

DENETİM

Ölç. Gör. Handan CETİNKAYA
İstanbul Gelişim Üniversitesi

DENETİM SÜRECİ

Denetimin tanımında da belirtildiği gibi denetim, birbirini izleyen çeşitli safhalardan meydana gelen bir süreçtir. **Denetim süreci dört temel safhadan meydana gelmektedir:**

- Müşteri seçimi ve denetim teklifinin kabul edilmesi
- Denetimin Planlanması
- Denetim Çalışmasının yürütülmesi
- Denetim Sonuçlarının Raporlanması

DENETİM SÜRECİ

Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi	Müşteri kabul politika ve prosedürlerine uygun olarak işletme hakkında bilgi toplanması
	Önceki denetçi ile görüşülmesi
	Denetim sözleşmesinin hazırlanması

DENETİM SÜRECİ

Denetimin Planlanması	İşletme hakkında bilgi toplanması
	Önemlilik ve risk değerlemesi yapılması
	Denetim plan ve programının hazırlanması

DENETİM SÜRECİ

Denetim çalışmasının yürütülmesi	İç Kontrol Sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinin yapılması
	Denetim Programında gerekli değişikliklerin yapılması
	Hesap Bakıyelerinin denetiminin yapılması

DENETİM SÜRECİ

Denetimin Tanımlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması	Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların incelenmesi
	Denetim görüşünün oluşturulması
	Denetim raporunun yazılması

MÜŞTERİNİN SEÇİLMESİ VE DENETİM TEKLİFİNİN KABUL EDİLMESİ

- Kalite Kontrol Standartları, bağımsız denetim firmasında yeni müşteriyi kabul etme veya mevcut müşterileri ile çalışmaya devam etme kararının verilmesi ile ilgili yazılı politika ve prosedürler olmasını zorunlu kılmaktadır.
- Denetim teklifi kabul edilmeden önce denetim firmasında oluşturulmuş olan politika ve prosedürlere uygun olarak işletme hakkında bilgi toplanmalıdır.
- Bu bilgilerin birçoğu işletme yönetimi, önceki bağımsız denetçi veya işletme ile ilgili üçüncü taraflar (önemli müşteriler, sektördeki diğer firmalar vb.) ile yapılan görüşmelerden elde edilebileceği gibi, geçmiş yılların finansal tabloları, sektör raporları, faaliyet raporları, basın arşivi veya çeşitli veri tabanlarından da elde edilebilir.

MÜŞTERİNİN SEÇİLMESİ VE DENETİM TEKLİFİNİN KABUL EDİLMESİ

- Denetim teklifi yeni bir müşteriden gelmişse işletmenin önceki denetçisi ile görüşülmelidir. Önceki denetçiye özellikle işletmenin neden denetçi değişikliğine gittiğine dair soru sorularak bilgi toplanmalıdır.
- Denetçi, yeni müşteriden gelen denetim isteğini kabul etmeden önce veya eski müşterisinin denetimine devam etmeyi kabul etmeden önce, müşteri ile ilgili riskleri değerlendirmelidir.
- Örneğin bağımsız denetim firması müşterinin iflas etme riskini göz önüne almalıdır. Çünkü müşteri işletme iflas ettiğinde zarara uğrayanlar denetçiye karşı tazminat davası açma yoluna gidebilmektedirler. Bağımsız denetim firması gerekli bilgileri toplayıp müşteri işletmenin risklerini değerlendirdikten sonra müşteriyi kabul edip etmemeye kararını verir.
- Denetim firması müşteriyi kabul etmeye karar verirse, denetim firması tarafından denetimin kabul ve şartlarını belirten denetim sözleşmesi hazırlanır ve işletmeye gönderir. İşletmenin sözleşmeyi imzalayarak denetim firmasına geri göndermesi ile denetim resmi olarak kabul edilmiş sayılır.

DENETİMİN PLANLANMASI

- Denetimin planlanması safhasında öncelikle işletme hakkında daha detaylı bilgi elde edilmelidir. Müşteri işletmenin imalat süreci, muhasebe politikaları, yasal yükümlülükleri gibi konularda detaylı bilgi edinmek denetim çalışmalarının kapsamının planlanması aşısından önemlidir.
- Ayrıca müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin ön değerlemesi yapılmalı ve bunun yapılacak olan denetim çalışmalarına etkileri değerlendirilmelidir.
- Genel olarak zayıf iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerde yapılacak olan denetim çalışmalarının kapsamı, etkin iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yapılacak olan denetim çalışmalarına göre daha kapsamlı olacaktır.
- Denetimin planlanması aşamasında, işletmenin kontrol riskinin değerlendirilmesi yapılır, önemlilik seviyesi belirlenir, denetim risk modeli kullanılarak toplanacak kanıt miktarı konusunda yargıya varılır, denetim planı ve programının yazılması işlemleri yürütülür.

DENETİM ÇALIŞMASININ YÜRÜTÜLMESİ SAFHASI

- Denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplandığı safhadır. Bu safha denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar.
- Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili bulguları beklenenden farklı ise denetim programında düzeltme ve değişiklikler yapılır.
- İç kontrol sistemi incelendikten ve koşullara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, finansal tablo kalemlerinin bakiyesinin doğru olup olmadığının araştırılması için maddi doğruluk testleri yapılır.
- Denetçi, kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri tamamlandığında işletmenin hazırladığı finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda bir görüş oluşturmak için yeterli sayıda kanıt toplamış demektir.

DENETİMİN TAMAMLANMASI VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI SAFHASINDA

- Bilanço tarihinden sonra fatura finansal tabloların yayınlanmasından önce denetlenen işletmede meydana gelen önemli olayların gözetilmesini, denetim personelinin hazırladığı çalışma kâğıtlarının gözetilmesini ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ile denetim raporunun düzenlenmesi yer alır.
- Denetimin tamamlanması safhasında ayrıca analitik inceleme yapılarak finansal tabloların bir kez daha kontrolü yapılır.
- Bu analitik incelemenin amacı; o zamana kadar yapılan çalışmaların yeterli olup olmadığı, ek çalışmaların gerekip gerekmediği konusunda son bir çalışma yapmaktır.
- Örneğin, Gelir Tablosu oran analizine tabi tutulur ve gelir tablosunun brüt satış kârlılıklarının önceki dönemlerle, diğer işletmelerle veya yıl içinde tespit edilen bulgularla uyumlu olup olmadığı araştırılır.
- Eğer önemli sapmalar var ise Gelir Tablosu kalemleri üzerinde yeniden bir çalışma yapılması, sapmaların sebeplerinin ortaya çıkarılması gerekmektedir. Çünkü bu sapmalar çoğu kez yıl içinde tespit edilemeyen bazı hata ve hilelerin yitirisi finansal tablolarda yansımaya pekilde olabilir. Böylece tekrar denetlenenler alıştır bulunur ve gerekli çalışmalar tamamlanır.

DENETİMİN TAMAMLANMASI VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI SAFHASINDA

- Denetimin tamamlanması aşamasında işletme yönetiminin "yönetimin teyit mektubu" alınır. Bu mektupla Yönetim Kurulu mali tabloların düzenlenmesi sorumluluğunun kendine ait olduğunu, bilanço raporlanmayan hiçbir varlık veya borç unsuru olmadığını, gelir tablosunda yer alan gelir ve giderlerin gerçekleşen meydana geliş işlemlere ilişkin olduğunu ve gözetilen hiçbir şeyin olmadığını teyit eder.
- Yönetim Kurulu ayrıca bilanço gününden sonra ortaya çıkan ve bilanço değişikliği gerektiren olaylar ile ilgili de teyit mektubu verir.
- Denetçi, denetimin tamamlanması aşamasında bilanço gününden sonra ortaya çıkan ve bilanço değişikliği gerektiren olaylar ile bilanço değişikliği gerektirmeyen olaylar olup olmadığını da araştırır.
- Denetim şirketinin görevi, denetim raporunu verdikten sonra sona ermektedir.
- Verilen denetim raporunun denetlenen işletmenin genel kurulunda görüşülmesi aşamasında, denetim firmasının sorumlu ortak bap denetçisi veya denetim elbünde yer alan bir denetçi, muhtemel sorulara cevap vermek üzere genel kurulda hazır. Eğer genel kurulda bilgi istenirse hazır bulunan denetçi açıklamalarda bulunur.

DENETİMİN TAMAMLANMASI VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI SAFHASINDA

- Denetimi tamamlamak için yapılması gereken işler:
- İşletmenin geleceği ile ilgili (özellikle gelecek bir yılda) önemli bir belirsizliğin olup olmadığı araştırılır.
- Bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş, ancak denetimi yapılan finansal tablolarda yer almayan işletmeyi etkileyebilecek (olumlu veya olumsuz yönde) önemli olay olup olmadığı araştırılır.

DENETİMİN TAMAMLANMASI VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI SAFHASINDA

- İşletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu
- Denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi, analitik inceleme yapılması ve kanıtların son defa değerlendirilerek denetim görüşü oluşturulur.
- Denetim raporu hazırlanır.

MÜŞTERİ SEÇİMİ VE DENETİM TEKLİFİNİN KABUL EDİLMESİ

Bağımsız denetim firması kendisine başvuran işletmeyi tanımak amacıyla genel olarak aşağıdaki işlemleri yapar:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır.
- İşletmenin geçmişi incelenir.
- İşletmenin çeşitli kurumlara olan ilişkileri araştırılır.
- İşletmenin finansal tabloları genel olarak incelenerek, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.

MÜŞTERİ SEÇİMİ VE DENETİM TEKLİFİNİN KABUL EDİLMESİ

- Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları araştırılır.
- Denetimin hangi amaçla istenildiği öğrenilir.
- İşletmenin denetim isteğinin kabulü ile denetim firmasının toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır.
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

KALİTE KONTROL POLİTİKA VE PROSEDÜRLERİ İLE MÜŞTERİ İŞLETMEYİ DEĞERLENDİRME

- Yeni bir müşterinin kabulüne ve mevcut müşterilerin denetiminin devamına ilişkin politika ve prosedürler önemlidir çünkü bunlar denetçinin dürüst olmayan bir müşterinin finansal tablolarını denetlemekten kaçınmak için alınacak ilk önlemlerdir.
- Bu tür politika ve prosedürler denetim şirketinin, yeni bir müşteriyle denetim ilişkisi kurmadan önce, mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmemeye kararı verirken ve mevcut bir müşteriden bağımsız denetim dışında başka bir güvence işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken kullanılır.

KALİTE KONTROL POLİTİKA VE PROSEDÜRLERİ İLE MÜŞTERİ İŞLETMEYİ DEĞERLENDİRME

- Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, beceri, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü yükümlülüklerin ve mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

ÖNCEKİ DENETÇİ İLE GÖRÜŞME

- Yeni bir müşterinin denetim teklifi değerlendirilirken müşterinin önceki denetçisi ile görüşülmelidir. Önceki denetçi ile görüşme isteğinin yeni denetçiden gelmesi gerekir.
- Denetçilerin sır saklama sorumluluğu olduğundan, önceki denetçinin yeni denetçiye açıklamalarda bulunabilmesi için müşteri işletmeden onay alması gerekir.
- Denetçi önceki denetçi ile görüşme yapması gerektiğini müşteri adayına bildirir ve bunu yapmasına ilişkin yazılı izin alır.
- Müşteri adayı bu izni vermeyi kabul etmezse veya önceki denetçinin cevap vermesine kısıtlamalar getirirse, denetçi denetim işini kabul edip etmeme kararını tekrar düşünür.

ÖNCEKİ DENETÇİ İLE GÖRÜŞME

- Yeni denetçi önceki denetçiden özellikle aşağıdaki konularda bilgi ister:
- Yöneticilerin dürüstlüğü
- Muhasebe ilkelerinin, denetim yöntem ve işlemlerinin uygulanması sırasında yönetim ile anlaşmazlığa düşülüp düşülmediği hususunda ayrıntılı bilgi
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğine gidilmiş olmasının nedenleri
- Önceki denetçinin bu konular hakkında açıklamalardan kaçınması yeni müşterinin kabul edilmemesi için yeterli bir nedendir.

İŞLETME YÖNETİMİ İLE GÖRÜŞÜLMESİ

- Denetçi, denetim görevini kabul etmeden önce, kendisine denetim görevini teklif edenlerle görüşmelidir. Denetim firması denetim işinin kabul edilmesinden önce yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır:
- Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanması sorumluluğunun işletme yönetiminde olduğu
 - Finansal tabloların Finansal Raporlama (Muhasebe) Standartları'na uygun olarak hazırlanması sorumluluğunun işletme yönetiminde olduğu
 - İç kontrol sisteminin oluşturma sorumluluğunun işletme yönetiminde olduğu
 - İşletme yönetiminin denetçiye kayıtlar, dokümanlar ve diğer kaynaklar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu olduğu

İŞLETME YÖNETİMİ İLE GÖRÜŞÜLMESİ

- İşletme yönetiminin denetçiye yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu olduğu
- İşletme yönetiminin denetçiye denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu olduğu
- Yönetimin yukarıda belirtilen sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği kabul etmesi, denetimin bağımsız bir şekilde yürütülmesinin temelidir.

DENETİM SÖZLEŞMESİ HAZIRLANMASI

- Yeni müşteri hakkında bilgi toplandıktan ve varsa önceki denetçi ile görüşme yaptıktan sonra işin alınması veya alınmaması kararı verilir.
- Yeni müşterinin kabul edilmesi hâlinde denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen denetim sözleşmesi hazırlanır.
- Müşterinin sözleşmeyi aldıktan sonra imzalayarak denetçiye geri göndermesi gerekmektedir.

MEVCUT MÜŞTERİ İLE DEVAM EDİP ETMEME KARARININ VERİLMESİ

- Mevcut bir müşteri ile çalışmaya devam etme kararı verilirken önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların denetim çalışması üzerinde yaratabileceği etkileri dikkate alınır.
- Denetçi, mevcut müşterinin denetimine devam edip etmeme kararını almadan önce, müşteri işletmenin yöneticileri ile daha önceki deneyimlerini göz önüne almalıdır.
- Örneğin denetçi önceki denetimlerde, bulunan önemli hata ve yolsuzluklar ile ilgili bulunan yasa dışı eylemleri göz önünde bulundurmalıdır.

ÖNEMLİLİK VE RİSK

ÖNEMLİLİK

- Önemlilik bir muhasebe bilgisinin açıklanması veya yanlış bir şekilde açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek veya değiştirebilecek büyüklükteki hususları içeren bir kavramdır.
- Bağımsız denetçinin amacı, işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olmadığına dair makul güvence sunacak bir denetim görüşüne ulaşmaktır.
- Finansal tablolarda bazı yanlışlıkların olması olasıdır.
- Bu yanlışlıklar kasıtlı veya kasatsız olarak yapılabilir.
- Kasıtlı yapılan yanlışlıklar hile, kasatsız olanlar ise hata olarak tanımlanmaktadır.
- Eğer finansal tablolarda hataların veya hilelerin neden olduğu yanlışlıklar finansal tablo kullanıcılarının bu finansal tabloya bakarak verecekleri kararları etkiliyor ise bu yanlışlık önemli olarak kabul edilir.

ÖNEMLİLİK

Finansal tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan yanlışlıklar genellikle aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmaktadır:

- Finansal tabloda yer alan finansal tablo kaleminin tutar, sınıflandırma veya sunumunun Finansal Raporlama Standartlarına uygun olmayan şekilde yapılması
- Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlanması gereken bir finansal tablo kaleminin raporlanmaması
- Finansal tablo dipnotlarında yer alan bir açıklamanın Finansal Raporlama Standartları'na uygun olmayan şekilde açıklanması
- Finansal Raporlama Standartları'na göre dipnotlarda açıklanması gereken bir bilginin dipnotlarda açıklanmaması

ÖNEMLİLİK

- Bağımsız denetim mutlak güvence vermez makul güvence verir.
- Makul güvence ibaresi ile finansal tablolardaki yanlışlıkların bağımsız denetim sırasında tamamen yok edilemeyeceği ifade edilmektedir. Makul güvence ifadesi, denetçinin sorumluluğunun yalnızca önemli yanlışlıklar ile sınırlı olduğunu vurgulamaktadır.
- Önemlilik seviyesini belirlemek mesleki yargıyı gerektirmektedir. Dolayısıyla önemlilik mutlak değil, göreceli bir kavramdır.

ÖNEMLİLİK

- Aşağıda bağımsız denetçinin önemlilik yargısına varmada kullanacağı adımlar gösterilmektedir.
- 1.Adım: Finansal tabloların bütünü için önemlilik seviyesinin belirlenmesi
- 2.Adım: Önemlilik seviyesinin finansal tablo kalemlerine veya döngülere dağıtılması
- 3.Adım: Denetim bulgularının değerlendirilmesi

1.ADIM - FİNANSAL TABLOLARIN BÜTÜNÜ İÇİN ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

- Bağımsız denetçi denetimin planlanması aşamasında önemlilik seviyesini tutar olarak belirler.
- Önemlilik seviyesinin belirlenmesini etkileyen unsurlar söz konusu olmakla birlikte, uyulması gereken kesin kurallar yoktur.
- Önemlilik seviyesinin belirlenmesi mesleki yargıyı gerektirmektedir.
- Önemlilik seviyesini etkileyen unsurlardan bir tanesi işletme büyüklüğüdür.Örneğin; 1 TL tutarıdaki yanlışlık küçük bir işletme için önemli iken büyük bir işletme için önemli olmayabilir.
- Önemlilik seviyesini belirlerken genellikle aşağıdaki unsurlar temel alınmaktadır:
 - Vergi öncesi kârın %5'i
 - Toplam satışların %0,5'i
 - Toplam varlıkların %0,5'i

1.ADIM - FİNANSAL TABLOLARIN BÜTÜNÜ İÇİN ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

- İmalat işletmeleri, ticaret işletmeleri veya hizmet işletmelerinin bağımsız denetiminde en sık kullanılan kıstas vergi öncesi kârın %5'inin önemlilik seviyesi olarak belirlenmesidir.
- Ancak işletmenin kâr seviyesi yıllar itibarı ile önemli ölçüde dalgalanmalar gösteriyorsa bu durumda vergi öncesi kâr yerine gelirler veya toplam varlıklar kıstas olarak belirlenebilmektedir.
- İşletmelerin faaliyet alanları da önemlilik seviyesinin belirlenmesinde kullanılacak olan kıstasların seçiminde etkilidir.
- Banka, sigorta şirketi veya finansal kiralama şirketi gibi finansman kuruluşları varlık yoğun şirketler olduğundan, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde toplam varlıkların temel alınması daha uygun bir yöntemdir.

I. ADIM - FİNANSAL TABLOLARIN BÜTÜNÜ İÇİN ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

- Önemlilik seviyesini etkileyen başka unsurlar da söz konusudur.
- Denetçi önemlilik seviyesine karar verirken niteliksel unsurları da göz önünde bulundurmalıdır. Denetçinin önemlilik seviyesini belirlerken göz önünde bulundurulması gereken niteliksel unsurlar aşağıda özetlenmiştir:

I. ADIM - FİNANSAL TABLOLARIN BÜTÜNÜ İÇİN ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

- Tutar olarak önemsiz gibi gözükken bir yanlışlık, bazı koşullar altında önemli olarak nitelendirilebilir. Diğer bir ifade ile hile sonucu ortaya çıkan yanlışlıklar, aynı tutardaki kasıtlı olmayan hatalara göre daha önemli kabul edilir. Örneğin, 100 TL'lik yanlışlık (kasıtlı olmayan hata) önemlilik seviyesinin altında olduğu için önemsiz olarak kabul edilirken, aynı işlemede yapılan 100 TL'lik hile önemli olarak kabul edilebilmektedir.
- Önemlilik seviyesinin altında kalmasına rağmen bir hata sözleşme yükümlülüklerinin ihlali edilmesine neden oluyorsa, bu hata önemli olarak kabul edilir. Örneğin; bankadan alınan bir kredi sonucunda imzalanmış sözleşme koşullarına göre; işletmenin cari oranı 2'nin altına düştüğü an işletme banka kredisini bir yıl içerisinde geri ödemek zorundadır.
- İşlemede yapılan yanlışlık tutarı önemlilik seviyesinin altında olsa dahi, bu yanlışlık nedeni ile işletmenin cari oranı 2'nin altına düşüyorsa bu yanlışlık önemli olarak kabul edilir.

I. ADIM - FİNANSAL TABLOLARIN BÜTÜNÜ İÇİN ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

Önemlilik seviyesinin altındaki yanlışlıklar işletmenin kâr trendini etkiliyorsa önemli olarak kabul edilir. Örneğin; planlama aşamasında işletme için belirlenen önemlilik seviyesi 5.000 TL'dir. İşletme cari yıl gelir tablosunda 1.400 TL kâr raporlamıştır. Yapılan denetim çalışması sırasında 3.000 TL gider yazılması gereken bakım onarım tutarını varlık olarak kaydettiği tespit edilmiştir. 3.000 TL'lik önemlilik seviyesinin altında kaldığı için önemsiz gibi gözükmemektedir. Ancak işletme bu yanlışlığı düzeltirse cari yıl gelir tablosunda 1.600 TL zarar raporlayacaktır. Kısaca işletme bu yanlışlık nedeni ile zarar raporlaması gerektiren kâr raporlamıştır. Bu yanlışlık işletmenin kâr trendini etkilediğinden, yanlışlık tutarı önemlilik seviyesinin altında olsa dahi önemli bir yanlışlık olarak kabul edilmelidir.

Önemlilik seviyesini etkileyen bir başka unsur da finansal tabloların sunulacağı taraflardır. Eğer halka açık firmalarda olduğu gibi finansal tablolar çok sayıda kullanıcıya sunulmakta ise önemlilik düzeyi daha düşük tutulacaktır. Finansal tabloların dağıtım yaygın değilse, önemlilik düzeyi daha yukarıda bir seviyede oluşturulacaktır.

2. ADIM-ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE VEYA DÖNGÜLERE DAĞITILMASI

- Bağımsız denetçi önemliliği hem finansal tabloların bütünü açısından hem de her bir hesap bakiyesi veya faaliyet döngüsü açısından dikkate alınmalıdır.
- Finansal tabloların bütünü için belirlenen önemlilik seviyesi finansal tablo kalemlerine dağıtılırken öncelikle "performans önemlilik seviyesi" belirlenir: Performans önemlilik seviyesi, finansal tablo kalemlerine dağıtılması gereken toplam tutarı ifade etmekte olup önemlilik seviyesinden daha düşük bir tutar olarak belirlenir. Performans önemlilik seviyesinin belirlenmesi de denetçi yargısına gerektirir.
- Bağımsız denetim firmaları performans önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin politikalarını yazılı olarak bağımsız denetçilere iletmelidir.

2. ADIM-ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE VEYA DÖNGÜLERE DAĞITILMASI

- Her bir finansal tablo kalemi veya faaliyet döngüsüne dağıtılan performans önemlilik seviyesi "tolere edilebilir hata" veya "hoşgörülebilir hata" olarak isimlendirilmektedir.
- Tolere edilebilir hata (hoşgörülebilir hata), belirli bir finansal tablo kaleminde veya bir faaliyet döngüsünde kabul edilebilecek maksimum yanlışlık tutarıdır.
- Performans önemlilik seviyesinin finansal tablo kalemleri arasında dağıtılmasında çeşitli yöntemler uygulanabilmektedir. Performans önemlilik seviyesinin finansal tablo kalemleri arasında dağıtılması denetçinin mesleki yargısına bağlıdır.

2. ADIM-ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE VEYA DÖNGÜLERE DAĞITILMASI

- Performans önemlilik seviyesinin finansal tablo kalemleri arasında dağıtırken bağımsız denetçiler aşağıdaki unsurları göz önünde bulundururlar:
- Bağımsız denetçi mesleki deneyimlerine dayanarak bazı finansal tablo kalemlerinde hata olmasını bekliyorsa, o finansal tablo kalemi için düşük seviyede tolere edilebilir hata tutarı belirler.
- Bağımsız denetçi belirli bir finansal tablo kaleminin bakiyesi düşük olmasına rağmen, bu finansal tablo kaleminin dönem içerisinde fazla hareket görmesinden dolayı bu hesapta hata olmasını bekliyorsa o finansal tablo kalemi için düşük seviyede tolere edilebilir (hoşgörülebilir) hata tutarı belirler.

2. ADIM-ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN FİNANSAL TABLO KALEMLERİNE VEYA DÖNGÜLERE DAĞITILMASI

- Bağımsız denetçi belirli bir finansal tablo kalemine ilişkin olarak yapılması gereken denetim çalışmaları için fayda maliyet analizi yaptıktan sonra, denetim çalışmalarının maliyetinin yüksek olduğunu düşünüyorsa o finansal tablo kalemi için yüksek tolere edilebilir hata tutarı belirleyebilir.
- Hata beklenmeyen ve denetim maliyeti düşük olan hesaplar (örneğin: kasa, banka) için sıfır veya çok düşük tutarda hoşgörülebilir hata belirlenir. Denetimi kapsamlı yani maliyeti hesaplar için ise daha yüksek seviyede tolere edilebilir hata belirlenebilir.
- Performans önemlilik seviyesinin finansal tablo kalemleri arasında dağıtılması denetçiye o finansal tablo kalemi için toplanacak kanıt sayısı hakkında karar vermesinde yardımcı olur. Tolere edilebilir (hoşgörülebilir) hata tutarı ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters ilişki vardır. Tolere edilebilir hata tutarı ne kadar düşük olursa, toplanacak kanıt sayısı artar.

3 ADIM: DENETİM BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

- Önemlilik ile ilgili olarak yapılan 1. ve 2. adımlar denetimin planlama aşamasında gerçekleştirilirken, 3. adım denetimin yürütülmesi ve denetim görüşüne ulaşılması aşaması ile ilgilidir.
- Denetçi ana kütleden örnek seçerek inceler ve örneklem içerisinde tespit ettiği hatalardan ana küttelede yer alan hatalar toplamını tahmin eder. Diğer bir ifadeyle denetçi örneklem içerisinde tespit ettiği hatalardan ana kütteledeki toplam hatayı tahmin eder. Örneğin bağımsız denetçi 100.000 TL bakiyeli alacak hesabı içerisinde 20.000 TL'sini örnek olarak seçmiş ve incelemiştir. Denetçi yaptığı inceleme sonucunda 5.000 TL yanlışlık tespit etmiştir. Denetçi 20.000 TL'lik örnek içerisinde 5.000 TL'lik yanlışlık varsa, ana küttelede mevcut olan hata tutarını 25.000 TL olarak belirler.

3 ADIM: DENETİM BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

- Her bir hesap kalemi için tahmin edilen toplam hata tutarı, o finansal tablo kalemi için belirlenmiş olan tolere edilebilir (hoşgörülebilir) hata ile karşılaştırılır.
- Belirli bir hesapta belirlenen toplam yanlışlık tutarı o hesap için belirlenen tolere edilebilir hatanın üzerinde ise, bağımsız denetçi öncelikli olarak işletme yönetimi ile konuşarak bu yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder. İşletme yönetimi yanlışlıkları düzeltirse denetçi yanlışlıkların düzeltilmesi için yapılmış olan kayıtları kontrol eder ve yanlışlıklar doğru bir şekilde düzeltilmişse denetçi açısından problem kalmaz. İşletme yönetimi yanlışlıkları düzeltmeyi kabul etmezse denetçi duruma göre şartlı veya olumsuz denetim görüşü verebilir.

3 ADIM: DENETİM BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

- Denetim bulgularının değerlendirilmesi aşamasında her bir hesap için tahmin edilen toplam yanlışlık tutarlarının toplamı alınarak önemlilik seviyesi ile karşılaştırılır.
- Toplam yanlışlık tutarı önemlilik seviyesinin altında ise, finansal tablolarda yanlışlıklar bulunmasına rağmen bu yanlışlıklar önemsizdir sonucuna varılır. Yanlışlıkların toplam tutarı önemlilik seviyesinin üzerinde ise finansal tablolarda önemli yanlışlıklar vardır sonucuna varılır. Finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların düzeltilmesi gerekir.
- Denetçi öncelikli olarak işletme yönetimi ile görüşür. İşletme yönetimi yanlışlıkların toplamını önemlilik seviyesinin altına düşürürse denetçi denetim raporunda olumlu görüş verir.
- İşletme yönetimi yanlışlıkları düzeltmeyi reddederse denetçi duruma göre şartlı veya olumsuz denetim görüşü verir.

DENETİM RİSK MODELİ

- Denetim riski denetimin planlanmasında yapılacak olan denetim çalışmasının kapsamı ve toplanacak kanıt sayısı hakkında yargıda bulunulması açısından önemli bir unsurdur.
- Bağımsız denetçiler planlama aşamasında denetim risk modelini kullanarak toplanacak kanıt sayısı hakkında bir yargıya varırlar.
- Denetim risk modeli, bağımsız denetçiler tarafından denetimin planlanması aşamasında toplanacak kanıt sayısının belirlenmesi amacı ile kullanılan bir tekniktir.

DENETİM RİSK MODELİ

Denetim risk modelinin formülü aşağıdadır:

Denetim Riski = Yapsal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkaramama Riski

Denetim risk modelinin unsurları olan denetim riski, yapsal risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama riski aşağıda ayrı başlıklar altında açıklanmıştır.

- Denetim risk modeli, finansal tabloların bütünlüğü için uygulanabilirliği gibi, her bir finansal tablo kalemi veya faaliyet döngüsü için de uygulanabilmektedir.

Denetim risk modelini oluşturan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Denetim Riski
- Yapsal Risk
- Kontrol Riski
- Ortaya Çıkaramama Riski

DENETİM RİSKİ

- Denetim çalışması finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul güvence sunacak biçimde planlanır ve yürütülür.
- Bağımsız denetçi finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda görüşe ulaşmak için yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplar.
- Denetçi elde ettiği bu kanıtlara dayanarak bir denetim görüşüne ulaşır ve denetim görüşünü denetim raporunda sunar.
- Bağımsız denetimin amacı finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığna dair denetim görüşü oluşturmaktır. Ancak bağımsız denetim finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olmadığna dair mutlak yani %100 güvence vermez, makul güvence verir. Bağımsız denetimin makul güvence vermesi, bağımsız denetimden geçmiş ve olumlu görüş içeren denetim raporu yayınlanmış olan finansal tablolarda bile olasılık düşük olsa da önemli yanlışlık olma ihtimalinin olduğunu belirlemektedir. Bağımsız denetimin makul güvence vermesinin çeşitli nedenleri vardır:

ÖRNEKLEME YAPILMASI

- Bağımsız denetçilerin işletmede gerçekleşen bütün işlemleri tek tek incelemesi hem zaman hem de maliyet açısından mümkün değildir.
- Bu nedenle denetçiler ana kütle içerisinde örneklem seçerek inceleme yaparlar; örneklem içerisinde tespit ettikleri hatalar sonucunda ana kütledeki toplam hata tutarını tahmin etmeye çalışırlar. Örneğin; bir işletmenin gelir tablosundaki satışlar hesabının bakiyesi 1.000.000 TL ise (ana kütle), denetçi satışlara ilişkin 200.000 TL'lik (örneklem) kısmını örneklem olarak seçip incelemektedir. Denetçi örneklem olarak seçtiği işlemlerde hata tespit etmemişse olumlu denetim görüşü verecektir. Ancak denetçinin incelemeye 800.000 TL'lik satış işlemleri içerisinde önemli yanlışlık olma ihtimali vardır.

DENETÇİNİN BİLGİ BİRİKİMİ VE MESLEKİ DENEYİMİ

- Bağımsız denetçinin bilgi birikimi ve deneyimi önemli yanlışlıkları tespit etmesine yetemeyebilir. Bu durumda da denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar söz konusu iken, olumlu görüş beyan edebilir.
- Denetim riski, bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkında yanlış görüş beyan etme ihtimalidir. **Bağımsız denetçinin, yaptığı denetim çalışması sonucunda finansal tablolara ilişkin yanlış görüşe ulaşması aşağıdaki durumlarda söz konusu olmaktadır:**
- Finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olmasına rağmen, denetçi önemli yanlışlıkları tespit edememiş ve olumlu görüş sunmuş olabilir.
- Finansal tabloların bir bütün olarak ele aldığımızda önemli yanlışlıklar söz konusu olmadığında, denetçinin örneklem olarak seçtiği işlemlerde önemli yanlışlık tespit etmesi sonucunda olumsuz görüş vermiş olabilir.

DENETÇİNİN BİLGİ BİRİKİMİ VE MESLEKİ DENEYİMİ

- Denetim riski çoğunlukla finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olmasına rağmen bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bunun iki temel nedeni vardır:
- Örneklem riski:** Bağımsız denetçi ana kütle içerisinde örneklem yaparak inceleme yapmakta ve denetim görüşüne ulaşmaktadır. Bağımsız denetçi örneklem yaparken yanlış örneklem seçme tekniği kullanmış olabilir. Dolayısıyla denetçi, ana kütleyle yansıtacak şekilde uygun örneklem yapamamasından dolayı önemli yanlışlıkları tespit edemeyebilir.
- Denetçiden kaynaklanan nedenler:** Bağımsız denetçinin denetim çalışması sırasında mesleki özen ve titizliği göstermemesi, mesleki şüphecilikliği kullanmaması gibi nedenlerle yanlışlıkları tespit edememesi de söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte bir bağımsız denetçi titizlikle çalışmış olsa dahi mesleki bilgi ve deneyim düzeyi bazı yanlışlıkları tespit etmeye yetecek düzeyde olmayabilir.

YAPISAL RİSK

- Yapısal risk, işletmede iç kontrol sistemi olmadığı varsayımı altında, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların (hata veya hile) bulunma olasılığıdır.
- Yapısal riskin değerlendirilmesinde denetlenen işletmenin yapısı, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri, finansal tablo hesaplarının özelliği, ekonomik durum, yasal düzenlemeler gibi etmenler göz önünde bulundurulur.

YAPISAL RİSK

Aşağıdaki etmenler bir işletmenin yapısal riskinin yüksek olduğunu gösteren etmenlerdir:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu işkolunda rakiplerine kıyasla kârlılığında tutarsızlıklar
- Ekonomik değişikliklere karşı faaliyet sonuçlarının yüksek duyarlılık göstermesi
- Teknolojik gelişmelerin işletmelerin faaliyetleri ve rekabet gücü üzerindeki etkileri
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili sorunların olması
- Önceki yılların denetiminde ortaya çıkarılmış önemli hataların olması ve bu hataların bu yılki finansal tablolarda da olma ihtimali
- Üst yönetim devir hızının yüksek olması

YAPISAL RİSK

- Denetim risk modelinin finansal tablo kalemleri için kullandığı durumlarda, yapısal risk yukarıdaki etmenlerin yanı sıra denetlenecek hesabın niteliğine bağlı olarak da değişmektedir. Örneğin; bir işletmede stoklar hesabının bakiyesi binalar hesabının bakiyesinin altıda biri kadardır. Bu durumda bağımsız denetçi stoklar hesabını denetlerken, binalar hesabını denetlemekte harcadığı zamanın altıda biri kadar mı zaman harcayacaktır? Hayır; çünkü stoklar hesabı niteliği gereği binalar hesabına oranla hatalı olmaya ya da çalışmaya daha yatkındır. Stoklar hesabı çok hareket gördüğünden, bu hesapta olabilecek hata ve hilelerin gizlenmesi çok daha kolaydır.
- Yapısal risk belirli bir hesaplara ilgili olarak yapılan yönetim iddiaları açısından da değişiklik gösterir. Örneğin; bir varlığın değerlendirilmesi ilişkin yönetim iddiasını denetlemek, varlığın var olmasına ilişkin yönetim iddiasını denetlemekten çok daha zordur.

YAPISAL RİSK

- Yapısal risk gerçekleştirilen işlemin rutin olup olmamasına göre de değişmektedir. Satışlar, alışlar, nakit tahsilatı, nakit ödemeleri, ücret tahakkuku gibi rutin işlemlerde yapısal risk genellikle düşük olmaktadır.
- İşletme içerisinde rutin olarak meydana gelmeyen işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarında ise yapısal risk daha yüksektir. Örneğin, finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, tahvil ihracının muhasebeleştirilmesi, sermaye artırımının muhasebeleştirilmesi gibi işlemler işletmede sık aralıklarla rutin olarak gerçekleştirilen işlemler olmadığından, bunların muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplarda yapısal risk rutin işlemlere göre daha fazla olmaktadır.
- Bir muhasebe kaydının tahmin içerip içermemesi de hesabın yapısal riskini etkilemektedir. Tahmin içeren muhasebe işlemlerinde yapısal risk daha fazladır.

YAPISAL RİSK

- Finansal Raporlama Standartlarına göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılması, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması, amortisman ayrılması, faydalı ömür süresinin belirlenmesi gibi işlemler işletme yönetiminin yapmış olduğu muhasebe tahminlerine dayanmakta olup yapısal riski yüksek hesaplardır.
- Bununla birlikte, belgeye dayalı olarak yapılan muhasebe kayıtlarında yapısal risk, tahmine dayalı olarak muhasebe kayıtlarına oranla daha azdır. Örneğin bir satış sözleşmesine istinaden yapılan satış kaydında yanlışlık olma ihtimali daha azdır.
- Yapısal risk denetlenen işletme ile ilgili bir risktir. Bağımsız denetçi yaptığı denetim çalışması ile yapısal riski artırmaz veya azaltmaz.
- Yapısal riski yüksek olan işletmelerin finansal tablolarında yanlışlık olma ihtimali artar. Dolayısıyla yapısal riski yüksek olan işletmelerde denetçi daha çok sayıda denetim kanıtı toplamalıdır.

KONTROL RİSKİ

- Kontrol riski, finansal tablolardaki yanlışlıkların işletmedeki iç kontrol sistemi tarafından önlenmesi veya ortaya çıkarılmaması riskidir.
- Kontrol riski, işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde kontrol riski düşük, iç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde ise kontrol riski yüksek olarak belirlenir.
- Bir işletmede görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmaması, faturalara ilişkin destekleyici belgeler kontrol edilmeden muhasebe kaydının yapılması gibi etkenler işletmede iç kontrol sisteminin zayıf olduğunu gösterir.
- İç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimali artar, kontrol riski de yüksektir.

KONTROL RİSKİ

- İç kontrol sistemi ne kadar etkinse kontrol riski o kadar azalır. Görevlerin ayrılığı ilkesine uyulan işletmelerde, düzgün belgelenen yapılan işletmelerde, çalışanların yetki ve sorumlulukları net olarak belli olan işletmelerde iç kontrol sistemi daha etkindir.
- Dolayısıyla bu tür işletmelerde finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimali nispeten daha azdır.
- Bu işletmelerde kontrol riski yani iç kontrol sisteminin yanlışlıkları önleyememe veya ortaya çıkartmama ihtimali de daha azdır.
- İşletmede iç kontrol riski ne kadar etkin kurulları kurulmuş bütün yanlışlıklar ortaya çıkartma konusunda %100 güvence vermez. Yani etkin bir iç kontrole sahip işletmelerde dahi iç kontrol sisteminin yanlışlıkları önleyememe veya tespit edememe ihtimali söz konusudur. Bu nedenle iç kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz.

KONTROL RİSKİ

- İç kontrol riskinin düşük veya yüksek olması belirleneyen etmen, işletmedeki iç kontrol sistemidir.
- Bağımsız denetçi yaptığı denetim çalışması ile kontrol riskini artırmaz veya azaltamaz.
- Kontrol riski ile toplanacak kanıt arasında doğru orantı vardır. Bir işletmede iç kontrol sistemi zayıfsa finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimali ve kontrol riski artar.
- Yapısal risk ve kontrol riski denetlenen işletme ile ilgilidir. Bağımsız denetçi bu riskleri azaltamaz veya artırmaz. Yapısal risk ve kontrol riski birlikte ele alındığında, işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar olma ihtimali hakkında denetçinin bir yargıya varmasını sağlar. Bu nedenle yapısal risk ve kontrol riskinin bileşimi "önemli yanlışlık riski" olarak isimlendirilir.

ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİ

- Ortaya çıkartamama riski bağımsız denetçinin denetim çalışması sırasında önemli yanlışlıkları tespit edememe olasılığıdır. Bu risk bağımsız denetçinin yaptığı çalışmanın kapsamına göre değişmektedir.
- Bağımsız denetçinin denetim işlemlerini yanlış uygulamasından, uygun olmayan örneklem seçip incelemesinden, kanıtların güvenilir olmasından, kanıt elde edilememesinden, denetçinin mesleki titizlik veya mesleki şüphecilik göstermemesinden ya da denetçinin mesleki bilgi veya deneyiminin yetersiz olmasından kaynaklanabilir.
- Ortaya çıkartamama riski denetim riski, yapısal risk ve kontrol riskinin bir fonksiyonudur. Bu risklerden biri değiştiği takdirde ortaya çıkartamama riski de değişir.

ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİ

- Bağımsız denetçi ortaya çıkartmama riskini artırıp azaltabilir. Bağımsız denetçi bu riski azaltmak istiyorsa, denetim çalışmasının kapsamını genişletip daha fazla sayıda denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Ancak bağımsız denetim sırasında işletmede gerçekleştirilen işlemlerin %100'ünün incelenmesi yani örnekleme yapılarak inceleme yapılması nedeni ile **ortaya çıkartamama riski hiçbir zaman sıfır olmaz**.
- Ortaya çıkartamama riski ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters ilişki vardır. Ortaya çıkartamama riski azaldıkça toplanacak kanıt miktarı artar

DENETİM RİSK MODELİNİN UYGULAMA AŞAMALARI

- Denetim risk modelinin uygulanması üç aşamalı bir süreç içermektedir.
- 1.Adım: Denetim riskinin belirlenmesi
- 2.Adım: Kontrol riski ve yapısal riskin değerlendirilmesinin yapılması
- 3.Adım: Ortaya çıkartamama riskinin hesaplanması

1.ADIM - DENETİM RİSKİNİN BELİRLENMESİ

- Denetim riski denetim çalışmasına başlanmadan önce denetçi tarafından belirlenir.
- Bağımsız denetçinin denetim riskini %5 olarak belirlemesi, bağımsız denetim çalışması sonucunda denetçinin ulaşacağı görüşün yanlış olma ihtimalinin %5 olduğu anlamına gelir. Bir başka ifade ile denetçinin doğru görüş verme ihtimali %95'dir. Denetçinin denetim riskini %10 olarak belirlemesi durumunda, denetçinin ulaşacağı denetim görüşünün yanlış olma ihtimali %10, doğru olma ihtimali ise %90 olur.
- Bağımsız denetçi denetim riskini ne kadar düşük belirlese ulaşacağı denetim görüşü de o kadar doğru ve güvenilir olur. Ancak bağımsız denetim çalışmaları sırasında işletme içerisinde gerçekleştiren işlemlerin %100'ünün denetlenmesi zaman ve maliyet açısından mümkün değildir denetçi örnekleme yapmak sureti ile denetim çalışmalarını tamamlar.

2. ADIM- YAPISAL RİSK VE KONTROL RİSKİNİN DEĞERLEMESİNİN YAPILMASI

- Bağımsız denetçi denetimin planlanması aşamasında denetlenecek olan işletme hakkında, işletmenin içinde bulunduğu sektör, işletmenin faaliyet alanı, işletme içerisinde oluşturulmuş olan yazılı kontrol prosedürleri hakkında bilgi toplayarak işletmenin yapısal riski ve kontrol riski hakkında değerlendirmelerini yapar.
- Yapısal risk veya kontrol riski finansal tabloların bütünü için belirlenebileceği gibi, her bir finansal tablo kalemi veya faaliyet döngüsü için de belirlenebilmektedir. Yapısal riski yüksek olan işletmelere örnek olarak teknolojik değişikliklere duyarlı bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler; önemli yasal düzenlemelere tabi olan işletmeler, çok ortaklı işletmeler; itibarlı bircaz yapan işletmeler verilebilir. Yapısal riski yüksek olan hesaplara örnek olarak ise; çalınmaya elverişli varlıklar; tahmine dayalı hesap kalemleri verilebilir.
- Kontrol riski ise iç kontrol sisteminin bir unsuru olup, kontrol sistemi etkin olan işletmelerde kontrol riski düşük, iç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde kontrol riski yüksek olarak belirlenir.

3. ADIM – ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİNİN HESAPLANMASI

- Bağımsız denetçi denetim risk modelini kullanarak ortaya çıkartamama riskini hesaplar. Denetim risk modeli aşağıda gösterilmiştir.
- Denetim Riski = Yapısal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkartamama Riski
- Yapısal risk ve kontrol riski birlikte "önemli yanlışlık riski" olarak isimlendirilmektedir. O zaman yukarıdaki formülü aşağıdaki şekilde yeniden yazabiliriz.
- Denetim Riski = Önemli Yanlışlık Riski x Ortaya Çıkartamama Riski
- Denetçi yukarıdaki formülleri kullanarak ortaya çıkartamama riskini hesaplamalıdır. Denetçinin ortaya çıkartamama riskini hesaplaması için yukarıdaki formüller aşağıdaki şekle dönüştürülür:

3. ADIM – ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİNİN HESAPLANMASI

- Ortaya Çıkartamama Riski = Denetim Riski / (Yapısal Risk x Kontrol Riski) Ortaya Çıkartamama Riski = Denetim Riski / Önemli Yanlışlık Riski
- Ortaya çıkartamama riski ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters ilişki vardır. Ortaya çıkartamama riski ne kadar düşük olursa denetçi o kadar çok kanıt toplamalıdır.
- Denetim risk modelinin uygulanmasını aşağıda sayısal bir örnek yardımı ile ele alalım

3. ADIM – ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİNİN HESAPLANMASI

Örnek: Bağımsız denetçi dört farklı müşterinin bağımsız denetimini yapmaktadır. Her bir müşteri için ortaya çıkaramama riskini hesaplayınız.

Müşteri No.	Denetim Riski	Önemli Yanlışlık Riski	Ortaya Çıkartamama Riski
1	% 5	% 70	?
2	% 5	% 50	?
3	% 10	% 70	?
4	% 10	% 50	?

3. ADIM – ORTAYA ÇIKARTAMAMA RİSKİNİN HESAPLANMASI

Örnek: Bağımsız denetçi dört farklı müşterinin bağımsız denetimini yapmaktadır. Her bir müşteri için ortaya çıkaramama riskini hesaplayınız.

Müşteri No.	Denetim Riski	Önemli Yanlışlık Riski	Ortaya Çıkartamama Riski
1	% 5	% 70	0,07
2	% 5	% 50	0,10
3	% 10	% 70	0,14
4	% 10	% 50	0,20

TEŞEKKÜRLER.

hccetinkaya@gelisim.edu.tr