

BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMLİ RİSKİ ETKİLEYEN UNSURLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Yrd.Doç.Dr. Sezen ULUDAĞ**

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Mart 2015; 17 (1): 1-18

1

ÖZ

Uluslararası Denetim Standartlarında önemli risk kavramı, önemli yanlışlık riski kavramı ile birlikte açıklanmaktadır. Standartlarda bu risklere ilişkin etkenler açıklanmaktadır. Bu etkenlerden önemli riske neden olabilen “hile kaynaklı riskin varlığı” etkeninin, “ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” ve “işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” etkenlerinin kendi arasında da bir ilişkinin olabileceği düşünülmektedir. Çalışmada bu ilişki lojistik regresyon modeli ile incelenmiş ve bu etkenler arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Önemli risk, önemli yanlışlık riski, hile riski

JEL Sınıflandırması: M42

A RESEARCH ON THE FACTORS AFFECTING THE SIGNIFICANT RISK IN INDEPENDENT AUDITING

ABSTRACT

The concept of significant risk is explained together with the risk of material misstatement in the International Standards on Auditing. The factors related with these risks are also explained in the standards. It is considered that there can be a relation between the factors “existence of risk derived from fraud” and “existence of risks derived from the significant transactions with related parties” and “existence of risks derived from significant transactions that are outside the normal transactions of the entity and/or appear to be unusual transactions” which may cause significant risk. In this study, this relation is analy-

* Makale gönderim tarihi: 31.10.2015; kabul tarihi: 18.12.2014

** Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı scubukcu@anadolu.edu.tr, sezenubukcu@gmail.com

zed by a logistic regression model and it is concluded that there is a meaningful relation between them.

Keywords: Significant risk, Risk of material misstatement, Risk of fraud

JEL Classification: M42

1. GİRİŞ

Bilindiği gibi, T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle kendisine verilen yetkiye göre Türkiye Denetim Standartlarını, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standards on Auditing-ISAs) referans olarak yayınlamaktadır. Söz konusu standartlardan “Bağımsız Denetim Standardı 315 (BDS-315)” “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirmesi” ismini taşımaktadır ve en yalın ifadesiyle denetimde önemli yanlışlık risklerinin (Risk of material misstatement) belirlenmesi ve değerlendirilmesi sürecine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu çalışma, BDS-315’in çerçevesinde ele alınan ve denetim planlamasında belirleyici olan önemli risk (Significant risk) kavramını açıklama ve önemi vurgulama amacı taşımaktadır. Çalışmanın önemli risk kavramı konusunda farkındalığı artırılmasına önemli katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Bu amaçla, çalışmanın ikinci bölümünde literatür araştırması yapıldıktan sonra, üçüncü bölümde önemli yanlışlık riski, bileşenleri ve önemli risk kavramı açıklanmaktadır. Dördüncü bölümde, önemli risk belirlemedeki temel etkenler açıklanmıştır. Beşinci bölümde yöntemle ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra, söz konusu temel etkenler arasındaki “hile kaynaklı riskin varlığı”, “ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” ve “işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” etkenlerinin kendi aralarında da ilişkili olabileceği varsayımı bu ilişkiyi ortaya koymaya yönelik lojistik regresyon analizi yapılmıştır. Bir başka ifade ile önemli riski etkileyen değişkenlerin kendi aralarındaki ilişki analiz edilmiştir. Son bölümde ise elde edilen bulgular ışığında ulaşılan sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde önemli yanlışlık riski konusunda bazı çalışmalar yer almaktadır. Söz konusu çalışmaların sayısı henüz az olmakla birlikte, bazılarında ilgili konularda başka çalışmaların yapılmasına gereksinim olduğu da vurgulanmıştır. Aşağıda söz konusu çalışmaların başlıcalarına yer verilmektedir.

Blay ve diğerleri, yaptıkları çalışmalarında denetçinin önemli yanlışlık riski değerlemesi ile hile riski ve işletmenin devamlılığına ilişkin riskler (going-concern risks) arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Amerika’da 4 büyük denetim firmasında gerçekleştirilen 78 denetim işinden oluşan bir örneklem üzerinde araştırma yapılmıştır. Sonuçta önemli yanlışlık riski değerlemesi ile hile riski ve işletmenin devamlılığına ilişkin riskler arasında güçlü bir ilişki olduğu ve söz konusu risklerin kanıtın inandırıcılığı ve zamanlılığı üzerinde etkili olduğu belirtilmiştir (Blay vd. 2007). Smieliauskas ve diğerleri çalışmalarında denetim raporlarında kullanılan “doğru ve dürüst görünün” ifadesi yerine “kabul edilebilir önemli yanlışlık riski” ifadesinin kullanımını önermişlerdir. Çalışmada denetimden sonra, denetlenen her hesap için önemli yanlışlık riskinin söz konusu olduğunu belirtmişlerdir. Buna göre önerilerinin, muhasebe risklerinin finansal tablolaradaki düzensizliklere ilişkin kilit rolünün daha net ifade edilmesini sağlayacağını savunmaktadırlar (Smieliauskas vd 2008). Smieliauskas ve diğerlerinin bu önerisi üzerine Alexander söz konusu öneriyi teorik olarak geliştirebilecek katkılar sağlamak amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bir yorum niteliği taşıyan bu çalışmada, önemli yanlışlık riskine ilişkin kavramsal açıklamalar çerçevesinde ele alınan muhasebe riskleri, muhasebe tahminleri ve politikaları boyutlarıyla ele alınmıştır. Böylece Smieliauskas ve diğerlerinin getirdiği öneri, kavramsal olarak geliştirilmeye çalışılmıştır (Alexander 2010). Schultz Jr. ve diğerleri, standartlarda da öngörüldüğü üzere denetçilerin önemli yanlışlık riski değerlemelerinde işletme risklerini de göz önünde bulundurmaları gerekliliğinden yola çıkarak bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada işletme riskine ilişkin değerlemenin, önemli yanlışlık riski belirlemede denetçi yargısını etkileyeceği ifade edilmektedir. Bu bağlamda, yanlışlık riskinin değerlendirilmesinde bazı büyük denetim firmaları tarafından, stratejik sistem yaklaşımı ve işlem odaklı yaklaşımın kullanıldığı belirtilmiştir ve bu yaklaşımlardan hangisinin kullanımıyla işletme risklerine ilişkin değerlemeler ile önemli yanlışlık riskine ilişkin değerlemeleri birleştirilebileceği araştırılmıştır. Bu amaçla 93 denetçi üzerinde bir araştırma yapılmış ve sonuçta stratejik sistem yaklaşımı konusunda eğitilmiş denetçilerin işletme risklerine ilişkin değerlemeler ile önemli yanlışlık ris-

kine ilişkin değerlemeleri etkin bir şekilde birleştirilebildikleri belirtilmiştir (Schultz Jr. ve diğerleri 2010). Kochetova-Kosloski ve diğerleri denetçilerin işletme riskleri değerlemelerini, işletme süreçlerinin risk değerlemeleri ile ilişkilendirip ilişkilendirmediklerini araştırmışlardır. Bu bağlamda işletme risklerine ilişkin analizler gerçekleştiren denetçiler için işletme süreçleri riskleri ile süreç seviyesinde önemli yanlışlık riski değerlendirmeleri arasındaki ilişki de incelenmiş ve sonuçta, pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirtilmiştir (Kochetova-Kosloski. ve diğerleri 2013). Fei ve Ping, yönetim kurullarına ilişkin bazı özelliklerin, önemli yanlışlık riski ile ilişkisini incelemişlerdir. Bu amaçla Çin’de faaliyet gösteren, borsaya kayıtlı 128 şirket üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Sonuçta, yönetim kurulu büyüklüğünün, bağımsız kişilerin yönetim kurulunda bulunma oranının, yönetim kurulu toplantı sıklığının ve denetim komitelerinin bulunmasının işletmelerdeki önemli yanlışlık riskinin oranı ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Ancak bağımsız kişilerin yönetim kurulunda bulunma oranının önemli yanlışlık riski arasındaki ilişkinin seviyesi düşük çıktığından başka çalışmalarda incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir (Fei ve Ping 2014).

Yukarıda kısaca açıklanan çalışmalar, daha önce ifade edildiği gibi önemli yanlışlık riski ile ilgilidir. Çalışmanın ana konusu olan önemli risk konusunda, yapılan literatür araştırmasında bu bağlamda yapılan bir çalışmayla karşılaşmamıştır. Dolayısıyla çalışmanın, denetim planlanmasında oldukça belirleyici bir rolü olan önemli risk kavramını ele alarak literatüre önemli katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

3. ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKİ, BİLEŞENLERİ VE ÖNEMLİ RİSK KAVRAMI

Önemli risk kavramı standartlarda, denetim planlamasından önce gerçekleştirilecek olan risk değerlemesinde, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kapsamında ele alınmaktadır. Buna göre, aşağıda öncelikle önemli yanlışlık riski ve bileşenleri risk modeli çerçevesinde ele alınmış, daha sonra önemli risk kavramı açıklanmıştır.

3.1. Önemli Yanlışlık Riski ve Bileşenleri

Uluslararası standartlara göre yanlışlık şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Bir finansal tablo unsurunun, uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olması için gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu ya da açıklamaları ile raporlanmış finansal tabloda yer alan unsurun tutarı, sınıflandırılması, sunumu ve açıklamaları arasındaki farklılıktır (IAASB El Kitabı 2013,24).*” Tanımda ifade edildiği üzere, finansal

tablo unsurlarındaki olası yanlışlık değerlendirmesindeki ölçüt, finansal raporlama çerçevesidir. Buna göre, denetlenen finansal tablolardaki mevcut durumla söz konusu çerçeveye göre finansal tablo unsurunun olması gereken tutarı, sınıflandırması, sunumu ve açıklaması arasında bir farklılık olup olmadığı değerlendirilmektedir. Aradaki fark önemli¹ bir fark ise bu fark önemli yanlışlığı ifade etmektedir ve hatadan ya da hileden kaynaklanabilmektedir. En yalın ifadesiyle, böyle bir farktan kaynaklanan önemli yanlışlığın bulunması olasılığı ise önemli yanlışlık riskini ifade etmektedir. Uluslararası standartlarda önemli yanlışlık riski şu şekilde açıklanmaktadır: “*Finansal tabloların denetimden önce önemli yanlışlık içermeleri riskidir (IAASB El Kitabı 2013,32).*” Denetçi, planlama yapabilmek için önemli yanlışlık risklerini iki düzeyde belirlemekte ve değerlendirmektedir:

“-*Finansal tablo düzeyinde,*

- *İşlem sınıfları, hesap kalanları ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde (BDS-315)”*

Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskleri finansal tabloların bütününe ilgilendiren ve çok sayıda yönetim beyanını etkileyebilen risklerdir. Örneğin olumsuz ekonomik koşullar, etkin olmayan bir kontrol çevresi gibi durumlar, finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık risklerini oluşturabilirler. Söz konusu risklerin bütüncül bir etkisi olduğundan, bu risklerin işlem sınıfları, hesap kalanları ya da açıklamalar düzeyinde belli yönetim savları ile doğrudan ilişkilendirilebilir riskler olmaları zorunluluğu yoktur. Ayrıca standartlarda bu risklerin özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlışlık değerlendirmeleri ile ilgili olabilecekleri vurgulanmaktadır (IAASB El Kitabı 2013, 306).

Finansal tabloların bütününe ilişkin olmayıp belirli işlem sınıfları, hesap kalanları ve açıklamalara ilişkin önemli yanlışlık riskleri ise yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskleridir. Bu risklerin değerlemesine bağlı olarak denetim yordamlarının niteliği, zamanlaması ve kapsamı belirlenmektedir. Başka bir ifadeyle, yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine bağlı olarak denetim süreci planlanmaktadır (IAASB El Kitabı 2013,307). Planlamadaki öneminden dolayı yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskinin yapısını biraz daha geniş incelenmek gerekirse, söz konusu riskin bileşenlerini ele almak gerekmektedir. Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskinin iki temel bileşeni bulunmaktadır. Bunlar doğal risk ve kontrol riskidir (IAASB El Kitabı 2013, 32). Doğal risk işletmede iç kontrol sisteminin olmadığı varsayımı altında, finansal tablolara yan-

1 Bilindiği gibi önemlilik en yalın ifadesiyle, “bir hesap veya bir olgunun finansal tablolara güvenen kullanıcıların kararlarını etkilemesidir.” Ayrıntılı bilgi için bkz. (Erdoğan, 2006)

şıyabilecek hata ve hilelere ilişkin risktir (Messier 1997, 89). Bu risk işletmenin çeşitli yönetsel ve/veya işlemsel özelliklerinden kaynaklanabilecekleri gibi işletmenin bulunduğu endüstriyel çevrenin özelliklerinden ve/veya kontrol ortamından kaynaklanabilmektedir (Erdoğan 2006, 52; Messier 1997, 91). Kontrol riski, finansal tablolara yansıtılabilecek hata ve hilelerin işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenmemesi riskidir. İşletmenin iç kontrol yapısı ne kadar etkili ve etkin olursa, hata ve hilelerin önlenmesi ya da yakalanması olasılığı o kadar yüksek olacaktır. Bu olasılık ne kadar yüksek olursa, kontrol riski de o kadar düşük olacaktır. Ancak iç kontrol sisteminin yapısal sınırlılıkları (insana bağlı hata ve hileler, işbirlikleri vb...) nedeniyle hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırılması mümkün olamamaktadır (IAASB El Kitabı 2013, 91). İşte bu iki risk birlikte yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskini oluşturmaktadırlar. Bilindiği gibi denetim riski modeli şu şekildedir:

Denetim Riski (DER)=Doğal Risk(DR) X Kontrol Riski(KR) X Bulma Riski (BR)

Bu eşitlik matematiksel bir formül oluşturma amacı değil, denetçilerin denetim yordamlarını kabul edilebilir denetim riskine uygun olarak planlamalarına yardımcı olmak amacıyla taşımaktadır (AICPA 2006, 103-104). Eşitlikte önemli yanlışlık riskini oluşturan iki bileşen (doğal risk ve kontrol riski) dışında bulma riski bileşeni yer almaktadır. “*Bulma riski, denetçinin yordamlarının finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmayacak olması riskidir (Erdoğan ve diğerleri 2014, 32).*” Denetçi daha sonra, denetim riskinin denetçinin kontrolünde olmayan iki bileşeninden (doğal risk ve kontrol riski) oluşan önemli yanlışlık riskini belirleyecektir. Bu belirlemeden sonra denetçi, kabul edilebilir denetim riski oranı ile faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için, üzerinde kontrol gücünün olduğu, bulma riskini belirleyecektir. Denetim risk modelindeki eşitlik, bu duruma göre düzenlenirse, aşağıdaki gibi olacaktır:

$$BR = DER / (DR \times KR)$$

Bulma riski üzerinde denetçinin kontrol gücü olması ile denetçinin uygun denetim yordamlarını belirleyerek, söz konusu riskin oranını kendisinin belirleyebilecek olması ifade edilmektedir. Örneğin; denetçi işletmeye ait olan doğal riski ve kontrol riskini çok yüksek olarak belirlemişse, faaliyetlerini kabul edilebilir denetim riski seviyesine uygun olarak sürdürebilmek için bulma riskini düşük tutmak zorunda kalacaktır. Denetçi bulma riskinin düşük seviyede gerçekleşebilmesi için gerekirse örneklem büyüklüğünü genişletmek, ilave denetim yordamları uygulamaya karar vermek ya da daha etkin denetim yordamlarına yönelmek gibi çeşitli yöntemlere başvurabilmektedir. Özetle, denetim

risk modeli, denetçinin yargısını kullanarak belirlediği denetim riskine bağlı olarak, faaliyetlerindeki güvenilirlik düzeyini planlamasına ve kullanacağı denetim yordamlarını planlamasına katkı sağlamaktadır. Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık riskleri de söz konusu modelinin bir parçasıdır.

Bu bağlamda, BDS-200’de de ifade edildiği gibi, denetim riski, önemli yanlışlık riski ve bulma riskinin bir fonksiyonudur (BDS-200). Etkin ve verimli bir denetim planlaması içinde denetim riskini oluşturan bileşenler üzerinde denetçinin mantıklı bir yargı oluşturabilmesi ve söz konusu bileşenleri başarılı bir şekilde değerlendirebilmesi gerekmektedir. Buna göre, denetim risk modeline bağlı olarak önemli yanlışlık riski üzerine yapılacak değerlendirme, hem tüm finansal tablolar seviyesinde, hem de işlem sınıfları, hesap kalanları ve açıklamalar seviyesinde gerçekleştirilmelidir. Finansal tablolar seviyesinde yapılacak olan bir değerlendirme, yönetimin pek çok savını ve finansal tablolarının bütünü etkileyebilecek, önemli yanlışlıkların değerlendirilmesine katkı sağlamaktadır. İşlem sınıfları, hesap kalanları ve açıklamalar seviyesinde yapılacak olan bir değerlendirme ise, özellikle ilave denetim yordamlarının yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasına katkı sağlamaktadır (IAASB El Kitabı 2013, 91).

3.2. Önemli Risk Kavramı

Standartlarda “ciddi risk” ya da “denetimde özel dikkat gerektiren riskler” ifadeleriyle de açıklanmakta olan önemli risk kavramı, önemli yanlışlık riski kavramının içinden türeyen bir kavramdır. Önemli yanlışlık risklerinin özünü ifade eden bu kavram şu şekilde tanımlanmaktadır: *“Denetçinin yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken belirlenmiş ve değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskidir(BDS-315).”* Bir başka ifadeyle önemli risk, denetçinin daha önce belirlemiş olduğu önemli yanlışlık riskleri içinden, yargısını kullanarak seçtiği risklerden oluşmaktadır. Daha önce açıklandığı gibi, denetçi önemli yanlışlık risklerine ilişkin belirlemede finansal tabloların bütünü etkileyen riskleri ve yönetim beyanına dayalı riskleri ortaya koyarak, denetim işini planlamaktadır. Bunlara bağlı olarak yaptığı önemli risk belirlemede ise daha spesifik bir şekilde özellikle önem vermesi gereken durumları ortaya koymaktadır.

Önemli yanlışlık riski değerlemesinden sonra gerçekleştirilen önemli risk belirlemede, denetçi öznel nitelikler taşıyan yargısı ile önemli risklerin olup olmadığına karar verdiği için denetçinin yargısı oldukça büyük önem taşımaktadır (BDS-315). Bu aşamada denetçinin yargısını güçlü bir şekilde oluşturabilmesi tüm denetim sürecinin etkililiğini ve etkinliğini etkileyebilecektir. Bu durum, öznel etkilerin de söz konusu

olduğu önemli risk belirlemesinin önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Ayrıca denetçinin yargısı ile önemli risk belirlemesi yaparken, söz konusu riske ilişkin kontrollerin etkilerini dikkate almayacağı standartlarda özellikle vurgulanmıştır (BDS-315). Dolayısıyla bu belirlemede söz konusu olası durumların ya da işlemlerin özünün önemli olduğu görülmektedir.

Önemli riskler işletmenin normal faaliyet akışı içinde gerçekleşen rutin işlemlerinden değil de genellikle rutin olmayan ve/veya önemli ölçüm belirsizliği içeren yargısal konulardan kaynaklanmaktadır (IA-ASB El Kitabı 2013, 309).

Önemli risk oluşturabilecek rutin olmayan işlemler, söz konusu işlemlerin niteliğinden dolayı sık karşılaşılmayan işlemler olabileceği gibi, işlemin büyüklüğünden de kaynaklanabilir. Diğer faaliyetlerden farklı özelliklere sahip bu işlemlerin önemli risk oluşturma olasılıkları diğer işlemlere göre çok daha fazladır (IAASB El Kitabı 2013, 309). Dolayısıyla bunlar denetçi tarafından önemli riskler olarak belirlenmeli ve değerlendirilmelidir. Standartta rutin olmayan işlemlerden kaynaklan ve daha yüksek riske sahip olan yani önemli risk tanımlamasına uygun olan durumlar şu şekilde örneklendirilmiştir:

- *“Muhasebe uygulamasına ilişkin belirlemede yönetimin çok fazla müdahalesinin olduğu durumlar*
 - *Veri toplama ve işleme sürecine çok fazla elle (manuel) müdahalenin olduğu durumlar*
 - *Karmaşık hesaplamalar ya da muhasebe ilkeleri ile ilgili durumlar*
 - *İşletmenin risklere yönelik etkin kontrolleri uygulamasını zorlaştırabilen, rutin olmayan işlemlerin niteliğine ilişkin durumlar (IAASB El Kitabı 2013, 310)”*

Önemli risk oluşturabilecek olan yargısal konulara ilişkin işlemler ise genellikle belirsizliğin ve ölçümlerinde öznelliğin söz konusu olduğu işlemlerdir. Bu tür işlemler muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini gerektirmektedir (IAASB El Kitabı 2013, 309). Yargısal durumlarla, önemli riskin bu ilişkisini daha geniş bir açıdan görebilmek için genel anlamda belirsizlik ve risk kavramlarının ilişkisini de anlamak gerekmektedir. Bilindiği gibi belirsizlik ile risk arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır ve günlük yaşamda belirsizlik kelimesinin bazen risk kelimesinin yerine kullanıldığı bile görülmektedir. Bu iki kelime, bir olayla ilgili gelecekte karşılaşılabilecek sonuçların kesin bir şekilde bilinemediği durumlarla ilgili oldukları için birbirlerini çağrıştırmaktadırlar. Çeşitli şekillerde tanımlanan riskin en kısa ve öz tanımı, bir amacın gerçekleşmeme olası-

lığı olarak yapılabilir. Tanımda geçen olasılığı, yani riskin gerçekleşme olasılığını belirleyecek olan ise o duruma ilişkin mevcut bilgi miktarıdır. Bu bilgi miktarı aynı zamanda o durumun belirsizlik koşullarını oluşturmaktadır (Gürsakal 1997, 201). Olayla ilgili mevcut bilgi ne kadar az ise, belirsizlik o kadar fazladır. Bu durumda söz konusu olayla ilgili işlemi gerçekleştirmek ya da karar almak için yargı kullanımını gerekmektedir. Bu nedenle, riskleri belirlemek ve olası sonuçlarını değerlendirebilmek için, olay ya da durumların içinde buldukları belirsizlik ortamının kavranması gerekmektedir. Kısaca belirsizliğin etkin olduğu bir ortamda gerçekleştirilen işlemlerde ölçüm olanağı azaldığı için yargı kullanımı gerekmekte ve bu durum önemli risklere neden olabilmektedir. Standartta muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini gerektiren yargısal konulara(yani önemli risk tanımlamasına uygun olan risklerde) önemli yanlışlık risklerinin daha büyük olabileceği belirtilmiş ve bunlara neden olabilecek durumlar² şu şekilde örneklendirilmiştir:

- “*Muhasebe tahminlerine ya da kazancın muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe ilkelerinin farklı yorumlanabileceği durumlar.*
- *Gerekli olan yargının öznel ya da karmaşık olabileceği ya da gerçeğe uygun değer hakkında yargıda bulunulması gibi gelecekteki olayların etkilerine ilişkin varsayımların gerekebileceği durumlar (IAASB El Kitabı 2013, 310).”*

Denetçinin önemli riske ilişkin bir yargıya varmasından sonraki süreci de kısaca incelemek, önemli risk belirlemesinin daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Takip eden sürece bakıldığında, denetçinin önemli riske ilişkin kararından sonra yine bir değerlendirme ve ardından test etme evrelerinin olduğu görülmektedir. Denetçi eğer işletmede önemli risk/riskler bulunduğuna karar vermişse, bundan sonraki aşamada öncelikle söz konusu risklerle ilgili kontrolleri anlaması gerekmektedir (IAASB El Kitabı 2013, 275). Önemli riskler genellikle rutin dışı işlemlere ve/veya yargı kullanımını gerektiren işlemlere ilişkin olduğu için büyük olasılıkla işletmede söz konusu risklerle ilgili sistematik ve rutin kontroller bulunmayabilir. Önemli riskler genellikle çok sık karşılaşılmayan ancak olası gerçekleşme durumunda etkisi büyük olasılıkla diğer risklere göre daha fazla olacağı için, rutin kontroller yoksa bile

2 Ayrıca standartta önemli yanlışlık risklerine işaret edebilecek durum ve olaylar ek liste olarak verilmiş ve bunların tüm durumları kapsamadığı da belirtilmiştir. (IAASB El Kitabı 2013, 319-320) Söz konusu ek listede yer alan durumların bazıları şunlardır: Ekonomik olarak istikrarsız bölgelerdeki faaliyetler, örneğin ciddi devalüasyonun veya yüksek enflasyonun bulunduğu ülkelerdeki faaliyetler, işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki değişiklikler, tedarik zincirindeki değişiklikler, faaliyetlerini yeni yerlere doğru genişletmek, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler, kilit yöneticilerin ayrılması dâhil, kilit personeldeki değişiklikler, BT ortamındaki değişiklikler, karmaşık süreçler içeren muhasebe ölçümleri, muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem veya olaylar, satış garantileri, finansal garantiler ve çevresel iyileştirmelere ilişkin yükümlülükler gibi devam etmekte olan dava ve koşullu borçlar.

yönetimin bu risklere verdiği farklı karşılıklar olabilir (IAASB El kitabı 2013, 310). Kontroller dışında yöneticilerin önemi risklere verdiği karşılıklar şu şekilde örneklendirilebilir:

- “Kıdemli yöneticiler veya uzmanlar tarafından varsayımların gözden geçirilmesi gibi kontrol faaliyetleri
- Belgelendirilen tahmin süreçleri
- Üst yönetimden sorumlu olanların onayı (IAASB El kitabı 2013, 310)”

Denetçi önemli risklere yönelik kontrollerin olup olmadığını ve eğer varsa uygulanıp uygulanmadığını incelemelidir. Bu inceleme sırasında ayrıca söz konusu kontroller dışında, yukarıda söz edilen diğer bazı karşılıklar varsa bunları da göz önünde bulundurmalıdır (IAASB El Kitabı 2013, 310).

Denetçi önemli risklere ilişkin kontroller olduğuna karar vermişse ve bunlara güvenmeyi planlıyorsa, söz konusu kontrolleri test etmesi gerekmektedir. Bu amaçla, kontrollerin işleyişine ilişkin etkinliği değerlendirir ve tözel testleri gerçekleştirir (IAASB El Kitabı 2013, 334-335).

4. ÖNEMLİ RİSK BELİRLEMESİNDEKİ TEMEL ETKENLER

Standartlarda önemli yanlışlık risklerinin hangi durumlardan ya da işlemlerden kaynaklanabileceğine ilişkin açıklamalara yer verildiğinden daha önce söz edilmişti. Ancak bilindiği gibi, önemli yanlışlık risklerine ilişkin belirlemeler durumsaldır ve ilgili olduğu işlemlere özgü nitelikler taşımaktadır. Bir önceki bölümde standarttaki bazı olası örneklerle birlikte önemli risk belirleme evresi de açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu belirleme evresi denetçinin yargısına dayalı olarak gerçekleştirileceği için bu evredeki etkenlerin de kesin sınırları olmasa bile genel bir çerçeve içinde ele almak tüm sürecin etkililiğini ve etkinliğini artıracaktır. Böylece konuyla ilgili genel bir bakış açısı oluşturulabilecektir ve denetçi yargısını daha mantıklı ve güçlü bir şekilde oluşturacaktır.

Bu amaç doğrultusunda standartta denetçinin hangi riskin/risklerin önemli olduğuna ilişkin yargısını oluştururken, asgari olarak göz önünde bulundurması gereken konulara yer verildiği görülmektedir (IAASB El Kitabı 2013, 274). Bu konular genel bir mantık çerçevesi içinde, önemli risk belirlemesindeki temel etkenleri ortaya koymaktadır:

- 1- “Riskin hile kaynaklı bir risk olup olmaması,,

2- Riskin, ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmemesi,

3- İşlemlerin karmaşıklığı,

4- Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içerip içermemesi,

5- Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki –özellikle geniş bir aralıkta ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki- subjektiflik derecesi ve

6- Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermemesi (BDS-315).”

Önemli riskin/risklerin yukarıda sıralanan konular dışındaki konulardan da kaynaklanması mümkündür. Genel olarak önemli risk kavramı çok sık karşılaşılmayan, yargısal ancak etki alanı büyük olan riskleri ifade ettiğinden, olası konuların çok daha fazla çeşitlendirilmesinin beklenemeyeceği açıktır. Amaç önemli risk belirlemede genel bir çerçeve oluşturmak olduğunda yukarıda sıralanmış olan konular, önemli risk oluşturma olasılığı en fazla olan temel etkenleri oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla, denetçinin bu etkenleri etkin bir şekilde analiz ederek, denetim planlamasından önce tüm sürecin etkililiği ve etkinliği için mantıklı ve güçlü bir şekilde yargısını oluşturmaya çalışması gerekmektedir.

5. YÖNTEM

Bu çalışmada üçüncü bölümde söz edilen, önemli risk belirlemedeki temel etkenlerden “hile kaynaklı riskin olup olmaması” bir başka ifade ile “hile kaynaklı riskin varlığı” etkeninin, “riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içerip içermemesi” yani “ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” ve “riskin işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermemesi” ya da önceki etkenlere benzer bir ifadeyle “işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” arasında teorik olarak var olduğu düşünülebilen ilişki, istatistiksel olarak da bir örneklem üzerinde lojistik regresyon modeli ile analiz edilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Önceki bölümlerde ifade edildiği üzere önemli risk oluşturabilecek olası risklerin arasında “hile kaynaklı riskin olup olmaması” denetçinin bu konuda değerlendirme yaparken göz önünde bulundurması gereken

bir etkidir. Üstelik hile kaynaklı riskin varlığı, söz konusu riske ilişkin değerlendirilmede oldukça önemli bir etkidir. Bu önemli etkenle bağlantılı pek çok etkenin olabileceği düşünülebilir. Ancak standartlarda denetçinin önemli risk değerlendirmesinde göz önünde bulundurması gereken asgari konular olarak verilen “ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” ve “işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” etkenlerinin, hile kaynaklı riskin varlığı ile doğrudan ilişkili olabilecek etkenler olduğu düşünülmektedir.

Bu amaçla, çalışmada söz konusu etkenler arasındaki ilişki araştırılmaktadır. Bu çalışma, önemli risk kavramını ve bu kavramı etkileyen temel etkenler arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışmaktadır. Çalışmanın denetçiler açısından önemli risk kavramına ilişkin farkındalığı artırabileceği ve araştırmacılar açısından önemli riskle ilgili daha farklı çalışmalarda kullanılabilmesi düşünülmektedir.

5.2. Örneklem, Veri Toplama ve Sınırlılıklar

Söz konusu etkenlerin ilişkisini incelemeye yönelik araştırma, uluslararası alanda oldukça önemli bir yere sahip olan bir denetim firmasında gerçekleştirilmiş 160 denetim işi üzerinde yapılmıştır. Buna göre, söz konusu firmada gerçekleştirilen tüm denetim işleri çalışmanın ana kümesini oluştururken, incelenen 160 denetim işi örneklemini oluşturmaktadır. Bu araştırmanın tek bir denetim firmasında yapılmış olması çalışmanın sınırlılığını oluşturmaktadır. Çünkü aynı düzeyde farklı firmalarda ya da farklı düzeyde firmalarla çalışmalar yapıldığında, denetçilerin müşterileri de farklılaşacağı için farklı boyutlarda analizler yapılabilme olasılığının olabileceği düşünülmektedir. Araştırmada 160 denetim işi için 16 denetçi ile yüz yüze görüşme yöntemi uygulanmıştır.

5.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Yukarıda amacı, örneklemini, veri toplama şekli ve sınırlılıkları kısaca açıklanan araştırma modeli Tablo 1’de özetlenmektedir.

Tablo 1. Araştırma Modeli

| Bağımlı Değişken | |
|--|---------------|
| Hile kaynaklı riskin varlığı (Y) | Var/Yok (1/0) |
| Bağımsız Değişkenler | |
| İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı (X_1) | Var/Yok (1/0) |

| | |
|--|---------------|
| İşletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı (X_2) | Var/Yok (1/0) |
|--|---------------|

Araştırma modelinde, denetçinin incelediği işletmede önemli risk belirlemesi yaparken “hile kaynaklı riskin varlığı” (Y) modelin bağımlı değişkenini oluşturmaktadır. Modelde bu bağımlı değişken üzerinde etkili olması beklenen iki tane bağımsız değişken bulunmaktadır: “ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” (X_1) ve “işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” (X_2). Bunlar da denetçinin incelediği işletmede önemli risk belirlemesi yaparken göz önünde bulundurması gereken etkenler arasındadır. Ayrıca modeldeki tüm değişkenler kategoriktir ve bağımlı değişken de kategorik olduğu için, söz konusu model lojistik regresyon modeli ile analiz edilmektedir. Bu durumda lojistik regresyon modeline ilişkin hipotezler şu şekilde yazılabilir:

H1: İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı, hile kaynaklı riskin varlığı olasılığını artırmaktadır.

H2: İşletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı, hile kaynaklı riskin varlığı olasılığını artırmaktadır.

5.4. Analiz ve Bulgular

İncelenen 160 adet denetim işinden elde edilen, modelin değişkenlerine ilişkin verinin frekans dağılımı aşağıdaki Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2. Frekans Dağılımı

| BAĞIMLI DEĞİŞKEN | | Frekans | Yüzde |
|--|-----|---------|-------|
| Hile kaynaklı riskin varlığı (Y) | Var | 30 | 18,8 |
| | Yok | 130 | 81,3 |
| BAĞIMSIZ DEĞİŞKENLER | | Frekans | Yüzde |
| 1.İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı (X_1) | Var | 53 | 33,1 |
| | Yok | 107 | 66,9 |
| 2.İşletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı (X_2) | Var | 35 | 21,9 |
| | Yok | 125 | 78,1 |

Tablo 2’den den görülebileceği gibi, önemli risk değerlemesinde 160 denetim işinin 130’unda (%81,3) hile kaynaklı önemli bir risk bulunmamaktadır. Ancak söz konusu işlerin 30’unda (%18,8) hile kaynaklı önemli risk tespit edilmiştir. İncelenen işlerin 107’sinde (%66,9) işletmelerin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerinden kaynaklanan önemli riskleri bulunmamaktadır. Ancak söz konusu işlerin 53’ündeki (%33,1) işletmelerin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerinden kaynaklanan önemli riskleri olduğu tespit edilmiştir. İncelenen işlerin 125’inde (%78,1) işletmelerin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlere bağlı önemli bir risk bulunmamaktadır. Ancak 35’inde (%21,9) işletmelerin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlere bağlı önemli riskleri olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda frekans dağılımının incelediğimiz veride, hile kaynaklı riskin varlığı (Y) kategorik veridir ve modelin bağımlı değişkenini oluşturmaktadır. Bağımlı değişkenin kategorik veri olması gereğince gerçekleştirilen lojistik regresyon modeline ilişkin denklem şu şekildedir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 \text{faald} + \beta_2 \text{ilist}$$

Lojistik regresyon modelini analizde, standart (enter) yöntem tercih edilmiştir.³ Standart yöntemle gerçekleştirilen lojistik regresyon analizinden elde edilen bulgulara ilişkin tablolar aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3’te modeldeki bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenleri ne kadar açıkladığını gösteren değerler özet olarak yer almaktadır.

Tablo 3. Amaçlanan Modelin Özeti

| Cox&Snell R ² | Nagelkerke R ² |
|--------------------------|---------------------------|
| ,236 | ,382 |

Elde edilen değerlerdeki Cox&Snell R² ve Nagelkerke R² değerleri, modeldeki bağımlı değişkende açıklanan varyansın iki farklı yoldan kestirilmesini temsil etmektedirler. Yani bağımsız değişkenlerinin bağımlı değişkeni ne kadar açıkladığını ortaya koymaktadırlar. Nagelkerke R² Cox&Snell R²’nin değiştirilmiş şeklidir ve bu farklı ifade her zaman daha büyük çıkmaktadır (Çokluk 2010). Tablo 3’teki değerlerde Cox&Snell R² incelendiğinde, bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişkenle aralarında % 24’lük bir ilişki olduğu görülmektedir. Nagelkerke

3 Lojistik regresyonda temel olarak standart (enter) ya da adımsal (stepwise) yöntem tercih edilebilmektedir. Standart yöntemde tüm değişkenler bir bütün olarak yer almaktadır. Söz konusu yöntemin genellikle teori test etmede kullanıldığı belirtilmektedir. Daha önce çeşitli araştırmaların yapıldığı, konuya ilişkin hipotezlerin oluşturulmadığı alanlarda standart yöntem tercih edildiği için, bu çalışmada da standart yöntem tercih edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz (Field 2009).

R² değerine bakıldığında söz konusu ilişkinin yaklaşık %38 olduğu görülmektedir.

Tablo 4'te bağımsız değişkenlere ilişkin analiz bulguları yer almaktadır:

Tablo 4. Analiz Bulguları

| Değişken | Katsayı (β) | Standart Hata | Wald | Anlamlılık (p) | Olabilirlik Oranı (OddsRatio) |
|----------|-------------|---------------|--------|----------------|-------------------------------|
| Sabit | -3,067 | ,437 | 49,287 | ,000 | ,047 |
| 1.nfaald | 2,024 | ,493 | 16,884 | ,000 | 7,569 |
| 2.ilist | 1,913 | ,495 | 14,906 | ,000 | 6,770 |

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim sürecinde planlama yapabilmek için risk değerlendirme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Daha önce açıklandığı gibi bu faaliyetler kapsamında ele alınan, önemli risk kavramını oluşturan çeşitli etkenler bulunmaktadır. “İşletmedeki riskin, hile kaynaklı olup olmaması, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı” söz konusu etkenler arasındadır.

Bu çalışmada önemli risk kavramının incelenmesi ve söz konusu etkenlerin daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır. Daha sonra önemli riski oluşturan temel etkenlerden üçü arasındaki ilişki incelenmiştir. Söz konusu etkenlerden ilki olan “işletmedeki riskin, hile kaynaklı olup olmaması” bir başka ifadeyle “hile kaynaklı riskin varlığı” etkeninin diğer tüm etkenlere göre daha baskın bir etken olabileceği düşünülmüştür. Çünkü bilindiği gibi bir hilenin varlığı, ilgili işlemin niceliksel boyutunun değerlendirilmesine ilişkin gereksinimi bile ortadan kaldırmaktadır. Söz konusu işlem her zaman önemli olmaktadır. Bu nedenle standartlarda da hileye ve denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarına ilişkin özel düzenlemeler oluşturulmuştur. Önemli risk oluşturan temel etkenler arasında ele alınan, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı konularının da hile kaynaklı risk ile bağlantılı olabileceği düşünülmektedir. Önemli risk oluşturan etkenlerin daha iyi anlaşılması açısından çalışmada bu ilişki analiz edilmiştir.

İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içeren risklerin varlığı ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içeren risklerin varlığı, hile kaynaklı riskin varlığı olasılığını artırmaktadır. Analizden elde edilen bulgular bu ilişkinin çok büyük değerlere ifade edilemeyeceğini gösterse de (%24 ve %38), ilişkinin varlığını doğrulamaktadır. ($p < 0,05$) Dolayısıyla, önemli risk değerlemesinde, hile kaynaklı riskin varlığı incelenirken diğer iki etkenin durumu da göz önünde bulundurulmalıdır. Elde edilen bulgular değişkenlerin etki büyüklüğünü değerlendirmek amacıyla (Katsayı β nfaald= 2,024; ilit= 1,913 ve olabilirlik oranı nfaald= 7,569; ilit= 6,770) incelendiğindeyse, öncelikle katsayıların pozitif olması dolayısıyla bağımlı değişkenle, bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin aynı yönde olduğu dikkati çekmektedir. Buna göre, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içeren risklerin ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içeren risklerin varlığı arttıkça hile kaynaklı riskin varlığında da artış söz konusu olmaktadır. Bağımsız değişkenlere ilişkin katsayıların büyüklüklerinin arasında çok önemli bir fark olmadığı görülmektedir. Değişkenlerin etki büyüklüğü için ayrıca olabilirlik oranları incelenmektedir. Olabilirlik oranları “*incelenen iki olayın gözlenme olasılıklarından birinin diğerine oranla kaç kat daha fazla veya kaç kat daha az olarak ortaya çıkabileceğini gösterir.*” (Girginer ve Cankuş 2008, 190) Buna göre, olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin var olduğu bir işletmede, hile riskinin de var olma olasılığı, böyle bir riskin bulunmadığı işletmede hile riskinin var olma olasılığından 7,569 kat daha fazladır. Benzer şekilde, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin var olduğu bir işletmede, hile riskinin de var olma olasılığı, böyle bir riskin bulunmadığı işletmede hile riskinin var olma olasılığından 6,770 kat daha fazladır.

Sonuçta, önemli risk belirlemedeki etkenlerden incelenenler arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Hile kaynaklı riskin varlığına dayalı önemli risk belirlemede, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığının ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığının önemli olabileceği vurgulanmaktadır. Bu etkenlere ilişkin belirlemeler yapılırken, ortaya çıkan ilişkisel yapı dikkate alınmalıdır. İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan ve/veya olağan dışı görünen önemli işlemlerden kaynaklanan risklerin varlığı, önemli risk belirlemede yalnızca hile kaynaklı ris-

ki artırmaları nedeniyle değil, olası hatalar nedeniyle de önemli riske neden olabilirler. Ancak analiz sonuçlarında ifade edildiği gibi bu etkenlerin hile kaynaklı risk varlığı etkeni ile olan ilişkileri, söz konusu belirlemede göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca çalışmada söz edilen önemli risk belirlemesindeki temel etkenlerin ve aralarındaki ilişkilerin farklı çalışmalarda incelenmesi gereken konular olduğu düşünülmektedir. Söz konusu etkenlerin analiziyle, denetçilerin önemli risk konusundaki farkındalığında sağlanabilecek artış, tüm denetim sürecinin etkililiğinin ve etkinliğinin artırılmasına katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Alexander, D. 2010. “Material Misstatement of What? A Comment on Smieliauskas et al., “A Proposal to Replace “True and Fair View” with “Acceptable Risk of Material Misstatement”, Abacus A Journal of Accounting Finance and Business Studies, 447-454.
- American Institute of Certified Public Accountants. 2006. Statements on Auditing Standards, ABD: American Institute of Certified Public Accountants, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx> (erişim tarihi: 20.09.2014).
- Bağımsız Denetim Standardı 200 (BDS-200) www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (erişim tarihi: 01.08.2014)
- Bağımsız Denetim Standardı 315 (BDS-315) www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf (erişim tarihi: 01.08.2014)
- Blay, A.D. ve diğerleri. 2007. “The Effects of Fraud and Going-concern Risks on Auditors’ Assessments of Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures”, International Journal of Accounting, 11: 149-163.
- Çokluk, Ö. 2010. “Lojistik Regresyon Analizi: Kavram ve Uygulama”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri, 10 (3), Yaz: 1357-1407.
<https://www.edam.com.tr/kuyeb/pdf/tr/3e2b1f84ce847e4fef09b68db9b1a420kFULL.pdf> (erişim tarihi: 03.08.2014).
- Erdoğan, M. 2006. Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Erdoğan ve diğerleri. 2014. Denetim, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Fei, Y. ve Ping, T. 2014. “The Relationship between the Board Characteristics and the Risk of Material Misstatement”, 2014 International Conference on Management Science & Engineering, http://ieeexplore.ieee.org/xpls/abs_all.jsp?arnumber=6930371&tag=1 (erişim tarihi: 12.12.2014).

- Field, A. 2009. *Discovering Statistics Using SPSS*, Sage, Londra.
- Girginer, N. ve Cankuş, B. 2008. "Tramvay Yolcu Memnuniyetinin Lojistik Regresyon Analizi İle Ölçülmesi: Estram örneği", *Yönetim ve Ekonomi*, 15 (1): 181-193.
- Gürsakal, N. 1997. *Bilgisayar Uygulamalı İstatistik*, Marmara Kitapevi, Bursa.
- International Federation of Accountants. 2010. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, New York: International Federation of Accountants. <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a> (erişim tarihi:20.09.2014).
- Kochetova-Kosloski, N. ve diğerleri. 2013. "Auditor Business Process Analysis and Link age samong Auditor Risk Judgments", *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 32(3): 123-139.
- Messier, W.F. 1997. *Auditing a Systematic Approach*, McGraw-Hill, ABD.
- SchultzJr., J. ve diğerleri. 2010. "Integrating Business Risk into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic-systems-audit Approach.", *Accounting, Organizations and Society*, 35: 238-251.
- Smieliauskas, W. ve diğerleri. 2008. "A Proposal to Replace True and Fair View with Acceptable Risk of Material Misstatement", *Abacus A Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 44(3): 225-250.