



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 530

BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2018 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 530 “Bağımsız Denetimde Örneklem”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır.)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 530 *Bağımsız Denetimde Örneklem* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 22/01/2014 tarihli ve 28890 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 530 *Bağımsız Denetimde Örneklem* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 530
BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-2
Yürürlük Tarihi	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Örnekleme Tasarımı, Örnekleme Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	6-8
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	9-11
Sapma ve Yanlılıkların Niteliği ve Sebebi.....	12-13
Yanlılıkların Öngörülmesi.....	14
Denetim Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	15
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Tanımlar	A1-A3
Örnekleme Tasarımı, Örnekleme Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	A4-A13
Denetim Prosedürlerinin Uygulanması	A14-A16
Sapma ve Yanlılıkların Niteliği ve Sebebi	A17
Yanlılıkların Öngörülmesi.....	A18-A20
Denetim Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi	A21-A23
Ek 1: Gruplandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim	
Ek 2: Kontrol Testleri Açısından Örnekleme Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler	
Ek 3: Detay Testleri Açısından Örnekleme Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler	
Ek 4: Örnekleme Seçme Yöntemleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 530 “Bağımsız Denetimde Örnekleme”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar vermesi durumunda uygulanır. Bu BDS denetçinin, denetim örneklemini tasarlar ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistik ve istatistik olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler.
2. Bu BDS, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenleyen BDS 500¹'ü tamamlayıcı niteliktedir. BDS 500, denetçinin kullanabileceği, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine yönelik rehberlik sağlamakta olup; bu yöntemlerden biri de denetim örneklemesidir.

Yürürlük Tarihi

3. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

4. Denetim örnekleme kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır.

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılıklarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Anakitle: İçinden bir örneklemin seçildiği ve denetçinin hakkında sonuçlara varmak istediği veri setinin tamamıdır.
 - (b) Anomali (aykırılık): Bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.
 - (c) Denetim örnekleme (örnekleme): Denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır.
 - (ç) Gruplandırma: Bir anakitlenin, her biri benzer özelliklere (çoğunlukla parasal değere) sahip örnekleme birimi gruplarından oluşan alt gruplara bölünmesi sürecidir.
 - (d) İstatistik örnekleme: Aşağıdaki özellikleri taşıyan bir örnekleme yaklaşımıdır:
 - (i) Örneklem kalemlerinin rastgele (tesadüfi) olarak seçilmesi ve

¹ BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları"

- (ii) Örneklem riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örneklem sonuçlarının değerlendirilmesi için olasılık teorisinin kullanılması.
- (i) ve (ii)'de yer alan özellikleri taşımayan bir örneklem yaklaşımı, istatistiki olmayan örneklem yaklaşımı olarak adlandırılır.
- (e) Örneklem birimi: Bir anakitleyi oluşturan bağımsız kalemlerin her biridir (Bakınız: A2 paragrafı).
- (f) Örneklem dışı risk: Denetçinin, örneklem riskiyle ilgili olmayan herhangi bir sebepten dolayı hatalı bir sonuca ulaşması riskidir (Bakınız: A1 paragrafı).
- (g) Örneklem riski: Denetçinin bir örneklemi temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir. Örneklem riski iki tür hatalı sonuca sebep olabilir:
- (i) Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmasına rağmen bir yanlışlığın bulunmadığı sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, denetimin etkinliğini etkilediğinden ve uygun olmayan bir denetim görüşüne sebep olma ihtimali yüksek olduğundan, denetçi öncelikli olarak bu tür hatalı sonuçları ele alır.
- (ii) Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha az etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmamasına rağmen bir yanlışlığın bulunduğu sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, genellikle varılan ilk sonuçların hatalı olduğunun belirlenmesi için ilâve çalışmaya sebep olacağından, denetimin etkinliğini etkiler.
- (ğ) Kabul edilebilir sapma oranı: Denetçi tarafından belirlenen, öngörülen iç kontrol prosedürlerinden sapma oranı olup, anakitledeki gerçek sapma oranının denetçi tarafından belirlenen bu sapma oranını aşmayacağına dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için belirlenir.
- (h) Kabul edilebilir yanlışlık: Anakitledeki fiili yanlışlığın, denetçi tarafından belirlenen parasal tutarı aşmayacağına dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için denetçinin belirlediği parasal bir tutardır (Bakınız: A3 paragrafı).

Ana Hükümler

Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

6. Denetçi bir denetim örneklemine tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder (Bakınız: A4-A9 paragrafları).
7. Denetçi örneklem riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir (Bakınız: A10-A11 paragrafları).

8. Denetçi örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer (Bakınız: A12-A13 paragrafları).

Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

9. Denetçi seçilen her bir kaleme, ilgili amaca uygun olan denetim prosedürlerini uygular.
10. Denetim prosedürünün seçilen kaleme uygulanamaması durumunda denetçi, prosedürü bu kalemin yerini alan başka bir kalem üzerinde uygular (Bakınız: A14 paragrafı).
11. Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Sapma ve Yanlışlıkların Niteliği ve Sebebi

12. Denetçi, belirlediği her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebini araştırır ve bunların, denetim prosedürünün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirir (Bakınız: A17 paragrafı).
13. Denetçinin, örnekleme tespit edilen bir sapma veya yanlışlığı anomali (aykırılık) olarak değerlendirdiği çok ender durumlarda, söz konusu sapma veya yanlışlığın anakitleyi temsil etmediğine dair kesinlik derecesi yüksek bir kanaate sahip olması gerekir. Denetçi, söz konusu sapma veya yanlışlığın, anakitlenin geriye kalan kısmını etkilemediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilâve denetim prosedürleri uygulayarak bu tür bir kanaate sahip olur.

Yanlışlıkların Öngörülmesi

14. Denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngöründe bulunur (Bakınız: A18-A20 paragrafları).

Denetim Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi

15. Denetçi;
 - (a) Örneklem sonuçlarını (Bakınız: A21-A22 paragrafları) ve
 - (b) Örnekleme kullanmanın, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını (Bakınız: A23 paragrafı)değerlendirir.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Tanımlar

Örnekleme Dışı Risk (Bakınız: 5(f) paragrafı)

- A1. Örnekleme dışı riske örnek olarak, uygun olmayan denetim prosedürlerinin kullanılması veya denetim kanıtının yanlış yorumlanması ve bir yanlışlık veya sapmanın tespit edilememesi gösterilebilir.

Örnekleme Birimi (Bakınız: 5(e) paragrafı)

- A2. Örnekleme birimleri; fiziki kalemler (örneğin banka hesabı fişlerine ekli çekler, banka hesap ekstrelerindeki alacak kayıtları, satış faturaları veya borçluların bakiyeleri) veya parasal birimler olabilir.

Kabul Edilebilir Yanlışlık (Bakınız: 5(h) paragrafı)

- A3. Bir örnekleme tasarlarken denetçi, tek başına önemli olmayan yanlışlıklar toplamının finansal tablolarında önemli bir yanlışlığa sebep olabilme riskini ele almak ve muhtemel tespit edilmemiş yanlışlıklar için bir marj sağlamak üzere kabul edilebilir yanlışlığa karar verir. Kabul edilebilir yanlışlık, BDS 320² kapsamında tanımlanan performans önemliliğinin, belirli bir örnekleme prosedürüne uygulanmasıdır. Kabul edilebilir yanlışlık, performans önemliliğiyle aynı tutarda veya bu tutardan daha düşük olabilir.

Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

Örneklem Tasarımı (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A4. Denetim örnekleme, örneklemin seçildiği anakitleyle ilgili bir sonuca varılması veya bu sonuca varılmasına yardımcı olması için denetçinin anakitleden seçilen kalemlerin bazı özellikleri hakkında denetim kanıtları elde etmesini ve bu kanıtları değerlendirmesini sağlar. Denetim örnekleme, istatistiki veya istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımları kullanılarak uygulanabilir.
- A5. Bir denetim örneklemini tasarlarken denetçinin dikkate alacağı hususlar, ulaşılması istenen amacı ve bu amaca en iyi şekilde ulaşmayı sağlayabilecek denetim prosedürlerinin bileşimini içerir. Elde edilmeye çalışılan denetim kanıtlarının niteliği ve bu kanıtlara ilişkin muhtemel sapma veya yanlışlık şartlarının ya da diğer özelliklerin dikkate alınması, sapma veya yanlışlığı neyin oluşturduğunu ve örnekleme için hangi anakitlenin kullanılacağını belirlerken denetçiye yardımcı olur. Denetim örnekleme yaptığı durumlarda, BDS 500'ün 10 uncu paragrafındaki hükmü yerine getirirken denetçi, örneklemin seçildiği anakitlenin tam olduğuna ilişkin kanıt elde etmek için denetim prosedürlerini uygular.
- A6. 6 ncı paragrafta zorunlu kılındığı üzere, denetçinin denetim prosedürünün amacını mütalaa etmesi, sapma veya yanlışlığı neyin oluşturduğunun açıkça anlaşılmasını içerir. Böylece, sapmaların değerlendirilmesinde veya yanlışlıkların öngörülmesinde

² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 9 uncu paragraf

yalnızca denetim prosedürlerinin amacıyla ilgili olan tüm şartlar dikkate alınır. Örneğin, alacak hesaplarının varlığına ilişkin detay testlerinde (teyit gibi), müşterinin teyit tarihinden önce yaptığı ancak alıcının bu tarihten kısa bir süre sonra teslim aldığı ödemeler, yanlışlık olarak kabul edilmez. Ayrıca, müşteri hesapları arasında yapılan yanlış kayıtlar, toplam alacak hesapları bakiyesini etkilemez. Bu sebeple, bu durumun denetimin diğer aşamalarına (şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkların yeterliliğinin veya hile riskinin değerlendirilmesi gibi) önemli bir etkisinin olması mümkün olmakla birlikte, belirli bir denetim prosedürünün örneklem sonuçlarının değerlendirilmesinde bu durumun yanlışlık olarak kabul edilmesi uygun olmayabilir.

- A7. Denetçi, kontrol testleri açısından anakitlenin özelliklerini değerlendirirken, kontroller hakkında elde ettiği bilgilere veya anakitledeki az sayıda kaleme ilişkin yaptığı incelenmeye dayanarak, beklenen sapma oranı hakkında bir değerlendirme yapar. Bu değerlendirme, bir denetim örnekleme tasarlamak ve örneklem büyüklüğüne karar vermek amacıyla yapılır. Örneğin, beklenen sapma oranının kabul edilemeyecek derecede yüksek olması durumunda denetçi, genellikle kontrol testlerini uygulamamaya karar verecektir. Benzer şekilde denetçi, detay testleri açısından, anakitledeki beklenen yanlışlığa ilişkin bir değerlendirme yapar. Beklenen yanlışlık oranının yüksek olması durumunda, detay testlerinin uygulanmasında %100 inceleme yapılması veya geniş bir örneklem büyüklüğünün kullanılması uygun olabilir.
- A8. Denetçi, örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini dikkate alırken, gruplandırma veya değer ağırlıklı seçim yönteminin uygun olduğuna karar verebilir. Ek 1’de gruplandırma ve değer ağırlıklı seçim yöntemine ilişkin ilâve hususlar yer almaktadır.
- A9. İstatistiki veya istatistiki olmayan bir örnekleme yaklaşımı kullanma kararı, denetçinin mesleki muhakemesine dayanır; ancak örneklem büyüklüğü, istatistiki ve istatistiki olmayan yaklaşımlar arasında ayırım yapmak için geçerli bir kriter değildir.

Örneklem Büyüklüğü (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A10. Denetçinin kabul etmek istediği örnekleme riski düzeyi, gerekli örneklem büyüklüğünü etkiler. Denetçinin kabul etmek istediği risk düzeyi azaldıkça, gerekli örneklem büyüklüğü artar.
- A11. Örneklem büyüklüğüne, istatistiki bir formül veya mesleki muhakeme kullanılarak karar verilebilir. Ek 2 ve Ek 3’te örneklem büyüklüğüne karar verilirken etkili olan faktörler ve bu faktörlerin etkileri belirtilmiştir. Benzer şartlar altında Ek 2 ve 3’te belirtilenler gibi faktörlerin (istatistiki veya istatistiki olmayan bir yaklaşım seçilip seçilmediğine bakılmaksızın) örneklem büyüklüğü üzerindeki etkisi de benzer olacaktır.

Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A12. İstatistiki örnekleme yönteminde örneklem kalemleri, her bir örnekleme biriminin bilinen bir seçilme olasılığı olacak şekilde seçilir. İstatistiki olmayan örnekleme yönteminde, örneklem kalemlerinin seçiminde mesleki muhakeme kullanılır. Örneklemenin amacı, denetçiye örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmak olduğu için denetçinin, yanlışlıktan

(tarafılıktan) uzak şekilde, anakitlenin tipik özelliklerini taşıyan kalemlerden oluşan temsili bir örneklem seçmesi önemlidir.

- A13. Örneklem seçimindeki temel yöntemler, rastgele (tesadüfi) seçim, sistematik seçim ve gelişigüzel seçimdir. Bu yöntemlerin her biri, Ek 4'te ele alınmaktadır.

Denetim Prosedürlerinin Uygulanması (Bakınız:10-11 inci paragraflar)

- A14. Denetim prosedürünün seçilen kalemin yerini alan kaleme uygulanmasının gerektiği duruma örnek olarak, ödemeye yetkili kişilerce onay verilip verilmediğine ilişkin bir kanıt test edilirken iptal edilmiş bir çekin seçilmesi gösterilebilir. Denetçinin, çekin herhangi bir sapma oluşturmayacak şekilde gerektiği gibi iptal edildiği konusunda ikna olması durumunda, seçilen kalemin yerini alan uygun bir biçimde belirlenen başka bir kalem incelenir.
- A15. Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini seçilen bir kaleme uygulayamayacağı duruma örnek olarak, söz konusu kalemlerle ilgili belgelerin kaybolması gösterilebilir.
- A16. Uygun alternatif prosedüre örnek olarak, olumlu bir teyit talebine yanıt alınmaması hâlinde, (kaynaklarına ilişkin kanıtlarla birlikte) daha sonra yapılan tahsilatların ve bu tahsilatlarla kapatılması istenen kalemlerin incelenmesi gösterilebilir.

Sapma ve Yanlılıkların Niteliği ve Sebebi (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A17. Denetçi, belirlediği sapma ve yanlışlıkları analiz ederken, bu sapma ve yanlışlıkların birçoğunun ortak özelliklere (örneğin işlemin türü, gerçekleştiği yer ve zaman dilimi, ilgili olduğu ürün grubu gibi) sahip olduğunu gözlemleyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, anakitlede bulunan söz konusu ortak özelliğe sahip tüm kalemleri belirlemeye ve denetim prosedürlerini bu kalemleri kapsayacak şekilde genişletmeye karar verebilir. Ayrıca, bu tür sapma veya yanlışlıklar kasıtlı olabilir ve hile ihtimaline işaret edebilir.

Yanlılıkların Öngörülmesi (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A18. Denetçinin, yanlışlığın büyüklüğüne ilişkin genel bir fikir elde etmek için anakitledeki yanlışlıklara ilişkin öngörülebilir bulunması gerekir; ancak bu öngörü, kaydedilecek tutara karar vermek için yeterli olmayabilir.
- A19. Bir yanlışlığın anomali oluşturması durumunda, anakitleye ilişkin yanlışlıklar öngörülürken, bu aykırılık dikkate alınmayabilir. Ancak, düzeltilmemesi durumunda bu tür bir yanlışlığın etkisinin, anomali olmayan öngörülen yanlışlıklara ek olarak dikkate alınması gerekir.
- A20. Kontrol testleri açısından, örneklem sapma oranı aynı zamanda anakitlenin tamamına yönelik öngörülen sapma oranı olduğu için açık bir sapma öngörüsünde bulunmasına gerek yoktur. BDS 330³, denetçinin güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmaları tespit etmesi hâlinde atacağı adımlara ilişkin rehberlik sağlar.

³ BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler", 17 nci paragraf

Denetim Örneklemesi Sonuçlarının Değerlendirilmesi (Bakınız:15 inci paragraf)

- A21. Kontrol testleri açısından, başlangıçta yapılan değerlendirmeyi destekleyen ilâve denetim kanıtları elde edilmedikçe, beklenmeyen şekilde gerçekleşen yüksek örneklem sapma oranı, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskini artırabilir. Detay testleri açısından, örneklemdeki beklenmeyen şekilde gerçekleşen yüksek yanlışlık tutarı, önemli bir yanlışlık olmadığına ilişkin ilâve denetim kanıtları mevcut olmadığında, denetçinin bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesine ilişkin önemli bir yanlışlık olduğu kanaatine varmasına yol açabilir.
- A22. Detay testleri sırasında, öngörülen yanlışlığın ve -varsa- anomal (aykırı) yanlışlığın toplamı, denetçinin anakitle için yaptığı en iyi yanlışlık tahminidir. Öngörülen yanlışlığın ve -varsa- anomal (aykırı) yanlışlığın toplamının kabul edilebilir yanlışlığı aşması durumunda örneklem, test edilen anakitle hakkındaki sonuçlar için makul bir dayanak sağlamaz. Öngörülen yanlışlık ve anomal (aykırı) yanlışlığın toplamı kabul edilebilir yanlışlığa yaklaştıkça, anakitledeki fiili yanlışlığın kabul edilebilir yanlışlık düzeyini aşma ihtimali artar. Ayrıca öngörülen yanlışlığın, denetçinin örneklem büyüklüğünü belirlemek için kullandığı yanlışlık beklentisini aşması durumunda, denetçi anakitledeki fiili yanlışlığın, kabul edilebilir yanlışlığı aştığına dair kabul edilemeyecek bir örneklem riskinin mevcut olduğu sonucuna varabilir. Diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarının dikkate alınması, denetçinin anakitledeki fiili yanlışlığın kabul edilebilir yanlışlığı aşma riskini değerlendirmesine yardımcı olur ve ilâve denetim kanıtı elde edilmesi durumunda söz konusu risk azaltılabilir.
- A23. Denetim örneklemesinin test edilen anakitle hakkındaki sonuçlar açısından makul bir dayanak sağlamadığı sonucuna varması durumunda denetçi:
- Yönetimden belirlenmiş yanlışlıkları ve daha fazla yanlışlık olması ihtimalini araştırmasını ve gerekli düzeltmeleri yapmasını talep edebilir.
 - Daha sonra uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, gerekli güvenceyi en iyi biçimde sağlayacak şekilde uyarlayabilir. Örneğin, kontrol testleri sırasında, denetçi örneklem büyüklüğünü genişletebilir, alternatif bir kontrolü test edebilir veya ilgili maddi doğrulama prosedürlerini değiştirebilir.

Gruplandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim

Denetçi, örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini dikkate alırken gruplandırma veya değer ağırlıklı seçim yönteminin uygun olduğuna karar verebilir. Bu Ek, gruplandırma veya değer ağırlıklı seçim yöntemlerinin kullanımı konusunda denetçiye yardımcı olur.

Gruplandırma Yöntemi

1. Denetçi, anakitleyi belirli özelliklere sahip farklı alt gruplara ayırarak yürütülen denetimin etkinliğini artırabilir. Gruplandırmanın amacı, her bir grupta bulunan kalemlerin çeşitliliğini azaltmak ve böylece örnekleme riskini artırmadan, örneklem büyüklüğünün azaltılmasını sağlamaktır.
2. Detay testlerinin uygulanması sırasında anakitle, genellikle parasal değerler esas alınarak gruplandırılır. Bu durum, denetim çalışmasının daha yüksek tutarlı kalemlere yoğunlaşmasını sağlar çünkü bu kalemlerin olduğundan fazla gösterilme açısından daha büyük yanlışlıkları içerme ihtimali vardır. Benzer şekilde, bir anakitle daha yüksek bir yanlışlık riskine işaret eden belirli bir özelliğe göre gruplandırılabilir, örneğin alacakların değerlemesinde şüpheli alacak karşılıkları test edilirken, bakiyeler yaşlandırma esasına göre gruplandırılabilir.
3. Bir grupta bulunan örneklem kalemlerine uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları, sadece o grubu oluşturan kalemlere yönelik olarak öngörülebilir. Denetçinin, anakitlenin tamamına yönelik bir sonuca varması için, anakitleyi oluşturan diğer gruplarla ilgili “önemli yanlışlık” riskini dikkate alması gerekecektir. Örneğin, belirli bir anakitledeki kalemlerin %20’si bir hesap bakiyesi tutarının %90’ını oluşturabilir. Denetçi, bu kalemlerden oluşan bir örnekleme incelemeye karar verebilir. Denetçi bu örneklemin sonuçlarını değerlendirir ve hesap bakiyesinin geriye kalan %10’undan ayrı olarak, hesap bakiyesinin %90’ı ile ilgili bir sonuca varır (%10’luk kısım için ilave bir örneklem veya diğer denetim kanıtı toplama yöntemleri kullanılabilir veya bu kısım önemsiz kabul edilebilir).
4. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin gruplandırılması durumunda, her bir grup için yanlışlık öngörüsü ayrı bir şekilde yapılır. Daha sonra yanlışlıkların işlem sınıfı veya hesap bakiyelerinin toplamı üzerindeki muhtemel etkileri dikkate alınırken, her bir grup için öngörülen yanlışlıklar birleştirilir.

Değer Ağırlıklı Seçim Yöntemi

5. Detay testleri uygulanırken, örnekleme biriminin anakitleyi oluşturan münferit parasal birimler olarak belirlenmesi daha etkin olabilir. Denetçi, anakitle içindeki (örneğin, alacak hesapları bakiyesindeki) belirli parasal birimleri seçtikten sonra, bu parasal birimleri içeren belirli kalemleri (örneğin, münferit bakiyeleri) inceleyebilir. Bu yaklaşımın örnekleme biriminin belirlenmesi açısından bir faydası; denetim çalışmasının, daha yüksek tutarlı kalemlerin seçilme şansı daha fazla olduğu için bu kalemlere yoğunlaştırılması ve örneklem büyüklüğünün azaltılmasıdır. Bu yaklaşım,

sistematik örneklem seçme yöntemiyle (Ek 4'te açıklanmıştır) birlikte kullanılabilir ve bu yaklaşım, kalemlerin rastgele (tesadüfi) seçim yöntemi kullanılarak seçilmesinde en etkili yaklaşımdır.

Kontrol Testleri Açısından Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler

Aşağıda, denetçinin kontrol testleri açısından örneklem büyüklüğüne karar verirken dikkate alabileceği faktörler yer almaktadır. Bir arada ele alınması gereken bu faktörler, denetçinin kontrol testlerine ilişkin yaklaşımını veya değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmedini varsayar.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
1. Denetçinin risk değerlendirmesinin; kontrollerin işleyiş etkinliğini test etme planlarını dikkate alma kapsamındaki artış. (Denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğine daha fazla dayanması)	Artış	Denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğinden elde etmek istediği güvence arttıkça, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski düzeyi azalacak ve daha geniş örneklem büyüklüğü gerekecektir. Denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskine ilişkin yaptığı değerlendirmenin, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bir beklenti içermesi durumunda, kontrol testlerini uygulaması gerekir. Diğer unsurlar sabit kalmak şartıyla, denetçinin risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliğine duyduğu güven arttıkça, denetçinin kontrol testlerinin kapsamı da artar (dolayısıyla örneklem büyüklüğü arttırılır).
2. Kabul edilebilir sapma oranında artış	Azalış	Kabul edilebilir sapma oranı azaldıkça, daha geniş örneklem büyüklüğü gerekir.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
3. Test edilecek anakitledeki beklenen sapma oranında artış	Artış	Beklenen sapma oranı arttıkça, denetçinin gerçek sapma oranına ilişkin daha makul bir tahminde bulunması için daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir. Denetçinin, beklenen sapma oranına ilişkin dikkate alacağı ilgili faktörler; denetçinin işletme hakkında edindiği bilgiyi (özellikle iç kontrolü anlamak için uygulanan risk değerlendirme prosedürlerini), personel değişikliklerini veya iç kontrolde meydana gelen değişiklikleri, önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürlerinin ve diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarını içerir. Beklenen kontrol sapma oranlarının yüksek olması genellikle, -varsa- değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskinde çok az bir azalış olmasını sağlar.
4. Anakitledeki gerçek sapma oranının, kabul edilebilir sapma oranını aşmadığına ilişkin denetçinin istediği güvence seviyesinde artış	Artış	Örneklem sonuçlarının, fiili olarak anakitledeki sapmanın gerçek durumunu yansıttığına ilişkin denetçinin istediği güvence seviyesi arttıkça, daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir.
5. Anakitledeki örnekleme birimi sayısındaki artış	Önemsiz etki	Büyük anakitleler açısından, anakitlenin fiili büyüklüğünün örneklem büyüklüğü üzerinde -varsa- çok küçük bir etkisi vardır. Ancak küçük anakitleler açısından denetim örnekleme, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kullanılabilecek alternatif yöntemler kadar etkili olmayabilir.

Detay Testleri Açısından Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler

Aşağıda denetçinin detay testleri açısından örneklem büyüklüğüne karar verirken dikkate alabileceği faktörler yer almaktadır. Bir arada ele alınması gereken bu faktörler, denetçinin detay testlerine ilişkin yaklaşımını veya değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği veya zamanlamasını değiştirmedini varsayar.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
1. Denetçinin risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski düzeyindeki artış	Artış	Denetçinin risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski düzeyi arttıkça, daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir. Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirmesi, yapısal risk ve kontrol riskinden etkilenir. Örneğin, denetçinin kontrol testlerini uygulamaması durumunda, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski düzeyi, belirli bir yönetim beyanına ilişkin iç kontrollerin etkin şekilde işlemesine bağlı olarak azaltılamaz. Dolayısıyla, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilebilmesi için tespit edememe riskinin düşük olması gerekir ve denetçi maddi doğrulama prosedürlerine daha çok güvenecektir (dayanacaktır). Detay testlerinden elde edilmesi gereken denetim kanıtı miktarı arttıkça (başka bir ifadeyle tespit edememe riski azaldıkça) daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir.
2. Aynı yönetim beyanına ilişkin diğer maddi doğrulama prosedürlerinin kullanımında artış	Azalış	Denetçi, belirli bir anakitleyle ilgili tespit edememe riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için diğer maddi doğrulama prosedürlerine (detay testleri veya analitik maddi doğrulama prosedürlerine) daha çok güvendikçe (dayandıkça), örneklemde elde

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
		etmesi gereken güvence sayısı azalır ve dolayısıyla örneklem büyüklüğü azalabilir.
3. Anakitledeki fiili yanlışlığın, kabul edilebilir yanlışlığı aşmadığına ilişkin denetçinin istediği güvence seviyesinde artış	Artış	Örneklem sonuçlarının, fiili olarak anakitledeki yanlışlığın gerçek tutarını yansıttığına ilişkin denetçinin gerek duyduğu güvence seviyesi arttıkça, daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir.
4. Kabul edilebilir yanlışlıkta artış	Azalış	Kabul edilebilir yanlışlık azaldıkça, daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir.
5. Denetçinin anakitlede beklediği yanlışlık tutarında artış	Artış	Denetçinin, anakitlede beklediği yanlışlık tutarı arttıkça, anakitledeki yanlışlığın gerçek tutarına ilişkin makul bir tahminde bulunması için daha geniş bir örneklem büyüklüğü gerekir. Denetçinin beklenen yanlışlık tutarına ilişkin dikkate alacağı ilgili faktörler; kalem değerlerinin subjektif olarak belirlenme derecesi, risk değerlendirme prosedürlerinin sonuçları, kontrol testlerinin sonuçları, önceki dönemlerde uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve diğer maddi doğrulama prosedürlerinin sonuçlarını içerir.
6. Uygun hâllerde anakitlenin gruplandırılması	Azalış	Anakitledeki kalemlerin parasal büyüklüğünün çok farklılık göstermesi durumunda, anakitlenin gruplandırılması faydalı olabilir. Bir anakitle uygun bir şekilde gruplandırılabilirinde, grupların örneklem büyüklüklerinin toplamı, belirli bir örneklem riskine ulaşmak için gerekli olan ve -seçilmiş olsaydı- tüm anakitleden seçilen örneklem büyüklüğünden genellikle daha az olacaktır.

FAKTÖR	ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	
7. Anakitledeki örnekleme birimlerinin sayısı	Önemsiz etki	Büyük anakitleler açısından, anakitlenin fiili büyüklüğünün örneklem büyüklüğü üzerinde -varsa- çok küçük bir etkisi vardır. Dolayısıyla, küçük anakitleler açısından, denetim örnekleme genellikle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine yönelik alternatif yöntemler kadar etkili olmaz. (Ancak, parasal birim örnekleme kullanılırken, anakitlenin parasal değerinde meydana gelen bir artış, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikteki [uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerindeki] oransal bir artışla dengelenmedikçe, örneklem büyüklüğünü arttırır.)

Örneklem Seçme Yöntemleri

Örneklem seçiminde kullanılacak birçok yöntem vardır. Örnek seçimine ilişkin temel yöntemlere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Rastgele (tesadüfi) seçim: İstatistiki bir seçim yöntemi olup tesadüfi sayı tabloları gibi tesadüfi sayı üreteçleri yoluyla uygulanır.
- (b) Sistemik seçim yöntemi: Bu yöntemde, anakitledeki örnekleme birimi sayısı bir örnekleme aralığı (örneğin 50) oluşturmak için örneklem büyüklüğüne bölünür ve ilk 50 birim içinde bir başlangıç noktası belirlendikten sonra, her 50 nci örnekleme birimi seçilir. Başlangıç noktası gelişigüzel belirlenebilir ancak başlangıç noktasının bilgisayarlı tesadüfi sayı üreteci veya tesadüfi sayı tabloları kullanılarak belirlenmesi durumunda, örneklemin tamamen rastgele belirlenme ihtimali daha yüksektir. Sistemik seçim yöntemi kullanıldığında denetçi, örnekleme birimlerinin, örnekleme aralığının anakitledeki belirli kalıplarla örtüşmeyecek şekilde yapılandırıldığını tespit eder.
- (c) Parasal birim örnekleme: Ek 1’de açıklandığı gibi değer ağırlıklı bir seçim yöntemi olup bu yöntemde; örneklem büyüklüğü, seçim ve değerlendirme parasal tutarlar üzerinden yapılmaktadır.
- (ç) Gelişigüzel seçim yöntemi: İstatistiki bir yöntem olmayıp, bu yöntemde denetçi, örnekleme yapılandırılmış bir teknik izlemeksizin seçer. Herhangi bir yapılandırılmış teknik kullanılmamasına rağmen, denetçi kasti bir taraflılık veya öngörülebilirlikten (örneğin, ulaşılması zor kalemleri seçmekten kaçınma veya her zaman bir sayfadaki ilk veya son kayıtları seçme veya bunu yapmaktan kaçınma gibi şeylerden) sakınır ve dolayısıyla anakitledeki tüm kalemlerin seçilebilme şansı olmasını sağlamaya çalışır. İstatistiki örnekleminin kullanılması durumunda gelişigüzel seçim uygun değildir.
- (d) Blok seçim: Bu yöntem anakitlede art arda gelen kalemlerden oluşan blok(lar) arasından seçim yapılmasını içerir. Çoğu anakitle, art arda gelen kalemlerin, birbirleriyle benzer ancak anakitlenin diğer kalemlerinden farklı özellikler taşıyacak şekilde yapılandırıldığı için, denetim örneklemesinde genellikle blok seçim yöntemi kullanılmaz. Bazı durumlarda bir blok kalemin incelenmesi uygun bir denetim prosedürü olabilir ancak denetçi örnekleme dayanarak anakitlenin tamamı için geçerli çıkarımlar yapmak istiyorsa, blok seçim nadiren uygun bir yöntem olacaktır.