin güvenilirliği ancak finansal

raporlama standartlarına uygun bir şekilde uyarlanan finansal raporlama sisteminin uygulanıyor olması ile mümkündür. İşletmeye ait finansal raporlama sisteminde işlemlere yönelik muhasebeleştirme veya açıklama esaslarını ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi zorunlu olmasının yanı sıra, muhasebe politikasının finansal raporlama standartlarına göre geliştirilmesi ve bu politikaların uygulanma durumuna imkan sağlanması gerekmektedir (Muğal, 2007:34).

Finansal tabloların kayda değer yanlışlıkları barındırmadığına dair güvencenin sağlanması konusunda yeterince uygun denetim kanıtlarına sahip olma durumu denetim görüşünün oluşturulması sürecinde önem arz etmektedir. Bağımsız denetçi, denetimin sonuçlarına göre finansal tablolarda yetkililerce değişiklik yapılması durumunda; çalışma koşullarını, çevresinde var olan ilişkileri hakkında elde ettiği bilgi ve tecrübelerine dayanarak tutarlılık durumunu göz etmek durumundadır. Ayrıca finansal tablo ve dipnotlarda söz konusu işlem ve olaylara yönelik var olan bilgilerin gerçeği yansıtması ve güvenilir olması hususu göz önünde bulundurmaktadır (Aksoy, 2006:314-315).

Ancak denetçi farklı sebeplerden dolayı olumlu görüş bildiriminde değişikliğe gidebilir. Başka bir ifadeyle, görüş bildirmeye bilir veya olumsuz bir görüş bildirebilir. Denetçinin olumlu görüşünü değiştirmesinde ki nedenleri farklı bir açıklama bölümünde belirtmelidir. Bu açıklama görüş bildirme kısmından önce gelmelidir (SPK).

Olumlu denetim görüşüne etkisi olmayan ama bazı özel durumların olması ve bu durumların da kamuya duyurulması gerekli ise raporunda yer vermek zorundadır. Bu açıklama raporlara ilişkin diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülükler paragrafından önce, denetim raporundan sonra gelmelidir. Açıklamalar denetim raporunu etkilememektedir. Bağımsız denetim konusunda koşul oluşturmadığı durumu da belirtilmelidir (SPK). Yine söz konusu tebliğe göre, denetçiye yasal düzenlemelerden kaynaklı sorumluluk yükleyen açıklama yapılması durumu, denetçi tarafından bildirilecek görüş paragrafı akabinde söz konusu açıklamalara yönelik bilgiler farklı bir paragrafta yer verilmelidir.

Bazı durumlarda ise büyük işletmelerin denetimi farklı denetim kuruluşlarınca yapılabilir. Bu bağlamda denetim raporunda ek açıklama yerine, olumlu denetim görüşü metninde değişikliğe gidilir. Kıdemli denetçi diğer yardımcı

denetçilere yönelik kontrolsüzlük durumu söz konusu olduğunda, kıdemli denetçi tarafından sadece paylaşma sorumluluğu vardır. Bu durumun yaşanmasında olumlu denetim raporunun konuyla alakalı bölümleri uygun şekilde değiştirilir (Muğal, 2007:35).

Finansal tablolarda denetimin kapsamı konusunda sınırlandırma durumu söz konusu olduğunda, GKGMİ' den sapmalar gibi dikkate değer olumsuzlukların bulunmasıyla birlikte denetçi, finansal tabloların bir bütün olarak ele alınması hususunda güvenilir bulması durumunda şartlı denetim görüşü verilir. Bu durumda şartlı denetim raporunun görüş kısmında "hususların dışında veya durum hariç olmak üzere "benzeri ifadelerle başvurulmalıdır. Denetimin kapsamı konusunda kısıtlama demek müşteri işletme veya denetçinin yeterli miktarda kanıt elde edememesi anlamına gelmektedir. GKGMİ' den sapma ile kastedilen ise finansal tabloların GKGMİ' ye uyumlu olarak hazırlanmaması, tutarlı bulunmaması dolayısıyla açıklama hükmüne tam olarak uyulmamasıdır. (Güredin, 1994:48-49).

Denetçi, işletme yetkilileri ile arasında bazı durumlardan kaynaklı görüş farklılığı yaşayabilir. Görüş farklılığının yaşanmasında muhasebe politikaları, uygun olmayan muhasebe ilkeleri ve yeterli olmayan dipnot hususlarında ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda açıklama kısmında bu uygulamanın yaşanması muhtemel sonuçları belirtilir ve sonrasında şartlı denetim görüşü verilir. Böylece bağımsız denetçinin, yetkililerce yaşanan uyuşmazlığın etkisinde olumsuz bir görüş bildirimine durumunun söz konusu olmadığı şartlı görüş yolu ile belirtilir. Finansal tabloların dipnotlarında yer alması gereken açıklamaların bir kısmı işletme yetkili mercileri tarafından yapılmamışsa da, rapora ait açıklama kısmında söz konusu durum belirtilir ve şartlı denetim görüşü belirtilir (SPK). İşletmenin devamlılığı hususunda varsayım geçerli kabul edilmesine rağmen, önemlilik durumu söz konusu olması durumunda, finansal tablolarda yer alan açıklamaların yetersiz olması halinde yine şartlı görüş verilebilir.

Denetçi finansal tabloların GKGM ilkeleri esasına göre üstün körü bir hazırlıkla sunulması hali yönünde bir görüşe sahip olması durumunda görüş bildirmekten kaçınır. Denetçinin, çalışma alanı ilgili tarafınca sınırlandırılması durumu söz konusu olduğunda ilgili işletmenin finansal tablolardaki hata ve düzensizlikleri denetçiden gizlendiğine yönelik görüş oluşur. Bu durumda hata ve

düzensizliği önem düzeyine göre herhangi bir fikir beyanında olmama durumu söz konusu olmalıdır (Güredin, 2014:80). Çalışmaya yönelik kısıtlama olası etkisi bağımsız denetçi tarafından yeterli oranda kanıt elde edilemeyeceği ve herhangi bir görüşe varamayacağı kadar önemli ise görüş bildirmekten kaçınılır. Önemli belirsizlik durumunun olması halinde denetçi görüş bildirmekten kaçınarak işletmenin devamlılığını tehlikeye sokmamış olur (Güredin, 1994:43). Görüş bildirmekten kaçınma durumuna yönelik bir rapor yazılması halinde raporun kapsam bölümü ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluk alanları paragraftan çıkarılmalıdır ve raporun ikinci kısmında sınırlamanın kapsamı açıklanır. Bu durum görüş bildirme bölümünde de açıkça belirtilmelidir (SPK).

Denetçinin bağımsızlığı durumu söz konusu olmaması halinde belirtilecek raporda açıklamaya yer vermeden görüş bildiriminde bulunulmamalıdır. Burada “finansal tabloların denetiminde bağımsızlığımızı yitirmememiz nedeni ile ilgili şirket tarafımızca denetlenememiştir. Bu durumdan dolayı denetim konusun da görüş bildirilmemektedir.” şeklinde bir denetim raporunun yazılması gerekmektedir (Güredin, 2014:89-90).

Olumsuz yönde denetim görüşü bildirilmesi için denetçi finansal tabloların gelişigüzel yazıldığı konusunda bir görüşe sahip olması gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile sorunların kayda değer durumunun söz konusu olması ve finansal tabloların gelişi güzel bir şekilde verilmesi halinde olumsuz denetim görüşü verilir (Güredin, 2014:79). Olumsuz rapor verilmesi durumunda raporda bulunan giriş ve kapsam kısımları değişmez. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki ayrılıklar ile söz konusu ayrılıkların etkileri raporun içeriğinde açıkça belirtilir. Görüş kısmında ise GKGMİ’den sapmaların tespit edilmesi sonucu finansal tabloların GKGMİ ile uyum durumunun söz konusu olmadığı, finansal ve nakit durumlarının güvenilir olmadığı vurgulanır (Muğal, 2007:37).

Denetçi, uygun olarak düşünmediği muhasebe politikalarından ve düşülen dipnotların yetersizliği hususunda yöneticiler ile arasında bir uyuşmazlık söz konusu olabilir. Bu anlaşmazlıkların, finansal tablolara hususunda kayda değer şekilde önem arz etmesi durumunda olumsuz görüş bildirebilir. Eğer denetçi bu anlaşmazlığın tablolar üzerindeki etkisini şartlı görüş vermesine rağmen açıklayamıyorsa olumsuz denetim görüşü vermelidir (SPK).



Denetçinin kanısına göre, işletmeye ait bir devamlılık söz konusu olmadığı halde finansal tablolar işletmenin devamlılık durumunu ortaya koyar şekilde hazırlanması durumunda olumsuz görüş bildirir. Gerçekleştirilen ek bağımsız denetim tekniklerine ve toplanan bilgilere dayanılarak, denetçinin kanısı işletmenin devam durumunun söz konusu olmaması yönünde ise, ilgili dipnotlarda yer alan açıklama göz önüne alınmayarak, bağımsız denetçi tarafından işletmenin devamsızlık durumu söz konusu olduğundan, olumsuz görüş bildirilir (SPK).



## 2.2. Denetim Riski

Denetim riski; dikkate değer olumsuzlukların etkisiyle var olan finansal tablo hakkında olumlu görüş verme olasılığıdır (Bozkurt, 2015:111). Başka bir ifade ile denetim riski, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunma riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlıkları ortaya çıkaramama durumudur (Güredin, 2014:226).

Çalışmanın bu bölümünde denetim risk modeli ve denetim risk bileşenleri içinde bulunan doğal risk, kontrol riski ve bulgu riski konularına değinilecektir.

### 2.2.1. Denetim Risk Modeli

Denetçi, denetimin planlanması aşamasında işletme ilgili yönetim yönetimin iddialarına yönelik olarak uygulayacağı prosedürlerin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını denetim risk modelini ortaya koymalıdır. Denetimi bulunacak olan denetçi her iddianın uygulama esasları farklı olacağından, kabul edilmesi gerek riskte farklılık gösterecektir (Bozkurt, 2015:117).

Denetim risk modelinde denetçiler aşağıda yer alan formül kullanılarak elde edilecek kanıt sayısının yeterliliği belirlenecektir (Selimoğlu vd., 2014:100).

$$(KDR) = (DR) \times (KR) \times (BR) \text{ (Altıntaş, 2010:132)}$$

$$(BR) = (KDR) / ((DR) \times (KR)) \text{ (SAS NO 107:20.05.2017)}$$

- KDR: Kabul Edilen Denetim Riski
- DR: Doğal Risk
- KR: Kontrol Riski
- BR: Bulgu Riski

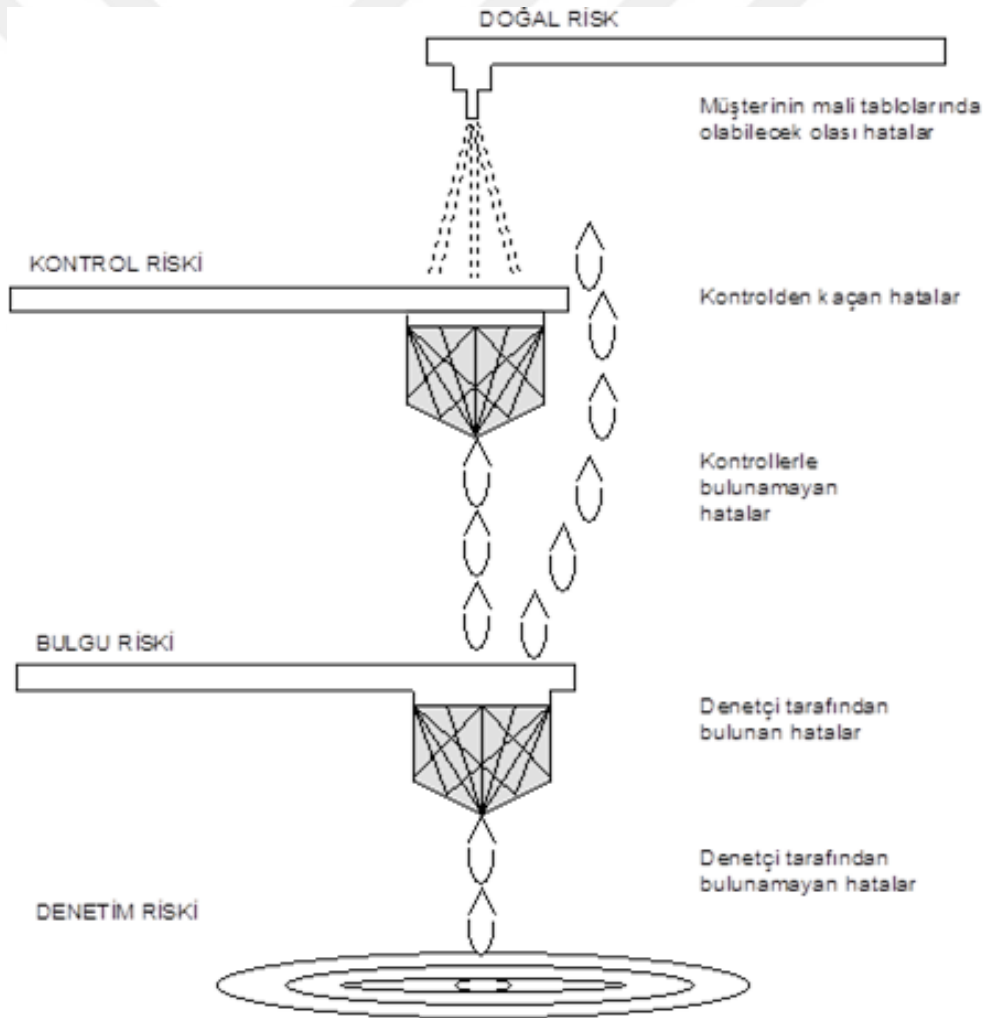
Denetçiler, risk modelinden faydalanarak, olası hataların varlığını ortaya koymaya, işlem grupları ve özel hesap bakiyeleri ile genellikle finansal tablolarda yer alabilecek önemli hata risklerini incelemesi ve bulgu riskini sınırlandırması gerekmektedir. Risk durumunun azaltılması için finansal tablo, işlem grubu, hesap kalemi ve iddia düzeylerinde, risk değerlendirmesine karşılık oluşturacak denetim prosedürlerini gerçekleştirmelidir (Erdoğan vd., 2013:32).

Denetim faaliyetlerinde risk faktörü mutlaka söz konusudur. Ancak denetçiler bu faktörü mümkün olduğunca minimize bir halde tutmayı planlarlar. Faktörün olası

en muhtemel minimize hali, finansal tablolarda belirlenemeyen hataların olmamasına ilişkin daha fazla güvenilirlik istemektedir. Güvenirlik düzeyi % 100'e erişemeyeceği için, örnek olarak % 95 güvenirlikle denetim yapmak isterse, bu % 5'lik bir riske katlanmak zorunda kalacaktır (Bozkurt, 2015:117-118).

Denetim risk modelinde yer alan risk türlerini aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür. Şekil 3'te görüldüğü üzere risk modelinde iki farklı süzgeç bulunmaktadır. İç denetim sistemi birinci süzgeçte, diğerinde ise denetçi tarafında uygulanacak denetim prosedürleri yer almaktadır. İki farklı süzgeç olmasında rağmen gözden kaçan bazı riskler olması durumunda buna denetim riski denir (Selimoğlu vd.,2014:101).

**Şekil 3. Denetim Risk Modeli ( Süzgeci )**



**Kaynak:** Uzay vd. (2015). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, s.32.

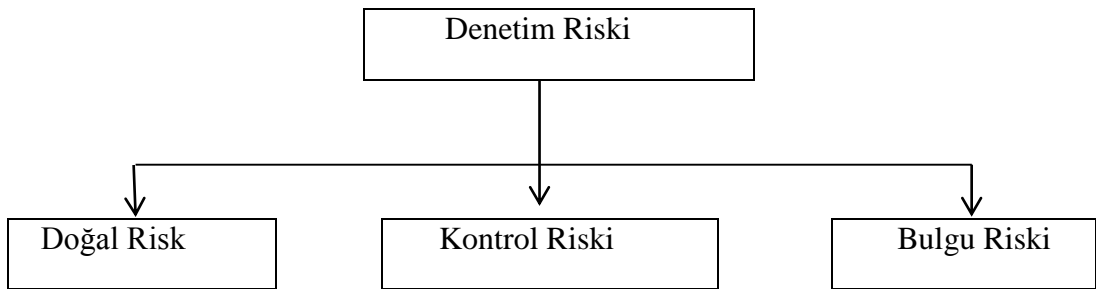
Denetimde risk faktörü üç aşamalı olarak değerlendirilir. Bunlar yüksek risk derecesi, orta risk derecesi ve düşük risk derecesidir. Oluşturulan denetim riski modelinde denetime ait olası risklerin tamamına değinilmeyebilir. Fakat denetim risk modeli yine de denetçiye denetimle ilgili riski kabul edilebilir düzeyde tutması konusunda yardımcı olmaktadır (Uyar vd., 2013:204).

Denetim riskinin yüksek veya çok yüksek belirlenmesi durumunda denetçi bu risklere karşın bazı çalışmalar yürütebilir. Örneğin; denetim planında daha fazla personel ile çalışmak, daha fazla denetim testi uygulamak, daha fazla kanıt toplamak ve daha yüksek derecede mesleki şüphecilikle gözetimleri arttırıp çalışmalarını bu doğrultuda ilerletmek. Denetim riskinin düşük ya da daha düşük olduğu durumlarda ise yukarıda anlatılanın tam tersi olacaktır (Bozkurt, 2015:115).

Bağımsız denetim standartları, denetim riskinin kabul edilebilir düzeye indirgenebilmesi için denetim çalışmalarının uygun bir şekilde planlanması gerekir. Denetim riski uygun denetim kanıtları toplanarak düşürülmektedir. Denetçi ne kadar fazla güvenilir kanıt toplarsa, o kadar düşük denetim riski söz konusu olacaktır. Risk faktörünün kabul edilebilir seviyede olması halinde, makul oranda güvence elde edilmiş olacaktır (Güredin,2014:226).

Denetim risk modelinde, denetim riski çeşitli bileşenlerden oluşmaktadır. Bu bileşenlere de denetim riski bileşenleri denilmektedir (Güredin, 2014:226).Aşağıdaki şekilde denetim riski bileşenleri gösterilmiştir.

**Şekil 4.** Denetim Risk Bileşenleri



**Kaynak:** Kiracı vd. (2016). Muhasebe Denetimi, s.65.

### **2.2.1.1. Doğal Risk**

Finansal tabloların iç kontrol sistemi görmezden gelindiğinde önemli hatalardan etkilenmesi durumudur. Eğer denetçi iç kontrolü göz ardı ettiğinde hataların yüksek olma durumu söz konusu olacağı yönünde sonuca ulaşırsa, doğal riskin de yüksek olacağına inanır. Doğal risk belirlenirken iç kontrol yok sayılmaktadır. Bunun nedeni denetim risk modelinde kontrol riski ayrı bir şekilde göz önünde bulundurulmalıdır. Denetimin başlangıcında doğal riskin değiştirilmesi hususunda herhangi bir durum söz konusu değildir. Denetçi ortaya çıkabilecek riskleri belirlemeli ve denetim kanıtlarını bu faktörleri göz önüne alarak değerlendirmelidir (William vd., 1996:230-232).

Finansal tablolarla ilgili kalemlerde denetçiler doğal risklere yönelik belirlemeler yaparken dikkat etmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir: (Demirbaş, 2005:170).

- Kuruluşun yapısı,
- Finansal tablolardaki usulsüzlüklerden dolayı hataların ilgili faktörleri,
- Eski denetimin sonuçları
- İlk veya tekrarlanan denetim olması,
- Olağandışı işlemler,
- İlgili taraflar,
- Varlıkların kötüye kullanılması,
- Hile riski değerlemesi.

Denetimle ilgili doğal riskler denetçinin kontrolü altında olmayan ve değiştirebileceği riskler değildir. Yani doğal risk karşısında denetçinin herhangi bir imkânı bulunmaktadır. Bu nedenle de denetçiler doğal riski belirlerken tutucu davranmaktadırlar (Bozkurt, 2015:114).

### **2.2.1.2. Kontrol Riski**

İşletmenin oluşturduğu iç kontrol yapısıyla ilgili oluşturduğu politika ve prosedürlerin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkarmama riskidir (Arens vd.,1997:230-232). Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı ne kadar iyiyse kontrol

riski de o kadar az olacaktır. Ancak denetçi tarafından müşterinin iç denetim mekanizması yetersiz ise denetçi bu riski karşı yüksek oranda değerlendirme gerçekleştirecek ve plana göre çalışmasını düzenleyecektir (Haberl, 2016:44).

Kontrol riskinde de doğal riskte olduğu gibi denetçilerin herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması işletme sorumluluğunda olduğu için, denetçiler kontrol riski düzeyinin azaltılmasında söz sahibi değildirler. Denetçiler aşağıdaki işlemler doğrultusunda kontrol riskini belirlemektedir (Bozkurt, 2015:114):

- İşletmenin iddialarına yönelik oluşturulmuş iç kontrol yapısını tanımaya yarayan yöntem uygularlar,
- İşletme tarafınca uygulandığı belirtilen kontrol politika ve yöntemleri test ederler.

### **2.2.1.3. Bulgu Riski**

Bulgu riski denetçi tarafından kontrol edilen risktir. Bu özelliği nedeniyle “Planlanmış Bulgu Riski” veya “Ortaya Çıkarmama Riski” olarak ifade edilmektedir. Bulgu riski denetçi tarafından yapılan denetimlerde herhangi bir hata ya da yanlışlığı ortaya çıkarılmama ihtimalini ifade eden bir risk türüdür (Selimoğlu vd., 2014:102). Bulgu riski, denetçi tarafından araştırmalarında uygulamaya koyduğu denetim yöntemlerinin etkililiği hususunda şekillendirildiği riske denir. Bulgu riskini diğer risklerden ayıran en önemli özelliği ise denetçi tarafından kontrol edilebilir olmasıdır (Bozkurt,2015:115). Denetçinin işletme ile ilgili bütün kalemleri denetleme imkânının olmamasından dolayı bulgu riski sıfır olamaz. Denetçi tarafından uygulanan yöntemlerden meydana gelebilecek hatalar ya da denetim sonucunda elde edilen bulguların yanlış yorumlanmaları bulgu riskinin sıfır olması engelleyen diğer etkidir. Diğer etkenlerin ışığında bazı noktaların dikkate alınması gerekmektedir (SAS, No 107:20.05.2017). Bunlar:

- Denetim planının işletme koşullarına uygun olarak yapılması
- Denetimde yer alacak ekibin denetime uygun olması
- Yapılan denetimlerin değerlendirilmesi

- Kalite kontrol standartlarıyla uyumlu bir şekilde denetim faaliyetinin sonlandırılması

### 3. BÖLÜM

#### DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK

##### 3.1. Denetimde Önemlilik ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetçiler denetim faaliyetini yürütürken denetim standartlarını dikkate alarak yapı, zaman, kapsam gibi değişkenleri belirlemede ve olası hataların etkilerini belirlerken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır. Denetimde önemlilik kavramı denetim riskiyle yakın bir ilişkide olduğu için denetim maliyetlerini de etkilemektedir. Ayrıca önemlilik kavramı denetimin kalitesi üzerinde de oldukça etkilidir. Bu yüzden önemliliğin tespit edilmesi denetçi açısından mesleğiyle ilgili bir tespit konusu olmaktadır ve finansal tablolar ile çalışan kullanıcıların finansal bilgiye olan gereksinimlerinin ne derecede algılandığından etkilenmektedir (Haberal, 2016:58).

Denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sayısal öğelerle birlikte denetimin niteliğine yönelik özellikleri içeren faktörlerde denetçi tarafından değerlendirilmektedir. Buna bağlı olarak denetçinin mesleki yargısından yararlanmasını olumsuz olarak etki altına alabileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik düzeyinin hesaplanmasına dair önerilere de anlaşılır biçimde değinilmelidir. Dolayısıyla denetçiler önemliliği belirlerken gerek nitelikle ilgili etmenleri dikkate almaları ve gerekse de önemlilik seviyesini belirlemeye ve bu seviyeyi bir kıyas ölçütü olarak kullanmaya mecburdurlar (Haberal, 2016:58).

##### 3.1.1. Önemlilik Kavramı ve Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması

Uluslararası muhasebe standartları (UMS) kavramsal çerçevesinde önemliliğin tanımı; “bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması sebebiyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususlar” olarak verilmiştir. Aynı zamanda birtakım finansal raporlama çevreleri önemlilik yargısını mevcut şartlar ışığında finansal tablolardaki hataların boyutu kadar hatanın niteliğinden de hatta bazı durumlarda

ikisinden de etkilendiğini savunmakta ve bunların bir bütün olarak incelenmesi gerektiğini ifade etmektedir (Cömert, 2012:32; Dinç, 2003: 141-142; Erdoğan, 2006:113-114).

BDS 320 uluslararası denetim standardına göre önemliliğin iki türü bulunmaktadır. Bu standarda göre denetçinin planlama basamağını belirlemesi gerekli önemlilikten hariç performans önemliliği olarak ifade edilen bir başka önemlilik türünün ilave olarak belirlenmesi gerekmektedir (Cömert, 2012:32). Bu standarda göre; hata ve eksikliklerin birbirinden bağımsız olarak, finansal tabloya istinaden ekonomik kararların alınması gerektiğinde kullanıcıların alacağı kararları etki altına alması arzu ediliyorsa; söz konusu hata ve yanlışlıkların önemli nitelikte olduğu kanaatine varılmalıdır.

Önemliliğe ilişkin tespitler içinde bulunduğu koşullar doğrultusunda yapılar ve söz konusu tespitlerin boyutu, özelliği veya her ikisinin birleşiminden etkilenir. Önemliliğe dair tespitler bilgi kullanıcılarının bütünleşik bir şekilde ortak mali tablo bilgi gereksinimlerini göz önünde bulundurulmasına dayanır. Hataların kullanıcılar üzerindeki etkileri ayrı ayrı dikkate alınmaz (Cömert, 2012:32).

Denetçi denetimle ilgili önemlilik düzeyini belirlemede düzenleyici ve gözetici kurumların beklentilerini dikkate almalıdır. BDS 320 standardı denetçinin finansal tablo kullanıcılarına dair bazı varsayımlarda bulunmasını mantıklı bir yaklaşım çerçevesinde ele almaktadır.

Finansal Bilgi Kullanıcıları;

- a) Kabul edilebilecek seviyede işletmecilik bilgisini haiz ekonomik faaliyetler ve muhasebeye ilişkin bilgi sahibi ve akla uygun bir gayretle finansal tablolardaki bilgileri tahkik etmeye hevesli olan
- b) Finansal bilgilerin önemlilik seviyesine göre düzenlendiği, iletildiği ve kontrol edildiğini anlayan,
- c) Tahminlerin kullanımını esas alan ve gerçekleşecek hadiseleri hesaba katan tutarların takdirindeki doğal belirsizlikleri anlayan
- d) Finansal tablolardaki bilgileri esas alarak akla uygun ekonomik karar alabilen kişilerdir (Cömert, 2012:32).



BDS 320’de halka açık işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının birçoğunun derleyici ve denetleyici kurumlar olduğunu ön plana çıkararak, denetçinin önemlilik düzeyini tespit ederken söz konusu çoğunluğun ihtiyaçlarını hesaba katması gerektiğini ifade etmektedir.

Denetim standartlarına açısından değerlendirildiğinde önemlilik kavramı denetimin aşağıda belirtilen safhalarında tatbik edilir (Haberal, 2016:60):

- Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde,
- Denetçinin rapor için görüşünü meydana getirmesinde,
- Denetim sürecinde ifade edilmiş önemli hataların ve mali tablolardaki doğrulanmamış önemli hataların etkisinin incelenmesinde,
- Risk değerlendirme prosedürlerinin zamanı ve niteliği,
- Önemli hata riskinin incelenmesi ve değerlendirilmesinde,
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.

Denetimin ilk aşaması olan planlama aşamasında saptanmış olan önemlilik düzeyi kendi başına ya da toplu halde belirlenen oranın altında seyreden düzeltilmemiş hataların her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir oran oluşturmamaktadır. Birtakım hatalara ilişkin durumlar önemlilik derecesinin altında olsa bile önemli görülebilmektedir. Yalnızca niteliklerinden dolayı önemli sayılabilecek hataların tespit edilmesi denetimle ilgili prosedürlerin tasarlanmasının mümkün olmamasına rağmen, denetçi düzeltilmemiş hataların finansal tablolardaki etkisini analiz ederken yalnızca büyüklüklerini göz önüne almamak birlikte özellikleri ve ortaya çıkmalarıyla ilgili şartları da göz önünde bulundurmaktadır (BDS, 450) .

Yukarıdaki tanımlamadan yola çıkarak bahsedilen niteliksel hata, hile kaynaklı ya da sözleşmeye dayalı yükümlülükleri veya kazanç yüzdesi üzerinde etkili olan hatalardır. Örnek olarak, işletmenin gelirleri önceki beş senede yıllık % 5 artış gösterirken cari dönemde %1 azalma göstermişse, cari yılda gerçekleşen söz konusu %1’lik sayısal farklılık önemsiz kabul edilmemelidir. Bazı durumlarda küçük yanılmacalar yoluyla zarardaki firmalar karlı olarak gösterilebilir. Raporlama tarihine yakın zamanlarda bir satın almanın ya da birleşmenin gerçekleşmesi, illegal

bir faaliyetin saklanması, önceki dönemlerde meydana çıkmış aldatmacalar vb. durumlarda yalnızca rakama değil olayın neden kaynaklanmış olduğuna da bakılmalıdır(Uyar vd., 2013:172).

### **3.1.2. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

BDS 320’de önemlilik düzeyinin tespit edilmesine ilişkin denetçi, oluşturacağı genel denetim stratejisi ile, bütünsel olarak finansal tablolara ilişkin önemliliği belirlemektedir. İşletmenin haiz olduğu özel koşullar doğrultusunda, kullanıcıların finansal tablolara ilişkin alacakları ekonomik kararları etkileyeceği belirli bağlamda kestirilen, bütünsel bir biçimde finansal tablolara ilişkin belirlenen önemlilikten daha az tutarlardaki yanlışlıkları barındırabilecek bir ya da birden çok işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın bulunduğu durumlarda önemlilik düzeyini belirler ( BDS, 320).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi ile ilgili standartlar dikkate alınarak özetlendiğimizde denetçiler denetimin gerçekleştirildiği süreç içerisinde iki farklı önemlilik kararını ortaya atacaktır. Birinci karar denetimin başlangıç aşamasındaki başlangıç önemlilik düzeyi, ikinci karar ise denetim sürecinin tamamlanma aşamasında denetim raporunun hazırlanmasında istifade edilecek önemlilik seviyesidir (Haberal, 2016:61). Denetime ilişkin sürecini başında tespit edilen önemlilik seviyesi esasında yukarıda tamamlanan akla uygun davranan bir kullanıcının etkisi altına almayacak en üst seviyede hata miktarıdır. Bu miktar denetçinin denetim tekniklerinin düzenin süresini ve kapsamını netleştirmesine yardımcı olur (Güredin, 2014:219-220).

Denetimin ilk aşamasında belirlenen önemlilik kararı esnek yapıdadır. Yani denetçi denetim sürecinin herhangi bir aşamasında verilen karar üzerinde değişiklik yapma hakkına sahiptir. Örneğin; cari dönemin kar rakamının ön değerlendirmelerde tahmin edilmiş veya ara dönemde tahmin edilen rakamdan düşük olması durumunda denetçi belirlediği önemlilik miktarını daha düşük seviyeye getirebilir. Bazı

durumlarda ise hataları belirlemek için olabilecek en yüksek seviyeden daha düşük seviyelerde bir önemlilik düzeyi belirleyebilir (Haberl, 2016:62).

Başlangıçta belirlenen önemlilik oranı kendi içerisinde iki aşamalı olarak belirlenir. İlk aşamada finansal tablolar genel anlamda değerlendirilerek önemlilik tutarı belirlenir. İkinci aşamada ise hesap bakiyeleri işlem sınıfları ayrı ayrı değerlendirilerek önemlilik tutarı belirlenir (Uyar vd., 2013: 174).

### **3.2. Belirlenen Önemlilik Türleri**

Önemlilik düzeyinin denetimde değerlendirilmesi kapsamında denetçi tarafından üç farklı önemlilik düzeyi belirlenmektedir (Lewitt, 1998:44). Bunlar;

- Bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik ( Toplam Önemlilik )
- Performans önemliliği
- Özel önemlilik

#### **3.2.1. Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar için Önemlilik (Toplam Önemlilik)**

Önemliliği belirlemek için kullanılan ana yöntem belli bir başlangıç noktasının seçilmesi ve seçilen kıyaslama noktasına dair belirli bir yüzde uygulanmasıdır. Ancak bu işler nitel-nicel bir yaklaşım benimsenerek olmazsa gerçek değerlere ulaşılmayacaktır (Lewitt, 1998:44).

Uygun karşılaştırma noktasının belirlenmesi için aşağıda ki faktörler dikkate alınmaktadır. Bu faktörler aşağıdaki gibidir (BDS, 320);

- Finansal tablolara ilişkin unsurlar (özkaynak, borçlar, hâsılat, harcamalar, varlıklar, vb.),
- Finansal tablolarla çalışan kullanıcıların odak noktaları,
- İşletmenin niteliği, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre,
- Başlangıç karşılaştırma yöntemlerinin esnekliği,

- İşletmenin finansal kaynakları ve sahiplik yapısı.

Başlangıç karşılaştırma ölçütü için standart açıklama notları olarak da verilen örnekler; vergiden önceki kar, toplam gelir, brüt kar, toplam harcamalar, toplam varlık gibi işletmenin koşullarına göre değişkenlik gösterebilecek hususlar olarak sıralanmıştır. İşletmelerde henüz tamamlanmamış faaliyetlere yönelik vergilendirilmemiş karlar çoğunlukla kar amaçlı firmalar için kullanılırlar. Sonuçlandırılmamış faaliyetler aracılığıyla kazanılan ve henüz vergilendirilmemiş karın değişkenlik göstermesi durumunda, brüt ya da toplam gelir gibi diğer karşılaştırma noktaları daha uygun olabilir (Cömert, 2012:35).

Belirlenen karşılaştırma noktasına dair veriler genellikle eski dönemlere ait finansal durumları, cari dönem başında belirli bir tarihe kadar belirlenen finansal sonuçları, ekonomik çevrenin şartlarını, dönem tahminlerini ya da dönem bütçelerini içerir (BDS, 320).

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; finansal tablolara ilişkin önemlilik tespit edilirken, faaliyetlerden vergi öncesi karın yüzdesel oranı başlangıç noktası olarak esas alınmış olabilir. Ancak, söz konusu karda istisnai bir artışa ya da azalmaya neden olan durumlar denetçiyi, bütünsel olarak finansal tablolara ilişkin önemliliğin, geçmiş dönem sonuçlarını esas alarak devam ettirilen faaliyet verilerinden elde edilen düzeltilmiş vergi öncesi kar değerlerinden yararlanılarak daha doğru belirleneceği sonucuna ulaşılır (BDS, 320).

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

Örneğin, denetçi üretim sektöründe varlığını sürdüren bir işletme için devam eden çalışmalarda vergi öncesi karın %5'inin esas kabul edilmesini münasip görürken, kar amacı gütmeyen bir kurum için toplam gelirin veya toplam giderlerin %1'ini münasip görebilir. Fakat koşullar doğrultusunda daha düşük ya da daha yüksek oranlar makbul olarak değerlendirilebilir (Cömert, 2012:36).

Standarda göre küçük işletmelerde sürdürülen henüz tamamlanmamış faaliyetlerden vergi öncesi kar devamlı bir surette düşük tutarda ise bu tür işletmede, işletme sahibi ya da ortağı hizmet bedeli suretinde henüz vergilendirilmemiş kardan daha yüksek bir miktar elde edebilir. Bu tür işletmelerde vergiden ve hizmet ücretinden önceki kar rakamını önemlilik için başlangıç kriteri olarak almak makbul olarak değerlendirilebilir (Haberal, 2016:64).

### **3.2.2. Performans Önemliliği**

BDS 320 de verilen tanıma göre performans önemliliği, “düzeltilmemiş veya ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların finansal tablonun bütünü için belirlenen önemlilik tutarını aşma olasılığını makul bir seviyeye düşürmek için oluşturulan tutar ya da tutarlar” şeklinde tanımlanmaktadır (Cömert vd., 2013:175).

Yukarıda belirtilen standart finansal tablo kullanıcılarının alacakları finansal kararları makul ölçüde etkisi altına alması beklenen finansal tablo alanlarına performans önemliliğinin yerine getirilmesini öngörmektedir. Örnek olarak; bir ilaç firmasının Ar-Ge departmanında yeni üretilen bir ilaç için katlanılan Ar-Ge harcamaları yüksek miktarda gerçekleşmiştir. UFRS’ ye göre finansal raporlama gerçekleştiren söz konusu işletmenin 31.12.2013’te son bulan hesap dönemine ilişkin BDS kapsamında bağımsız denetim gerçekleştirilmektedir. Mali tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik seviyesi 300.000 TL’dir. İşletmeyle ilgili olan potansiyel yatırımcılar işletmenin 31.12.2013 tarihli bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını beklemektedirler. Aktif olan geliştirme giderleri önemli bir bilanço kalemini oluşturmaktadır ve söz konusu giderlerin net değeri 7.500.000 TL’dir. Denetçi şirket temayülünün olabildiği kadar bilançoyu şişirme tavrı sergilediği söz konusu giderleri aktifleştirme düşüncesini taşıdıklarını fark etmiş ve finansal tablo kalemine performans önemliliği uygulanmasını tavsiye etmiştir. UFRS’ ye göre yalnızca geliştirme harcaması tanımına uygun Ar-Ge giderinin dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir. Denetçi bu şirketlerde önemli hata riski varlığı fikrine kapılmaktadır (Uzay vd., 2013:176).

Yapılan işlemlerin denetçinin mesleki yargısına dayalı olarak gerçekleşmesi önemliliğe dair en önemli husus olarak kabul edilmektedir. Denetim standartlarında önemliliğin hesaplanmasına yönelik bilgiler yer almaktadır. Ancak bu konuda

denetçinin mesleki yargısını etkisi altına alabilecek etmenlerde göz önünde bulundurulmalıdır. Bu etmenler aşağıda sıralanmıştır (Cömert vd., 2013:176):

- Firmanın yeterli biçimde anlaşılması,
- Geçmiş dönemlere dair denetim tecrübeleri,
- Denetçinin cari döneme dair beklentileri,
- Geçmiş denetimlerde ifade edilmiş önemli hataların nitelik ve kapsamı,
- Risk değerlendirme.

Denetçi tarafından risk değerlendirmeye ilişkin prosedürlerin uygulanması sırasında denetlediği firmaya dair anlayış, geçmişte yapılan denetimlerde saptanan hatalar ve bu hataların nitelik-nicelik bakımından değerlendirilmesi gibi kavramlar performans değerlendirmesi üzerinde etkilidir (BDS, 320). Denetçi mesleki yargısından da istifade ederek daha büyük veya daha küçük yüzdeler saptayabilir ya da diğer hesaplama tekniklerinde faydalanabilir (Uzay vd., 2013:176).

### **3.2.3. Özel Önemlilik**

Finansal tablolardaki belli işlemler, hesap bakiyeleri ve açıklamalar vb. işlemler birbirlerinden farklılık gösterebilmektedir. Bu özellikleri neticesinde de birbirlerinden daha hassas değerlendirmeyi gerektirir. İlişkili taraf işlemleri ve bakiyeleri, yönetimin kestirimleri, ödenecek komisyonlar özel önemliliğe örnek olarak gösterilebilir (İnaltong ve Taş, 2015:82).

### **3.3. Önemlilik Hesaplama Yöntemleri**

#### **3.3.1. Finansal Tabloların Genel İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Yöntemler**

BDS 320'de bulunan açıklamalarda görüleceği üzere, denetçiler önemlilik düzeyini farklı yöntemler ile tespit etseler de esas önemli nokta işletmeye ve çevresine en münasip olan kriterin tespitidir. Denetçiler uygulamada önemlilik düzeylerini belirlemede sayısal ve sayısal olmayan birçok veriden yararlanmaktadır. Önemlilik kavramı belirli ölçülerde göreceli olduğu için hataların önemli olmadıklarını belirtecek kriterlerin ortaya konulması gerekmektedir (İnaltong ve Taş, 2015:80).

Vergi öncesi kar, net satışlar, net varlıklar ve toplam varlıklar gibi belirteçler denetçilerin önemlilik derecesini belirlemede kullandığı oranlardır. Aşağıda gösterilen tabloda genel önemlilik düzeyini gösterilmiştir

**Tablo 3. Önemlilik Düzeyi Tablosu**

Kullanılacak Mali Tablo Tutarı	Kullanılacak Yüzde	
	En az	En fazla
Toplam Varlıkların	%0,5	% 1
Vergi öncesi net karın	%5	% 10
Öz kaynakların		% 1
Brüt satışların	%0,5	% 1

**Kaynak:** Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler, s.38.

Denetçi belirtilen aralıkla istediği kalemi seçebileceği gibi bu seçime işletmenin boyutu, gelir sağlama temayülü, faaliyet gösterdiği sektör gibi etkenler tesir edebilir  
(<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Sunumlar/DenetimPlanlamasi.ppt>).

Örnek olarak 10 milyon TL'lik bir tutar; aktif toplamı 950 milyon TL olan bir işletme açısından önemli sayılabilirken aktif büyüklüğü 4 Milyar TL olan bir diğer işletme için önem taşımayabilir (Uzay vd.,2013:176).

İşletmenin içinde bulunduğu koşullar göz önüne alınarak denetçiler yukarıda ifade edilen temel etmenlerden hangisinden istifade edeceklerine karar verirken çoğunlukla aşağıda sunulan dört tip yaklaşımı kullanmaktadırlar (Cömert vd., 2013:177):

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

### 3.3.1.1. Tek Finansal Değişken Yöntemi

Tek finansal değişken yönteminde denetçi, denetim şirketinin politikası doğrultusunda önceden düzenlenerek kendisine sağlanmış olan temelleri değerlendirir ve müşterisine en uygun temeli seçerek uygulamaya geçer. Müşterinin

sayısal verilerini seçtiği doğrultuda da önemlilik seviyesini belirler (Cömert,2012:38-39).

Hesaplamaya yönelik ölçütler ya da oranlarla ilgili uygulamada genellikle bu oranların esas alınabileceğini görülmekte ve bunlara yakın fakat değişik oranlar ya da ölçütlerden yararlanıldığı da görülmektedir (Bozkurt, 2015:108). Toplam varlık büyüklüğü, ciro, özkaynak tutarı vb. gibi ölçütlerden biri seçilerek, bu ölçüte işletme politikası gereği belirlenmiş bir oranın uygulanması yolu ile önemlilik düzeyi parasal olarak hesaplanmaktadır.

### **3.3.1.2. Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi**

Tek finansal değişken yöntemiyle benzerlik gösteren bu yöntemde denetim firmaları değişik ölçeklerdeki firmalar için bazı değişik önemlilik seviyeleri belirlerler. Bu teknikte önemlilik düzeyleri arasında tercih yapılırken denetçiler niteliksel etmenleri de göz önünde bulundururlar (Cömert, 2012:39).

Bu yöntemde belirlenen ölçek üzerine önemlilik yüzdesinin uygulanması daha detaylandırılarak, seçilen ölçeğin kendi içinde de ayrı sınıflara ayrılması ve her sınıf için farklı bir yüzde belirlenmesi (vergi oranının uygulanması vergi dilimine göre değişmesi mantığı) esas alınmaktadır.

### **3.3.1.3. Karışık ya da Ortalama Yöntem**

Genellikle dört veya beş ayrı kural beraber olarak oranların ağırlıkları baz alınır veya ortalamaları kriter kabul edilir. Söz konusu yöntemde, her ölçek için ayrı bir önemlilik seviyesi belirlenmesi ile süreç başlamaktadır. Belirlenen yüzdelere göre her ölçek için önemlilik seviyesi parasal olarak hesaplandıktan sonra bulunan değerlerin aritmetik ortalaması hesaplanarak genel bir önemlilik seviyesi elde edilmiş olmaktadır (Uyar vd., 2013:179).



### 3.3.1.4. Formül Yöntemi

Bu yöntemde, büyük bir örneklem üzerinden belirlenmiş önemlilik düzeylerinin istatistiksel analizi yapılması sonucunda elde edilen şu formül yardımı ile işletme bazında bir önemlilik düzeyi belirlenmektedir (Cömert, 2012:41):

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık ya da hasılat toplamından büyük olan})^{2/3} \times 1,84$$

### 3.3.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi

BDS 320 standardı kapsamında ifade edildiği gibi denetçi mali tablo düzeyi ve bireysel hesap bakiyeleri ile ilgili değişiklikler, yasal ya da düzenleyici şartlar gibi etmenlere dayalı farklı hesapları, işlem sınıfları ya da açıklamalar için farklı önemlilik seviyeleri belirlemelidir

([https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51\\_00.pdf?sequence:15.10.2017](https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence:15.10.2017)). Önemlilik düzeyi tespiti başlangıç ölçütünün denetim sahaları arasında dağıtılması ile mümkündür. Dağıtım yapmanın amacı, denetçinin her bir hesap için toplanması gereken uygun kanıt miktarını saptayabilmesine yardımcı olmak ve denetim finansal maliyetlerini en aza indirgeyebilmektir.

Başlangıç ölçütü bilanço veya gelir tablosu hesaplarına dağıtılabilir, ancak çoğunlukla denetçiler çift taraflı kayıt tutma nedeniyle her iki tablonun da muhtemel hatalardan etkilenmesi, bilanço hesaplarının daha az sayıda olması ve pek çok denetim yordamının bilanço hesapları üzerinde odaklaşması nedeniyle başlangıç ölçütünü bilanço hesaplarına dağıtmayı daha çok benimserler (Kavut,1988:8).

Planlanmış önemlilik seviyesini hesaplara paylaştırmada yararlanılan tekniklerden bir tanesi işlem döngülerine paylaştırmaktır. Başlangıç önemlilik miktarı işlem döngülerine paylaştırıldığında döngüde bulunan hesaplar da söz konusu paylaşımın etkisi altına girer. Böyle bir paylaşım işlem sınıfı veya hesap için finansal tablonun bütününe yönelik saptanan önemlilik düzeyinden daha küçük bir önemlilik düzeyi saptayarak, hesap ya da işlem sınıfına dair saptanmış önemlilik miktarını kesinlikle hesap ya da işlem sınıfının belirli bir nispetinde olması

gerekmemektedir (Cömert vd., 2013:180). Hesap düzeyinde önemlilik miktarının kullanılmasının en önemli nedeni, yanlışlıkların karşılıklı olması ihtimalidir.

Denetçilerin hesap düzeyinde önemlilik belirlerken yararlanabilecekleri yaklaşımlar aşağıda sunulmuştur (Cömert, 2012:42):

#### **3.3.2.1. Yargısal Yaklaşım**

Denetçi hesap düzeyinde önemlilik düzeyi belirlerken tamamıyla kendi yargısını kullanabilir (Cömert vd., 2013:181). Mesleki tecrübenin ve alan bilgisinin ağır bastığı bir yaklaşımdır. Denetimi gerçekleştiren kişilerin sektör ya da daha belirgin olarak işletme hakkındaki bilgisi ile alanında çalışma tecrübesinin bir araya getirilmesi sonucunda mesleki yargı kullanımına dayalı bir önemlilik düzeyi belirleme yaklaşımı olduğunun savunulması mümkündür.

#### **3.3.2.2. Rasyo (Oran) Yaklaşım**

Denetçi risk değerlendirmeye yönelik bir dizi önemlilik düzeyi meydana getirebilir. Örneğin belirlenen önemlilik dizisi, toplam önemlilik tutarının 1/3 ile 1/6'sı arasında yer alabilir. Denetçinin riskin daha fazla olduğunu değerlendirmesi durumunda toplam önemliliğin 1/6'sı kullanılacaktır. Bu sayede denetçi daha fazla denetim yaparak yüksek risk seviyesini azaltmış olacaktır. Bu takdirde hesaba katılan risk faktörleri önemlilik değerlendirmeleriyle alakalı olmalıdır (Cömert, 2012:42).

#### **3.3.2.3. Düzeltme Kayıtlarını Değerlendirme**

Denetçi bir önceki dönemde yapılan düzeltme kaydının miktarını belirleyerek de önemlilik düzeyi tayin edebilmektedir. Örnek olarak önceki dönemde 5 düzeltme kaydı yapılan bir hesap kalemi için toplam önemlilik rakamının 1/5'i oranında önemlilik tutarı belirlenebilmektedir. Düzeltme kayıtlarına ilişkin gereken düzeltme kaydı miktarınca o hesaplara ilişkin denetim kaydı yapılması gerekmektedir (Uzay vd., 2013:181).

#### **3.3.2.4. Formül Yaklaşımı**

Denetçiler hesapların boyutunu ve karşılıklı hata ihtimallerini hesaba katarak toplam önemlilik tutarını hesaplara paylaştıran bir formülden istifade ederler. Söz konusu formül toplam önemlilik tutarının nispeten daha büyük olan hesaplara daha

yüksek ölçüde dağıtımına yol açmaktadır. Söz konusu formül şu şekilde sunulmaktadır (Cömert, 2012:43):

$$\text{Hesap Düzeyinde Önemlilik} = \text{Toplam önemlilik tutarı} - [\text{Beklenen düzeltme kaydı sayısı} \times (\text{Hesap bakiyesi} / \text{Hesapların toplam tutarı})^{1/2}]$$

Yukarıda açıklanan üç yaklaşım da denetçinin önemlilik düzeyinin belirlenmesine yardımcı olur. Denetçiler hesap düzeyinde önemlilik tutarı belirlerken standartlar çerçevesinde açıklanmış olan birçok sayısal ve sayısal olmayan etkeni göz önüne almalıdır. Bu etkenlerden bazıları şunlardır (Uyar vd., 2013:181):

- **Maliyet**

Birtakım hesap kalemlerinin denetim maliyeti diğer denetim maliyetlerine oranla daha yüksektir. Denetçi tarafından denetim maliyeti düşük olan hesaplara daha düşük, yüksek olan hesaplara ise daha yüksek önemlilik düzeyi belirlenebilir (Cömert, 2012:43).

- **Analitik yöntemlerin sonuçları**

Denetçi tarafından yapılmış ön analizler sonucunda herhangi bir hesaba yönelik hatalar tespit edilebilir. Böyle durumlarda denetçi ilgili hesaplara ilişkin önemlilik düzeyini daha düşük belirterek detaylı incelemeler yapabilir (Cömert vd., 2013: 181).

- **Önceki dönem düzeltmeler**

Daha önceki dönemde yapılmış olan maddi doğruluk testleri neticesinde düzeltme gerçekleştirilmemiş bir hesabın önemlilik düzeyinin, koşullarda önemli bir değişiklik meydana gelmemesi durumunda düşük olduğu kabul edilir (Uyar vd., 2013:182).

- **Yanlışlığın doğuracağı sonuçlar**

Verinin doğruluğu başka amaçlar için öneme sahipse bir hesap (% 100) denetlenebilir ve dolayısıyla herhangi bir önemlilik düzeyi belirlenemez (Selimoğlu vd., 2013:182).

Denetçinin denetimin ilerleyen basamaklarında hesap bakiyeleri, işlem tipleri ve dipnotlarda sunulan bilgilere dair önemlilik düzeyini değerlendirmesi; söz konusu mevzuların değerlendirilmesinde yararlanılacak denetim yöntemleri ve bilhassa denetim riskinin makul bir düzeye indirgenmesine yardımcı olacak hangi ilave denetim yöntemlerini tercih edeceğine yönelik yol gösterecektir (Haberl, 2016:75).

Denetçi denetimin ilerleyen safhalarında her hesap ya da işlem için tüm hatalı bir çalışma kâğıdına kayıt etmelidir. Bu sayede denetçi bulmuş olduğu hataların toplam tutarını başlangıçta kestirilen yanlış tutarla karşılaştırabilir (Cömert, 2012:44).

Birleştirilmiş hata miktarının başlangıçta kestirilen yanlışlık tutarına eşit ya da ondan daha az olması gerekmektedir. Eğer karşılaştırma da birleştirilmiş hata tutarı fazla çıkar ise finansal tablolar kabul edilemez (Cömert, 2012:44). Böyle durumda denetçi ilave denetim yöntemlerine başvurarak beklenen yanlışlık tutarının başlangıçtaki tutarı aşp aşmadığını tespit edebilir veya öngörülen yanlışlıklara dair işletme yönetiminde düzeltme yapılmasını talep edebilir.

Başlangıç önemlilik tutarının denetimin neticesinde belirlenen önemli yanlışlık tutarıyla mukayese edilmesine bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Tablo 4. Önemli Yanlılık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kâğıdı**

31.12.201X BİLANÇO (3000 TL)		Kabul Edilebilir Yanlılık Tutarı	Tahmin Edilen Yanlılık Tutarı		
			Bilinen ve Doğrudan Öngörülen Yanlılık	Örnekleme Hatası %50	Toplam
Kasa-Banka	30.000	0	6.000	-	6.000
Ticari Alacaklar (Örnekleme)	900.000	30.000	15.000	7.500	22.500
Stoklar (Örnekleme)	1.200.000	60.000	75.000	37.500	112.500
Maddi Duran Varlıklar (Örnekleme)	870.000	27.000	9.000	4.500	13.500
Toplam Varlıklar	3.000.000	0	-		
Ticari Borçlar (Örnekleme)	1.140.000	30.000	18.000	9.000	27.000
Diğer Borçlar	60.000	750	600		600
Sermaye	1.500.000	0	-	-	-
Dağıtılmamış Karlar	300.000	2.250	2.100		2.100
Kaynaklar	3.000.000				
Başlangıçta Planlanan Önemlilik Tutarı		150.000			184.200

**Kaynak:** Erdoğan, M.(2013). Denetim, s.28.

Denetçinin bütün bilanço kalemleri için tahmin ettiği hata miktarı 150.000 TL'dir. Elde edilen miktar bilanço kalemlerine paylaştırılmış rakamları üçüncü sütunda kabul edilebilir yanlılık miktarı şeklinde belirtilmiştir.

Denetçinin birtakım hesap tetkiklerinde belirlediği yanlılıklarda örnekleme tekniğiyle saptadığı yanlılardan yola çıkarak ileriye görmeye yönelik saptadığı yanlı miktarları dördüncü sütunda bilinen ve doğrudan tahmin edilen hata şeklinde ifade edilmiştir. Denetçi ticari borçları ve alacakları, maddi duran varlıkları ve stokları, örnekleme tekniğiyle değerlendirmiştir. Örneklemede yanlılık olasılığı %50 olarak tahmin edilmiştir (Uzay vd., 2013:184). Tablo halinde verilmiş olan çalışma kâğıdında gösterildiği gibi, bilinen ve doğrudan öngörülen yanlılık tutarlarını denetçi şöyle hesap etmiştir:

- **Kasa-banka**

Denetçi bu kalemden bulunan işlemlerin bütünüyle tetkik edilmesini planladığından başlangıç önemlilik düzeyini sıfır olarak tayin etmiş ve gerçekleştirdiği incelemeler sonucunda 6.000 TL'lik bir havale bedelinin hesaba

katılmamış olduğu görülmüştür. Bu nedenle söz konusu yanlışlık tipi denetçi tarafından bilinen bir yanlışlık tipidir.

- **Ticari alacaklar**

Denetçi bu hesabı örnekleme metoduyla tetkik etmiş ve tetkike ilişkin örnek tutarı 90.000 TL olarak tayin etmiştir. Tetkikte 1.500 TL'lik bir işlem hatası saptamıştır. Denetçi toplamda 900.000 Liralık alacakların sadece 90.000 TL'lik bölümünü tetkik etmiş ve söz konusu bölümde 1.500 TL hata saptamıştır. Dolayısıyla alacakların tümünü tetkik etmiş olsa idi aşağıdaki tutar muhtemelen 15.000 TL olacaktı.

$$(1.500/90.000) \times 900.000 = 15.000 \text{ TL}$$

Örnekleme hata payı %50 varsayıldığında söz konusu hesapta toplam yanlışlık tutarı  $15.000 + 7.500 = 22.500$  TL'dir.

- **Stoklar**

Denetçi stok kalemini de örnekleme yoluyla tetkik etmiştir. 1.200.000 TL'lik stok kaleminin içinden tetkik edilen örnek tutarı 120.000 TL'dir. Denetçi söz konusu tetkikte 7.500 TL'lik bir yanlışlık saptamıştır. Buna bağlı olarak hesaplamalar alacaklar ile yaptığımız açıklamalar doğrultusunda aşağıda yer almaktadır:

$$(7.500/120.000) \times 1.200.000 = 75.000 \text{ TL.}$$

$$75.000 + 37.500 = 112.500 \text{ TL.}$$

- **Maddi Duran Varlıklar**

870.000 TL'lik maddi duran varlık kaleminin 87.000 TL'lik kısmı örnekleme yoluyla tetkik edilmiş ve denetçi bu tetkikler sonucunda 900 TL hata bulmuştur. Dolayısıyla;

$$(900/87.000) \times 870.000 = 9.000 \text{ TL.}$$

$$9000 + 4500 = 13.500 \text{ TL.}$$

- **Ticari Borçlar**

Denetçi toplam 1.140.000 TL'lik borçları 114.000 TL'lik kısmını örnekleme yoluyla tetkik etmiş ve tetkiklerde 1800 TL hata bulmuştur. Dolayısıyla;

$$(1800/114.000) \times 1.140.000 = 18.000 \text{ TL}$$

$$18000 + 9000 = 27.000 \text{ TL.}$$

- **Diğer Borçlar**

Denetçi diğer borçları bütünüyle tetkik etmiş ve bu hesapta 600 TL'lik bir bordro hatası saptamıştır. Söz konusu hata denetçi için bilinen bir hatadır.

- **Sermaye Hesabı**

Denetçi bu hesap kaleminde bulunan işlemleri bütünüyle tetkik etmiş olup önemli bir yanlışlık tespit edememiştir.

- **Dağılmamış Karlar**

Denetçi bu hesabı bütünüyle tetkik etmiş ve tetkiklerde 2.100 TL'lik bir işlem hatası saptamıştır.

Örnekte denetçinin denetim boyunca saptadığı hataların birleştirilmiş tutarı olan 184.200 TL başlangıçta planlanan önemlilik tutarı olan 150.000 TL'den fazla çıkmıştır.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi stoklarda öngörülen yanlışlık tutarı 112.500 TL başlangıçta planlanmış olan 60.000 TL'lik kabul edilebilir yanlışlık tutarından fazla çıkmıştır. Bu durum, denetçinin stoklar üzerine makul bir güvence oluşturabilmesi amacıyla ilave denetim teknikleri tatbik etmesini gerektirir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### DENETİMDE ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN VE BU DÜZEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİ: İZMİR İLİNDE BİR UYGULAMA

Bu bölümde denetçilerin önemlilik seviyesini belirlerken nelere dikkat ettikleri ve bu süreci etkileyen etkenler ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Yapılan literatür çalışması sonucunda önemlilik düzeyi üzerinde müşteri iç kontrol sistemine duyulan güven, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları, denetçi deneyimi, müşteri firma büyüklüğü, hatanın yasadışılık olasılığının etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır. Bu etkenlerden, iç kontrol sistemine duyulan güvenin artması hata/hile olasılığını azaltarak daha yüksek önemlilik düzeyinin kabul edilebilmesini sağlamaktadır. Denetlenen firmaların büyüklüğünün artması belirlenecek önemlilik yüzdesinin azalmasına neden olacaktır. Denetçi deneyimi, özellikle yargısal yöntemin kullanılmasında, belirlenecek önemlilik seviyesini etkilemektedir. Denetçi deneyiminin yanı sıra müşteri işletme ile arasındaki ilişki seviyesinin de belirlenecek yüzdeyi etkileme potansiyeli olduğu belirtilmektedir. Son olarak denetimi yapılan hesaplarda belirlenebilecek hataların yasadışılık seviyesi de yanlışlığın doğuracağı sonuçların ciddiyetini artıracığı düşünüldüğünde önemlilik seviyesi üzerinde etkili olmakta, hatanın yasadışılık olasılığındaki artışın önemlilik seviyesinde azalışa neden olacağı savunulmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada, ülkemizdeki denetim uygulamalarında da önemlilik derecesinin aynı şekilde belirlenip belirlenmediği incelenmek istenmiş ve bu doğrultuda tez kapsamında aşağıdaki hipotezler ele alınmıştır:

H<sub>1</sub>: Firma büyüklüğü ile belirlenen önemlilik derecesi arasında ilişki yoktur.

H<sub>2</sub>: Müşteri işletmeye yakınlık derecesi ile belirlenen önemlilik derecesi arasında ilişki yoktur.

H<sub>3</sub>: Denetçinin deneyimi önemlilik seviyesi üzerinde etkisi yoktur.

H<sub>4</sub>: İç kontrol sistemine duyulan güven ile belirlenen önemlilik derecesi arasında ilişki yoktur.

H<sub>5</sub>: Denetlenen hatanın yasadışılık olasılığı ile önemlilik seviyesi arasında ilişki yoktur.



## **Yöntem**

Uygulama kapsamında denetçilerin görüşlerini alabilmek üzere anket yöntemi kullanılmaktadır. Söz konusu anket 2 bölümden oluşmakta, ilk bölüm katılımcıların demografik özelliklerini ortaya çıkarmayı amaçlarken, ikinci bölümde önemlilik düzeyinin belirlenmesi sürecine etki eden etkenlerin araştırılması hedeflenmektedir. Sorulan sorulara verilen cevaplar SPSS 21 paket programı vasıtasıyla analize tabi tutulmakta ve elde edilen bulgular ışığında sonuçlar ortaya konmaya çalışılmaktadır.

Ankette yer alan bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik konusundaki hususlar hem literatürden hem de BDS 320'den yararlanılarak belirlenmiştir.

Uygulanan anketin 2. Bölümünde yöntem olarak 10'lu likert ölçeği kullanılmış ve katılımcılardan literatürde ve BDS 320 çerçevesinde belirlenen denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesi ile ilgili sorular sorulmuştur. Alınan cevaplar sonucu elde edilen bulgular frekans analizleri ve ortalama değerler esas alınarak yorumlanmış, böylece denetim alanında faaliyet gösteren meslek mensuplarının denetimde önemlilik konusuna bakış açıları ve önemlilik düzeyinin belirlenmesi üzerindeki algıları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

## **Veri**

Uygulama çerçevesinde İzmir ilinde faaliyet gösteren 987 bağımsız denetçinin 347 tanesine ulaşılmış ve 176 denetçiden geri dönüş alınmıştır. Geri dönüşüm oranı % 50,72 olarak belirlenmiştir.

## **Bulgular**

Araştırmanın ilk bölümünde, katılımcıların demografik özellikleri ele alınmakta ve bu özelliklerin konuya ilişkin sorulan sorulara verdikleri cevaplar üzerindeki olası etkileri değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Ardından ikinci bölümde, denetimde önemlilik kavramı ve önemlilik derecesinin belirlenmesi üzerinde etkili olan faktörlere ilişkin elde edilen veriler ışığında denetçilerin düşünceleri alınmakta ve bu düşünceler çerçevesinde yorumlar yapılmaktadır.

#### 4.4.1. Demografik Özellikler

Bu bölümde katılımcıların demografik özellikleri ele alınmaktadır. Cinsiyet, unvan, mesleki tecrübe gibi özellikleri belirlenerek görüşleri üzerinde etkili olan demografik özellikler ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır.

**Tablo5. Cinsiyet**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	101	57,4
Kadın	75	42,6
Toplam	176	100,0

Tablo 5' te yapılan araştırmaya katılanların %57,4'ü erkek, % 42,6'sı kadın olmak üzere toplam 176 kişi araştırmamıza katılmıştır.

**Tablo6. Yaş**

Yaş	Frekans	Yüzde
20-29	69	39,2
30-39	57	32,4
40-49	35	19,9
50 ve üzeri	15	8,5
Toplam	176	100,0

Tablo 6'da 176 katılımcının yaş aralığı değişkenine bakıldığında; %39,2'si 20-29 yaş aralığında, %32,4'ü 30-39 yaş aralığında, %19,9'u 40-49 yaş aralığında,%8,5'i 50 ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yaklaşık olarak % 72' sinin 20-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu durumda anketin nispeten genç kesim tarafından cevaplandığı görülmektedir.

**Tablo 7. Eğitim Durumu**

Eğitim	Frekans	Yüzde
Lisans	114	64,8
Yüksek lisans	53	30,1
Doktora	8	4,5
Diğer	1	0,6
Total	176	100,0

Tablo 7’de görüldüğü üzere 176 katılımcıya ‘eğitim durumu’ sorusu sorulmuş ve verilen cevaplar sonucunda da katılımcıların; %64,8’i lisans, %30,1’i yüksek lisans, %4,5’i doktora,%0,6’sı ise diğer eğitim kurumları mezunu olduğu görülmüştür.

**Tablo 8. Mesleki Unvan**

Unvan	Frekans	Yüzde
SMMM	111	63,1
YMM	19	10,8
Diğer	46	26,1
Toplam	176	100,0

Tablo 8’de görüldüğü üzere ankete katılan 176 denetçiye ‘ mesleki unvan ’sorusu sorulmuş ve verilen cevaplar sonucunda da katılımcıların;% 63,1’i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 10,8’i Yeminli Mali Müşavir, %26,6’sı ise diğer unvanlara sahip olduğu görülmüştür.

**Tablo 9. Meslekte Geçirilen Süre**

Mesleki Tecrübe	Frekans	Yüzde
1-4 yıl	50	28,4
5-8 yıl	42	23,9
9-12 yıl	32	18,2
13-16 yıl	22	12,5
17 yıl ve üzeri	30	17,1
Toplam	176	100,0

Denetçilerin meslekte geçirmiş oldukları süre mesleki tecrübelerini belirten en önemli göstergelerden birisidir. Bu nedenle ankete katılan katılımcıların mesleki tecrübelerinin ortaya konması açısından sorulan bu sorunun bulguları Tablo 9’ da sunulmaktadır.

Tablo 9’da görüldüğü üzere ankete katılan 176 denetçiye ‘ meslekte geçirdikleri süre ’ sorusu sorulmuş ve verilen cevaplar sonucunda da katılımcıların; % 28,4’ü 1-4 yıl arası, %23,9’u 5-8 yıl arası, %18,2’si 9-12 yıl arası, % 12,5’i 1-16 yıl arası, %17,1’i ise 17 yıl ve üzeri sürede denetçilik mesleğinde faaliyet gösterdiği görülmüştür.

Verilen cevaplar ışığında ankete katılan denetçilerin farklı aralıklarda denetim görevini yürüttüğü görülmüştür.

#### **4.4.2. Denetimde Önemlilik Düzeyi ve Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Etkili Olan Faktörler**

Çalışmanın bu bölümünde ise denetçilerin faaliyet gösterdikleri sektör, sektördeki çalışma süreleri, önemlilik derecesinin ölçütü gibi özellikler belirlenerek katılımcıların denetimde önemlilik düzeyi ve önemlilik düzeyinin belirlenmesinde etkili olan faktörler ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır.

Belirlenen önemlilik düzeyinin müşteri firmanın faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerine bağlı olarak da şekillenebileceği göz önünde bulundurularak katılımcıların denetledikleri şirketlerin sektörler arasındaki dağılımı belirlenmeye çalışılmıştır. Bulgular Tablo 10’ da sunulmaktadır.

**Tablo 10. Denetlenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı**

Sektör	Frekans	Yüzde
Bankacılık ve Finans	4	2,3
Perakende	26	14,8
Hizmet	75	42,6
İmalat	69	39,2
Kamu	2	1,1
Toplam	176	100,0

Anketi yanıtlayan katılımcıların dağılıma bakıldığında denetlenen firmaların çoğunluğunun (%71,8) hizmet ve imalat sektörlerinde faaliyet gösterdiği

belirtilmektedir. Geri kalanlar içerisinde en büyük pay perakende sektörüne aittir. Ayrıca % 1'lik bir bölümün kamusal faaliyetler gerçekleştiren firmaların denetimine ait olduğu da ortaya konulmuştur.

Sektör özelliklerinin yanı sıra denetçinin sektördeki tecrübesi de önemlilik derecesini belirlerken etkili olan faktörlerdendir. Bu açıdan sektörel bazda denetim tecrübesi belirlenmek istenmiş ve Tablo 10 ile bağlantılı olarak “*Ağırlıklı olarak* yukarıda belirttiğiniz sektörde faaliyet gösteren şirketleri ne kadar süredir denetliyorsunuz?” sorusu sorulmuştur. Tablo 11’ de sunulan bulgulara ulaşılmıştır.

**Tablo 11. Denetçinin Sektördeki Deneyimi**

Yıl	Frekans	Yüzde
1,00	8	4,5
2,00	20	11,4
3,00	18	10,2
4,00	9	5,1
5,00	13	7,4
6,00	24	13,6
7,00	11	6,3
8,00	7	4,0
9,00	3	1,7
10,00	17	9,7
11,00	9	5,1
12,00	2	1,1
13,00	2	1,1
14,00	7	4,0
15,00	12	6,8
17,00	1	0,6
18,00	4	2,3
19,00	4	2,3
20,00	2	1,1
21,00	1	,6
22,00	2	1,1
Total	176	100,0

Anketimize katılan 176 katılımcının vermiş olduğu cevaplar incelendiğinde; 1 ile 22 yıl arasında değişkenlik gösteren sürelerde buldukları şirketleri denetlediği

görülmektedir. Buna bağlı olarak katılımcıların % 75,9' u faaliyet gösterdiği alanlarda 1 ila 10 yıl arasında denetim çalışmalarını sürdürmüşlerdir. Geriye kalan denetçilerin % 24,12'lik kısmı ise bağlı bulunduğu sektörde 10 ila 22 yıl arasında denetim görevi yapmışlardır. Bu durumda katılımcıların denetledikleri sektörlerle ilişkin tecrübelerinin çoğunlukla 0-6 yıl arası değiştiği ve az da olsa sektörde oldukça deneyimli denetçilerin de bulunduğu görülmektedir.

Denetçilerin demografik özellikleri ve sektörel bilgilerinin önemlilik derecesini belirlemede etkili olduğundan yola çıkarak katılımcıların bu alanlardaki özellikleri ortaya konulmaktadır. Ayrıca denetçilerin önemlilik derecesinin belirlenmesi aşamasında önceki tecrübelerini de tekrarlayabilecekleri düşünülerek önceki denetimde uyguladıkları önemlilik derecesi sorulmuştur. Bulgular Tablo 12' de sunulmaktadır.

**Tablo12. Son Denetimde Uygulanan Önemlilik Derecesi**

Önemlilik Derecesi	Frekans	Yüzde
Düşük	8	4,5
Orta	87	49,4
Yüksek	81	46,1
Toplam	176	100,0

Tablo 12 incelendiğinde anketimize katılan 176 denetçiden gerçekleştirdikleri son denetimde uyguladıkları önem derecesini düşük, orta ve yüksek seviyeye doğru cevaplamaları istenmiştir. Bu doğrultuda ankete katılan katılımcıların %4,5'i önemlilik eşiğini düşük seviyede, % 49,4'ü önemlilik eşiğini orta seviyede, % 46,1'i ise önemlilik eşiğini yüksek seviyede belirlemektedirler.

Ankete katılan denetçilerin vermiş oldukları cevaplara bakıldığında önemlilik düzeyinin genellikle orta veya yüksek olarak seçildiği ve düşük önemlilik düzeyinin çok tercih edilmediği görülmektedir. İzleyen denetimlerde de bu durumun geçerli olacağı varsayılması mümkündür.

Denetlenen firmaların büyüklüğünün de önemlilik düzeyinin belirlenmesinde (özellikle yüzdesel olarak) en önemli etkenlerden birisi olduğu bilgisinden yola çıkarak büyüklük ölçeği olarak yıllık ciro tercih edilmiş ve Tablo 10 ile bağlantılı

olarak katılımcılardan son denetledikleri sektördeki firmaları yıllık ciro bilgileri ışığında sınıflandırılmaları istenmiştir.

**Tablo13. Sektörde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Ortalama Yıllık Ciro**

Yıllık Ciro	Frekans	Yüzde
0-2.500.000	10	5,7
2.500.001-5.000.000	19	10,8
5.000.001-7.500.000	11	6,3
7.500.001-10.000.000	9	5,1
10.000.001-20.000.000	29	16,5
20.000.001-50.000.000	49	27,8
50.000.001 -	49	27,8
Toplam	176	100,0

Tablo 13’de denetlenen firmaların yarısından fazlasının cirolarının (% 55,6) en yüksek iki sınıfta yer aldığı görülmektedir. Ayrıca % 16,5’ lik bir kesim en yüksek üçüncü ciro dilimini temsil etmektedir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde cironun yanı sıra işletme büyüklüğünü temsil eden bir diğer etkende aktif büyüklüğü olarak göze çarpmaktadır. Bu nedenle katılımcılardan denetledikleri firmaların aktif büyüklüğünün önemlilik düzeyinin belirlenmesindeki payını 1 en önemsiz 10 en önemli olacak şekilde 1 ile 10 arasında puanlandırılmaları istenmiş ve Tablo 14’ de sunulan bulgular elde edilmiştir.

**Tablo 14.Önemlilik Kararı Alınırken Aktif Toplamının Önemsenme Derecesi**

Aktif Toplamının Önemsenme Derecesi	Frekans	Yüzde
2,00	1	0,6
3,00	7	4,0
4,00	8	4,5
5,00	12	6,8
6,00	7	4,0
7,00	22	12,5
8,00	38	21,6
9,00	36	20,5
10,00	45	25,6
Toplam	176	100,0

Ortalama: 7,89

Bulgular ışığında denetçilerin önemlilik kararı alırken aktif toplamını ortalama olarak 10 üzerinden 7,89 gibi yüksek bir seviyede önemsedikleri görülmüştür. Buna göre ankete katılan 176 katılımcının vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda denetçiler önemlilik kararı alırken aktif toplamını yüksek derecede önemsemişlerdir. Ancak daha önemlisi katılımcıların neredeyse %70'i gibi büyük bir kesimi 8 ve üzeri önem derecesi atamıştır. Bu durumda aktif büyüklüğünün önemlilik düzeyinin belirlenmesinde oldukça etkin rol aldığı söylenmesi mümkündür.

Diğer bir büyüklük göstergesi olan cironun önemlilik düzeyi belirlenmesindeki rolünü ortaya koymak üzere denetçilerin ciro için benzer bir puanlama yapması istenmiş ve bulgular Tablo 15'te sunulmuştur.

**Tablo15. Önemlilik Kararı Alırken Cironun Önemsizleme Derecesi**

Cironun Önemsizleme Derecesi	Frekans	Yüzde
6,00	3	1,7
7,00	18	10,2
8,00	45	25,6
9,00	60	34,1
10,00	50	28,4
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,77

Denetçilerin önemlilik düzeyi belirlerken müşteri işletmelerin yıllık cirosunu göz önünde bulundurma derecesi yukarıdaki tabloda görülmektedir. 1 en önemsiz 10 en önemli olacak şekilde yapılan puanlama sonucunda denetçilerin cironun önemsenme düzeyine vermiş oldukları yanıtların ortalamasının 8,77 olduğu görülmüştür. Dikkat edilmesi gereken bir diğer bulgu 176 adet katılımcının tamamının 6 ve üzeri puan vermesi ve hatta % 62,5 gibi bir kesiminin 9 ve 10 puan ile değerlendirmiş olmasıdır. Buna göre denetçiler önemlilik kararını alırken ciroyu yüksek derecede önemsemektedirler.

Şirketin ana gelir kaynağının ciro üzerinden sağlanan satış karlılığının önem düzeyinin belirlenmesi sürecindeki etkisi araştırılmıştır. Bu nedenle benzer değerlendirme brüt kar üzerinden yürütülmüş ve aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.



**Tablo 16. Önemlilik Kararı Alırken Brüt Karın Önemsizlik Derecesi**

Brüt Karın Önemsizlik Derecesi	Frekans	Yüzde
4,00	1	0,6
5,00	1	0,6
6,00	7	4,0
7,00	18	10,2
8,00	41	23,3
9,00	50	28,4
10,00	58	33,0
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,72

Tablo 16’ da katılımcılara “ Önemlilik Kararı Alırken Brüt Karın Önemsizlik Derecesi” sorusu sorulmuştur. Bu doğrultuda, denetçiler önemlilik kararı alırken (1 en önemsiz 10 en önemli) önemsizlik derecesini belirten brüt karın önemsizlik eşiğine vermiş oldukları yanıtların ortalamasının 8,72 olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %95’inin 7 ve üzeri puan vermiş olması da dikkat çekmeye değer bir noktadır. Bu bulgular ışığında denetçilerin önemlilik düzeyini belirlerken brüt karı yüksek derece önemsedikleri görülmüştür.

Denetçilerin hangi önemlilik ölçütünü (ciro, brüt kar, aktif büyüklüğü vb.) kullanacakları kadar, düzeyi belirlerken hangi faktörleri göz önünde bulunduracakları da önemlidir. Bu bağlamda sorulan “Önemlilik derecesini ifade eden ölçütü (cironun % 5’i aktifin % 10’u gibi) neye göre belirlemektesiniz?” sorusuna verilen cevaplarla ilişkin frekans dağılımı Tablo 17’ de sunulmaktadır.

**Tablo 17. Önemlilik Ölçütünün Belirlenmesinde Etkili Olan Faktörler**

Etken	Frekans	Yüzde
Denetim Firması Politikası	83	47,2
Denetçinin Uyguladığı Sabit Değer/Yüzde	15	8,5
Denetlenen Firmaya Özgü Durum	74	42,0
Diğer	4	2,3
Toplam	176	100,0

Tablo 17’ de verilen cevaplara bakıldığında da yukarıdaki tanımla örtüştüğü görülmektedir. Ankete katılan 176 denetçi denetim firma politikasını % 47,2, denetlenen firmaya özgü durumu % 42, sabit değer yüzdeyi % 8,5, diğer ise % 2,3 oranında cevaplamışlardır. Bu durumda önemlilik düzeyinin bireysel olarak denetçiden bağımsız bir şekilde denetim firmasının politikalarına (% 47,2) ve müşteri işletmenin özelliklerine (% 42) dayandığı görülmektedir.

Müşteri işletmenin özelliklerinden en önemlilerinden birisi o işletmenin finansal durumudur. Denetimde uygulanacak önemliliğin denetlenen müşteri işletmenin mevcut ve gelecekteki finansal durum üzerinde yapacağı etkinin de denetçiler açısından göz önünde bulundurulabileceği düşünülerek katılımcılardan “Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Finansal Durumunun Önemslenme Derecesi” için puan vermeleri istenmiştir. Bulgular Tablo 18’ te görülmektedir.

**Tablo 18. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Finansal Durumunun Önemslenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
4,00	2	1,1
5,00	2	1,1
6,00	2	1,1
7,00	18	10,2
8,00	31	17,6
9,00	50	28,4
10,00	71	40,3
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,88

Tablo 18’de “Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Finansal durumunun önemsenme derecesi” sorusu sorulmuştur. 176 katılımcının vermiş oldukları cevapların dağılımına bakıldığında (1 en önemsiz 10 en önemli) denetçilerin önemlilik düzeyinin belirlenmesinde müşteri işletmenin finansal durumunun önemsenme derecesine verdikleri cevapların ortalamasının 8,88 olduğu görülmüştür. Bu durumda müşteri işletmenin raporlamasını finansal durumuna bağlı olarak şekillendirebileceğinin denetçiler tarafından göz önünde bulundurulduğunun savunulması mümkündür.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde müşteri işletmenin isteklerinin sürece dahil edilme derecesi belirlenmek istenmiş ve bu nedenle işletme veya hissedarların amaçlarının önemlilik düzeyinin belirlenmesi sürecinde ne derece göz önünde bulundurulduğu katılımcılara sorulmuştur.

**Tablo 19. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde İşletme / Hissedarların Amacının Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
1,00	3	1,7
2,00	1	,6
3,00	7	4,0
4,00	9	5,1
5,00	17	9,7
6,00	25	14,2
7,00	37	21,0
8,00	29	16,5
9,00	36	20,5
10,00	12	6,8
Toplam	176	100,0

Ortalama: 7,00

Anketi yanıtlayan 176 katılımcının önemlilik düzeyinin belirlenmesinde İşletme/Hissedarlarının amacının önemsenme derecesine (1 en önemsiz 10 en önemli) verdikleri cevapların ortalaması 7’dir. Buna göre katılımcılar İşletme/

Hissedarlarının amacını önemsemektedir. Diğer bir ifadeyle denetçiler, işletmenin amaçları doğrultusunda önemlilik düzeyini şekillendirmektedir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçilerin hissedarlar ile aralarındaki yakınlık derecesinin etkisi belirlenmeye çalışılmış. Bu doğrultuda denetçilerden hissedarlarla olan ilişkilerinin ne derece önemsendiği konusunda değerlendirme yapmaları istenmiştir.

**Tablo 20. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçinin Hissedarla Olan İlişkisinin Önemsiz Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
1,00	17	9,7
2,00	6	3,4
3,00	13	7,4
4,00	9	5,1
5,00	10	5,7
6,00	23	13,1
7,00	30	17,0
8,00	23	13,1
9,00	26	14,8
10,00	19	10,8
Toplam	176	100,0

Ortalama: 6,30

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçinin hissedarlarla olan ilişkisinin önemsiz derecesine verdikleri yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalaması 6,3' tür. Bu sonucun yanı sıra frekans dağılımları da göz önünde bulundurularak hissedarlar ile ilişkinin etkili olduğu ancak önemlilik derecesinin büyük ölçüde etkilemediğinin savunulması mümkündür.

Önemlilik düzeyinin algılanan riskin bir sonucu olduğu düşüncesinden yola çıkarak denetçilerin riski azaltan en önemli sistemlerden iç kontrol sistemine

duydıkları güvenin sürece ne derece etki ettiği belirlenmek istenmiştir. Bu doğrultuda, katılımcılardan müşteri işletmenin iç kontrol sistemine duydukları güveni temel alma dereceleri 1 ile 10 arasında puanlamaları istenmiştir.

**Tablo 21. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşterilerin İç Kontrol Sistemine Duyulan Güvenin Önemslenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
5,00	5	2,8
6,00	11	6,3
7,00	29	16,5
8,00	53	30,1
9,00	38	21,6
10,00	40	22,7
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,29

Tablo 21’ de sunulan frekans dağılımı sonucunda müşterilerin iç kontrol sistemine duyulan güvenin önemslenme derecesine verilen cevapların ortalaması 8,29 olarak belirlenmiştir. Verilen cevaplar doğrultusunda denetçilerin, müşteri iç kontrol sistemine duyulan güveni yüksek seviyede önemseydiği görülmektedir.

Önemlilik derecesinin belirlenmesinde denetlenen tabloları hazırlayan taraf ile ilgili değerlendirmelerden sonra tablo kullanıcılarının göz önünde bulundurulmasında da fayda vardır. Bu açıdan denetçilerin önemlilik düzeyini finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda şekillendirip şekillendirmediğinin belirlenmesi için sorulan sorunun bulguları Tablo 22’ de sunulmaktadır.

**Tablo 22. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesinde Bilgi Kullanıcılarının İhtiyaçlarının Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
3,00	1	0,6
4,00	1	0,6
5,00	10	5,7
6,00	13	7,4
7,00	30	17,0
8,00	37	21,0
9,00	41	23,3
10,00	43	24,4
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,18

Katılımcıların bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının önemlilik düzeyinin belirlenmesi sürecinde önemsenme derecesine verdikleri cevapların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalamasının 8,18 olduğu görülmüştür. Denetçilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını yüksek derecede göz önünde bulundurdukları ancak bu etkenin ilk sırada sayılmadığı söylenebilir.

Denetçinin kişisel özelliklerinden olan deneyim etkeninin önemlilik düzeyi üzerindeki etkisi de araştırılması gereken konulardandır. Bütün etkenlerin düzgün ve etkin bir şekilde değerlendirilmesi ve doğru önemlilik düzeyine ulaşılabilmesi sürecinde en önemli etkenlerden birisi de denetçinin sahip olduğu deneyimdir. Buradan yola çıkarak katılımcıların deneyimin önemine atayacakları değer belirlenmeye çalışılmıştır. Bulgular Tablo 23' de sunulmaktadır.

**Tablo 23. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçi Deneyiminin Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
5,00	2	1,1
6,00	4	2,3
7,00	20	11,4
8,00	22	12,5
9,00	57	32,4
10,00	71	40,3
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,94

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçi deneyiminin önemsenme derecesi sorusuna verilen yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalaması 8,94 olarak belirlenmiştir. Buna göre katılımcılar denetçi deneyimini yüksek seviyede önemsemektedir. Diğer bir ifadeyle “denetçi ne kadar deneyimli ise gerçekleştireceği denetim de aynı oranda sağlıklı olacaktır” düşüncesinin anket katılımcıları tarafından benimsendiğinin savunulması mümkündür.

Denetçiler tarafından önemlilik düzeyinin belirlenmesinde, bireysel olarak müşteri işletmenin ya da bilgi kullanıcılarının özelliklerinin yanı sıra müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerinin de göz önünde bulundurulma düzeyi araştırılmıştır. Katılımcılara sektörün genel durumunun müşteri işletmenin tablolarının denetiminde ne derece etkili olduğu konusunda yöneltilen soruya verilen cevapların frekans dağılımı Tablo 24’ de sunulmaktadır.

**Tablo 24. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Sektörün Genel Durumunun Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
3,00	3	1,7
4,00	2	1,1
5,00	2	1,1
6,00	7	4,0
7,00	19	10,8
8,00	31	17,6
9,00	53	30,1
10,00	59	33,5
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,62

Ankete katılan 176 denetçinin yanıtları incelendiğinde, önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sektörün genel durumunun önemsenme derecesine verdikleri cevapların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalaması 8.62'dir. Buna göre denetçiler sektörün genel durumunu yüksek seviyede önemsemektedir.

Denetçinin risk alma eğilimi denetlenen tablolardan bağımsız olarak önemlilik düzeyinin belirlenmesine doğrudan etki eden bir etkidir. Bu açıdan katılımcılardan denetçinin riske karşı eğilimi ile önemlilik düzeyi arasındaki ilişkiyi değerlendirmeleri istenmiş ve sonuçlar Tablo 25' te sunulmuştur.

**Tablo 25. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Denetçinin Riske Karşı Eğiliminin Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
5,00	1	0,6
6,00	8	4,5
7,00	15	8,5
8,00	50	28,4
9,00	58	30,7
10,00	48	27,3
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,66



Katılımcıların 'önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçinin riske karşı eğiliminin önemsenme derecesine' vermiş oldukları yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalaması 8,66 olduğu görülmektedir. Verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların büyük çoğunluğun (% 94,9) 7 ve üzeri değerlerde cevap verdikleri görülmüştür. Buna göre denetçilerin risk alma eğiliminin denetimde kullanılacak önemlilik derecesi üzerinde yüksek düzeyde etkisi olduğunun savunulması mümkündür.

Literatürde belirtildiği üzere denetçilerin önemlilik düzeyi belirlerken, özellikle yüzdesel değerlerin belirlenmesi aşamasında, müşteri işletme büyüklüğünün önemli bir etken olup olmadığı araştırılmıştır.

**Tablo 26. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Müşteri Firmanın Büyüklüğünün Önemsiz Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
4,00	1	,6
5,00	6	3,4
6,00	25	14,2
7,00	20	11,4
8,00	37	21,0
9,00	47	26,7
10,00	40	22,7
Toplam	176	100,0

Ortalama: 8,20

Müşteri işletme büyüklüğünü temsil eden diğer alt unsurlar (brüt kar, ciro, aktif büyüklüğü) ile paralel olarak işletme büyüklüğü kavramının genel olarak da ortalama 8,20 değer aldığı görülmektedir. Bu bulgu işletme büyüklüğünün önemlilik düzeyi üzerinde etkili olduğu sonucunu pekiştirmektedir.

Denetçinin bağımsızlığı kavramı kapsamında denetim sürecinin müşteri işletmenin yönetiminden bağımsız olarak yürütmesi gerekmektedir. Bu gereklilik doğrultusunda katılımcılara yönetimin amaçlarını sürece ne derecede dahil ettikleri konusunda sorulan sorunun cevapları Tablo 27' de sunulmaktadır.

**Tablo 27. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Yönetimin Amaçlarının Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
2,00	1	0,6
3,00	7	4,0
4,00	14	8,0
5,00	22	12,5
6,00	28	15,9
7,00	24	13,6
8,00	37	21,0
9,00	29	16,5
10,00	14	8,0
Toplam	176	100,0

Ortalama: 6,94

Ankete katılan katılımcıların önemlilik düzeyinin belirlenmesinde yönetimin amaçlarının önemsenme derecesine vermiş oldukları yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalamaları 6,94 olduğu görülmüştür. Frekans dağılımına bakıldığında katılımcıların önem dereceleri arasında hemen hemen homojen olarak dağılmaktadır. 6,94 değeri çok yüksek olmamasına rağmen, ortalamanın üzerinde olması nedeniyle, istenen değerden yüksek olduğunun savunulması mümkündür.

Denetlenen hesabın önemi denetimde yapılacak hatanın doğuracağı olumsuz sonuçların büyüklüğünü etkileyeceği için denetlenen hesabın önem derecesi yükseldikçe denetimde kullanılan önemlilik düzeyinin azalması beklenmektedir. Bu doğrultuda katılımcılara denetlenen hesabın önemliliğinin denetim süreci üzerindeki etki derecesi sorulmuştur.

**Tablo 28. Denetlenen Hatalı Hesabın Öneminin Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
1,00	2	1,1
6,00	4	2,3
7,00	4	2,3
8,00	25	14,2
9,00	71	40,3
10,00	70	39,8
Toplam	176	100,0

Ortalama: 9,05

Tablo 28’de göre ankete katılan katılımcıların önemlilik düzeyinin belirlenmesinde hatalı hesabın öneminin önemsenme derecesine vermiş oldukları yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalamasının 9,05 olduğu görülmektedir. Katılımcıların % 92’si verilen cevaplar doğrultusunda hatalı hesabın önemsenmesini yüksek derecede önemsemiştir. Bu bulgular denetçilerin önemlilik derecesini hesap bazında da ele aldığı ve önemli hesaplarda daha az risk aldıkları sonucunu yansıtabilmektedir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde hatanın içeriğinin önemsenme derecesi araştırıldığında Tablo 29’ da sunulan bulgulara ulaşılmıştır.

**Tablo 29. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın İçeriğinin Önemszenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
4,00	1	0,6
5,00	1	0,6
6,00	5	2,8
7,00	2	1,1
8,00	32	18,2
9,00	63	35,8
10,00	72	40,9
Toplam	176	100,0

Ortalama: 9,07

Ankete katılan katılımcıların önemlilik düzeyinin belirlenmesinde hatanın içeriğinin önemsenme derecesine vermiş oldukları yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalamasının 9,07 olduğu görülmüştür. Katılımcıların neredeyse % 95’i hatanın içeriğini çok yüksek derece önemsemektedir.

Denetim sırasında yapılacak hatanın hesap bazında, hesap grupları bazında ya da farklı hesapların etkileşimi sonucunda olumsuz etki yaratacak olması denetimin yürütülmesi sırasında göz önünde bulundurulmaktadır. Özellikle etkileşim sonucunda olumsuzlukla karşılaşılacağı durumların ortaya çıkarılması daha zor

olmakta bu nedenle bu tür durumlarda hesap bazında da kabul edilebilecek risk düzeyi düşürülmektedir. Diğer bir ifadeyle hesabın başka kalemlerle birleşerek önemli etki yaratması olasılığının önemlilik düzeyini düşürmesi beklenmektedir. Bu doğrultuda katılımcılara hesap bazında ya da etkileşim sonucu olumsuz etki yaratma olasılığının önemlilik düzeyi üzerindeki etkisi sorulmuştur.

**Tablo 30. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın Tek Başına ya da Başka Kalemlerde Birleşerek Önemli Etki Yaratmasının Önemsiz Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
4,00	3	1,7
5,00	1	0,6
6,00	3	1,7
7,00	13	7,4
8,00	23	13,1
9,00	47	26,7
10,00	86	48,9
Toplam	176	100,0

Ortalama: 9,05

Katılımcıların neredeyse yarısı (% 48,9) hatanın tek başına ya da başka kalemlerle birleşerek önemli etki yaratmasının önemsiz derecesini ( 1 en önemsiz 10 en önemli ) etkilemesine 10 yani en yüksek puanı atamıştır. Diğer katılımcıların vermiş olduğu cevaplar incelendiğinde önemsiz derecesine vermiş olduğu değerler 7 ve daha üstü değerlerdir. Katılımcıların vermiş oldukları cevapların ortalamasına bakıldığında ise 9,05 olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcılar hatanın tek başına ya da başka kalemlerle birleşerek önemli etki yaratmasını yüksek seviyede önemsemişlerdir.

Denetçinin yapacağı hatanın sonuçlarının yaratacağı etki denetim sürecinde ne kadar risk alınacağına da bir göstergesidir. Bu doğrultuda muhtemel bir hatanın yasadışı olma olasılığı yükseldikçe kullanılacak önemlilik derecesinin riski azaltmak adına düşürüleceği beklenmektedir. Katılımcılara yasadışılık olasılığı ile önemlilik derecesi arasındaki ilişkinin derecesi hakkında görüşleri sorulmuştur.

**Tablo 31. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Hatanın Yasadışı Olasılığının Önemsenme Derecesi**

Katsayı	Frekans	Yüzde
4,00	1	,6
5,00	5	2,8
6,00	1	,6
7,00	11	6,3
8,00	21	11,9
9,00	34	19,3
10,00	103	58,5
Toplam	176	100,0

Ortalama: 9,18

Tablo 31’ de katılımcıların verdiği yanıtların (1 en önemsiz 10 en önemli) ortalaması 9,18 olduğu görülmüştür. Bu bulgular ışığında denetçilerin hata ve yasadışı olma olasılığı bulunması durumunda oldukça tedbirli davrandığı ve riskten kaçındığının savunulması mümkündür. Verilen yanıtlar incelendiğinde katılımcıların neredeyse tamamı önemlilik düzeyinin belirlenmesinde hatanın yasadışı olasılığını çok yüksek seviyede önemseddiği görülmüştür.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Finansal tablo kullanıcıları içsel ve dışsal bilgi kullanıcıları olarak ayrılmaktadır. İçsel kullanıcılar işletmeden doğrudan bilgi elde edebilirken dışsal kullanıcılar için tek bilgi kaynağı finansal raporlardır. Bu açıdan finansal raporların güvenilirliği oldukça önemli rol oynamaktadır. Raporların güvenilirliği açısından yayınlanmalarından önce denetlenmeleri zorunluluğu getirilmiş ve denetçilerden makul derecede güvence sağlaması istenmiştir. Bu doğrultuda denetçilerin temel amacı finansal raporların standartlara uygun olarak oluşturuldukları konusunda bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlamaktır.

Makul güvence tamamen doğruluğu ifade etmemekle birlikte işin doğasından ve karmaşıklığından kaynaklanan hoş görülebilir bir hata payı içermektedir. Bu hata payının kabul edilebilirlik derecesi denetimin her sürecinde kullanılan önemlilik düzeyi ile ifade edilmektedir. Bu açıdan önemlilik düzeyinin belirlenmesi sürecinde göz önünde bulundurulabilecek etkenlerin belirlenmesi ve süreç üzerindeki etkilerinin büyüklüğünün ortaya konması önem arz etmektedir. Günümüze kadar yapılan çalışmalarda denetlenen işletmenin büyüklüğü, iç kontrol yapısı, denetimin ve hissedarlarının amaçları gibi işletme kaynaklı etkenler olmasının yanı sıra denetçinin deneyimi, sektörel bilgisi veya denetim şirketinin müşteri işletme ile yakınlık derecesi gibi denetçiden kaynaklanan etkenlerde belirlenmiştir.

Çalışmada yararlanılan ölçek ilk olarak Popa vd. (2015) çalışmasında ortaya konmuştur. Yapılan anket çalışması sonucunda önemlilik düzeyinin belirlenmesinde etkili olan etkenler belirlenen ortalama değerlerine göre sırasıyla “hatanın yasadışı olma olasılığı”, “hatanın içeriği”, “hatanın tek başına ya da başka kalemlerle birleşerek önemli etki yaratması”, “hatalı hesabın önemi”, “denetçi deneyimi”, “müşterinin finansal durumu” ve “denetçinin riske karşı eğilimi” olarak belirlenmiştir. Genel olarak literatürde daha önce belirtilen ve çalışmaya dahil edilen etkenlerin ülkemizdeki denetçiler açısından da önem arz ettiği elde edilen bulgular ışığında ortaya konulmuştur.

Çalışma kapsamında önemlilik düzeyi belirlenirken firma büyüklüğü ile belirlenen önemlilik derecesi arasında ilişki yoktur hipotezi araştırılmıştır. Denetçilerin vermiş olduğu cevaplar ışığında genel olarak işletme büyüklüğü değişkeninin yanı sıra büyüklüğün alt göstergeleri olan brüt kar, ciro ve aktif toplamının da önemlilik düzeyini belirlerken yüksek derecede önemsedikleri görülmektedir.

Çalışmaya kapsamında önemlilik düzeyi belirlenirken müşteri işletmeye yakınlık derecesi ile belirlenen önemlilik düzeyi arasında ilişki yoktur hipotezi araştırılmıştır. Ankete katılan denetçilere denetim sürecinde hissedarla olan ilişkinin ve yönetimin amaçlarının ne derece önemsendiğine yönelik sorular sorulmuştur. Verilen cevaplar ışığında denetçilerin önemlilik düzeyi belirlerken yönetimin amaçlarının ve denetçinin hissedarla olan ilişkisinin çok yüksek derecede önemsenmediği görülmüştür.

Çalışma kapsamında denetçinin deneyiminin önemlilik seviyesi üzerinde etkisi araştırılmış ve denetçi deneyiminin önemlilik seviyesi üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesinde müşteri iç kontrol sistemine duyulan güvenin önemlilik düzeyi üzerinde etkisi araştırılmıştır. Çalışmamıza katılan denetçilerin vermiş olduğu cevaplar ışığında da iç kontrol sisteminin önemlilik derecesi üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Çalışma kapsamında hatanın yasadışılık olasılığı ile önemlilik seviyesi arasında ilişki bulunup bulunmadığı ele alınmıştır. Denetçilere hatanın yasadışılık olasılığının önemlilik seviyesi üzerinde etkisi sorusu sorulmuştur. Denetçilerin vermiş olduğu cevaplara bakıldığında hatanın yasadışılığını yüksek değerlerde cevapladıkları görülmüştür.

Tüm bu sonuçlar ışığında denetim sürecinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi sürecine müşteri işletme özelliklerinin yanı sıra denetim firması/denetçi özelliklerinin ve denetlenen hesaba ilişkin özelliklerin de etkili olduğu belirlenmiştir. Çalışma kapsamında ilişkinin doğrultusu belirlenmesi amaçlanmamış sadece ilişkinin mevcudiyeti ele alınmıştır. İşletmelere yönelik bir soru formu hazırlanarak her işletme için ayrı sonuçlara ulaşılabilmesi ve finansal piyasalardan elde edilecek veriler ile karşılaştırma yolu ile ilişkinin doğrultusunun belirlenmesi de mümkündür.

Ayrıca anket çalışması yalnızca İzmir ilinde denetim alanında faaliyet gösteren denetçilere uygulanmıştır. Ulaşılan bu sonuçların geliştirilebilir olması açısından daha geniş kitlelere uygulanarak bölgesel görüş farklılıklarının da göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır.

## KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri*, 11. Bs., Ankara: Gazi Kitapevi.

Aktuğlu, M. A.(1986). *Denetleme ve Revizyon*, 3. Bs., İzmir: Bilgehan Basımevi.

Aksoy, T.(2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*, 2. Bs., Ankara: Yetkin Basımevi.

Altıntaş, T. (2010). Attitudes to Audit Risk Model and Materiality: Evidence From Turkey. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 130-136

Arensve Loebbecke, (1997). *Auditing An Integrated Approach*, Seventh Edition,(258-259 ).

Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (2000). *Auditing: An Integrated Approach* (Prentice-Hall). Inc. Upper Saddle River, New Jersey.

Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140(2), 1-14.

Berçin, A. (2011). *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, 1.bs., İstanbul: Kriter Yayınevi.

Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*, 2. bs., İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Cömert, N. ve Selimoğlu, K. S. ve Uzay, Ş ve Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, 1. bs., Sakarya: Sakarya Üniversitesi. Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 1-12.

ChoS. ve Lew Y. A.,(2000). “Analytical Review Applications Among Large Audit Firms İn Honk Kong”, *Manegerial Auditing Journal*, 15 / 8, MCB University Press, ISSN: 0268- 6902,(431-438).

Cook, J. W. ve Winkle, G. M. (1984). *Auditing*. Houghton Mifflin.



- Çaldağ, Y. (2002). *Denetim ve Raporlama*, 4. Bs.,Ankara: Gazi Kitapevi.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. ( 7 ), 167-188.
- Dinç, B. (2003).Mali Denetimde Önemlilik Kavramı. *Sayıştay Dergisi*. (50-51).
- Erdal, K. (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu*, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm), (15.04. 2010).
- Erdoğan, M. ve Erdoğan, N. ve CÖMERT, N. ve UZUN, A. K. ve Yılandı, M. (2013)*Denetim*, 2.bs., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset.
- Erdoğan, M. (2002).Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.
- Erdoğan, N. (2006). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 112-119.
- Fukukawa, H. ve Theodore J. M. ve Wright A., (2006).“Audit Programs and AuditRisk: A Study of Japanese Practice”, *International Journal of Auditing*, Int.J. Audit. ISSN 1090-6738 10: (ss. 41–65).
- Guy D. M. ve Carmichael, D. R. (2001). *Practitioner’s Guide to GAAS(2001)*. USA: John Wiley & Sons
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, 4. bs., Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. bs., İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Güredin, E. (1994). *Denetim*, 8. bs., İstanbul: Beta Basım Yayım, 8. Baskı
- Haberal, Z. (2016). Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi, SBE, Ankara.
- Haftacı, V. (2011) *Muhasebe Denetimi*, 2. bs., Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Holmes, A. W. ve Overmyer, W. S.,(1975).*Muhasebe Denetimi*. Bilimsel Yayınlar Derneği, 8.Baskı.

[https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51\\_00.pdf?sequence](https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence)  
(erişim tarihi:15.10.2017 ).

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı (çevrimiçi)

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20i%20kararlar%20B1/ET%20KURALLAR/BA%20EIMS%20DENET%20B0LER%20B0N%20ET%20KURALLAR\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20i%20kararlar%20B1/ET%20KURALLAR/BA%20EIMS%20DENET%20B0LER%20B0N%20ET%20KURALLAR(1).pdf) (erişim tarihi: 25.12.2017 ).

BDS 320 (2017) Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik (çevrimiçi)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20320-Site.pdf> (erişim tarihi: 25.12.2017).

BDS 450 (2017) Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi (çevrimiçi)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20450-Site.pdf> (erişim tarihi: 25.12.2017).

Bayram, G. (2011). Bağımsız Denetim ve Süreçleri (çevrimiçi)

<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%20ms%20B1zdenetims%20urecleri.pdf> (erişim tarihi: 25.12.2017)

Kıracı, M. Muhasebe Denetimi (çevrimiçi)

<http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Sunumlar/DenetimPlanlamasi.ppt>

İnaltonç, C., Taş, O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*, (401), 73-82.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, 3. bs., Ankara: Gazi Kitapevi.

Kavut, L. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Önemlilik Faktörü ve Değerlemesi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 17(1) 5-9.

Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, 1. bs., Ankara: Lazer Ofset.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, 5. bs., İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

- Kurt, O. (2015). Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu ve Bir Uygulama. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, SBE, İstanbul.
- Levitt, A. (1998). *The Numbers Game, Remarks by Securities and Exchange Commission*. New York: New York University Center for Law and Business.
- Messier, W. F., Jr.,(1997).*Auditing: A Systematic Approach*, The McGraw Hill Comp.,U.S.A
- Muğal, E. (2007). Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, SBE, Bursa.
- Popa. I.E , Span. G. , Dumitru. M., Dumitru. V.F, Flip. C.L (2015). Empricial Study On The Implications of Qualitative Factors in Making Decisions Related To The Materiality Level : The Case of Romania. *Economic Resarch*. 26 (4). 43-58.
- PricewaterhouseCoopers,<http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8e96bf458c7046cd80257124003de4c6>.(erişim tarihi:31.03.2017).
- Carmicheal,R. D., Willingham, J. J.,(1989).*Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., s.15
- Sas No.107 AU Section 312, “Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit”.(www. aicpa.org) (20.05.2017).
- Sayın, Ş.K. (2010). Bağımsız Denetim ve Önemlilik Kavramı Açısından Yenilenen Ticari Alacakların İrdelenmesi. *Sosyal Bilimler*. 8/1 s,67-76.
- Selimoğlu, S. K. ve Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. ve Kurt, G. ve Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*, 4. bs., Ankara: Gazi Kitapevi.
- Selimoğlu, S. ve Uzay, Ş. ve Uyar, S. ve Özbirecikli, M. ve Arsoy, A. P. ve Başar, B. (2015). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, 5. bs., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset.
- SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri: X,No: 22, (erişim tarihi:10.11.2017), 26196 Sayılı Resmi Gazete.

- Şahmaroğlu, S. T. (2016). Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürler ve Uygulaması. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Kültür Üniversitesi, SBE, İstanbul.
- Tanç, A. ve Gümrah, A. (2015). Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisi Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3), 525-538.
- Türker, M. ve Pekdemir, R. ve Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2002). *Sınırlı Uygunluk Denetimi ( SUD) El Kitabı*. Ankara: Türmob Basın Yayın.
- Toroslu, M. V. (2012).*Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, 1, bs., İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Usul, H. (2015). *Bağımsız Denetim*, 2.bs., Ankara: Detay Yayıncılık.
- Walter,W.C. veKell,G. (1996).*Modern Auditing*, John Wiley & Sons, Inc. USA, s.230-232.
- Yılancı, M. ve Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*, 3. bs., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset.

## **EKLER**

### **Anket Formu**

# **DENETİMDE ÖNEMLİLİK KAVRAMI VE ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ**

Sayın Katılımcı, bu çalışma Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan “*DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK KAVRAMI*” konulu tez çalışması ile ilgilidir. Bu doğrultuda, Popa vd. (2015) tarafından kullanılan ve önemlilik seviyesi üzerinde etkili olan faktörleri ele alan soru formu tezimizin amacına uygun şekilde uyarlanarak kullanılmıştır. Siz değerli katılımcıların içtenlikle vereceği cevaplar araştırmanın başarısını belirleyecektir. Araştırma bilimsel amaçlıdır ve kimlik bilgileri istenmemektedir.

Anketimizde 2 bölüm ve toplam 12 adet soru bulunmaktadır. Soruların tamamının cevaplanması için ortalama 3 dakikanızı ayırmanız yeterli olacaktır. Çalışmamıza vermiş olduğunuz destekten dolayı teşekkür ederiz.

**İrfan ŞİMŞEK**

## 1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

### 1) Cinsiyetiniz

Erkek

Kadın

### 2) Yaşınız

20-29

30-39

40-49

50 ve üzeri

### 3) Eğitim Durumunuz

Lisans

Yüksek Lisans

Doktora

Diğer .....

### 4) Mesleki Unvanınız

SMMM

YMM

Diğer .....

### 5) Meslekte Geçirdiğiniz Süre

1- 4 Yıl

5-8 Yıl

9-12 Yıl

13-16 Yıl

17 Yıl ve üzeri

**2. DENETİMDE ÖNEMLİLİK DÜZEYİ VE ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNDE ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER**

6) Denetlediğiniz şirketler çoğunlukla hangi sektörlerde faaliyet göstermektedir?

- |                      |                          |
|----------------------|--------------------------|
| Bankacılık ve Finans | <input type="checkbox"/> |
| Perakende            | <input type="checkbox"/> |
| Hizmet               | <input type="checkbox"/> |
| İmalat               | <input type="checkbox"/> |
| Kamu                 | <input type="checkbox"/> |

7) Ağırlıklı olarak yukarıda belirttiğiniz sektörde faaliyet gösteren şirketleri ne kadar süredir denetliyorsunuz?

Ortalama Süre .....

8) Altıncı soruda belirtmiş olduğunuz sektörde faaliyet gösteren bir müşteriniz için gerçekleştirdiğiniz son denetimde uygulamış olduğunuz önemlilik derecesini belirtiniz.

**Düşük**

**Orta**

**Yüksek**

9) Altıncı soruda belirttiğiniz sektörde faaliyet gösteren şirketlerin ortalama yıllık cirosu ne kadardır?

- |                           |                          |
|---------------------------|--------------------------|
| 0 - 2.500.000 TL          | <input type="checkbox"/> |
| 2.500.001 - 5.000.000 TL  | <input type="checkbox"/> |
| 5.000.001 - 7.500.000 TL  | <input type="checkbox"/> |
| 7.500.001 - 10.000.000 TL | <input type="checkbox"/> |
| 10.000.001- 20.000.000 TL | <input type="checkbox"/> |
| 20.000.001- 50.000.000 TL | <input type="checkbox"/> |
| 50.000.001+               | <input type="checkbox"/> |

10) Önemlilik kararını alırken kullanılacak aşağıdaki göstergelere, mesleki tecrübeleriniz ışığında, bir önem derecesi (1 en önemsiz - 10 en önemli) belirtiniz.

- |               |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |                          |
|---------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|               | <b>1</b>                 | <b>2</b>                 | <b>3</b>                 | <b>4</b>                 | <b>5</b>                 | <b>6</b>                 | <b>7</b>                 | <b>8</b>                 | <b>9</b>                 | <b>10</b>                |                          |
| Aktif Toplamı | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Ciro            
Brüt Kar

**11) Önemlilik derecesini ifade eden ölçütü (cironun %5'i aktifin %10'u gibi) neye göre belirlemektesiniz?**

Denetim firması politikası

Denetçinin uyguladığı sabit değer/yüzde

Denetlenen firmaya özgü durum

Diğer .....

**12) Literatürde geçen ve önemlilik düzeylerinin belirlenmesinde dikkat edildiği belirlenen aşağıdaki faktörlere kişisel görüşünüze göre "1 - en önemsiz" ve "10 - en önemli" olacak şekilde bir değer atayınız.**

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Müşteri Finansal Durumu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
İşletme/Hissedarların Amacı	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetçinin Hissedarla Olan İlişkisi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Müşterilerin İç Kontrol Sistemine Duyulan Güven	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Bilgi Kullanıcılarının İhtiyaçları	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetçi Deneyimi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Sektörün Genel Durumu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetçinin Riske Karşı Eğilimi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Müşteri Firmanın Büyüklüğü	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Yönetimin Amaçları	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Denetlenen / Hatalı Hesabın Önemi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hatanın İçeriği (Düzeltilme/Yeniden Sınıflama)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hatanın tek başına ya da başka kalemlerde birleşerek önemli etki yaratması	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hatanın yasadışı olma olasılığı	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Kaynak:** Popa. I.E, Span. G., Dumitru. M., Dumitru. V.F ve Flip. C.L (2015). Empirical study on the implications of qualitative factors in making decisions related to the materiality level : The case of Romania. Economic Research. 26 (4). 43-58.