

# **DENETİMDE KANIT SEÇMEDE ÖRNEKLEME VE DİĞER YÖNTEMLERİN KULLANIMI VE ISA NO: 530**

Seyhan ÇİL\*

## **ÖZET**

Denetçinin tam denetim yaparak, denetim görüşüne temel teşkil edecek kanıtların tamamını elde etmesi zaman ve maliyet açısından mümkün değildir. Denetçi için önemli olan, kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kalitede kanıta ulaşmaktır. Kanıtların seçim yöntemlerinin (tam denetim, özellikli kalemlerin seçilmesi ve denetimde örneklemeyle gidilmesi gibi) kullanımında rehberlik etmek ve bu konudaki standardı oluşturmak amacıyla 530 no'lu Uluslararası Denetim Standardı yayımlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, seçilecek kanıtlara karar verirken kullanılacak yöntemlerin, kanıt sayısının tespitini etkileyen hususlar ile beraber 530 no'lu standart esas alınarak incelenmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası denetim standartları, kanıt, denetimde örnekleme.

## **ABSTRACT**

It is impossible for the auditor to obtain all the facts that are constitutives the base of the audit due to time and cost. The important issue for an auditor is to obtain enough and quality facts in order to have a quality audit. International

---

\* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Araştırma Görevlisi.

Audit Standard a numerated as 530 is published to guide for the use of choosing the method of evidence (selecting all items, selecting specific items, audit sampling etc.) and to establish standards in this subject. The purpose of this study is to analyse the methods used in deciding the facts that would be chosen and the events which effects the number of facts with a view of international Audit Standard a numerated as 530.

**Key Words:** international standards on auditing, evidence, audit sampling.

## GİRİŞ

Bilindiği üzere denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve toplanan kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Auditing Concepts Committee, 1972: 18). Yani denetim, bir kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilme sürecidir. Denetçi yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamakla yükümlüdür. Çalışma alanına ilişkin standartlardan üçüncüsü de bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir.

Denetçi denetim planını yaparken, kontrol testlerinin ve maddi doğruluk testlerinin ne zaman yapılacağını, hangi denetim işlemlerinin seçileceğini ve bu testlerin büyüklüklerini belirlemelidir. Başka bir ifadeyle, kanıtların tamamını toplamak yerine kanıtların kaç tanesinin toplanacağına ve hangilerinin toplanacağına karar vererek, denetim programlarını oluşturmalıdır. Denetçi, tüm işlemlerin denetlenmesi, özellikli kalemlerin seçimi veya örneklemeye gidilmesi yöntemlerinden şartlara göre en uygun olanına karar vermelidir. Bu seçim

yöntemlerinin kullanımında rehberlik etmek ve bu konudaki standardı oluşturmak amacıyla AICPA'ya bağlı bir komite olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board) tarafından 1999 yılından itibaren uygulamaya konulan 530 nolu Uluslararası Denetim Standardı yayımlanmıştır.

İncelenecek kanıtların seçiminde kullanılacak örnekleme ve diğer seçim yöntemlerinin, kanıt sayısının tespitini etkileyen hususlar ile beraber, 530 nolu standart ışığında incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

## **1. İNCELENECEK KANITLARIN SEÇİMİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER**

530 nolu standarda göre, denetçi denetim kanıtını toplamada yapılacak testlerin uygulanacağı kalemleri seçerken;

tüm işlemlerin denetlenmesine (tam denetim),  
özellikli kalemlerin seçimine ve  
örneklemeye gidilmesine

karar verebilir.

Hangi yaklaşımın kullanılacağı kararı şartlara göre değişmektedir. Bu araçlara karar verilirken, denetim riski ve önemlilik düzeyine dayanılarak karar verilir.

### **1.1. Bütün Kalemlerin Seçimi (Tam Denetim)**

Tam denetim, ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesi, tüm kayıt ve belgelerin eksiksiz

şekilde incelenmesidir. Böyle bir denetim Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları açısından zorunlu değildir ve sadece çok küçük denetim sahaları için ender hallerde başvurulmuş bir yöntemdir (Güredin, 1993: 100). % 100 inceleme kontrol testi olayında mümkün olmayıp, maddi doğruluk işlemleri (münferit işlemler) için daha uygundur. Örneğin % 100 inceleme, hem doğal risk hem de kontrol riski yüksek olduğunda ve diğer araçlar yeterli uygun denetim kanıtını sağlamadığında uygun olabilir.

### **1.2. Özellikli Kalemlerin Seçimi**

Denetçi, müşteri işletmenin işine ilişkin bilgi, doğal ve kontrol riskinin ön değerlemesi ve test edilen yığının karakteristikleri gibi faktörlere bakarak yığından spesifik kalemlerin seçimine karar verebilir. Spesifik kalemlerin seçilmesi , örnekleme dışı riski doğurur. Spesifik kalemlerin seçimine örnek olarak şunlar verilebilir.

- Yüksek değerli veya anahtar kalemler

Denetçi, yığın içindeki yüksek değerli spesifik kalemleri veya şüpheli olan, alışılmışın dışında olan, özellikle risk eğilimi veya tarihi hatalara sahip olan kalemler gibi diğer karakteristikleri gösteren spesifik kalemleri seçmeye karar verebilir.

- Belirli miktar üzerindeki bütün kalemler

Denetçi, hesap kalanı veya ticari işlemler sınıfının toplam miktarını doğrulamak için belirli miktarı aşan değerdeki kalemleri incelemeye karar verebilir.

-Bilgi elde edeceği kalemler

Denetçi iç kontrol sistemi ve muhasebede ticari işlemlerin doğası, müşterilerin işi gibi konular hakkında bilgi elde etmek için, bu bilgileri elde edebileceği kalemleri inceleyebilir.

- Test prosedürleri için kalemleri inceleme

Denetçi belirli prosedürlerin yerine getirilip getirilmediğine karar vermek için spesifik kalemleri inceleyebilir.

### **1.3. Denetimde Örneklem**

Denetçi bütün yığına ilişkin denetim kanıtı elde edemez, etse de bunları değerlemeye vakit ve imkan yoktur. Bu hem maliyetli hem de çok zaman alıcı bir iştir. Sadece spesifik kalemlerin seçilerek incelenmesiyle elde edilen sonuçlar ise bütün yığına genellenemez. Üstelik denetimde önemli olan kanıt sayısının çokluğundan ziyade, güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kalitede kanıt ulaşabilmektir. Bu yüzden denetçi örneklemeye gidilmesine karar verebilir.

Denetimde örneklem 530 no'lu Uluslararası Denetim Standardı'nda "bir hesap kalemi ya da ilgili sınıf hakkında bir görüş elde etmek amacıyla bu hesap kalemi ya da sınıfında yer alan unsurların %100'den azına denetim işlemlerinin uygulanması" olarak tanımlanmıştır.

Denetimde örneklem denetçiye, örneğin alındığı ana kütleyi ilgilendiren sonuçlara varılmasında yardımcı olması için seçilmiş kalemlerin

bazı özellikleri hakkında denetim kanıtı elde etmeye ve değerlemeye imkan verebilecektir. Denetim işlemlerinin ana kütleyi oluşturan birimlerin bir kısmına uygulanması işlemine “örnekleme yöntemi” adı verilir. Örnekleme ile ana kütleden belli sayıda örnek birimleri alınarak değerlendirilir ve bulunan sonuç ana kütleye genelleştirilir. Örnekleme yönteminde önemli olan, seçilecek örneklem grubunun ana kütleyi temsil eder nitelikte olmasıdır. Bu da, örneklem büyüklüğü oluşturulurken, kanıt sayısına etki eden unsurların titizlikle ele alınması ile sağlanabilir.

530 no’lu uluslararası denetim standardında örneklemenin;

istatistiksel örnekleme ve

istatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımı kullanılarak uygulanabileceği belirtilmiştir.

İstatistiksel Örnekleme Yönteminde, örneklemin tespit edilmesinde matematiksel ve istatistiki yöntemler kullanılır.

530 no’lu Uluslararası Denetim Standardına göre (m.10), örnekleme yaklaşımı şu iki özelliği içeriyorsa, istatistiki örneklemedir.

1. Örneğin tesadüfi seçimi ve
2. Olasılık dağılımının kullanılması

Örnekleme yaklaşımı bu iki özelliği içermiyorsa istatistiki olmayan örnekleme olarak düşünülebilir.

İstatistiki örnekleme genellikle incelenecek belge sayısının çok olduğu işletmelerde kullanılır (Konrath, 1997: 402). Ancak örnek büyüklüğü istatistiki

ve istatistiki olmayan yaklaşımı seçmede yeterli bir kriter değildir (ISA 530, m.29). Standartta örnek büyüklüğünü etkileyen faktörlere ekler kısmında yer verilmiştir.

İstatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımında, örneklemin tespit edilmesinde matematiksel ve istatistiksel yöntemlerden yararlanılmaz. Denetçi hangi kalemleri seçeceğine kendisi karar verir (ISA 530, m.10). Bunu yaparken kendi mesleki bilgi ve tecrübesini kullanır. Bu yöntem özellikle ana kütlelin büyük olmadığı, incelenecek belge sayısının az olduğu işletmelerde kullanılır. (Konrath, 1997: 402). İstatistiksel veya istatistiksel olmayan örneklemin tercih edilmesi bu örnekleme uygulanacak denetim prosedürlerinin seçimini etkilemediği gibi (ISA 530, m.10), örneklem birimleri hakkında elde edilen kanıtların güvenilirliğini de etkilemez (Kepekçi, 1998: 120).

## **2. İNCELENECEK KANIT SAYISININ TESPİTİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR**

Denetçi denetim sonunda görüşüne temel teşkil edecek yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamalıdır. Toplayacağı bu kanıt sayısına diğer bir deyişle örneklem büyüklüğüne karar verirken dikkate alacağı unsurları denetim riski ve önemlilik düzeyi şeklinde iki başlık altında toplamak mümkündür.

### **2.1. Denetim Riski**

Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır (Kepekçi, 1998: 38).

ISA 530’da denetim riski “denetçinin maddi yanlışları içeren finansal tablolar hakkında uygun denetim görüşü vermesi riski” olarak tanımlanmıştır.

Denetim riskinin dikkate alınması, müşteri işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetçinin müşteri işletmedeki deneyimine, müşterinin işi konusundaki bilgisine ve müşteriyle ilgili etkenlere göre farklı olacaktır. (Kepekçi, 1998: 38).

Ortadan kaldırılması mümkün olmayan bu riskin en düşük düzeye indirilmesi gerekmektedir.

Denetim riski ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters bir ilişki vardır. Denetim riskini azaltmak için daha fazla sayıda kanıt toplanması gerekmektedir. Bu da titiz ve özenli bir çalışmayı gerektirmektedir. İncelenecek kanıt sayısının belirlenmesi esnasında denetçi katlanacağı riski belirlemek zorundadır.

Denetim riskinin örneklem büyüklüğünü nasıl etkileyeceği standardın ek kısmında, sistem testleri ve maddi doğruluk testleri için ayrı ayrı örnek büyüklüğünü etkileyen faktörler olarak açıklanmıştır. Aşağıda buna yer verilecektir.

Denetim riski doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riski olmak üzere üç tür riskten oluşmaktadır (ISA 530, m.19).

### **2.1.1. Doğal Risk**

Denetlenen işletmenin finansal tablolarında önemli hataların bulunması riskidir (Bozkurt, 1998: 106).



Doğal risk iç kontrol sistemini oluşturan politika ve prosedürlerin olmadığı varsayımı altında, hesap kalemlerinin doğal ve çevresel nedenlerden dolayı hata verme olasılığı olarak da tanımlanabilir. Yani doğal risk, finansal tablolarda iç kontrol sisteminin etkisi dikkate alınmadan yer alan risktir ve iç kontrol sistemi ile ilgili olmadığı varsayılır.

Doğal riskin düzeyi her hesap için farklı olup bazı hesap kalemlerinde daha fazladır. Örneğin, sahip olunan nakit varlığın çalınma riski duran varlığın çalınma riskinden daha fazladır (Carmichael and Willingham, 1989: 83). Dış etkenlerde yapısal riski etkileyebilir. Örneğin, teknolojik gelişmelerin bir mamulün modasının geçmesine yol açması, bilançoda stokların abartılmış gösterilmesine neden olabilir (Kepekçi, 1998: 39).

Doğal risk, denetçinin kontrolü dışındadır ve düzeyi denetçi tarafından değiştirilemez.

Doğal risk ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantıda bir ilişki vardır. Doğal risk arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artar.

### **2.1.2. Kontrol Riski**

Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı denetim görüşüne temel teşkil edecek kanıtların toplanmasında büyük rol oynar. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından ikincisi olan çalışma alanına ilişkin standarda göre denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin temel amacı, denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve yıl sonu denetimi sırasında uygulanacak denetim

işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir. (Güredin, 1993: 165). Bu amaca hizmet etmek için denetçi iç kontrol sistemini incelemeli ve etkinlik derecesini saptamalıdır. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde finansal verilerin güvenilir olma olasılığı artar, denetim riski azalır, toplanacak kanıt sayısı ve uygulanacak denetim işlemi ve tekniklerinin sayısı ve sıklığı azalır (Kavut, 200: 16).

530 nolu standartta; kontrol riski, işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemiyle ilgili olarak oluşturduğu temellerin (politika ve işlemlerin) önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riski olarak tanımlanmıştır.

Yani kontrol riski işletmede iç kontrol sisteminin var olmasına rağmen, bulunup ortaya çıkartılamayan ve önlenemeyen, finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin fark edilmeme, engellenememe riskidir (Temkin and Winters, 1988: 87).

Bu risk iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir fonksiyonu olup, iç kontrol politika ve prosüdürleriyle ters orantılıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, kontrol riskini azaltır. Fakat kontrol riski hiçbir zaman sıfırlanamaz. Bunun nedeni iç kontrol sisteminin ne kadar etkin olursa olsun bir işletmedeki olabilecek hataların % 100'ünü önleyememesidir.

Kontrol riski denetçinin kontrolü dışındadır. Kontrol riski düzeyi belirlenirken, işletmenin iç kontrol yapısının çok iyi değerlendirilerek tanınması gerekir.

Kontrol riski ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantıda bir ilişki vardır. Kontrol riski arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artar.

### 2.1.3. Ortaya Çıkartma Riski

Denetçinin mali tablolarda bulunan önemli hataları, uyguladığı denetim prosedürleriyle ortaya çıkartamaması riskidir. Yani uygulanan denetim prosedürlerinin ve bunların denetçi tarafından uygulanmasındaki etkinliğin bir fonksiyonudur.

Ortaya çıkartma riski, örnekleme riski ve örnekleme dışı riskten doğabilir.

Örnekleme riski denetçinin örnekleme ele alarak, ulaştığı sonuçların, ana kütlenin tamamına aynı denetim işlemlerinin uygulanmasıyla elde edilecek sonuçlardan farklı olması ihtimalinden doğar. Örnekleme riski iki çeşittir (ISA 530, m.7).

a) Sistem testlerinde denetçinin kontrol riskinin gerçeğine göre düşük olduğu sonucuna varması yada maddi doğruluk testlerinde maddi hatanın gerçekte var olmasına rağmen denetçinin maddi hatanın olmadığı sonucuna varması riskidir. Bu risk çeşidi denetimin etkinliğini etkiler ve doğru olmayan denetim fikrine götürür.

b) Sistem testlerinde, denetçinin kontrol riskinin gerçeğine göre yüksek olduğu sonucuna varması, yada maddi doğruluk testlerinde denetçinin kontrol riskinin gerçekte olmamasına rağmen var olduğu sonucuna varması riskidir. Bu risk çeşidi denetimin yeterliliğini etkiler ve ek çalışmalara götürür.

Örnekleme dışı risk ise örnek büyüklüğüyle ilgili olmayan herhangi bir sebepten yanlış sonuçlara ulaşılmasına neden olan faktörlerden doğar. Örneğin,

denetçinin uygun olmayan denetim işlemlerini kullanması veya denetim kanıtlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanarak, hatayı fark etmede başarısız kalması gibi (ISA 530, m.8).

Ortaya çıkartma riskinin doğal risk ve kontrol riskinden en önemli farkı, kontrol ve doğal riskin müşteri işletmenin koşulları ile ilgili olup, finansal tablolarda yer alırken, ortaya çıkartma riskinin uygulanan denetim işlemleriyle ve denetçinin uygulamasındaki etkinliğe bağlı olmasıdır. Ortaya çıkartma riski denetçi tarafından etkin denetim prosedürleri uygulanmasıyla kontrol edilebilir.

Ortaya çıkartma riski ile doğal ve kontrol risk arasında ters bir ilişki vardır. Yani doğal ve kontrol riski arttıkça, ortaya çıkartma riski azalır. Ortaya çıkartma riski ile incelenecek kanıt sayısı arasında da ters bir ilişki vardır. Ortaya çıkartma riskini azaltmak için kanıt sayısını artırmak gerekir. Denetçinin denetim çalışmalarında yüksek güvenilirlik istemesi, ortaya çıkartma riskini daha düşük tutmasına neden olmaktadır (Sipahi, 2003: 104).

## **2.2. Önemlilik Düzeyi**

Denetçinin toplayacak olduğu kanıt sayısı ve türünün tespit edilmesinde oldukça büyük önem arz eden önemlilik (Konrath, 1997: 135), FASB’ın Quantities Characteristics of Accounting Information başlığını taşıyan 2 nolu Finansal Muhasebe Kavramları Tebliği’nde “muhasebe bilgisinin atlanması veya yanlış beyanının bilgiye güvenen mantıklı bir kişinin bilginin atlanması veya yanlış beyanı nedeniyle yargısını değiştirmesi veya etkilenmesi olasılığını yaratan büyüklükte olması” olarak tanımlanmıştır (SAS 47, AU 312).

1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde önemlilik kavramı temel muhasebe kavramı olarak kabul edilmiş ve önemliliğin tanımı yapılmıştır. Bu tebliğe göre önemlilik “bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olması”dır ve önemli hesap kalemleri finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Önemlilik kavramı göreceli bir kavramdır. Tamamen denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Denetime ilişkin standartlara bakıldığında da, önemliliğin ölçülmesine ilişkin herhangi bir kriterin yer almadığı görülmektedir. Örneğin, bir işletme için önemli olan bir hata başka bir işletme için önemli olmayabilir .

Denetçi önemlilik tutarını belirlerken, ekonominin genel durumu, daha önce yapılan denetim sonuçları ve mesleki bilgi ve birikimleri doğrultusunda karar verir (Kaya, 2000: 100).

AICPA tarafından yayınlanan denetim standartlarına göre denetçilerin, denetimin planlanması aşamasında, yapılacak denetimin amaçları doğrultusunda önemlilik düzeyi hakkında bir ön düşünceye sahip olmaları gerekmektedir (AICPA Professional Standards, 1996: 229-231). Denetçi önemli kalemleri ve özel önem taşıyan alanları baştan tahmin etmelidir. Denetçi tarafından yapılacak bu ön tahmin ile ne kadar kanıt toplanacağına kalite ve miktar anlamında karar verilebilir. Önemlilik düzeyine ilişkin bu değerlendirmelerden sonra hangi verilerin tamamının denetleneceğine, hangi verilerde örneklemeye gidileceğine karar verilir. Önemsiz olduğu düşünülen alanlarda örneklemeye gidilerek, bulunan sonuç ana kütlenin tamamına genelleştirilebilir.

Denetçinin belirleyeceği önemlilik derecesi ile toplanacak kanıt sayısı arasında ters bir ilişki vardır. Denetçi tarafından önemlilik derecesi düşük olarak belirlenir ise, daha fazla sayıda kanıt toplanır.

Önemlilik ile risk arasında doğru bir ilişki yoktur. Tutar olarak önemsiz olan bir kalem çok riskli bir kalem olabilir. Örneğin, kasa hesabı, bakiyesinin toplam varlıklara oranı düşük olmakla beraber (tutar açısından varlıklara oranı önemsiz olmakla beraber), hırsızlık, yolsuzluk gibi nedenlerden dolayı riskli kabul edilen bir hesaptır. Yani önemsiz olma riskli olmamayı da beraberinde getirmez (Güredin, 1993: 110).

***530 no'lu standartta sistem testleri için örnek büyüklüğünü etkileyen faktörlere örnekler verilmiştir.***

Sistem testi için örnek büyüklüğü belirlenirken, denetçi aşağıdaki faktörleri dikkate alır. Bu faktörler birlikte düşünülmelidir.

1. Denetçinin iç kontrol sistemi ve muhasebeye güvenme niyeti: Denetçi muhasebe ve iç kontrol sisteminden ne kadar güven elde etmek istiyorsa, o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyacaktır.

2. Kararlaştırılmış kontrol prosedürlerinden, denetçinin kabul edebileceği sapma oranı (kabul edilebilir hata): Denetçinin kabul edebileceği sapma oranı ne kadar düşük olursa, o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyar.

3. Denetçinin yığında bulmayı beklediği, kararlaştırılmış kontrol prosedürlerinden sapma oranı (beklenen hata): Denetçinin ana kütle için

beklediği sapma oranı ne kadar büyük olursa, sapmanın gerçek oranının makul bir şekilde tahmin edilmesi için, örnek büyüklüğünün o kadar geniş olmasına ihtiyaç duyulur. Denetçinin beklediği hata oranıyla ilgili göz önüne alacağı faktörler; işin anlaşılmasını (özellikle iç kontrol sistemi ve muhasebenin anlaşılmasını) sağlamak için üstlenilen prosedürler, iç kontrol sistemi ve muhasebede veya personelde değişiklikler, önceki dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarıdır.

4. Denetçinin arzuladığı güven seviyesi: Denetçinin örnek sonuçlarında arzuladığı güven seviyesi ne kadar büyük olursa, örnek büyüklüğünün o kadar büyük olmasına ihtiyaç duyar. Denetçi yığındaki hataları gerçekten yansıtan örnek sonuçlarını arzular.

5. Yığındaki örnekleme birimlerinin sayısı: Geniş yığınlar için, yığının büyüklüğünün örnek büyüklüğü üzerindeki etkisi azdır. Fakat küçük yığınlar için, denetimde örnekleme, genellikle yeterli uygun denetim kanıtını elde etmede kullanılan alternatif yöntemler kadar etkili değildir. Yani küçük yığınlarda örneklemeden ziyade diğer yöntemler daha etkilidir.

***530 no'lu standartta maddi doğruluk (münferit) prosedürleri için örnek büyüklüğünü etkileyen faktörlere örnekler verilmiştir.***

Denetçi maddi doğruluk prosedürleri için örnek büyüklüğünü belirlerken şu faktörleri düşünür. Bu faktörlerin birlikte düşünülmesi gerekir.

1. Denetçinin doğal risk değerlemesi: Denetçinin doğal risk değerlemesi ne kadar yüksek ise, örnek büyüklüğünün o kadar büyük olmasına ihtiyaç duyulur. Doğal risk ne kadar yüksek olursa, denetim riskini kabul edilebilir

düşük düzeye azaltmak için o kadar düşük ortaya çıkartma riskine ihtiyaç duyulur ve örnek büyüklüğünün artırılmasıyla o kadar düşük ortaya çıkartma riski elde edilebilir.

2. Denetçinin kontrol riskini değerlemesi: Denetçinin kontrol riskini değerlemesi ne kadar yüksekse, o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyulur. Örneğin, kontrol riskinin yüksek olarak değerlendirilmesi, denetçinin finansal tablolarda iddia edilen kalemler konusunda, işletmenin iç kontrolünün etkin işlemesine çok fazla güvenmediğini gösterir. Bu yüzden denetim riskini kabul edilebilir düzeye azaltmak için denetçi düşük ortaya çıkartma riskine ve daha fazla maddi doğruluk testine güvenmeye ihtiyaç duyar. Maddi doğruluk testlerinde oluşturulan güven ne kadar fazla olursa (yani ortaya çıkartma riski ne kadar düşük olursa), o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyulur.

3. Denetçinin arzuladığı güven seviyesi: Denetçinin örnek sonuçlarında arzuladığı güven seviyesi ne kadar büyük olursa, o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyulur.

4. Kabul edilebilir hata: Kabul edilebilir hata ne kadar düşük olursa, o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyulur.

5. Denetçinin yığında bulmayı beklediği hata miktarı (beklenen hata): Yığın için beklenen hata oranı ne kadar büyük olursa, yığındaki hatanın gerçek miktarını makul bir biçimde tahmin edilmesi için o kadar geniş örnek büyüklüğüne ihtiyaç duyulur. Beklenen hata miktarıyla ilgili göz önüne alınacak faktörler, kontrol testlerinin sonuçları, önceki dönemde uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve diğer maddi doğruluk prosedürlerinin sonuçlarıdır.



6. Tabakalara ayırma: Tabakalara ayırma ana kütleyi alt kütlelere ayırma işlemidir ve her bir alt kütle genellikle parasal değerleri benzer karakteristiklere sahip örnekleme biriminin bir grubudur. Benzer büyüklükteki kalemlerin gruplaşması için, tabakalara veya alt kümelerine ayırma kullanışlı olabilir. Bir yığın uygun bir şekilde tabakalara ayrılabilirdiğinde bu tabakadan elde edilen örnek büyüklüğü, bütün yığından seçilecek örnek büyüklüğünden az olacaktır.

7. Yığındaki örnekleme ünitelerinin sayısı: Geniş yığınlar için yığının örnek büyüklüğü üzerindeki etkisi azdır. Bu yüzden küçük yığınlar için denetimde örnekleme yeterli uygun denetim kanıtlarını elde etmenin alternatif araçları kadar etkili değildir. Yani küçük yığınlarda örneklemeden ziyade diğer yöntemler daha etkilidir.

### **3. STANDARTLA İLGİLİ TÜRKİYE UYGULAMASI**

530 nolu bu standartla ilgili Türkiye uygulamalarına bakacak olursak, Türkiye’de denetim ile ilgili hükümlerin bulunduğu 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu” ile “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”de örnekleme ve diğer seçim yöntemlerine ilişkin direkt hükümlere rastlanmamış sadece “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in 29.maddesinde “kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kalemlerinin nitelik ve nicelik açısından nisbi önemi, hatalı veya hileli olma riski toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar gözönünde bulundurulur” hükmü yer almıştır.

Uygulamada denetçiler örnekleme yöntemine gitmektedirler. Fakat bunu istatistiksel yöntemlerle değil de, kendi mesleki yargılarıyla yapmaktadırlar.

Denetçi yüksek değerli kalemleri, anahtar kalemleri, riskli kalemleri ve tarihi hatalara sahip kalemleri seçmektedir.

## SONUÇ

Denetçinin tüm işlemlerle ilgili kanıtların tamamını elde etmesine gerek yoktur. Bu zaman, maliyet ve işgücü açısından gereksiz bir yük getirecektir. Önemli olan, güvenilir bir denetim görüşü için toplanacak kanıtların sayı ve kalite açısından yeterli olmasıdır. Bu nedenle denetçi, kanıtların tamamına ulaşmak yerine, kanıtların tamamını oluşturan ana kütleden bu ana kütleyle temsil eden örneklem seçer ve örnekleme test edip değerlemesiyle bulunan sonuçları ana kütleyle genelleştirerek, bir denetim görüşüne ulaşır. Ancak incelenecek kanıt sayısına karar verirken denetimin riski ve önemlilik düzeyi gibi bir takım hususları dikkate alarak karar vermelidir.

Kanıtların seçim yöntemlerin kullanımında rehberlik etmek ve konudaki standardı oluşturmak amacıyla AICPA'ya bağlı bir komite olan Denetim Standartları Kurulu tarafından, 1999 yılından itibaren uygulamaya konulan 530 no'lu Uluslararası Denetim Standardı yayımlanmıştır. Kaliteli ve sağlıklı bir denetimin sağlanabilmesi için diğer uluslararası denetim standartlarıyla beraber bu standardında ülkemiz koşullarına uyarlanarak hayata geçirilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

AICPA Professional Standards, (1996), “*Planning and Supervision*” Volume 1, Chicago. (Aktaran: KAYA, Aslan. (2000), *Denetim Sürecinde Önemlilik*, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, Ankara).

Auditing Concepts Committee (1972): *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*. The Accounting Review. Vol.47, Supp. (Aktaran: GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, (1993), Beta Yayıncılık, İstanbul).

Auditing Standards Boards of SAS 47 AU 312; Audit Risk and Materiality in Conducting on Audit. (Aktaran: ERDOĞAN, Nurten. (2002), *Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No:82*, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:2, Sayı:6).

Auditing Standards Board, ISA 530 *Audit Sampling and Other Selective Testing Procedures*.

BOZKURT, Nejat. (1998), **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basımevi, İstanbul.

CARMİCHAEL, Douglas R. and WILLİNGHAM, John. (1989), *Auditing Concepts and Methods*, 5<sup>th</sup> Edition.

GÜREDİN, Ersin. (1993), *Denetim*, Beta Yayıncılık, İstanbul.

International Federation of Accountants Handbook. (1999), “Technical Pronouncements”, USA.

KAVUT, Lerzan. (2000), *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu*, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı:4, Ankara.

KAYA, Aslan. (2000), *Denetim Sürecinde Önemlilik*, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:1, Sayı:1, Ankara.

KEPEKÇİ, Celal. (1998), **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara.

KONRATH, Larry F .(1997), **Auditing Concepts and Applications**, Prentice Hall Inc..

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Sayı:1, 26.12.1992, 21447 sayılı Resmi Gazete.

SİPAHİ, Barış. (2003), *Muhasebe Denetiminde Örneklem Büyüklüğü Üzerinde Etkili Unsurlar ve Örneklem Büyüklüğünün Tespiti*, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:8, Ankara.

SPK “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”, Seri XI, No: 1, 29.01.1989, 20064 Sayılı Resmi Gazete.

TEMKIN R. and WINTERS A. (1988), *The Auditors New Responsibility For Internal Controls*, **Journal of Accountancy**.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 10 no'lu Bağımsız Denetim Tebliği

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.