



İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
AÇIK VE UZAKTAN EĞİTİM FAKÜLTESİ



DENETİM

İŞLETME (UZAKTAN EĞİTİM)

DOÇ. DR. DUYGU ANIL KESKİN

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
AÇIK VE UZAKTAN EĞİTİM FAKÜLTESİ

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
AÇIK VE UZAKTAN EĞİTİM FAKÜLTESİ**

İŞLETME (UZAKTAN EĞİTİM) LİSANS PROGRAMI



DENETİM

Doç. Dr. Duygu ANIL KESKİN

Yazar Notu

Elinizdeki bu eser, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi'nde okutulmak için hazırlanmış **bir ders notu niteliğindedir**.

ÖNSÖZ



İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
İÇİNDEKİLER.....	II
KISALTMALAR	XIV
YAZAR NOTU	XV
1. BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE	1
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	2
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	3
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	4
Anahtar Kavramlar	5
Giriş	6
1.1. Bağımsız Denetim ve Muhasebe	7
1.2. Denetimin Tanımı.....	7
1.3. Denetimin Amacı.....	8
1.4. Denetimin Kapsamı	8
1.5. Denetimin Konusu.....	8
1.5. Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler.....	8
1.6. Bağımsız Denetimin Önemi	9
1.7. Bağımsız Denetim Genel İlkeler	9
1.8. Finansal Raporlama Çerçevesi	9
1.9. Denetimin Türleri	10
1.10. Finansal Tablo Denetimi	10
1.11. Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin İlişkide Bulunacağı Gruplar	11
1.12. Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler	11
1.13. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)	15
1.14. Faaliyet Denetimi (Performans / Verimlilik Denetimi).....	16
1.15. Uygulama Zamanlarına Göre Denetim Türleri	16
1.16. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi).....	16
1.17. Sınırlı Denetim	17
1.18. Özel Denetim.....	17
1.19. Özel Amaçlı Denetim	17
Uygulamalar	18

Uygulama Soruları.....	19
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	20
Bölüm Soruları	21
2. DENETİM TÜRLERİ, DENETÇİ TÜRLERİ VE GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	24
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	25
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	26
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	27
Anahtar Kavramlar	28
Giriş	29
2.1. Denetim Türleri	29
2.1.1. Zorunlu Denetim	29
2.1.2. İhtiyari Denetim.....	29
2.2. Denetçi Kavramı.....	29
2.3. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlara İlişkin Konular	30
2.4. Kamu Denetimi – Kamu Denetçisi.....	30
2.5. İç Denetim – İç Denetçi.....	30
2.6. Bağımsız Denetim – Bağımsız Denetçi.....	31
2.7. Denetim Komitesi.....	34
2.8. Denetim Komitesinin Amacı.....	34
2.9. Kalite Güvence Rehberleri	34
2.10. Standartların Amacı.....	35
2.11. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)	35
2.12. Kamu Gözetimi Kurumu	35
2.13. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	36
2.14. Genel Standartlar	36
2.15. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	37
2.16. Bağımsızlık Standardı	37
2.17. Mesleki Özen.....	37
2.18. Çalışma Alanı Standartları	38
2.19. Denetimi Planlama Ve Gözetim Standardı.....	38
2.20. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı	39
2.21. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı	39
2.22. Raporlama Standartları	39

2.23. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	40
2.24. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	40
2.25. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı (Tam Açıklama İlkesi)	40
2.26. Görüş Bildirme Standardı.....	40
Uygulamalar	41
Uygulama Soruları.....	42
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	43
Bölüm Soruları	44
3. KALİTE KONTROL STANDARTLARI	48
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	49
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	50
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	51
Anahtar Kavramlar	52
Giriş	53
3.1. Kalite Tanımı.....	54
3.2. KKS1 “Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”	54
3.3. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları.....	55
A) Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	55
B) İlgili Etik Hükümler	56
C) Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi İçin Politika ve Prosedürler	57
3.4. Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine İlişkin Kıstaslar ...	59
3.5. Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Belgelendirilmesi	59
3.6. IAS/UDS/BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	60
3.7. Belgelendirme.....	61
3.8. Örnek Kalite Kontrol Takip Listesi	62
3.9. Prosedürler.....	62
Uygulamalar	64
Uygulama Soruları.....	65
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	66
Bölüm Soruları	67
4. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA	69

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	70
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	71
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	72
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
4.1. Hileli Finansal Raporlama	74
4.2. Varlıkların Kötüye Kullanımı.....	74
4.3. Denetim Sırasında Karşılaşılabilecek Muhasebe Hileleri	74
4.4. Muhasebe Hilelerine Başvurulmasının Amaçları.....	75
4.5. Meslek Mensuplarının Denetim Sırasında Yerine Getirmeleri Gereken Çalışmalar.....	75
A) Muhasebe Denetimi.....	76
B) Bilanço Denetimi.....	76
C) Gelir Tablosunun Denetimi	76
D) Vergi Denetimi	76
E) Tabloların Mali Analizleri	77
F) Bilançoların Muhasebe Kayıtlarına Uygunluğunun Kontrolü.....	77
G) Bilanço Kalemlerinin Standart Şekle Uygunluğunun Kontrolü.....	77
H) Dönem Sonuçlarının Yıllık Beyannameye İntikalinin Mevzuata Uygunluğunun Kontrolü	77
4.6. İşletmelerin Sunmuş Oldukları Bilgilerin Doğruluk Ve Güvenirliğine Yönelik Denetim Faaliyetleri	77
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	80
Bölüm Soruları	81
5. DENETİM SÜRECİ.....	83
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	84
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	85
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	87
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
5.1. Denetim Süreci ve Planlaması.....	89

1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	90
2. Denetimin Planlanması.....	91
3. Denetim Programının Yürütülmesi	94
4. Bulguların Raporlanması.....	94
5. Kalite Kontrolü.....	94
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	96
Bölüm Soruları	97
6. ÖN PLANLAMA VE DENETİMDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI.....	99
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	100
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	101
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	103
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
6.1. Pre-Plan (Ön Planlama).....	105
1. İşletmenin İşini Anlamak	105
2. İşletmenin Muhasebe Sistemini Anlamak	105
3. Kontrol Yapısı ve Süreçleri	105
4. Analitik İnceleme	105
6.2. Denetimin Amaçları	106
1. Var Olma (Gerçekleşme).....	106
2. Tam Olma.....	106
3. Değerleme.....	106
4. Haklar ve Yükümlülükler / Mülkiyet	106
5. Sunum ve Açıklama	107
6.3. Denetimde Önemlilik Planlaması.....	107
6.4. Önemlilik Düzeyi Belirleyen Etkenler	108
6.5. Performans Önemliliği	109
6.6. Önemlilik Düzeyinin Planlanması ve Uygulanması.....	109
6.7. Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	110
Belirlenen Önemlilik Tutarının Mali Tablo Hesaplarına Dağıtımı	110
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	113
Bölüm Soruları	114
7. DENETİMDE RİSK PLANLAMASI.....	115
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	116
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	117
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	119
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
7.1. Denetimde Riskle İlgili Kavramlar	121
7.1.1. İşletme Riski	121
7.1.2. Denetim Riski	121
7.2. Denetim Riski Unsurları / Bileşenleri	121
7.3. Doğal Risk (Yapısal Risk, Asıl Risk).....	122
7.4. Kontrol Riski	122
7.5. Önemli Yanlıklık Riski	123
7.6. Bulgu Riski (Tespit Edememe Riski, Ortaya Çıkarma Riski).....	123
7.7. Denetim Riski İlişkisi	124
7.8. Denetim Riskinin Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi	125
7.9. Denetim Risk Modeli	125
7.10. Denetim Riski Düzeyinin Belirlenmesi.....	125
7.11. Genel Bakış	126
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	128
Bölüm Soruları	129
8. DENETİM KANITLARI.....	130
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	131
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	132
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	133
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

8.1. Denetim Kanıtları	135
8.2. Kaynağına (Güvenirliliklerine) Göre Kanıt Türleri	135
8.3. Elde Edildikleri Ortama (Niteliklerine) Göre Kanıt Türleri.....	135
8.4. Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri / Muhasebe Verilerini Elde Etmek İçin Kullanılan Teknikler	136
8.5. Aralıksız Denetim – Örneklemeye Yoluyla Denetim	137
8.6. İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim.....	137
8.7. Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim.....	137
8.8. Denetim İşlemleri	137
8.9. Karşılaştırma.....	138
8.10. Tutar Aktarmalarının Denetimi	138
8.11. Aritmetik İnceleme	138
8.12. Belge İncelemesi (Maddi / Şekli)	138
8.13. Tetkik (Fiziki İnceleme ve Belge İncelemesi Tekniği)	139
8.14. Gözlem Tekniği	139
8.15. Doğrulama Tekniği (Dış Teyit)	139
8.16. Yeniden Hesaplama.....	140
8.17. Yeniden Uygulama.....	140
8.18. Analitik İnceleme Tekniği	140
8.19. Sorgulama Tekniği	140
8.20. Denetim Kanıtlarının Yeterliliği / Sayısını Etkileyen Faktörler.....	140
8.20.1. Önemlilik.....	141
8.20.2. Risk.....	141
8.20.3. Nitelik	141
8.20.4. Ekonomik Etkenler	141
8.20.5. Belge ve Kayıtların Büyüklüğü	141
8.21. Denetim Kanıtlarının Güvenirliliğini Etkileyen Faktörler	142
8.22. Kanıtın İlgili Olması.....	142
8.23. Kanıtın Kaynağı.....	142
8.24. Kanıtın Zamanlılığı	142
8.25. Kanıtın Objektifliği	142
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	144

Bölüm Soruları	145
9. DENETİM ÇALIŞMASININ BELGELENDİRİLMESİ / ÇALIŞMA KÂĞITLARI.....	146
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	147
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	148
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	150
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
9.1. Çalışma Kâğıtları.....	152
9.2. Çalışma Kâğıtlarının İlkeleri	152
9.3. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenme Amaçları.....	152
9.4. Çalışma Kâğıtlarının İçerik, Şekil ve Kapsamı	153
9.5. Çalışma Kâğıdı Türleri	153
9.6. Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması	154
9.7. Sürekli Dosya	154
9.8. Cari Dosya	154
9.9. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti ve Gizliliği.....	154
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	158
Bölüm Soruları	159
10. İÇ KONTROL SİSTEMİ	160
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	161
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	162
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	163
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
10.1. İç Kontrol Sistemi.....	165
10.2. Yönetimsel Kontrol	165
10.3. Muhasebe Kontrolü	165
10.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	166
10.5. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri.....	166

10.6. İç Kontrol Sisteminin Unsurları	167
10.6.1. Kontrol Ortamı	167
10.6.2. Muhasebe Sistemi.....	167
10.6.3. Kontrol Faaliyetleri	167
10.7. COSO	167
10.8. Kontrol Ortamı	168
10.9. Risk Değerlendirme.....	169
10.10. Kontrol Faaliyetleri	169
10.11. Bilgi ve İletişim	170
10.12. İzleme	170
10.13. Bağımsız Denetçi Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	170
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	172
Bölüm Soruları	172
11. ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ VE ÖRNEKLEME	174
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	175
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	176
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	177
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
11.1. Analitik İnceleme Teknikleri.....	179
11.2. Analitik İnceleme Prosedürleri.....	179
11.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler.....	180
11.4. Verilerin Uygunluğu ve Verilerin Güvenirliliği.....	181
11.5. Denetim Örneklemesi	181
11.6. Kavramlar	181
11.7. Örneklem Hacmini Etkileyen Unsurlar	182
11.8. Denetim Risk Modeli	182
11.9. Örneklem Riski.....	183
11.10. Örneklem Dışı Risk	184
11.11. Bağımsız Denetim Kanıtı Toplamak İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçimi	184

A) Örneklem İçin Ana Kütlenin Seçilmesi (%100 İnceleme)	184
B) Belirli Kalemlerin Seçilmesi	184
C) Bağımsız Denetim Örneklemesi	184
11.12. Örneklem Seçme Yöntemleri	185
11.13. Uygun Örneğin Nitelikleri	185
11.14. Neden Örneklem Yöntemi Kullanılmaktadır?	186
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	188
Bölüm Soruları	189
12. DENETİM ÇALIŞMASININ TAMAMLANMASI	190
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	191
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular	192
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	194
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
12.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması	196
12.2. Denetimin Raporlanması	197
12.2.1. Denetim Raporu ve Biçimleri	197
12.2.2. Raporlama Standartları	197
12.2.3. Rapor Türleri	198
12.2.4. Standart Olumlu Denetim Raporu	198
12.3. Bölümleri	199
12.3.1. Başlık	199
12.3.2. Adres	199
12.3.3. Giriş	199
12.3.4. Kapsam	199
12.3.5. Görüş	200
12.3.6. Bağımsız Denetim Şirketinin Adı	200
12.3.7. Denetim Raporunun Tarihi	200
12.4. Spk Standart Olumlu Raporu	200
12.5. Açıklama Paragrafı Gerektiren Durumlar	201
1. GKGM Tutarlılık İlkesine Uymama	201

2. Şartlı Denetim Görüşü	202
3. Olumsuz Denetim Görüşü	203
4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	203
12.6. Önemlilik ve Denetçi Görüşü	203
12.7. Olumlu Görüşten Sapma Gerektiren Koşullar	204
1. Denetçinin Çalışma Alanı Sınırlanmıştır.....	204
2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden Sapmalar	204
3. Denetçi Bağımsız Değildir	204
12.8. SPK Mevzuatına Göre Sınırlı Denetim Raporunun Hazırlanmasında Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar	204
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	208
Bölüm Soruları	209
13. FİNANSAL TABLO HESAPLARININ DENETİMİ	210
Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	211
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	212
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	213
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
13.1. Finansal Tablo Hesaplarının Denetimi	215
13.2. Nakit Hesaplarının Denetimi	215
Kasa	215
Denetimin Amaçları	215
Kontrol Testleri	216
Bankalar.....	216
Kasa ve Banka Hesaplarının Maddi Doğruluk Denetimi	217
Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	217
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	220
Bölüm Soruları	221
14. FİNANSAL TABLO HESAPLARININ DENETİMİ	222

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?	223
Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular.....	224
Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Anahtar Kavramlar	226
Giriş	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
14.1. Finansal Tablo Hesaplarının Denetimi	228
Alacak Hesaplarının Denetimi	228
14.2. Kontrol Testleri	228
14.3. Maddi Doğruluk Testleri	229
14.4. Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	230
14.5. Stok Hesabının Denetimi.....	230
14.6. Kontrol Testleri	231
14.7. Maddi Doğruluk Testleri	232
14.8. Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	232
14.9. Duran Varlık Hesaplarının Denetimi.....	232
14.10. Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	232
14.11. Borçların Denetimi	233
14.12. Kontrol Testleri	233
14.13. Mali Borçların Denetimi.....	233
14.14. Ticari Borçların Denetimi.....	234
14.15. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Denetimi.....	234
14.16. Borç Hesapları İçin Uygulanacak Denetim Prosedürleri	234
14.17. Özkaynak Hesaplarının Denetimi.....	235
14.18. Gelir Hesaplarını Denetimi.....	235
14.19. Gider Hesaplarını Denetimi.....	236
Uygulamalar	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Uygulama Soruları.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti	239
Bölüm Soruları	240
KAYNAKÇA.....	241

KISALTMALAR



YAZAR NOTU

1. BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

1.1. Denetimin Tanımı

1.2. Bağımsız Denetim Kapsamında Olan İşletmeler

1.3. Denetim Türleri

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Denetim ve muhasebe arasında ne fark var?
- 2) Neden denetime ihtiyaç duyulur?
- 3) Tüm işletmeler bağımsız denetim kapsamında mıdır?

Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri

Konu	Kazanım	Kazanımın nasıl elde edileceği veya geliştirileceği

Anahtar Kavramlar

Bağımsız Denetim

Denetim Türleri

Giriş

Çok uluslu ve büyük ölçekli işletmelerin günümüzde sayılarının ve önemlerinin artması, işletmeyle ilgili karar alma durumunda olan bilgi kullanıcısı sayısının da artmasına neden olmuştur. İşletme yönetiminin sayısal iddiası niteliğinde olan finansal tablo ve dipnotlarının çıkar çatışması nedeniyle işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermesi söz konusudur. Bilgi kullanıcısının gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi gereksinimi vardır. Hata veya hile kaynaklı olarak bilgi işletme yönetimi tarafından manipüle edilebilir. Etkin karar alma durumunda olan bilgi kullanıcılarına ilgili dönemde meydana gelen işlemlerin; finansal tabloda yer alan hesap bakiyelerinin ve dipnotlarının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediği ile ilgili makul güvence verecek bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Önemli yanlışlık, bilgi kullanıcısının kararını etkileyebilecek yanlışlık tutarıdır.

Bağımsız denetim sürecinde amaç işletme ve çevresini tanıyarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi; değerlendirilen riske karşılık verecek şekilde denetim çalışmasının planlanması ve çalışmanın yürütülmesi ve yeterli ve uygun kanıt toplayarak; bağımsız denetim standartlarının gerekli gördüğü bildirimlerde bulunup, makul güvence verecek şekilde denetçinin görüşünü rapora bağlaması olarak ifade edilmektedir.

Bu dersin kapsamı çerçevesinde; öncelikle denetim kavramı ve türleri ele alınacaktır. Her hafta denetim sürecinin bir unsuru incelenerek teori anlatılacaktır.

1.1. Bağımsız Denetim ve Muhasebe

Muhasebe, işletmenin finansal nitelikteki işlem ve olaylarına ait verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması ve yorumlanması sürecini kapsayan bir bilgi sistemidir. Muhasebe departmanında üretilen bilgi, işletme ilgilileri tarafından karar alma aracı olarak kullanılmaktadır. İşletme ilgilileri ya sezgilerine ya da bilgiye dayanarak karar almaktadırlar.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilginin karar alıcıları olumsuz yönde etkilememesi için doğru, dürüst ve güvenilir bilgi içermesi gerekmektedir. Finansal bilginin üretilmesi ve raporlanması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Ancak üretilen bilgi, karar alıcıların farklı yönde hareket etmelerine yol açabilmektedir. İşletme yönetimi üretilen bilginin niteliğinden doğrudan etkilendiği için gruplar arasında bir çıkar çatışması söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple üretilen bilginin doğru, dürüst ve güvenilir olmamasının temelde 2 nedeni söz konusudur. Bu nedenlerden ilki; hata, ikincisi ise hiledir. Hata ve hile arasındaki temel fark kasıttır. İşletme yönetimi, işletmeyi olduğundan daha iyi veya kötü göstermek amacıyla finansal tabloları manipüle edebilmektedir. Her iki durumda da işletme yönetimi farklı çıkar sağlayabilmektedir. Hata ise genelde kasıtlı olmayan, yani dikkatsizlik veya bilgi eksikliğinden kaynaklanabilmektedir.

Yukarda belirttiğimiz nedenlerden dolayı kasıtlı veya kasıtsız olarak işletme yönetimi tarafından üretilen bilginin doğru, dürüst ve yasalara uygun olarak üretildiği konusunda güvence sağlayacak bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu mekanizma, denetim mekanizması olarak adlandırılmaktadır.

1.2. Denetimin Tanımı

Belli bir dönem veya ekonomik birime ait verilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve rapor hazırlamak amacıyla bağımsız ve uzman bir kişi ve ekip tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Denetimde muhasebe verileri, denetimin konusunu oluşturur. Denetim, kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ilgili finansal raporlama çerçevesi muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediğini değerlemede kriter olarak kullanılabilir. Denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır. Denetçinin muhasebe konusunda bilgili olmasına ek olarak, denetçi, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır.

Denetim Kavramının Özellikleri

- Denetim, ekonomik birim veya faaliyet dönemine uygulanır.
- İşletme ilgililerine yönelik olarak gerçekleştirilir.
- Denetim doğruluğu iddia edilen bilgilerin denetçinin doğruları ile karşılaştırılması sürecidir.

- Önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesi ölçülür
- Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.
- Denetim konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.
- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

1.3. Denetimin Amacı

Finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda hedeflenen kullanıcılara güvence sağlayacak bir görüş oluşturulmasıdır. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde:5)

1.4. Denetimin Kapsamı

Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Bağımsız denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıt toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün hedeflenen kullanıcılara raporlanmasını kapsar. (Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde:5)

1.5. Denetimin Konusu

6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, risklerin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem ile doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi mevzuat uyarınca öngörülen diğer hususlar denetim konularıdır. ((Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde:6)

1.5. Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

- Finansal tablo kullananların sayısı ve etkinliğinin artması
- Güvenilir bilgi ihtiyacı
- Finansal tablolarda açıklayıcı olmayan, hatalı, noksan ve hileli bilgilerin bulunması ihtimali
- Ekonomik işlemlerin ve bu işlemlere ilişkin kayıt ve tabloların karmaşık olması

- Maliyet ve zaman kaybı
- Bilgi edinme güçlüğü
- Çıkar çatışması
- Yasal zorunluluklar

1.6. Bağımsız Denetimin Önemi

- Finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltir.
- Suiistimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır.
- Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur.
- Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.
- İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenilirliğini yükseltir.
- Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşı karşıya bulundukları bilgi riskini azaltır.

1.7. Bağımsız Denetim Genel İlkeler

a) Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir.

b) Makul güvence; bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Önemli yanlışlık, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak karar alıcının alacağı karardan etkilenmeyecek hata olarak değerlendirilmektedir.

1.8. Finansal Raporlama Çerçevesi

Geçerli finansal raporlama çerçevesi genellikle yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarını veya mevzuat hükümlerini kapsar.

- Muhasebe konularına ilişkin kanunlar, düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlölükler dâhil yasal ve etik çevre
- Standart belirleyici kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları, farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler
- Yaygın olarak, geçerli ve hâkim olan genel ve sektörel uygulamalar
- Muhasebe literatürü

1.9. Denetimin Türleri

Amaçlarına Göre

- Finansal Tablo Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

1.10. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablolar: İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlölüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. “Finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablo setini ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir. Finansal tablo seti:

- Bilanço / Finansal Durum Tablosu
- Gelir tablosu / Kapsamlı Gelir Tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Nakit akım tablosu
- Muhasebe politikaları özeti
- Dipnotlar

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:

(a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve

(b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve Bağımsız denetim standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

1.11. Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin İlişkide Bulunacağı Gruplar

1- Yönetim:

İşletmede çalışan memurlar, muhasebeci ve kilit noktadaki görevliler kastedilmektedir.

2- Ortaklar:

Ortaklar yönetimin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini saptamak için denetlenmiş finansal tablolara başvururlar. Bu açıdan denetçinin birinci derecede sorumluluğu ortaklara karşıdır.

3- Yönetim Kurulu:

Yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin ortakların çıkarları doğrultusunda yürütülmesinden sorumludur. Denetçinin bağımsızlığının kuvvetlendirilmesi işletme içinde kurulacak denetim komitelerinin kurulmasıyla gerçekleştirilir.

1.12. Bağımsız Denetime Tabi Olan İşletmeler

Karar Sayısı: 2012/4213 (23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı R.G de yayımlanmıştır.)

- 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketler (Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte)

2016 yılından itibaren denetime tabi olacak SERMAYE şirketleri için genel kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Bilanço aktif toplamı 40 milyon TL

Net satış hasılatı 80 milyon TL

Çalışan sayısı 200 çalışan

- I ve II Sayılı Listede yer alan işletmeler

(I) SAYILI LİSTE

1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları
- b) Kolektif yatırım kuruluşları
- c) Portföy yönetim şirketleri
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları
- d) Varlık kiralama şirketleri
- e) Merkezi takas kuruluşları
- f) Merkezi saklama kuruluşları
- g) Veri depolama kuruluşları
- ğ) Derecelendirme kuruluşları
- h) Değerleme kuruluşları
- i) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar
- b) Derecelendirme kuruluşları
- c) Finansal holding şirketleri
- ç) Finansal kiralama şirketleri

d) Faktoring şirketleri

e) Finansman şirketleri

f) Varlık yönetim şirketleri

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu I hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.8.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca Anonim Şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

(II) SAYILI LİSTE

1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.

3) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15.1.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5.11.2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

4) 20.2.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2.3.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı 50 ve üstü.

6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş

olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu) kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralman şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 60 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü.

7) 8.6.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı 125 ve üstü.

1.13. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)

İşletmenin faaliyet ve işlemlerinin, belirli otoritelerce (yasama organı, işletme yöneticileri veya diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca) önceden belirlenmiş yöntemlere kurallara ve mevzuatlara uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir.

Bu otorite devlet olabilir; işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediği bu anlamda bir uygunluk denetimidir. Adı geçen otorite işletmenin üst yönetimi olabilir; üst yönetim tarafından kurulmuş bir satın alma onayının yerine getirilip getirilmediğinin denetimi bir uygunluk denetimidir.

İç Denetim; işletme faaliyetlerine değer katmak ve başarmak amacıyla bağımsız ve tarafsız olarak verilen güvence ve danışmanlık hizmetidir. İşletme yönetimi tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi; risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemine yönelik politika ve prosedürlerin etkinliği ve geliştirilmesine yönelik güvence ve danışmanlık hizmetini ifade etmektedir. Denetim faaliyetinin işletmenin kendi çalışan kişilerince yürütülmesi ve üst yönetime raporlanması olarak tarif edilebilir. Örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. İç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. Finansal denetim yönü finansal tabloların

doğruluğunun araştırılmasından çok finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Hata ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi finansal tabloların kapsamına girer. İç denetim örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına ve programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi çalışmaları iç denetimin uygunluk yönünü oluşturur. İç denetim örgüt kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığı, verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediği, belirlenen standartların örgüt personeline anlaşıp anlaşılmadığı, standartlardan sapmaların olup olmadığı ve sonuçlarının analiz edilip edilmediği ve gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı konularını araştırır. İç denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirerek örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşip ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verim vermediğini belirler. Yapılan çalışmaların bu yönü faaliyet denetimini oluşturur.

Kamu Denetimi: Kamu denetimi, denetim amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Kamu denetim kurumları: Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık yüksek Denetleme kuruludur. Ayrıca kamu ve özel sektördeki işletmeleri denetleyen veya bağlı bulunduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır.

1.14. Faaliyet Denetimi (Performans / Verimlilik Denetimi)

İşletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve denetlemek üzere yapılan denetim çalışmasıdır. Dolayısıyla faaliyet denetimi, işletmenin muhasebe bilgileri ile sınırlı olmayıp, yönetim, üretim, pazarlama, personel gibi fonksiyonlarını da içermektedir. Bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar.

1.15. Uygulama Zamanlarına Göre Denetim Türleri

- Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi)
- Sınırlı Denetim (Ara Dönem) – kanıt/doğrulama
- Özel Denetim (Halka ilk arz; birleşme; devir; tasfiye)

1.16. Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi)

SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık finansal tabloların tümünün genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimidir

ve her yıl yapılması zorunludur. Yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama ve değerlendirme zamanı olduğu için güvenilirliği yüksektir. Denetim standartlarının tümünü uygulayabilme olanağı mevcuttur.

1.17. Sınırlı Denetim

3,6,9 aylık ara dönem finansal tablolarını hazırlayan SPK, banka, sigorta, enerji işletmelerinin denetimidir. 6 aylık finansal tabloların denetimini kapsamaktadır. Kanıt toplama ve değerlendirme süresi sınırlıdır. Ara dönem inceleme raporu niteliğindedir.

1.18. Özel Denetim

Halka ilk açılış, birleşme, devir veya tasfiye kararlarına dayanak teşkil edecek finansal tablolarının sermaye piyasası mevzuatı uyarınca bağımsız denetleme kuruluşu tarafından denetlenmesidir.

1.19. Özel Amaçlı Denetim

- Fon varlıklarının saklanması
- İç kontrol sisteminin durumu
- Sözleşmelere uygunluk
- Yatırım performansı
- Herhangi bir finansal tablo kalemi veya hesap grubu, alt hesap denetimi
- Sermaye yeterliliği
- Özet yıllık finansal tablo
- Tam sette yer alan herhangi bir tablo

Uygulamalar

--

Uygulama Soruları

--

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

Bölüm Soruları

- 1) İşletme finansal nitelikli bilgilerinin ve tablolarının finansal raporlama çerçevesine uygunluğunun ve bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğinin denetimi aşağıdakilerden hangisidir?
A) Faaliyet denetimi
B) Uygunluk denetimi
C) Özel denetim
D) Finansal tablo denetimi
E) İç denetim
- 2) Yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarını veya mevzuat hükümlerine Denir.
- 3) Aşağıdakilerden hangisi denetimin genel ilkelerinden olan mesleki şüpheciliği doğru biçimde ifade etmektedir?
A) Denetçinin, denetim kanıtlarını eleştirel ve sorgulayıcı bir tarzda değerlendirmesi
B) Denetçinin, müşteri işletme ile ortaklık ilişkisine girmemesi
C) Denetçinin, geçmişten tanıdığı kişilere aşırı güvenmesi
D) Denetçinin, sadece tanıdığı kişilerle iş yapması
E) Denetim ekibinin yeterli sayıda olması
- 4) Aşağıdakilerden hangisi finansal tablo denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenlerinden biri değildir?
A) Bilgi kullanıcıları ile şirket yönetimi arasındaki çıkar çatışması
B) Şirketin muhasebe sorumlularının bilgi birikimi açısından yetersiz olması
C) Bilgi kullanıcılarının, denetimi kendilerinin yapmasının zaman ve maliyet açısından akılcı olmaması
D) Bilgi kullanıcılarının, denetimi kendilerinin yapmasında çeşitli yasal engeller bulunması
E) Şirket yönetimi dışındaki bilgi kullanıcılarının şirket yönetiminden uzak olması
- 5) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, aşağıdaki hizmetlerden hangisi ister bedelli ister bedelsiz olsun bağımsız denetim hizmetiyle aynı dönemde aynı müşteriye verilmesinde bağımsızlık açısından bir sakınca yoktur?
A) Defter tutma
B) İç kontrol sistemi kurma
C) Yönetim danışmanlığı
D) Vergi danışmanlığı
E) Finansal tablo hazırlama

- 6) I. Aktif toplamı 40 ve üstü Türk Lirası.
II. Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası.
III. Çalışan sayısı iki 200 ve üstü.
IV. Kredi notu AA ve üstü.

Yukarıdakilerden hangileri Halka açık olmayan anonim şirketlerin denetime tabi olma sınırlarının belirlenmesinde kullanılır?

- A) I,II
B) I,II,III,IV
C) I,II,III
D) I,II,IV
E) II,III,IV

7) Denetimin tanımında aşağıdaki ifadelerden hangisi yer almamaktadır?

- A) Denetim kaydetme ve sınıflandırma işlemidir
B) Denetim yönetimin sayısal nitelikli iddialarını inceler
C) Denetim bir ekonomik birim ve bir döneme ait verileri içerir
D) Denetlenen bilgilerle, önceden belirlenmiş olan ölçütler karşılaştırılır.
E) Çalışma sonucunda görüş bir rapor haline dönüştürülür.

8) İşletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmeye yönelik olarak yapılan denetim türü hangisidir?

- A) Faaliyet denetimi
B) Finansal tablolar denetimi
C) Zorunlu denetim
D) Uygunluk denetimi
E) İhtiyari denetim

9) İşletme faaliyetlerine değer katmak ve başarmak amacıyla bağımsız ve tarafsız olarak verilen güvence ve danışmanlık hizmetine denir.

10) Denetçinin denetim çalışmalarını sorgulayıcı bir yaklaşımla sürdürmesi denetimin hangi ilkesi gereğidir?

- A) Mesleki yargılama
B) Mesleki şüphecilik
C) Makul güvence
D) Mesleki yeterlilik
E) Mesleki özen

CEVAPLAR

1)D

2)FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

3)A

4)B

5)D

6)C

7)A

8)A

9) İÇ DENETİM

10)B

2. DENETİM TÜRLERİ, DENETÇİ TÜRLERİ VE GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

2.1. Statüsüne ve yapılış şekline göre denetim türleri

2.2. Denetçi bağımsızlığı

2.3. Genel kabul görmüş denetim standartları

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Denetçi bağımsız olabilir mi?
- 2) Denetçinin şeklen ve esasta bağımsız olması ne anlama gelmektedir?
- 3) İşletmeler sadece belirli kriterleri taşıyorlarsa mı denetim yaptırabilirler?

Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri

Konu	Kazanım	Kazanımın nasıl elde edileceği veya geliştirileceği

Anahtar Kavramlar

- 1) Denetçi bağımsızlığı
- 2) Denetim türleri
- 3) Denetim standartları

Giriş

Bu bölümde denetim türleri yapılış şekli ve statüsü açısından incelenecektir. Ayrıca statüsüne göre denetçi türleri de anlatılacaktır. Denetçinin taşıması gereken niteliklerden bahsedilecek ve bu unsurların içerisinde kritik öneme sahip bağımsızlık detaylı olarak ele alınacaktır. Denetçinin temel niteliklerinin; denetim sürecinin temel noktalarını ve raporlamaya esas oluşturacak standartlar “genel kabul görmüş denetim standartları” kapsamında bu bölümde yer alacaktır.

2.1. Denetim Türleri

2.1.1. Zorunlu Denetim

Yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince düzenli olarak yapılması gerekli olan denetimdir. Ülkemizde TTK kapsamında belli koşulları sağlayan sermaye şirketleri, I ve II sayılı listede yer alanlar işletmeler zorunlu denetime tabidir.

2.1.2. İhtiyari Denetim

Hiçbir yasal zorunluluk olmadan işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı denetimdir. İşletmenin yaptırdığı kredi talebi için kredi veren kuruluşun talep ettiği bağımsız denetim, özel amaçlı denetim, iç denetim ve faaliyet denetimi ihtiyari denetimdir.

Denetçinin Bağlı Bulunduğu Kuruma (Statüsüne) Göre Denetim ve Denetçi Türleri

- Kamu Denetimi – Kamu denetçisi
- İç denetim – iç denetçi
- Bağımsız denetim – bağımsız denetçi

2.2. Denetçi Kavramı

Denetim yapan, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki özellikleri taşıyan ve çalışmalarında yeterli dikkat ve özeni gösteren kişidir.

- Mesleki eğitim ve yeterlilik
- Bağımsız

- Ahlaklı
- Mesleki özen ve titizlik

2.3. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlara İlişkin Konular

- Denetlediği işletmenin ortağı olması
- Denetlenen işletmenin sahipleriyle ortaklık ilişkisinde bulunması
- Denetlenen işletmeden maaş alması, borç vb. ilişkisinin olması
- Denetlenen işletmeye ait hisse senedi, tahvil veya benzeri bir menkul kıymet yatırımı yapmış olması
- Denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri ile kan bağıının olması
- Denetlenen işletme ile ticari bir ilişkisinin olması
- Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye alınması
- Denetlenen işletmeden çok özel indirimle bir varlık veya fayda alınması

2.4. Kamu Denetimi – Kamu Denetçisi

Kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir. Kamu denetçisi, kamu kurumunda çalışan ve kamu yararına görev yapan kişidir. İç denetim, uygunluk denetimi ve dış denetim görevlerini vergi müfettişi ve Sayıştay denetçisi adıyla yerine getirmektedirler. Kamu denetimi, denetim amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Kamu denetim kurumları: Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık yüksek Denetleme kuruludur. Ayrıca kamu ve özel sektördeki işletmeleri denetleyen veya bağlı bulunduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır.

2.5. İç Denetim – İç Denetçi

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini üst yönetim tarafından belirlenen planlar, prosedürler ve kurallara uygunluk açısından denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence altına alan danışmanlık hizmetidir.

Risk yönetimi, iç kontrol, yönetim etkinliği alanında faaliyet göstermektedirler. Çalıştığı işletmeyle bordro ilişkisi olan, organizasyon şemasında görev ve yetkileri tanımlanmış personel; iç denetçi olarak anılmaktadır.

Denetim faaliyetinin işletmenin kendi çalışan kişilerince yürütülmesi ve üst yönetime raporlanması olarak tarif edilebilir. Örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. İç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. Finansal denetim yönü finansal tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Hata ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi finansal tabloların kapsamına girer. İç denetim örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına ve programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi çalışmaları iç denetimin uygunluk yönünü oluşturur. İç denetim örgüt kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığı, verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediği, belirlenen standartların örgüt personeline anlaşılıp anlaşılmadığı, standartlardan sapmaların olup olmadığı ve sonuçlarının analiz edilip edilmediği ve gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı konularını araştırır. İç denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirerek örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım sağlayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verim vermediğini belirler. Yapılan çalışmaların bu yönü faaliyet denetimini oluşturur.

2.6. Bağımsız Denetim – Bağımsız Denetçi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun 26.12.2013 28509 sayılı resmi gazetede yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğin 4.maddesine göre Bağımsız Denetçi; Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri, şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı yönetmeliğin ilgili maddelerine göre Kurum tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebilmek için denetçi adaylarının;

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim
- b) Meslek mensubu olması
- c) Türkiye'de yerleşik olması
- d) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması

- e) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması

Uygulamalı Mesleki Eğitiminin amacı

- a) Teorik bilgilerinin uygulamaya geçirilmesini sağlamak.
- b) Bağımsız denetim alanında yeterli bilgi, ihtisas ve deneyime sahip olmalarını sağlamak.
- c) Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve meslek bilincini yerleştirmek.
- ç) Mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerini öğrenmelerini sağlamak.
- d) Analitik düşünme, takım çalışması ve iletişim becerilerini geliştirmek.
- e) Yazışma ve rapor yazma tekniği konusunda bilgi ve yetenek kazandırmak.
- f) Meslekte standartlaşmayı temin etmek.

16'ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması

“25 Ocak 2013 Tarihli ve 28539 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan “BAĞIMSIZ DENETÇİLİK SINAV TEBLİĞİ” göre;

- a) Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi)
- b) Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar)
- c) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim
- ç) Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat)
- d) Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku)
- e) Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı

(2) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler birinci fıkranın (b), (c), (ç) ve (e) bentlerinde, Yeminli Mali Müşavirler ise (b), (ç) ve (e) bentlerinde belirtilen konulardan sınava tabi tutulurlar. Başarılı olanlar ve diğer kriterleri sağlayanlar belgeyi almaya hak kazanmaktadırlar.

Yönetmelik çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir.

Bağımsız Denetim kuruluşu belgesi alabilmek için, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;

- a) Sermaye şirketi olması
- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması
- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması
- f) Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması
- g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması
- ğ) 28 inci maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması
- h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27'nci maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması
- ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması
- i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması
- j) Denetim rehberleri dâhil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması
- k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması

l) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması

m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır.

2.7. Denetim Komitesi

Denetim komiteleri, sadece iç ve dış denetim süreçlerinin etkinliğini, şirkete yarattığı katma değeri, mali ve operasyonel süreçler ile iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludurlar.

2.8. Denetim Komitesinin Amacı

- Şirketin finansal raporlarının güvenilirliği
- Şirketin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliği
- Şirketin idari, yasal ve düzenleyici yükümlülükler ile uyumluluğu
- Dış denetçilerin bağımsızlığı, kalifikasyonu ve performansı ve iç denetim faaliyetinin performansı konularında yönetim kuruluna destek sağlamaktadır.

Denetim komitesinin görevi, yolsuzlukların duyurulması mekanizmalarının, kurumsal risk yönetiminin, ilgili tarafların işlemlerinin ve şirketin yasal fonksiyonlarıyla etkileşimin gözetilmesini içerir.

2.9. Kalite Güvence Rehberleri

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları / Uluslararası Denetim Standartları
- Uluslararası Denetim standartları
- Meslek Ahlak Kuralları
- Kalite Kontrol Standartları

2.10. Standartların Amacı

- Denetim çalışmalarının kalitesini arttırmak
- Denetçinin genel anlamda taşınması gereken özellikleri, sorumluluklarını ve yapmaları gereken çalışmaları belirleyen kurallardır
- Yol gösterici

Ülkemizde ve Dünya’da denetim ve kalite kontrol standartlarının geliştirilmesinde ve yayınlanmasında yetkili olan kuruluşları inceleyecek olursak; Dünya’da IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve IFAC’a bağlı IAASB (Uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu) , ülkemizde KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) yetkilendirilmiştir.

2.11. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

- 1977 yılında kuruldu.
- Güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu çıkarına hizmet etmektedir.
- 129 ülke; 172 üye ve yardımcı; 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmekte. (serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim)
- Uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu (IAASB) desteği ile yüksek kaliteli denetim ve güvence standartlarının gelişmesine, uygulanmasına ve benimsenmesine katkı sağlamaktadır.

2.12. Kamu Gözetimi Kurumu

2/11/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) kurulmuştur.

- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesi
- Denetim standartlarının belirlenmesi
- Bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi
- Mesleki etik ilkelerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması

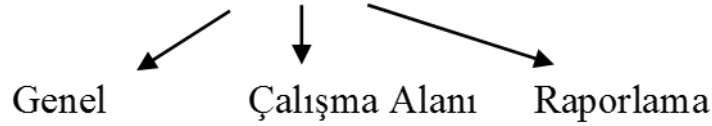
- Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması
- Kalite güvence sistemini oluşturmak amacıyla bağımsız denetim üzerinde “kamu gözetimi” sisteminin oluşturulması
- Diğer ülkelerin aynı alanda yetkili organlarıyla ve uluslararası kuruluşlarla anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımının yapılması, alanlarında tek yetkili merci olarak Kurumu belirlemiştir.

2.13. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kalite güvence rehberleri kapsamında değerlendirdiğimiz “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” AICPA tarafından 1947 tarihinde kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana bölümde incelenmektedir.

Bir denetim çalışmasının, amaçlara uygun şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla yani finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek için, denetimin; kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanıp ilgililere sunulacağını belirleyen ilke ve kurullara genel kabul görmüş denetim standartları denir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



2.14. Genel Standartlar

Bu standart denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir.

- Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı
- Bağımsızlık standardı
- Mesleğin özen ve titizlik standardı

2.15. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Denetim bir denetçi olarak yeterli teknik eğitime ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Bağımsız denetçi olarak çalışabilmek için zorunlu olan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını alabilmek için meslek yasasının SM, SMM, YMM Kanunu) belirlediği genel ve özel şartları taşımak gerekmektedir.

2.16. Bağımsızlık Standardı

“Denetçi veya denetçiler, denetim görevleri ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar.

Denetçi denetleme görevinin sonuçları bakımından kamuya hizmet sunmaktadır.

Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar:

- 1) Denetçinin ve denetçinin 3.derecede akrabalarının denetlenen şirkette ilişkilerinin olmaması gerekir.
- 2) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi
- 3) Denetim ücretinin piyasa rayicinin altında veya çok üstünde olması.

2.17. Mesleki Özen

Denetimin yapılmasında ve denetim raporunun düzenlenmesinde mesleğin gerektirdiği dikkat gösterilmelidir. Denetçi bağımsız ve uzman olsa da denetim çalışmasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermedikçe, bildirdiği görüşün bir değeri olmayacağı gibi, bu görüşe güvenip, yanlış kararlar alan ve zarara uğrayan bilgi kullanıcılarına karşı sorumlu olacaklardır. Denetim mesleği, denetim çalışması sırasında ve raporlama safhasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesini, denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyulmamasını, bilgi, deneyim ve becerilerin en iyi şekilde kullanılmasını gerektiren bir meslektir. Bu koşullara uyulmaması durumunda denetçinin ahlaki, mesleki ve hukuki sorumlulukları doğar. Denetçi, görevini en iyi şekilde yerine getirmekle kendisini yükümlü saydığında, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşır. Denetiler, aynı zamanda üyesi oldukları meslek odasına karşı da sorumludurlar. Disiplin yönetmeliği, meslek mensuplarının meslek ahlaki kurallarını belirlemektedir.

Mesleki Eğitim ve Deneyim (Uzmanlık): Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için denetçinin mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması gerekir. Bunun için uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almış olmak gerekir. Bu sertifikayı alabilmek için

yükseköğrenimini tamamlamış olanların iş başında eğitim (staj) yapmaları gerekir. 3568 sayılı kanunun 5, 7 ve 9. maddelerinde düzenlenmiştir.

Bağımsızlık: Muhasebenin en temel kavramı sosyal sorumluluktur. Denetçinin tarafsız ve dürüst davranmasıdır. Çıkar birliğini korumak ve çıkar çatışmasını önlemek için bağımsız davranmak şarttır.

Tarafsızlık ve dürüstlük aynı zamanda meslek ahlak kurallarının, da başında yer alır.

Mesleki Dikkat ve Özen: Denetçi, denetim standartlarına eksiksiz biçimde uyarak mesleki özen ve titizliğini ortaya koymalıdır. Örnek oluşturmayı iyi yapması gerekir. Özenli ve titiz çalışan denetçi Faaliyetleri planlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak inceler. Çalışma kâğıtlarının tümünün düzenlenmesinde titiz davranır.

Sır Saklama: 3568 sayılı kanunun 43. maddesinde düzenlenmiştir. Denetim işi yoluyla öğrenilen bilgiler başkalarına duyurulamaz.

Reklam Yapmama: 3568 sayılı kanunun 44. maddesine göre, meslek mensuplarının iş elde etmek amacıyla reklam yapmaları yasaklanmıştır.

Haksız Rekabet Yapmama: 3568 sayılı kanunun 46. maddesine göre, meslek mensupları tarifenin altında ücret kabul edemezler.

2.18. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim çalışması sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır.

- Denetimi planlama ve gözetim standardı
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı
- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

2.19. Denetimi Planlama Ve Gözetim Standardı

Denetim çalışması yeterli şekilde planlanmalı ve varsa, yardımcılar gerektiği şekilde gözenmelidir. Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanın ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesini ifade etmektedir. Denetim programı, denetçinin çalışmasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin bir listesidir. SPK Mevzuatına göre yazılı bir denetim programının yapılması zorunludur. Denetim planının yapılması SPK mevzuatına ve GKGDS'na göre zorunlu değildir.

2.20. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir. Bu standartları üç önemli unsur bulunmaktadır.

- Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol hakkında bilgi edinir.
- Denetçi, iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgiye bağlı kalarak, yapacağı testlerin niteliğini, zamanını büyüklüğünü belirler.

2.21. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı

Denetlenen finansal tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacıyla belge incelenmesi gözlem, soru sorma ve doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir. Kanıtlar, görüşe varmak için yeterli sayıda toplanmalıdır. Toplanan kanıtlar güvenilir olmalıdır. Toplanan kanıtların sayısının yeterli olup olmadığına ve güvenilirliğine, denetçi mesleki yargısını kullanarak kendisi karar vermelidir.

2.22. Raporlama Standartları

Finansal tabloların birçok kullanıcısı için, mesleki bir denetimin yapılmış olduğunu gösteren tek kanıt denetçinin raporudur. Bu nedenle, denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması hem kullanıcılar hem de denetçi açısından son derece önemlidir. Raporlama standartları, denetçinin raporunu hazırlarken ve raporunda görüşünü belirtirken, denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır.

Bu grupta dört standart yer alır:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
- Tutarlılık ilkesine uygunluk (Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı)
- Tam açıklama ilkesine uygunluk
- Görüş bildirme standardı

2.23. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Denetçi görüşünü bildirirken, ilkelere uyulup uyulmadığını, uyulmamışsa bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.

2.24. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlemlenen GKGMİ ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulandığı durumları açıklamalıdır. Muhasebenin temel kavramlarından biri de değişmezlik (tutarlılık) kavramıdır. Bu kavram seçilen muhasebe ilkelerinin ve bunların uygulama yöntemlerinin birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

2.25. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı (Tam Açıklama İlkesi)

Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir. Finansal tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Denetçi, finansal tablolardaki bilgileri kullanacak kişi ve kuruluşların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde finansal tablolarda açıklama yapılıp yapılmadığına kendi mesleki yargısını kullanarak karar verecektir.

2.26. Görüş Bildirme Standardı

Denetim raporu, ya bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildirilemiyorsa, bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır.

Uygulamalar

--

Uygulama Soruları

--

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

Bu bölümde yapılış şekline ve statüsüne göre denetim türlerini; statüsüne göre denetçi türlerini öğrendik. Ayrıca denetçi bağımsızlığını ve yasal düzenlemeler çerçevesinde bağımsızlığı engelleyen durumları ele aldık. Genel kabul görmüş denetim standartları ise her bir standart özelinde anlatılmıştır.

Bölüm Soruları

1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, aşağıdaki hizmetlerden hangisinin bağımsız denetim hizmetiyle aynı dönemde aynı müşteriye verilebilir?

- a) Finansal bilgi sistemi kurma
- b) İç kontrol sistemi kurma
- c) Yönetim danışmanlığı
- d) Vergi danışmanlığı
- e) Finansal tablo hazırlama

2) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, sermaye şirketlerinin her yıl finansal tabloları için yaptırmak zorunda oldukları bağımsız denetim türüyle ilgili aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

- A) Kullanıcılara finansal tabloların doğruluğuyla ilgili sınırlı güvence verir.
- B) Finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından hazırlanması gerekir
- C) Denetlenen işletmenin likiditesinin yüksek olduğunu gösterir.
- D) Şirketin finansal durum ve performansı hakkında sunulan bilgiye olan güven yüksektir.
- E) Bağımsız denetçi sadece işletmenin mevcut ve potansiyel ortaklarına güvence sağlar.

3) Aşağıdakilerden hangisi bağımsız dış denetime tabi şirketlerden biri değildir?

- A) Şahıs şirketleri
- B) Hisse senetleri borsada işlem gören anonim şirketler
- C) İpotek finansmanı fonları
- D) Portföy yönetim şirketleri
- E) Anonim şirket şeklinde kurulmuş borsalar

4) Aşağıdakilerden hangisi genel standartlardan biri değildir?

- A) İç kontrol sistemini değerlendirme
- B) Mesleki özen
- C) Mesleki eğitim
- D) Mesleki yeterlilik
- E) Bağımsızlık

5) Aşağıdakilerden hangisi denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldırır?

- A) Denetçinin denetim firmasına ortak olması
- B) Denetçinin aynı işletmeyi iki kez denetlemesi
- C) Denetçinin geçerli bir nedenden dolayı ücretini alamaması
- D) Denetçinin denetlediği firmanın ortağı olması
- E) Denetçinin denetlediği müşterisine aynı zamanda beyanları hakkında tasdik hizmeti vermesi

6) Aşağıdakilerden hangisi çalışma alanı standartlarından biri değildir?

- A) Denetimin Planlaması
- B) Denetçi yardımcılarının Gözetimi
- C) İç kontrol sisteminin incelenmesi
- D) Yeterli sayıda Kanıt toplama
- E) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk

7) Aşağıdakilerden hangisi raporlama standartlarından biri değildir?

- a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
- b) Tutarlılık

- c) Mesleki eğitim ve yeterlilik
- d) Yeterli açıklama
- e) Görüş bildirme

8) Aşağıdakilerden hangisi Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md. 22'ye göre denetçinin bağımsızlığını zedeleyen unsurlardan biri değildir?

- A) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması
- B) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik hizmeti vermesi
- C) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi
- D) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturmaması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi
- E) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, insan kaynakları danışmalığı hizmeti vermesi

9) Aşağıdakilerden hangisi denetim komitesinin görevlerinden değildir?

- a) İşletmenin finansal raporlarının güvenilirliğini sağlamak
- b) İşletmenin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliğini sağlamak
- c) İşletmenin idari, yasal ve düzenleyici yükümlülükler ile uyumluluğunu sağlamak
- d) Yönetim beyan mektubu hazırlamak
- e) Dış denetçilerin bağımsızlığı, kalifikasyonu ve performansı ve iç denetim faaliyetinin performansı konularında yönetim kuruluna destek sağlamak

10) Kamu kurumunda çalışan ve kamu yararına görev yapan kişiye denetçisi denir.

Cevaplar

1)D

2)D

3)A

4)A

5)D

6)E

7)C

8)B

9)D

10) KAMU DENETÇİSİ

3. KALİTE KONTROL STANDARTLARI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

3.1. Kalite kontrol standartları

3.2.Etik

3.3.Etik ilkeler

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Denetim kuruluşunun kaliteli bir çalışma yaptığını belirten unsurlar neler olabilir?
- 2) Denetçinin etik dışı davranmasına neden olabilecek tehditler var mıdır? Varsa nelerdir?

Bölümde Hedeflenen Kazanımlar ve Kazanım Yöntemleri

Konu	Kazanım	Kazanımın nasıl elde edileceği veya geliştirileceği

Anahtar Kavramlar

Kalite, etik , denetimin kalitesi

Giriş

3.1. Kalite Tanımı

Kalite ile ilgili faaliyetlerin ve sonuçlarının planlanan düzenlemelere uyup uymadığının bu düzenlemelerin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının sistematik ve tarafsız olarak incelenmesi olarak tanımlanabilir.

Bağımsız denetim in temel mantığı , müşteri işletmenin değil, işletme ilgililerinin tümünün çıkarını gözetmektir. İşletme yönetiminin hazırlama sorumluluğunda olduğu finansal tabloların, ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun, doğru ve dürüst bilgi içerip içermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş vermesi ve finansal tablolar üzerinde güvence sağlaması beklenmektedir. Yapılacak bu çalışmanın güvenilir olmasını da sağlamak üzere bağımsız denetçinin çalışmasını bağımsız denetim standartlarına göre gerçekleştirmesi istenmektedir. Bu çalışmanın ve aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşunun kalitesini sağlamaya yönelik standartlar geliştirilmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetim standartlarının ve kalite kontrol güvence sisteminin oluşturulmasına yönelik geliştirilen standartlar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından geliştirilip, yayınlanmaktadır.

Bu kapsamda 2 standart, resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

- ISQC1- KKS1 “Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”; denetim ve benzeri güvence çalışmaları yapan şirketler için kalite güvence standartlarını tanımlamaktadır. 2 Ekim 2013 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.
- IAS/UDS/BDS 220 “Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol”; sadece denetim çalışmaları için, geçmiş finansal bilgi denetimine kılavuz sağlamaya yönelik geliştirilen standarttır. 4 Kasım 2013 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Her meslekte olduğu gibi, denetim mesleğinde de hem bağımlı hem de bağımsız çalışan meslek mensupları için yayınlanmış davranış kurallarını tanımlayan etik ilkeler söz konusudur. Her iki standartta IFAC tarafından yayınlanan “Code of Ethics” – meslek mensupları için etik kurallar - etik kurallarla birlikte bir bütündür.

3.2. KKS1 “Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”

KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler.

Bu standardın hedefi doğrultusunda; denetim şirketinin amacı aşağıdaki hususlara ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı,
- (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu.

3.3. Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

Bağımsız denetim şirketi, kalite kontrol sistemini geliştirmek, sistemin değerlendirilmesine ve takibine yönelik ekip / komisyon oluşturmak zorundadır.

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemini kurarken, aşağıda belirtilen unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar. Bu politika ve prosedürler belgelendirilip, şirket personeline bildirilmeli.

- (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- (b) İlgili etik hükümler.
- (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- (ç) İnsan kaynakları.
- (d) Denetimin yürütülmesi.
- (e) İzleme
- (f) Sistemin belgelendirilmesi

A) Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim şirketi kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturur. Bu sorumluluğu genel müdür – ortaklar yönetim kurulu üstlenmektedir.

B) İlgili Etik Hükümler

Etik; mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı / haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur. Denetim şirketi, etik ilkelerle ilgili politika ve prosedürler oluşturulmalıdır. IFAC tarafından yayınlanan – Code of Ethics; 3 kısımda ilkeleri tanımlamaktadır.

- Genel Etik İlkeler
 - Dürüstlük
 - Tarafsızlık (mesleki yargıyı etkileme)
 - Mesleki Yeterlilik ve Özen
 - Gizlilik
 - Mesleki Davranış (yasa ve düzenlemelere uyum; mesleğin şöhret ve itibarını koruma)(kendi tecrübelerini paylaşırkenki tutum, diğer meslek mensuplarına karşı tutum)
- Bağımsız Meslek Mensupları için Etik İlkeler
 - Müşteri ve İş Kabulü
 - Çıkar Çatışmaları
 - İkinci Görüş
 - Ücretlendirme
 - Hizmetin Pazarlanması
 - Hediye ve Ağırlama
 - Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar
 - Tarafsızlık
 - Bağımsızlık (Düşüncede Bağımsızlık – Görünürde Bağımsızlık)

Denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve –varsa bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer şirket personeli dâhil) bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur.

Denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlıkârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır.

- Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları için Etik İlkeler
 - Potansiyel Çıkarlar (yasaya aykırı davranma)
 - Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması (fin.rap.çerçevesine uyum) (tüm işlemler, borç,alacak, zamanında sınıflama ve kaydetme, doğru ve dürüst bilgi)
 - Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
 - Finansal Çıkarlar (kar primi, dolaylı ve dolaysız hisse sahibi,
 - Teşvikler - Rüşvetler

C) Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi İçin Politika ve Prosedürler

- Denetim şirketinin zaman ve kaynak açısından yeterliliğe sahip olması
- Etik kurallara uyma
- Müşterinin dürüst olduğuna inanması

Bu tür politika ve prosedürler denetim şirketinin,

a) - Yeni bir müşteriyle denetim ilişkisi kurmadan önce:

- Mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve

- Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini

b) Yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir denetimin kabul aşamasında muhtemel bir çıkar çatışmasının tespiti hâlinde, söz konusu denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesini

(c) Tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermesi hâlinde, sorunların nasıl çözüldüğünü belgelendirmesini zorunlu kılar.

Denetim şirketi, bir denetime veya müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik olarak, önceden öğrenmiş olması hâlinde bu denetimi reddetmesine sebep olabilecek bilgileri edindiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur

ç) İnsan kaynakları

Denetim şirketi,

a) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek

b) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulduğuna yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur. Aşağıda belirtilen unsurlar açısından işletme, politika ve prosedür belirlemektedir.

- İşe alma.
- Performans değerlendirmesi.
- Verilen görevleri yerine getirme süresi dâhil kabiliyetler.
- Yeterlik.
- Kariyer gelişimi.
- Terfi etme.
- Ücret ve sair haklar.
- Personel ihtiyacının tahmini

d) Denetimin yürütülmesi

Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürlerden oluşmaktadır.

Denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenmektedir.

Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve prosedürler oluşturur.

e) İzleme

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur.

Denetim şirketi, izleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerini değerlendirir.

3.4. Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin atanmalarına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur:

a) Gerekli deneyim ve yetki, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunması

b) Tarafsızlık

c) Tarafsızlığın bozulması halinde kişinin değişimi

3.5. Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmenin Belgelendirilmesi

Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler belirlenmelidir.

a) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğunun,

b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin, ilgili rapor tarihiyle aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğunun,

c) Gözden geçiren kişinin bilgisi dâhilinde, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmaya sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konunun bulunmadığının belgelendirilmesini zorunlu kılar.

Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur

Denetim şirketi, belgelerin saklanmasına yönelik politika ve prosedürler oluşturur.

Denetim şirketi, şikâyet ve iddialar ile bunlara verilen cevapların belgelendirilmesini sağlayan politika ve prosedürler hazırlar.

3.6. IAS/UDS/BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

Finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını düzenler. Her bir finansal tablo denetimi için kaliteli bir denetimin gerçekleştirilebilmesine yönelik olarak aşağıda belirtilen unsurlar açısından denetim şirketi politika ve prosedür belirlemelidir.

- Denetimde kalite için liderlik sorumluluğu
- Etik gereklilikler (Güvenilirlik, Tarafsızlık, Mesleki yeterlilik ve tam sorumluluk, Gizlilik ve sır saklama, Mesleki davranış kuralları)
- Bağımsızlık
- Özel denetim sözleşmeleri ve müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı
- Sözleşme ekibini atanması
- Sözleşmenin gerçekleştirilmesi
- Danışma
- Görüş ayrılığı
- Sözleşmeye dair kalite kontrolün gözden geçirimi
- Gözetim

İlgili finansal tablo denetiminde ilgili ekibin sorumlu denetçisi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur . Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem yapmak ve gerekli hallerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadığına dair göstergelere karşı her zaman dikkatli olur. Sorumlu denetçi, yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı konusunda bir sonuca/ kanaate ulaşmak zorundadır.

Sorumlu denetçi, denetim ekibini oluştururken; denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan ve denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının:

- a) Denetimin, mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve
- b) Denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun şekilde düzenlemesi için gerekli yeterlik ve beceriye sahip olduğundan emin olur.

3.7. Belgelendirme

Denetçi, her bir finansal tablo denetimi çalışmasında hazırlanan çalışma kâğıtlarında:

- a) İlgili etik hükümlere uygunluk sağlanması açısından tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
- b) Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere
- c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara ve
- ç) Denetim sırasında yapılan istişarelerin niteliği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara yer verir.

Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi söz konusu denetimle ilgili olarak,

- a) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulandığı
- b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin, denetçi raporu tarihiyle aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğu ve

c) Gözden geçiren kişinin bilgisi dâhilinde denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmaya sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konunun bulunmadığı hususlarını belgelendirir.

3.8. Örnek Kalite Kontrol Takip Listesi

Sorumlu denetçi her bir denetim çalışması sonunda raporuna tarih atmadan ve tamamlamadan önce aşağıda verilen örnek liste gibi bir liste oluşturarak, denetim çalışmasının kalite kontrol standartlarına bağlı kalınarak yapıldığına dair son kontrollerini yapmalıdır. Bu checklist'te yer alan unsurlar açısından çalışmanın tamamlandığına kanaat getirdikten sonra çalışmasını sonlandırır.

3.9. Prosedürler

İncelenen Belgeler

- * Önemlilik seviyesinin ve buna bağlı olarak önemli hesapları etkileyen süreçlerin belirlenmesi
- * Ön analitik inceleme ve oran analizi
- * Kalite kontrol incelemesi yapan sorumlu ortak ile yapılan toplantı tutanakları
- * Denetim strateji matrisi, belirlenen riskler ve belirlenen denetim yaklaşımları
- * Finansal tablolar
- * Denetim görüşü
- * Önemli muhasebe, denetim ve finansal raporlama konuları ile ilgili tüm gerekli belgeler
- * Düzeltilmemiş denetim farkları
- * Şirket yönetimi ile yapılan yazışma ve toplantıların tutanakları

Aşağıdaki çalışma kâğıtları tarafından kalite kontrol süreci çerçevesinde incelenip tarafımdan gün ay yıl belirtilerek imzalandı veya paraflandı:

- * Müşteri Kabul Anketi
- * Kara Paranın Aklanmasına Yönelik Kontrol Listesi

- * Sözleşme Kabul Anketi
- * Bağımsızlık Kontrol Listesi
- * Bağımsız Denetim Sözleşmesi
- * İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması
- * Saha Çalışması Öncesi Şeştim al. Hile ve Hata Üzerine Denetim Ekibi Görüşmesi
- * Suiistimal ve Hileden Kaynaklanan Hatalarla Alakalı Risk Faktörleri Örnekleri
- * Yönetimin Hile ve Usulsüzlük Üzerine Saptamaları ve Risk Faktörleri Kontrol Listesi
- * İşletme İç Kontrol Sisteminin Genel Değerlendirmesi
- * Önemlilik Seviyesinin ve Buna Bağlı Olarak Önemli Hesaplar Etkileyen Süreçlerin Belirlenmesi
- * Ön Analitik İnceleme ve Oran Analizi

Uygulamalar

--

Uygulama Soruları

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Kalite nedir?
- 2) Etik nedir?
- 3) Meslek mensupları için etik ilkeler nelerdir?

Bölüm Soruları

1) Faaliyetlerin ve sonuçlarının planlanan düzenlemelere uyup uymadığının bu düzenlemelerin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının sistematik ve tarafsız olarak incelenmesine denir.

2) Aşağıdakilerden hangisi mesleki etik ilkelerden biri değildir?

- A) Dürüstlük
- B) Tarafsızlık
- C) Mesleki davranış
- D) Sır saklama
- E) Bağımsızlık

3) Denetçilerin mesleğin itibarına gölge düşürecek faaliyetlerden uzak kalması hangi etik ilke kapsamındadır?

- A) Dürüstlük
- B) Tarafsızlık
- C) Mesleğe uygun davranış
- D) Sır saklama
- E) Bağımsızlık

4) Aşağıdakilerden hangisi kalite kontrol standartlarının unsurlarından biri değildir?

- (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- (b) İlgili etik hükümler.
- (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- d) İnsan kaynakları.
- e) Kalite güvence sistemi

5) mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı / haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur.

Cevaplar

1) KALİTE

2)E

3)C

4)E

5) ETİK

4. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

4.1. Hata ve hile farkı

4.2. Çalışan hileleri ve hileli finansal raporlama

4.3.Bağımsız denetçinin hileye karşı sorumlulukları

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Hata ve hile arasındaki fark nedir?
- 2) Denetçinin hileyi ilişkin sorumluluğu var mıdır?

Anahtar Kavramlar

Hata, hile, hileli finansal raporlama

4.1. Hileli Finansal Raporlama

- Mesleki şüphecilik
- Denetim ekibi beyin fırtınası & sorumlu ortak baş denetçi tarafından bilgilendirme
- Önemli yanlışlık riski tanımı; tespiti; nedeni kontrollerin tasarım ve uygulanmasını değerlendirme ve belirleme
- Önemli yanlışlık riski tespiti tüm hususlar; ekibin atanması, idaresi; muh. politikalarını dikkate alma; denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı tahmin edememe riski
- Yönetimin kontrolleri aşaması riski denetim tekniklerini tasarlama ve uygulama
- Tespit edilmiş yanlışlık hile& usulsüzlük ilişkisi
- İşletme yönetimi hile & usulsüzlük yazılı teyit mektubu

İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerle iletişim

4.2. Varlıkların Kötüye Kullanımı

a) Mevcut ve kayıtlardan silinmiş alacak tahsilatının zimmete geçirilmesi

b) Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması ya da hurdaların satılmak üzere çalınması veya işletmenin teknolojik bilgilerinin satılması, işletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması

c) Fiktif satıcılara ödeme yapılması veya rüşvet ödenmesi veya olmayan çalışanlara ödeme, işletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapılması

ç) İşletme varlıklarına kişisel kredi veya ilişkili taraflar için ipotek tesis ettirilmesi gibi, varlıkların kişisel amaçlarla kullanılması

d) Varlıkların kaybolması veya izin alınmaksızın rehin verilmesini gizlemek için yanlış veya yanıltıcı kayıtlar yapılması ve gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi.

4.3. Denetim Sırasında Karşılaşılabilecek Muhasebe Hileleri

Bir işletmenin işlem ve kayıtlarının isteyerek tahrif edilmesi maksadıyla en çok başvurulan muhasebe hileleri şunlardır:

- Kasıtlı olarak yapılan hatalı hesaplama ve kayıtlar
- İşlemlerin kayıt dışı bırakılması
- İşlemlerin olması gerekenden farklı zamanlarda kaydedilmesi
- Uydurma hesap ve işlemler
- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması
- Bilançonun maskelenmesi (Bilançonun Maskelenmesi: belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskeleyeninin amacı, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek veya imaj yaratmaktır)

4.4. Muhasebe Hilelerine Başvurulmasının Amaçları

Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi denir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın muhasebe hileleri bilinçli olarak (kasten) yapılır.

Muhasebe hilesine başvurma amaçları çok çeşitli olabilir. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- a- Zimmetlerin gizlenmesi
- b- Ortakların birbirini yanıltma istekleri
- c- Daha az kar dağıtma isteği
- d- Yolsuzlukların gizlenmesi
- e- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği
- f- Vergi kaçırma düşüncesi

4.5. Meslek Mensuplarının Denetim Sırasında Yerine Getirmeleri Gereken Çalışmalar

Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 55. maddesi uyarınca; meslek mensubu, kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacıyla aşağıdaki çalışmaları yerine getirmelidir:

A) Muhasebe Denetimi

1. Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespiti
2. Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti
3. Muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti
4. Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tespiti
5. Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılması
6. Kayıtlarda yer alan varlıkların fiilen işletmede mevcut olup olmadıklarının tespiti

B) Bilanço Denetimi

1. Aktif ve pasif hesapların denetimi
2. Dönem içi mizanları ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü
3. Bilanço gününden önce meydana gelen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtların kontrolü
4. Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolü
5. Kapanış kayıtlarının kontrolü

C) Gelir Tablosunun Denetimi

1. Hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolü
2. Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması
3. Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü

D) Vergi Denetimi

1. Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu

2. Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu
3. Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespiti
4. Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğu
5. Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespiti
6. Vergi matrahının doğruluğunun tespiti
7. Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespiti)

E) Tabloların Mali Analizleri

F) Bilançoların Muhasebe Kayıtlarına Uygunluğunun Kontrolü

G) Bilanço Kalemlerinin Standart Şekle Uygunluğunun Kontrolü

H) Dönem Sonuçlarının Yıllık Beyannameye İntikalinin Mevzuata Uygunluğunun Kontrolü

4.6. İşletmelerin Sunmuş Oldukları Bilgilerin Doğruluk Ve Güvenirliğine Yönelik Denetim Faaliyetleri

Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 50. maddesi uyarınca; kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduklarının tarafsız meslek mensubunca tespit edilmesi gerekir. Bununla ilgili olarak yapılacak denetim faaliyetleri şunlardır:

- ◆ Kurum ve kuruluşların varlıklarının, kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığı
- ◆ Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediği
- ◆ Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediği
- ◆ Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığı
- ◆ İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediği

- ◆ Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı
- ◆ Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediği
- ◆ Vergi beyannameleri ile diğer beyannamelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığı, tespit edilmelidir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Denetimde hileye konu olabilecek unsurlar nelerdir?
- 2) Ne amaçla hileli finansal tablo hazırlanır?

Bölüm Soruları

1) Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine denir.

2) Muhasebe hilesine başvurmanın nedenleri arasında aşağıdakilerden hangisi yer almaz?

- a- Ortakların birbirini kandırmak istemesi
- b) Yatırımcı çekme
- c) vergi kaçırma
- d) beyanname verme
- e) daha fazla prim alma

3) Vergi DenetimiNİN AMACI AŞAĞIDAKİLERDEN HANGİSİ DEĞİLDİR?

- A) Muhtasar beyanname hazırlamak
- b) Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğunu değerlendirmek
- c) Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu değerlendirmek
- d) Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemleri ve belgeleri tespit etmek
- e) Vergi matrahının doğruluğunun tespiti

3) Belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesine Denir.

Cevaplar

1) MUHASEBE HİLESİ

2)D

3)A

4) Bilançonun Maskelenmesi

5. DENETİM SÜRECİ

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

5.1. Denetim süreci nedir?

5.2. Denetim sürecinin aşamaları

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

1) Denetim ne zaman başlar? Ne zaman biter?

Anahtar Kavramlar

Denetim süreci, denetimin planlanması, müşteri kabulü

5.1. Denetim Süreci ve Planlaması

Denetim süreci: Müşteri seçimi ve işin kabulü, denetim çalışmasının yürütülmesi ve bulgulara bağlı olarak denetçi görüşünün açıklanması şeklindeki işlemler dizisine denir. Denetim çalışmasını planlamanın genel amacı, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüşe temel oluşturacak yeterli ve geçerli kanıt elde etmektir.

1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi:

- a) Müşteri kabul politikası ışığında bilgi toplamak
- b) Önceki denetçi ile görüşmek
- c) Denetim anlaşma mektubunu hazırlamak

2. Denetimin Planlanması:

- a) Müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplamak
- b) İşgücü ve zaman planlaması, Gözetim
- c) Denetim programını hazırlamak

3. Denetim Programının Yürütülmesi (İşlemlerin ve hesap kalanlarının test edilmesi):

- a) İç kontrol sisteminin incelenmesi
- b) Denetim programında değişiklikler yapma
- c) Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması
- d) Toplanan kanıtları değerlendirme

4. Bulguların Raporlanması:

- a) Yargıya ulaşma
- b) Rapor hazırlama

5. Kalite Kontrolü

1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

A) Müşteri Kabul Politikası Işığında Bilgi Toplamak: Denetim işletmesi gelecekteki müşteri ile görüşerek topladığı bilgileri değerlendirir ve işin alınıp alınmayacağına karar verir. Denetim işletmeleri yeni müşteri seçerken denetim anlaşmasının kendilerine yükleyebileceği denetim riskini dikkate alır.

Denetim riskini belirleyen hususlar şunlardır:

- ▶ Finansal tablolarda önemli hata ve düzensizliklerin bulunmasının olası olması ve denetimde bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi
- ▶ Müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürmesinin beklenmesi
- ▶ Müşteri ile anlaşmazlığa düşülmesi halinde işletme sahiplerinin denetçi aleyhine mahkemeye başvurma eğiliminin hissedilmesi
- ▶ Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı. Örneğin kredi alma görüşmelerinde kullanılması
- ▶ Müşterinin finansal durumu
- ▶ Müşteri işletmenin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı ödemeler yapmaya eğilimli olup olmadıkları

B) Önceki Denetçi İle Görüşme: Görüşme teklifi yeni denetçiden gelmelidir. Görüşme sözlü ya da yazılı olabilir. Görüşmelerin içeriği gizli tutulur.

C) Denetim Anlaşma Mektubu: Müşterinin kabul edilmesi halinde durum müşteriye yazılı olarak denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan denetim anlaşma mektubu ile bildirilir. Bu, denetçi ile müşteri arasında bir sözleşme niteliğindedir. Müşterinin anlaşma mektubunu imzalayarak denetçiye iade etmesi gerekir. Denetim anlaşma mektubunda şu hususlara verilir:

- ▶ Anlaşmanın amacı ve kapsamı
- ▶ Çalışmanın GKDS'ye uyumlu bir şekilde yürütüleceği
- ▶ Denetim amacının hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak değil, finansal tabloların dürüstlüğü hakkında görüş bildirmek olduğu
- ▶ Denetim ücretinin hesaplanma esasları

- Denetim çalışmasının zaman planı ve bitiş tarihi.
- (Varsa) Gereken hallerde belirli durumların raporlanacağı
- (Varsa) Vergi danışmanlığı, yönetim danışmanlığı hizmetlerinin sunulacağı
- (Varsa) Çalışmanın kapsamını sınırlandıran etmenler ve yapacakları etki
- (Varsa) Müşteri işletme elemanlarınca yapılması öngörülen işler ve tamamlanma tarihleri

Soru: Bir bağımsız denetim kuruluşu hangi hallerde sözleşmeyi feshederek denetimden vazgeçebilir?

- Müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması durumunda
- Mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda;

Yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini Kurul'dan görüş alarak sona erdirebilir.(SPK Seri X, No. 16 Tebliğ Md. 37) Çekilme halinde, bağımsız denetim kuruluşu gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek denetim kuruluşuna devretmek üzere Kurul'a vermek zorundadır.

2. Denetimin Planlanması

Denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı: Denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak. Denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, Denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek, Denetim faaliyetini zamanlamaktır.

Denetim planı esnek olmalıdır. Esneklik denetim sürecinin sonuna yaklaştıkça azalır. Denetimin planlanması için gerekli bilgiler ikiye ayrılır:

1. Denetimin konusu ile ilgili bilgiler:

- ◆ Denetim anlaşmasının kapsamı hakkında bilgiler
- ◆ Denetimin aynı işletmede yapılan ilk denetim veya yinelenen bir denetim olup olmadığı
- ◆ Müşteri işletmenin örgütsel yapısı, personel yapısı, üretim tekniği hakkındaki bilgiler
- ◆ Müşteri işletmenin işbirliği yapma eğilimi hakkındaki bilgiler

2. Müşteri işletme hakkındaki bilgiler:

- ◆ Faaliyet gösterilen işkolu ve özellikleri: Örgütsel yapısı, hukuki yapısı, sermaye yapısı, kuruluş yeri, ücretlendirme
- ◆ Uygulanan muhasebe politika ve yordamları
- ◆ İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi
- ◆ Finansal tablo kalemlerinin ve diğer hususların önemlilik derecesinin kestirilmesi
- ◆ Düzeltmeler yapılmasının gerekli olacağı finansal tablo kalemleri
- ◆ Denetim kapsamının ve işlemlerin genişletilmesine yol açabilecek nedenlerin varlığı
- ◆ Hazırlanması istenen raporun türü ve içeriği

Denetçiler tamamladıkları her denetim çalışmasını çalışma kâğıtlarında belgelerler. Bunlar:

- 1) Bütün denetimlerde yararlanılabilecek belgeleri kapsayan devamlı dosyalar
- 2) O güne değin düzenlenmiş denetim raporları
- 3) Tamamlanmış denetimlerle ilgili tüm çalışma kâğıtları

Devamlı dosya: Müşteri ile ilgili olarak denetim raporunda yer almayan veya kısmen değinilen hususlar ile özel nitelikli olay ve sorunlara ilişkin bilgilerin derlenip toplandığı dosya. İyi düzenlenmiş bir devamlı dosya sadece ilgili denetim için değil, tüm denetimler için her zaman başvurulacak önemli bir bilgi kaynağıdır. Devamlı dosyalar şu bilgileri içerirler:

1. Genel bilgiler: Müşteri işletmenin unvanı, hukuki şekli, adres, telefon...
2. İç organizasyon ve yöneticilerle ilgili bilgiler
3. Yasal ilişkilerle ilgili bilgiler: Şirket ana sözleşmesi, ortaklar, şubeler, V.D., patentler
4. İktisadi faaliyetlerle ilgili bilgiler: Finansal tablolar, üretim programı, satış hacmi, sigorta.

5. Muhasebe ve denetimle ilgili bilgiler: Hesap planı, masraf yerleri planı, önceki denetçi ile görüşme tutanakları.

Denetçi, müşteriden doğrudan bilgi elde etmeyi şu yollarla yapar: İşletme ziyaretleri, yöneticilerle görüşmeler, bölümün düzenlediği raporların incelenmesi, devamlı dosyaların bulunmaması halinde müşteri işletmenin geçmiş dönemlerine ait finansal tabloları inceleyerek daha önceki denetçilerin raporunun gözden geçirilmesi.

A. Denetim Programı: Planlama faaliyetinin sonuçlarına dayandırılır ve yazılı olarak hazırlanır. Denetim programları; denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim sahası için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yazılı olarak belirlendiği taslaklardır. İyi bir denetim programı şu özellikleri taşır (Yararları):

► Yapılacak işin çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin talimat verir (Her denetim ile ilgili sorumluluğu belirlemek).

► Denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur (Uygun bir denetim düzeni geliştirerek zaman ve enerji tasarrufu sağlamak).

► Yapılan iş için bir kanıt oluşturur. Denetim standartlarına uyumu güven altına almak.

B. Zaman Planlaması: İşin tamamlanması ile ilgili zaman planlaması yapılmalıdır. Denetim çalışması yılın her döneminde yapılabilir. Yıl içinde yürütülen denetim çalışmaları ön denetim, yılsonu yürütülen denetim çalışmaları yılsonu denetimi (maddi denetim) olarak adlandırılır. Çalışmaların önemli bir kısmı ön denetimde tamamlanır. Ön denetim genel olarak bir uygunluk denetimi niteliğindedir. Burada iç kontrol sisteminin etkinliği araştırılır.

C. İşgücü Planlaması: Büyük ölçüde zaman planlamasına bağlıdır. İş yürütecek denetim takımının görevlendirilmesi yapılır. Denetim takımı şunlardan oluşur: Baş uzman denetçi: 10 yıl mesleki deneyim, Yönetici denetçi: 4-10 yıl mesleki deneyim, Kıdemli denetçi: 3-6 yıl mesleki deneyim. Belli sanayi dalları itibarıyla uzmanlaşmış kişiler, Denetçi yardımcıları: 3 yıla kadar deneyimli.

**** Aynı denetçinin aynı işletmeyi denetlemesi objektiflik ve bağımsızlık ilkelerinden sapmaya neden olacaktır. Bu yüzden aynı denetim takımı aynı müşteriyi 5 yıldan fazla denetleyemez.****

D. Gözetim: Çalışma sahası standartlarından biridir. Şu unsurları kapsar: Yardımcıların yönlendirilmesi ve eğitimi, önemli sorunlar hakkında bilgi elde edilmesi, tamamlanan işin gözden geçirilmesi, denetçi takımının üyeleri arasında görüş farklılıklarının çözülmesi

3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim çalışmasının yapıldığı, kanıtların toplanıp değerlendirildiği safhadır. Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol sisteminin denetimi bir uygunluk denetimidir.

Denetim programında değişiklikler yapma

Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması

Toplanan kanıtları değerlendirme.

4. Bulguların Raporlanması

Denetim faaliyetinin son aşamasıdır. Denetim görüşünün türünün oluşturulması ve denetim raporunun yazılı olarak açıklanmasıdır.

5. Kalite Kontrolü

Denetim süreci tamamlandıktan sonra da yapılan çalışmanın kalitesinin kontrolü söz konusudur. Kalite kontrol müşteri seçimi dâhil denetim faaliyetinin her kademesinde devam eder. Bu standartların ilki 1979 yılında yayımlanmıştır. Bu standarda uyumun sağlanması için son yıllarda “meslektaş gözüyle inceleme” uygulamasına geçilmiştir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Denetimin sürecini geleneksel ve risk odaklı denetim açısından öğrendik.

Bölüm Soruları

1) Denetim anlaşma mektubunu hazırlamak, denetimin Aşamasındadır.

2); denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim sahası için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yazılı olarak belirlendiği taslaklardır.

3) Raporlama aşaması aşağıdakilerden hangisinden sonra gerçekleştirilir?

- A) Risk değerlendirme
- B) Riske karşılık verme
- C) Risk saptama
- D) Risk planlama
- E) Risk belirleme

4) Bir bağımsız denetim kuruluşu halinde sözleşmeyi feshederek denetimden vazgeçebilir.

5) Aşağıdakilerden hangisi denetimin planlanması aşamasında yapılacak unsurlardan biri değildir?

- a) Müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplamak
- b) Önceki denetçiyle görüşmek
- c) İşgücü ve zaman planlaması,
- d) Gözetim
- e) Denetim programını hazırlamak

Cevaplar

1) Risk değerlendirme – Müşterinin Kabulü ve Sözleşmenin Hazırlanması

2) Denetim programı

3) B

4) Müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması veya /

Mali tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi

5)B

6. ÖN PLANLAMA VE DENETİMDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

6.1. Planlama öncesi yapılacak faaliyetler

6.2. Denetimin amaçları

6.3. Önemlilik planlaması

6.4. Önemlilik düzeyini etkileyen etkenler

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Hata veya hile kaynaklı bütün yanlışlıklar önemli midir?
- 2) Plansız denetim olur mu?

Anahtar Kavramlar

Önemlilik seviyesi, performans önemliliği, denetimin planlanması, ön planlama

6.1. Pre-Plan (Ön Planlama)

Ön planlama , “taslak plan” olarak da adlandırılabilir. Ön planlama sürecini 4 aşamada değerlendirebiliriz.

1. İşletmenin İşini Anlamak

Bu süreçte işletmenin amaçları tanımlanmaktadır. İşletmenin lokasyonu, şubelerinin varlığı ve lokasyonları, ne tür işletme olduğu, üretim mi, ticari mi yoksa hizmet işletmesi mi? Olduğu hakkında bilgi edinilmektedir. Üretim yapıyorsa; fabrikası nerede veya nerelerde olduğu sorulmaktadır. Belki fabrika ziyaret edilerek daha detaylı bilgi edinilmektedir. Satış depoları var mı? Nerede? Birbirine uzak mı?

İşletme yöneticileri ile toplantı yapılır, yönetim kurulu kararları incelenmektedir. Firmayı anlayabilmek için işletmeyle ilgili ulaşılabilen herkesten bilgi almak gerekmektedir.

2. İşletmenin Muhasebe Sistemini Anlamak

İşletmenin muhasebe ve finansal raporlama sistemi anlaşılmalıdır. ERP sistemi kullanıp kullanmadığı, detayları, hangi süreçlerin dâhil edildiği; muhasebe kayıt sürecinde hangi programın kullanıldığı hakkında bilgi edinilir. Teknoloji yoğunsa, sistem denetimi ile sistemin işleyişi hakkında değerlendirme yapılmalıdır.

3. Kontrol Yapısı ve Süreçleri

İşletmenin kontrol yapısı incelenmektedir. İç kontrol sisteminin unsurları açısından değerlendirme, izleme ve raporlama süreçleri hakkında bilgi edinilmektedir. Risk değerlendirmesi yapıp, yapılmadığı, iç denetim departmanının varlığı, kime bağlı olduğu incelenir. Yeniden uygulama tekniği ile belirlenen süreçlerin uygulanıp uygulanmadığı izlenmektedir.

4. Analitik İnceleme

Analitik inceleme prosedürleri denetimin müşteri kabul süreci de dâhil olmak üzere tüm süreçlerinde kullanılmaktadır. Analitik inceleme prosedürleri, oran analizleri; yüzde analizi; trend analizi gibi teknikler kullanılarak,

a) işletme verileri ile işletmenin önceki yıl verileri

b) işletme verileri ile işletmenin bütçe verileri

c) işletme verileri ile işletmenin yer aldığı sektörün verileri

d) işletme verileri ile denetçinin elde ettiği veriler

e) ussallık testleri ile anlamlı farklılık tespit edilmekte ve denetimin nasıl planlanması gerektiği ile ilgili denetçiye yol göstermektedir.

6.2. Denetimin Amaçları

Bağımsız denetçi, finansal tablo denetiminde aşağıda yer alan unsurlar açısından önemli yanlışlıkların varlığını tespit etmek üzere denetim çalışmalarını tasarlamakta ve uygulamaktadır.

1. Var Olma (Gerçekleşme)

İlgili finansal tablo hesabı veya grubu düzeyinde yapılan değerlendirme ile fiili durum ile kaydi durum arasındaki önemli yanlışlıkları tespit etmektir.

2. Tam Olma

Finansal tabloya yansıtılması gereken ancak yansıtılmamış önemli düzeyde kayıt dışı kalmış işlemleri tespit etmeye yönelik olarak denetim çalışması planlanmalıdır.

3. Değerleme

Finansal tabloda yer alan denetim alanlarına ilişkin ilgili raporlama çerçevesinin öngördüğü değerlendirme ölçülerine önemli yanlışlıkları tespit etmeye yönelik denetim teknikleriyle denetim kanıtları elde edilmeye çalışılmaktadır.

4.Haklar ve Yükümlülükler / Mülkiyet

Finansal tabloda yer alan varlık unsurlarının mülkiyetinin, alacakları tahsil etme hakkının ve borçları ödeme yükümlülüğünün işletmeye ait olup olmadığını belirlemek üzere denetim çalışmaları tasarlanmakta ve değerlendirilmektedir.

5. Sunum ve Açıklama

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin öngördüğü şekilde hesaplar sunulmalı ve tam açıklama standardının da öngördüğü şekilde finansal tablo dipnotlarıyla işletme ilgililerinin tümünün karar vermek için ihtiyaç duyduğu bilgiye erişmesini sağlayacak derinlikte açıklamaların varlığına ilişkin görüş oluşturması gerekmektedir.

6.3. Denetimde Önemlilik Planlaması

Önemlilik deyince iki tür unsuru ifade etmek gerekmektedir. İlki bir finansal tablo hesabının önemli olmasıdır. İşletmenin bulunduğu sektöre, yapısına göre bazı hesaplar daha önemli olurken, bazıları göreceli olarak daha az öneme sahiptir. Örneğin bir üretim işletmesine “Stoklar” grubu önemli iken, “Gelecek Aylara Ait Giderler veya Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabı daha az öneme sahiptir. İkinci unsur ise önemlilik düzeyidir. Önemlilik düzeyi, işletme ilgilileri tarafından alınacak karardan etkilenmeyecek olan yanlışlık tutarıdır. Denetçinin mesleki yargısına göre belirlediği hoş görü tutarıdır. Denetçi, bu düzeyin üzerindeki yanlışlıkların hoş görülemeyeceğini / kabul edilemeyeceğini, düzeltme yapılmaması halinde olumlu görüşten sapılabileceğini ifade etmektedir. Ancak bu düzeyin altındaki hatalar kabul edilebilir / hoş görülebilir” hatalardır.

Denetçi finansal tablolarda yer alan hesaplarda hata veya hile kaynaklı, açıklama, tutar, sınıflandırma, sunum ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre önemli yanlış beyanlar değerlendirilir. Ve bu değerlendirmeye karşılık verebilecek şekilde denetim çalışması planlanmaktadır.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi veya önemlilik tutarının saptanması denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Bağımsız denetçi önemlilik planlaması sürecinde aşağıda belirtilen başlıklar açısından neyin “Önemli / Önemli değil “ olduğunu değerlendirmesi gerekmektedir.

- * İşletmeyi tanıma
- * Riski tanımla
- * Raporlama sorumlulukları
- * Denetimin kapsamı
- * Bilinen ve olası hataların etkilerinin değerlendirilmesi

İşletme için başlangıç düzeyinde tek bir önemlilik düzeyi belirlenmektedir. Bu düzeyi belirleme konusunda bağımsız denetçiye kılavuz niteliğinde kullanabileceği bazı oranlar ve bu oranların hangi finansal tablo unsuru açısında baz alınarak hesaplanacağı önemlidir. Aşağıda

genel kabul görmüş bazı gruplara ilişkin önemlilik düzeyinin hesaplanmasında kullanılabilecek baz unsurlar yer almaktadır. Genelde kar amacı güden, kar elde etmiş, halka açık işletmeler için V.Ö.K. baz olarak alınarak, hesaplanmaktadır.

- Baz ve % belirlenir
- V.Ö.K. (normal faaliyet) % 5-%10
- Hasılat %0.8 - %5
- Dönen varlıklar % 3
- Öz kaynaklar
- Duran varlıklar

Önemlilik düzeyi ile ilgili planlanmış kanıt sayısı arasında ters ilişki söz konusudur. Önemlilik düzeyinin düşük belirlenmesi; kabul edilebilir / hoş görülebilir yanlışlık tutarını düşük belirlediğimizi göstermektedir. Düşük hoşgörü çok ve titiz çalışmayı gerektirmektedir. Bu yüzden mümkün olan çok kanıta ulaşması gerekir. Buda “planlanmış denetim kanıtı” sayısını da arttırmıştır.

6.4. Önemlilik Düzeyi Belirleyen Etkenler

Uluslararası denetim standardı 320’ye göre önemlilik düzeyini belirleyen faktörler söz konusudur. İşletmenin büyüklüğü, uygulanan muhasebe politikaları, risk ve iç kontrol yapısı (etkin çalışıp çalışmadığı) açısından önemli rol oynayan kanıtlardır.

Büyüklük:

- İç kontrol yapısı
- Uygulanan muhasebe politikaları
- Risk

Yapılan risk değerlendirmesi sonucu ve belirlenen önemlilik düzeyine göre;

- a) Denetçinin ne kadar kanıt toplayacağı
- b) Kanıtların ne zaman ve ne şekilde toplanacağı
- c) Hangi tür kanıtların toplanacağı

d) Önemli yanlışlık riskini belirlerken kanıtları değerlendirmede hangi kriterlerin kullanılacağı, ek denetim prosedürlerine duyulan ihtiyaç ve görüşü etkileyen alanlar etkilenmektedir.

6.5. Performans Önemliliği

Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler.

Performans önemliliği bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla denetçi tarafından belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. (BDS 320)

Planlama aşamasında finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarının yanında ayrıca işlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalar için belirlenen performans önemliliğinin kullanılmasını öngörmektedir. (BDS 320)

Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama işi değildir. Deneyime dayalı mesleki yargı gerekir. (BDS 320)

Böyle bir yargı; Denetçinin cari dönemde önemli yanlışlıklara ilişkin beklentileri yanında önceki denetimlerde tanımlanmış hataların yapısını ve kapsamını, performans suresince güncellenen risk değerlendirme yöntemlerini ve kurumu anlamasından etkilenir. (BDS 320)

6.6. Önemlilik Düzeyinin Planlanması ve Uygulanması

- Başlangıç aşamasında önemlilik düzeyinin belirlenmesi
- Belirlenen önemlilik tutarının mali tablo hesaplarına dağıtımı
- Hesaplardaki toplam hatanın tahmin edilmesi
- Birleştirilmiş hatanın tahmin edilmesi
- Başlangıç önemlilik tutarı ile birleştirilmiş hata tahmininin karşılaştırılması

Başlangıç aşamasında önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve belirlenen önemlilik tutarının mali tablo hesaplarına dağıtımı planlama safhasını ifade ederken; hesaplardaki toplam hatanın tahmin edilmesi, birleştirilmiş hatanın tahmin edilmesi ve başlangıç önemlilik tutarı ile birleştirilmiş hata tahmininin karşılaştırılması, uygulama safhasını ifade etmektedir.

6.7. Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Finansal tablonun bütünü için önemlilik düzeyini belirledikten, finansal tablo içindeki hesaplar bazında önemlilik düzeylerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu düzeyleri belirlerken kullanılan bir takım etkenler vardır. Bu etkenleri dikkate almak ve uygulamak denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Aşağıda bu etkenlerin bir kısmını bulabilirsiniz.

- Hesabın finansal tablolar içindeki önemi
- Hata beklentisi kullanıcıyı etkiliyorsa, tutarı belirlemeyi etkiler. (Binalar, Stoklar)
- Denetimin maliyeti
- Denetçinin işletme ile ilgili önceki deneyimleri(önceki yıllarda hata çıkan hesaplar)
- Tutar büyüklüğü

Belirlenen Önemlilik Tutarının Mali Tablo Hesaplarına Dağıtımı

Finansal tablo hesaplarına aktarırken, denetçinin ilgili hesapla ilgili risk iştahı, hata beklentisi göz önüne alınmaktadır. Bu özel değerlendirmeler dışında denetçi, yüzde analizini kullanarak da önemlilik tutarını dağıtabilmektedir.

Hesaplardaki toplam hatanın tahmin edilmesi

Denetçi, denetim yaparken iki tür yanlışlıkla karşı karşıyadır.

- Bilinen yanlışlıklar
- Olası yanlışlıklar
- Bilinen yanlışlıklar, denetçinin bir hesapla ilgili olarak belirleyebildiği yanlışlıklar
- Olası yanlışlıklar, hesap kalanının tahmini konusunda yönetimin ve denetimin yargılarının farklı olmasından doğan ve denetçinin örnekleme dayanarak toplamda tahmin ettiği yanlışlıklar
- $\text{TOPLAM YANLIŞLIK} = \text{BİLİNER YANLIŞLIK} + \text{OLASI YANLIŞLIK} + (\text{Olası yanlışlık} * \text{örnekleme hatası yüzdesi})$

Birleştirilmiş hatanın tahmin edilmesi ve Başlangıç nemlilik tutarı ile birleştirilmiş hata tahmininin karşılaştırılması

Denetçi her bir hesap düzeyinde belirlemiş olduğu toplam yanlışlığı hesaplamaktadır. Daha sonra kümülatif olarak her bir hesap düzeyindeki hata belirlenerek, toplamı alınmaktadır. Birleştirilmiş hata tutarı, başlangıçta belirlemiş olduğumuz hata tutarı ile karşılaştırılır. Performans önemliliği düzeyinde belirlenen birleştirilmiş hata bu tutarın üzerindeyse, red alanına girmektedir. Ancak denetçi önce kendisinin yanlış örneklemlerle çalışmış olabileceğini öngörerek, örneklemini genişletmektedir. Ancak hala bulduğu tutar yüksekse, o takdirde işletme yönetiminden önemli yanlışlığa ilişkin düzeltme talebinde bulunur. Bazen anlaşılır ve sorun ortadan kalktıysa olumlu görüş bildirilmektedir. Ancak yönetimle ihtilafların olması ve uzlaşılamaması halinde; denetçi önemli yanlışlığın kabul edilebilir sınırı aşması ve yanlışlık tutarının finansal tabloyu yaygın ve önemli bir şekilde etkilemesi halinde olumlu görüş dışında rapor vermektedir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Önemlilik seviyesi nasıl belirlenir?
- 2) Önemli yanlışlığın denetim raporu üzerindeki etkisi

Bölüm Soruları

1) Aşağıdakilerden hangisi genel denetim amaçlarından birisi değildir?

- A) Mülkiyet ve yükümlülük
- B) Vergi mükellefi olma
- C) Tamolma
- D) Varolma
- E) Değerleme

2) TOPLAM YANLIŞLIK = +

3), bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla denetçi tarafından belirlenen tutar veya tutarları ifade etmektedir.

4), ilgili finansal tablo hesabı veya grubu düzeyinde yapılan değerlendirme ile fiili durum ile kaydi durum arasındaki önemli yanlışlıkları tespit etmektir.

5), finansal tabloya yansıtılması gereken ancak yansıtılmamış önemli düzeyde kayıt dışı kalmış işlemleri tespit etmeye yönelik olarak denetim çalışması planlanmalıdır.

Cevaplar

- 1) B
- 2) BİLİNEN YANLIŞLIK / OLASI YANLIŞLIK
- 3) Performans önemliliği
- 4) Var Olma
- 5) Tam Olma

7. DENETİMDE RİSK PLANLAMASI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

7.1. Denetim riski nedir?

7.2. Risk planlamasında dikkate alınacak unsurlar nelerdir?

7.3. Denetim risk unsurları nelerdir?

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Güvenirlilik ile denetim riski arasında bir ilişki var mıdır?
- 2) Risk planlanır mı?

Anahtar Kavramlar

Risk, denetim riski, yapısal risk, kontrol riski, bulgu riski

7.1. Denetimde Riskle İlgili Kavramlar

7.1.1. İşletme Riski

Finansal tabloların denetimiyle ilişkili olarak, denetçinin veya denetim kuruluşunun bir davadan veya söylentiden dolayı mesleki uygulamasına zarar gelmesi veya kayba uğraması olasılığıdır.

7.1.2. Denetim Riski

1) Finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin istemeden finansal tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır. Yönetimin iddiaları niteliğinde olan finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunma olasılığı ve denetçinin yapacağı çalışmayla bu önemli yanlışlığı ortaya çıkaramaması, denetim riski olarak nitelendirilmektedir. Denetim riski ve güvenilirlik düzeyi birbirini 100'e tamamlayan bir ilişkiye sahiptir. Hiçbir denetim riski sıfırlanamaz, dolayısıyla %100 güvence veya başka bir deyişle mutlak güvenceden söz edilemez. Bu bakış açısıyla denetçi sağlayacağı güvence düzeyine göre denetim riskini belirlemektedir. Bu sebeple denetçinin mutlak güvence sağlaması beklenmektedir.

Denetçi yapacağı denetim de her iki riskle de karşı karşıyadır. Özellikle işletme riski, iyi bir denetim çalışması yapılsa da karşılaşılabilecek bir risktir. Bu risklerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından denetçilerden “denetim riskini” en aza indirmeleri beklenmektedir. Denetim riskini azaltan unsur denetimin güvenilirliğidir.

7.2. Denetim Riski Unsurları / Bileşenleri



7.3. Doğal Risk (Yapısal Risk, Asıl Risk)

İç kontrolü oluşturan politika ve prosedürlerin olmadığı varsayıldığında belli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesap kalanlarının önemli yanlışlıklardan etkilenebilirliği vardır.

Doğal risk değerlendirmesi, hem işletme geneli, hem de finansal tablo hesaplarının her biri için yapılmaktadır. Doğal risk unsurlarını aşağıdaki başlıklar altında değerlendirebiliriz:

1. İşletmenin Yapısı
2. Yönetimin Dürüstlüğü
3. Önceki Denetim çalışmalarının Sonuçları
4. Denetimin İlk Olması
5. İlgili Taraflar
6. Olağanüstü İşlemler
7. İşletmede Süregelen Sorunlar
8. Personeldeki Sürekli Değişim
9. Teknolojik Gelişmeler

İşletmenin yapısı; holding veya tek merkezli ve tek şubeli bir işletme olmasına göre daha fazla doğal risk taşımaktadır. Yönetimin dürüst olmaması riski artırır. Olağanüstü ve tahmini dayalı işlemler, rutin işlemlere göre daha fazla doğal risk taşır. Denetçi ilk yapacağı denetimde hata ve hile kaynaklı oluşabilecek risklere karşı işletmeyi tanımadığı için daha fazla riskle karşı karşıyadır. İşletmenin sürekli net çalışma sermayesi sıkıntısı çekmesi, personeldeki sirkülasyonun çok olması ve teknoloji yoğun bir sektörde faaliyet gösterilmesi veya teknolojik gelişmelerden etkilenilmesi doğal riski arttıran unsurlardır.

7.4. Kontrol Riski

İç kontrol ve muhasebe sistemi tarafından önlenemeyen veya fark edilemeyen hataların olması riskidir. Bu risk, iç kontrolün etkinliğinin bir fonksiyonudur. İç kontrol ne kadar etkin çalışırsa bu risk o kadar düşük olur. Hiçbir zaman kontrol riski sıfır olmaz.

Genel Kabul Görmüş denetim Standartlarından “çalışma alanı standartlarından biri olan “iç kontrol sistemini değerlendirilmesi” standardı denetçinin bu alana ilişkin sorumluluklarını

belirtmektedir. İç kontrol sisteminin etkinlik düzeyi ile kontrol riski arasında ters oranlı bir ilişki söz konusudur. Denetçi yapacağı değerlendirme ile iç kontrol sisteminin etkin olduğu görüşüne ulaşırsa, kontrol riskini düşük tespit etmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olmadığı görüşüne ulaşırsa, kontrol riskini yüksek tespit etmektedir.

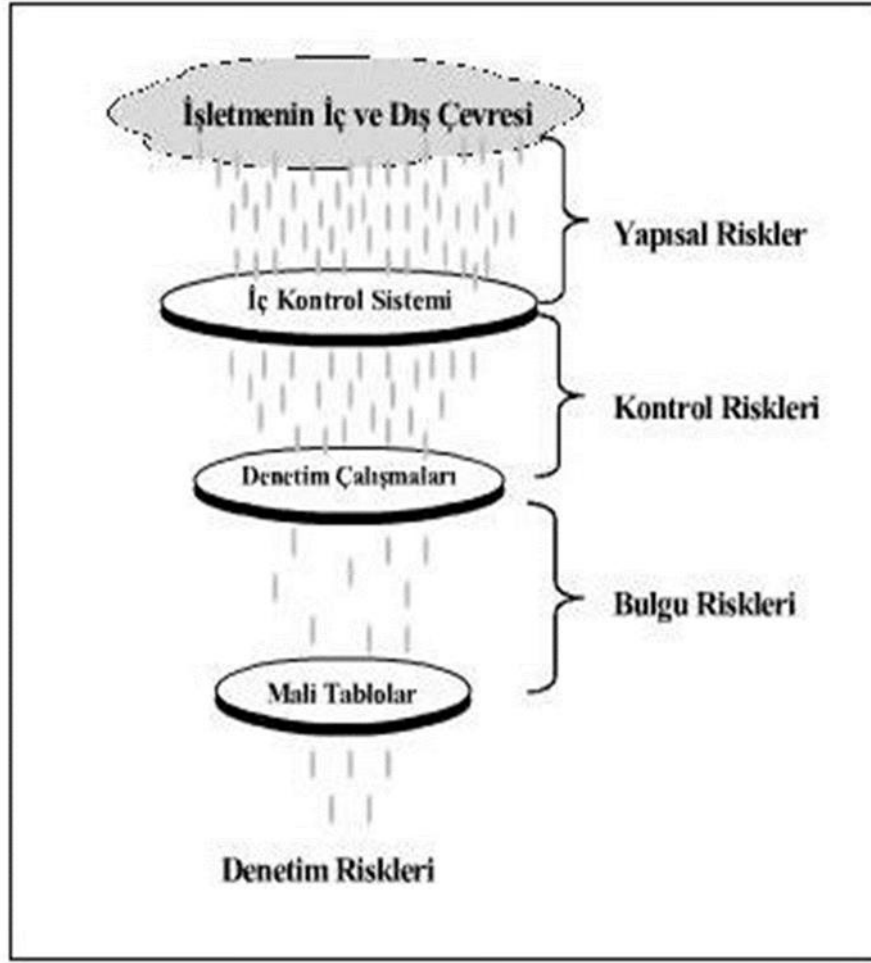
7.5. Önemli Yanlışlık Riski

Doğal risk ve Kontrol riskinin toplamı önemli yanlışlık riskini ifade etmektedir. İşletme yönetiminin iddiası niteliğinde olan finansal tablolar önemli yanlışlık riski barındırırlar. Denetçi bu risk unsurunu sadece tespit edebilmektedir. Bu riske karşı yapacağı değerlendirme sonucuna göre denetim çalışmasını planlamakta ve tasarlamaktadır.

7.6. Bulgu Riski (Tespit Edememe Riski, Ortaya Çıkarma Riski)

Denetçinin denetim çalışmalarıyla etki edebileceği risk faktörüdür. Etkin bir denetim prosedürünün kullanılması bu riski azaltır. Dönem kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmasının getireceği risk, dönem içindeki çalışmanın riskinden azdır. Her hangi bir hesapl ilgili çok kanıt toplanırsa bulgu riski de azalır. Arzu edilen güvenilirlikte denetim riski belirlenir. Doğal ve kontrol riski değerlendirilir. Bulgu riski bu 3 unsura göre hesaplanmaktadır.

7.7. Denetim Riski İlişkisi



*Nejat Bozkurt, “Muhasebe Denetimi”

İşletmeyi ve çevresini tanımak suretiyle yapılacak risk değerlendirmesinde sektörel, işletmeye özgü yapısal riskler söz konusudur. Bu riskler herhangi bir kontrol mekanizmasının olmadığı varsayımı altında değerlendirilmektedir. Bu yapısal riskler, işletmenin stratejik amacına ulaşmasını engellemektedir. Bu nedenle işletmeler iç kontrol mekanizmaları geliştirmektedirler. Ancak hiçbir kontrol mekanizması riskleri sıfırlayamaz. Bu sebeple etkin olduğu düşünülen bir işletmede bile kontrol riski söz konusudur. Bu süreç karşın finansal tablolar hala önemli yanlışlık içerme potansiyeline sahiptir. Denetçi belirlediği güvenilirlik düzeyine göre denetim riskini tespit etmektedir. Bu güvenceyi sağlayacak şekilde bulgu riskini belirleyerek, denetim çalışmasını tasarlamakta ve yürütmektedir. Ancak tüm bu çalışmalara rağmen finansal tablo hakkında denetçinin isabetsiz görüş bildirmesi riski denetim riski olarak tanımlanmaktadır.

7.8. Denetim Riskinin Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi

Denetçi için esas olan, denetim riskini mümkün olan en düşük seviyede olacak şekilde denetimi planlamaktır. Denetçi mümkün olduğu kadar denetim riskini kabul edilebilir en düşük düzeyde belirlemesi gerekir. Denetçi, görüşünden ne kadar emin olmak isterse denetim riskini o kadar düşük belirleyecektir. Bir başka deyişle “güvenilirliği artıracaktır” Mesela denetçi görüşünden %99 emin olmak istiyorsa denetim riski %1, % 95 emin olmak istiyorsa denetim riskini %5 olarak belirleyecektir. Fakat denetçinin denetim riskini bu kadar kesin sınırlarla belirlemesi her zaman pek mümkün değildir. Yani yüzde olarak ölçmek pek mümkün değildir. Onun yerine denetim riski için çok yüksek, yüksek, orta, düşük, çok düşük gibi ölçek kullanılabilir.

7.9. Denetim Risk Modeli

Denetim risk modeli; tüm finansal tablo düzeyinde; hesap kalemleri ve işlem sınıfları düzeyinde uygulanabilir.

$$DR = YR \times KR \times BR$$

ÖRNEK: Denetçi işletme ve çevresini tanıma suretiyle yaptığı değerlendirmede yapısal riski %50; Kontrol Riskini %40 olarak belirlemiştir. Yüksek güvenilirlikte bir çalışma yapmak istemekte ve bulgu riskini düşük tespit etmek istemiş ve % 20 belirlemiştir. Bu koşullar altında denetim riskini hesaplayınız.

$$D.R.= 0,50 \times 0,40 \times 0,20$$

$$? = \%4$$

7.10. Denetim Riski Düzeyinin Belirlenmesi

Denetçi en düşük denetim riskini sağlayacak şekilde denetimi planlamalıdır. Arzu edilen denetim riskine ulaşmak için BULGU RİSKİ ayarlanır. Bulgu riskinin düşük veya yüksek tutulması, yürütülecek maddi doğruluk testlerinin niteliğini, yapısını kapsamını ve zamanlamasını doğrudan belirleyeceği için önemlidir.

7.11. Genel Bakış

İşletmede doğal risk ve kontrol riski yüksek ise denetçi, denetim riskini azaltabilmek için bulgu riskini (ortaya çıkarma riski) düşük belirlemek zorundadır. Bulgu riskini düşük belirleyen denetçi, önemlilik düzeyini düşük belirleyecek böylece daha çok sayıda kanıtlarla denetim çalışmasını planlayıp, yürütecektir.

Tam tersi durumda; işletmede doğal risk ve kontrol riski düşük ise denetçi, denetim riskini yüksek belirleyip, güvenirliliği daha düşük bir denetim yapıp, hoşgörü düzeyini arttırabilmektedir. Bu sebeple bulgu riskini (ortaya çıkarma riski) de yüksek belirleyebilmektedir. Bulgu riskini yüksek belirleyen denetçi, önemlilik düzeyini de yüksek belirleyecek böylece daha az sayıda kanıtlarla denetim çalışmasını planlayıp, yürütecektir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Denetim risk unsurları
- 2) Risk planlamasında denetçinin sorumluluğu

Bölüm Soruları

1) İç kontrolü oluşturan politika ve prosedürlerin olmadığı varsayıldığında belli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesap kalanlarının önemli yanlışlık içermesine denir.

2) Denetim risk unsurları;,, dır.

3) Doğal risk ve kontrol riski yüksek ise denetçi, denetim riskini azaltabilmek için bulgu riskini Belirler.

4) Önemli yanlışlık riski, ve Toplamından oluşmaktadır.

5) riski, yürütülecek maddi doğruluk testlerinin niteliğini, yapısını kapsamını ve zamanlamasını belirlemede etkin rol oynar.

Cevaplar

1) YAPISAL RİSK

2) yapısal risk, kontrol riski, bulgu riski

3) DÜŞÜK

4) Doğal risk ve kontrol riski

5) bulgu riski

8. DENETİM KANITLARI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

8.1. Kanıt nedir?

8.2. Kanıtın sayısını ve güvenirliğini etkileyen unsurlar nelerdir?

8.3. Denetim kanıtları nelerdir?

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Muhasebe kayıt ortamı dışında da kanıt elde edilebilir mi?

Anahtar Kavramlar

Denetim kanıtı, kanıt sayısı, kanıtın güvenilirliği

8.1. Denetim Kanıtları

Bağımsız denetçinin denetim görüşünü belirleyebilmesi için elde ettiği her türlü bilgi, belge ve veri denetim kanıtı olarak değerlendirilmektedir. Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir.

Bağımsız denetçinin denetim tanımında da belirttiği gibi denetim süreci kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesini içermektedir. Aynı zamanda Genel kabul Görmüş Denetim Standartlarından çalışma alanı standardı olan “yeterli ve uygun sayıda kanıt toplanması” standardına uygun denetim çalışma için de kanıt toplamak gerekmektedir. Kanıtın geçerliliği ve yeterliliği denetçinin mesleki yargısına göre belirlenmektedir. Elde edilen kanıtlar geçerli; objektif; zamanlı ve başka kanıtlar tarafından desteklenebilmelidir.

Denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, aşağıdaki prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilir:

(a) Risk değerlendirme prosedürleri

(b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri

(i) Kontrol testleri

(ii) Detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri.

8.2. Kaynağına (Güvenirliliklerine) Göre Kanıt Türleri

İç kanıtlar: İşletmeden ve işletme personelinden elde edilen kanıtlardır. Muhasebe kayıt ortamından elde edilen kanıtlar, satış faturaları iç kanıtlara örnek olarak gösterilebilir. İç kanıtların güvenirliliği işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine göre değerlendirilir.

Dış kanıtlar: İşletme dışında düzenlenen ve elde edilen kanıtlardır. Banka ekstreleri, alış faturaları dış kanıtlara örnek olarak gösterilebilir. Kanıt üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça kanıtın güvenirliliği artmaktadır.

8.3. Elde Edildikleri Ortama (Niteliklerine) Göre Kanıt Türleri

İşletmenin muhasebe kayıt ortamında elde edilen kanıtlar: İşletmenin muhasebe bilgi sisteminden sağlanan her türlü bilgi, belge ve veridir. Muhasebe ile ilgili defterler (yevmiye defteri; büyük defter, yardımcı defterler) , belgeler, hesap planı, maliyet dağıtımları tabloları örnek olarak gösterilebilir.

Destekleyici kanıtlar: İşletmenin muhasebe kayıt ortamında yer alan bilgilerin doğrulamasında kullanılan kanıtlardır. Çek, fatura, sözleşmeler, toplantı tutanakları, mutabakatlar örnek olarak gösterilebilir.

Destekleyici kanıt türleri:

- Fiziksel kanıtlar
- Üçüncü kişilerin beyanı
- İşletme personelinin beyanı
- Matematiksel kanıtlar
- Belgesel kanıtlar
- Analitik kanıtlar
- Görsel kanıtlar
- Yazılı (Yönetimin doğruluk) bildirimler
- Ekspertiz bilgisine başvurma

8.4. Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri / Muhasebe Verilerini Elde Etmek İçin Kullanılan Teknikler

Geleneksel kanıt toplama teknikleri, denetim yöntemleri ve işlemlerinden oluşur. Geleneksel denetim yöntem ve işlemleri muhasebe kayıt ortamında yer alan bilgilerin denetiminde izlenecek yolu belirlemek için kullanılmaktadır.

Denetim yöntemleri

- Şekli Denetim – Maddi Denetim
 - ön denetim / yılsonu denetimi
- Aralıksız Denetim – Örneklem Yoluyla Denetim
- İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim
- Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim

Şekli Denetim – Maddi Denetim (ön denetim / yıl sonu denetimi)

Şekli Denetim: İşletmenin muhasebe sisteminin etkinliğini araştırmaya yönelik yapılan bir denetim çalışmasıdır. Bir uygunluk denetimidir.

Maddi Denetim: İşletmede parayla ifade edilen işlemlerin gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgelere, değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kaydedilip edilmediğinin incelemeye yönelik yapılan denetim çalışmasıdır. . Ön denetim şekli, yıl sonu denetimi maddi denetim niteliğindedir.

8.5. Aralıksız Denetim – Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız Denetim: Finansal tablonun bütünü veya her bir denetim alanı için tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesidir.

Örneklemeye Yoluyla Denetim: Muhasebe kayıtlarının tümünün değil belirli ölçülere göre seçilen bütünü temsil ettiği düşünülen örnek kümesiyle yapılan denetim çalışmasıdır.

8.6. İleriye Doğru Denetim – Geriye Doğru Denetim

İleriye Doğru Denetim: İncelemenin belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru bir sıra izlenerek yapılmasıdır.

Geriye Doğru Denetim: İncelemenin finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan muhasebe belgelerine indiği bir denetim yoludur.

8.7. Doğrudan Denetim – Dolaylı Denetim

Doğrudan Denetim: Her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelendiği bir yöntemdir.

Dolaylı Denetim: Aynı nitelikteki veya birbiriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasında uygunluk araştıran bir denetim yöntemidir.

8.8. Denetim İşlemleri

- Karşılaştırma
- Tutar aktarmalarının denetimi
- Aritmetik inceleme

- Belge incelemesi

8.9. Karşılaştırma

Bu denetim işlemi aralarında uygunluk ve ilişki bulunması gereken tutarlar arasında karşılaştırma yapılması esasına dayanır

8.10. Tutar Aktarmalarının Denetimi

Bu işlem karşılaştırma işlemi tamamlayan bir işlemdir. Amacı tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktır. Örneğin büyük defterdeki tutarların mizana aktarımı; mizandan ilgili finansal tabloya aktarımı.

8.11. Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamında ve belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yenilenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür.

8.12. Belge İncelemesi (Maddi / Şekli)

Denetim işlemlerinin en önemlisidir. Belge incelemesini, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ve belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılmasıdır. Denetçi, her bir muhasebe kaydının geçerli bir belgeye dayandırılmış olması ve yapılan muhasebe kaydı ile ilgili belge arasındaki maddi doğruluğun değerlendirilmesidir.

• Fiziki İnceleme Tekniği (Tetkik)	}	Ana Denetim Teknikleri
• Belgelerin İncelenmesi Tekniği (Tetkik)		
• Doğrulama Tekniği (Dış Teyit)		
• Gözlem Tekniği	}	Yardımcı Teknikleri
• Yeniden Hesaplama Tekniği		
• Soruşturma Tekniği (Sorgulama)		
• Yeniden Uygulama Tekniği		
• Analitik İnceleme Tekniği		

Denetim

8.13. Tetkik (Fiziki İnceleme ve Belge İncelemesi Tekniği)

Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir.

8.14. Gözlem Tekniği

Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir. Örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi.

8.15. Doğrulama Tekniği (Dış Teyit)

Dış Teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye fiziki veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarına ilişkin yönetim beyanlarının ele alınmasıyla ilgilidir. Ancak, dış teyitler yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlı olmayabilir.

► **Olumlu Doğrulama:** Üçüncü kişiden, sorulan bilgiye her durumda cevap vermesi istenir.

► **Olumsuz Doğrulama:** Üçüncü kişiden, sadece bilginin yanlış olması halinde bir yanıt vermesi istenir.

► **Boş Bakiyeli Doğrulama:** Doğrulama mektubunda araştırılan bilgi hakkında herhangi bir kalan ve bilgi verilmez. Üçüncü kişiden kendi hesap bakiyesini göndermesi istenmektedir.

8.16. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

8.17. Yeniden Uygulama

Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

8.18. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

8.19. Sorgulama Tekniği

Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir.

8.20. Denetim Kanıtlarının Yeterliliği / Sayısını Etkileyen Faktörler

- Önemlilik
- Risk
- Nitelik
- Ekonomik etkenler

- Belge ve kayıtların büyüklüğü

8.20.1. Önemlilik

Önemlilik faktörünü 2 faktör açısından değerlendirmek gerekmektedir. 1) Hesabın önemli olması 2) Önemlilik seviyesi

1) Hesabın önemli olması: Bir hesabın önemli olması o kalemin finansal tablolara ve bu tabloları okuyanların kararlarına yapacağı etkiye bağlıdır. Hesabın finansal tablolardaki nisbi ağırlığı da o hesabın önemli olmasına neden olmaktadır. Hesabın önemli olması ile planlanan kanıt sayısı arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur.

2) Önemlilik seviyesi: Önemlilik seviyesi ile planlanan kanıt sayısı arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur.

8.20.2. Risk

Risk, finansal tablo hesabının önemli yanlışlık içermesi ihtimalidir. Bu hesabın yapısından kaynaklanabilir. İşletmenin bu yapısal riske karşılık geliştirdiği iç kontrol sistemi önemli etkiye sahiptir. Önemli yanlışlık riski ile planlanan kanıt sayısı arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Risk arttıkça kanıtta artar. Örneğin “kasa “ hesabının yapısal riski “binalar” hesabına göre daha yüksektir.

8.20.3. Nitelik

Kanıtın türü ve güvenilirliğidir. Nitelik ile planlanan kanıt miktarı arasında ters yönlü bir ilişki vardır.

8.20.4. Ekonomik Etkenler

Denetçinin elde edeceği kanıtlarla maliyeti arasında bir denge sağlaması gerekmektedir.

8.20.5. Belge ve Kayıtların Büyüklüğü

Denetçinin ana kütleyi temsil edecek örneklem ile çalışması gerekmektedir. Ana kütle büyüdükçe kanıt sayısı da artmaktadır. Homojen olmayan ana kütleden fazla kanıt toplanması gerekir.

8.21. Denetim Kanıtlarının Güvenirliliğini Etkileyen Faktörler

- Kanıtın ilgili olması
- Kanıtın kaynağı
- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın objektifliği

8.22. Kanıtın İlgili Olması

Kanıtın denetim görüşüne etki yapmasıdır. Örnek: Denetimin amacı eldeki stokların miktarını belirlemekse stok sayımını test edecek ilgili kanıtları elde edebilir. Ancak, stokların mülkiyetine ait bir belge bu denetim amacı için ilgili bir kanıt olmaz.

8.23. Kanıtın Kaynağı

İşletme dışında bağımsız kaynaklardan sağlanan kanıtların güvenilirliği daha fazladır. Yazılı kanıtlar, sözlü kanıtlara göre daha güvenilirdir. Belgenin aslı, fotokopisine göre daha güvenilirdir. Doğrudan denetçinin elde ettiği kanıtlar daha güvenilirdir. İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden elde edilen kanıtlar etkin olmayanlara göre daha güvenilirdir.

8.24. Kanıtın Zamanlılığı

Maddi doğruluk testleri sürecinde dönem sonunda elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir.

8.25. Kanıtın Objektifliği

Belirli bir kanıt farklı denetçilerin görüşlerine aynı yönde etki yapmakta ise kanıt objektiftir. Objektif bir kanıt öznel bir kanıta göre daha güvenilirdir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Denetim kanıtı nedir?
- 2) Kanıtın sayısını ve güvenilirliğini etkileyen unsurlar nelerdir?
- 3) Kanıt toplama teknikleri nelerdir?

Bölüm Soruları

- 1) Muhasebe kayıt ortamından elde edilen kanıtlar, satış faturaları örnek olarak gösterilebilir.
- 2) İç kanıtların güvenirliliği dış kanıtlara göre daha değerlendirilir.
- 3) Aşağıdakilerden hangisi denetim kanıtlarının güvenirliliğini etkileyen faktörlerden biri değildir?
 - a) Kanıtın ilgili olması
 - b) Kanıtın maliyeti
 - c) Kanıtın kaynağı
 - d) Kanıtın zamanlılığı
 - e) Kanıtın objektifliği
- 4) Tekniği, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.
- 5) Önemli yanlışlık riski ile planlanan kanıt sayısı arasındabir ilişki vardır.

Cevaplar

- 1) iç kanıtlar
- 2) düşük
- 3)b
- 4) analitik inceleme
- 5) doğrusal

**9. DENETİM ÇALIŞMASININ BELGELENDİRİLMESİ / ÇALIŞMA
KÂĞITLARI**

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

9.1. Çalışma kağıdı nedir?

9.2. Çalışma kağıtlarının hazırlanmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları nelerdir?

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Çalışma kağıdı denetimin kalitesini etkiler mi?
- 2) Çalışma kağıtlarının saklanması zorunlu mudur?

Anahtar Kavramlar

Çalışma kağıtları, cari dosya, sürekli dosya, belgelendirme

9.1. Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları, bağımsız denetçinin izlediği denetim yöntemini, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve ulaştığı sonuçları gösteren belgelerdir. Kanıtların belgelenmesi denetçinin çalışma kâğıtları ile yapılır.

Denetçi, denetimin planlama; çalışmasının yürütülmesi; tamamlanması ve raporlanması aşamalarında kanıtlar toplar. Çalışma kâğıtlarıyla belgelenen denetçi tarafından toplanan kanıtlar, çalışma alanı standartlarına uyumun belgesidir.

Çalışma kâğıtları, denetçinin kullandığı denetim prosedürlerini; uygulanan testleri; elde edilen bilgileri ve ulaşılan sonuçları kapsamaktadır.

Çalışma kâğıtları, yapılan denetim çalışmasının geçerli finansal raporlama çerçevesine göre (tebliğe ve diğer ilgili kanun ve yasal düzenlemelere) uygun yapıldığına dair kanıt oluşturmaktadır. Kâğıt ya da elektronik ortam veya diğer şekillerde tutulabilir. Bağımsız denetim programları, analizler, önemli konuların özeti, doğrulama mektupları, işletme yönetimi teyit mektupları, kontrol listeleri, elektronik posta dâhil önemli konularla ilgili yazışmalar çalışma kağıdı niteliğindedir. İşletmenin yasal evrakları değildir.

9.2. Çalışma Kâğıtlarının İlkeleri

- Her çalışma kâğıdının üstünde, denetlenen işletmenin adı, denetim tarihi, düzenleyenin adı, düzenleme tarihi, çalışma kâğıdının adı ve varsa numarası ya da indeks numarası belirtilmelidir:

- Her denetim konusu ve alanı için ayrı ayrı çalışma kâğıtları düzenlenmelidir
- Bilgiler açık, seçik, anlaşılır ve okunaklı olmalıdır
- Denetim çalışmalarında yapılanların tümü çalışma kâğıtlarına geçirilmelidir
- Düzenleyen kişi tarafından imzalanmalıdır
- Dosyalanmaya ve saklanmaya uygun olmalıdır

9.3. Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenme Amaçları

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uyumu belirtir.
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturur.
- Denetim çalışmasının çeşitli safhalarını örgütleme ve koordine etmede yardımcı olur.

- İç kontrol sisteminin tanınmasına ve kontrol riskinin belirlenmesine yardımcı olur.
- Denetçinin görüşüne destek sağlar.
- Bir dava halinde savunma aracı olarak kullanılır.
- Gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kılavuz görevi görür.

9.4. Çalışma Kâğıtlarının İçerik, Şekil ve Kapsamı

- a) Uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısına
- b) Belirlenen önemli yanlışlık riskine
- c) Bağımsız denetimin yapılması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan mesleki kanaate
- d) Toplanan bağımsız denetim kanıtlarının önem derecesine
- e) Tespit edilen istisnaların yapısı ve kapsamına
- f) Sonuçları belgelendirme ihtiyacına veya toplanan bağımsız denetim kanıtları ve yapılan bağımsız denetimle ilgili hazırlanan çalışma kâğıtlarından ulaşılan sonuçların kolayca anlaşılır olup olmamasına, bağımsız denetim metodolojisine ve kullanılan araçlara bağlıdır.

9.5. Çalışma Kâğıdı Türleri

- Finansal Tablo Taslakları
- Denetim Programı
- İç kontrol yapısı değerlendirme belgeleri
- Denetim Mizanı
- Düzeltme Tabloları
- Hesap Analiz cetveli
- Doğrulama mektuplarına gelen yanıtlar
- Yazılı beyanlar

9.6. Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması

9.7. Sürekli Dosya

Birden fazla dönemde faydalanılan, her yıl yenilenmeyen, doğrudan denetim alanıyla ilgili olmayan, genel nitelikli bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır. Amaçları; yıllar itibarıyla müşterinin gelişimini izlemeye yardımcı olmak, yinelenen hesaplar için bilgi kaynağı sağlamak.

- İşletmenin ana sözleşmesi
- Hesap planı
- İmza sirküleri
- İç kontrol sistemini değerlendirme formları
- İşletmenin yaptığı anlaşmalar
- Sözleşmeler

9.8. Cari Dosya

Her yıl yenilenen doğrudan denetim alanı ve dönemiyle ilgili olan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır.

- Dönem içinde düzenlenen çalışma kâğıtları
- Denetim mizanı
- Muhasebe kayıtları
- Denetim planı ve programı
- Yönetim beyan mektubu
- Denetim kanıtları

9.9. Çalışma Kâğıtlarının Mülkiyeti ve Gizliliği

Denetimin yürütülmesi sırasında denetçi tarafından ve müşteri işletme tarafından hazırlanmış olan her türlü çalışma kâğıdının mülkiyeti denetçiye aittir. Denetçi etik olarak sır saklamakla yükümlü tutulmuştur. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgilerin 3. Kişilerle

paylaşılmasında müşteri işletmenin onayını almak gerekmektedir. Bu kuralın tek istisnası vergi mahkemeleridir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Çalışma kağıtları nedir?
- 2) İlkeleri nelerdir?
- 3) Saklanma zorunluğu ve gizliliği

Bölüm Soruları

1) Birden fazla dönemde faydalanılan, her yıl yenilenmeyen, doğrudan denetim alanıyla ilgili olmayan, genel nitelikli bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyaya dosya denir.

2) Her türlü çalışma kâğıdının mülkiyeti aittir

3) İşletmenin ana sözleşmesi dosyada yer alır.

4) İşletmenin denetim mizanı Dosyada yer alır.

Cevaplar

1) sürekli / devamlı

2) denetçi

3) sürekli

4) cari

10. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

10.1. iç kontrol sistemi nedir?

10.2. İç kontrol sisteminin amaçları

10.3. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yönelik bağımsız denetçinin sorumlulukları

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) İç kontrol sistemi her işletmede var mıdır?
- 2) İç kontrol sistemini kurma görevi kime aittir?

Anahtar Kavramlar

İç kontrol sistemi, COSO, iç kontrol sisteminin unsurları

10.1. İç Kontrol Sistemi

İşletme varlıklarının korunması; faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması; yanlışlıklar ve yolsuzlukların önlenmesi ve tespiti; muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğin; zamanında hazırlanmasının sağlanması; işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için yönetim tarafından kabul edilmiş bulunan politika ve prosedürlerdir.

İşletmelerin stratejik amaçlarına ulaşmasını engelleyen ve sürekliliğini tehdit eden unsurlar risk olarak değerlendirilmektedir Bu risk unsurlarını işletme riskleri ve hile riski olarak değerlendirmek gerekmektedir. İç kontrol sistemi ise tanımlanan riskleri yöneterek, amaçları gerçekleştirmeyi ve sürekliliği tehdit eden unsurlara yönelik eylem planları içeren mekanizmalardır. İç kontrol sistemi insanlar tarafından gerçekleştirilen, sürekli değerlendirilen, değerlendirme sonucuna göre iyileştirilen bir süreçtir. Hiçbir kontrol sistemi riskleri yönetmek için mutlak güvence sağlayamaz. Sistemin etkinliği, işletme amaçlarına ulaşmaya yardımcı olmaktadır. İşletmelerin kontrol sistemlerini yapılandırırken fayda- maliyet analizi yapmaları gerekmektedir.

10.2. Yönetmel Kontrol

Finansal kayıtlarla dolaylı ilişkili olan kontrol mekanizmalarıdır. İç kontrol sürecini yönetmel ve muhasebe kontrolü olarak iki ayrılarak incelemekte fayda vardır. Yönetmel kontrol; finansal kayıtlarla doğrudan ilişkisi olmayan, güvenilir bilgi sağlanması; varlıkların ve kayıtların korunması; verimliliğin ve etkinliğin artırılması ve belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme amacındadır. İyi organize edilmiş örgütsel plan çerçevesinde, yönetime etkin karar alma amacıyla zamanında ve güvenilir bilgi akışı sağlanmalıdır. İşletme varlıklarının gerek amaç dışı kullanımının, gerekse çalınma ve kaybolma durumlarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin önleyici ve düzeltici olarak alınması gerekmektedir. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin sağlanması sürecinde alınması gereken kontrol önlemleri söz konusudur.

- Güvenilir bilgi sağlanması
- İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması
- Verimliliğin artırılması
- Belirlenmiş politikalara bağlılık

10.3. Muhasebe Kontrolü

Finansal kayıtlara doğrudan etki yapan muhasebe kontrolünün amacı ise varlıkların korunması; finansal bilgilerin güvenilirliği ve kıymet hareketleridir. Her türlü zarara karşı varlıkların korunması; doğru yönetim kararlarının alınması, varlık hareketlerinin muhasebe

kayıtlarına zamanında ve doğru aktarılması, bilinçli ve bilinçsiz varlıkların zarara uğratılmasının önlenmesi olarak değerlendirilmelidir. İşletme ilgililerine doğru, dürüst ve güvenilir rapor sunabilmek için finansal kayıtların güvenilir olması amacıyla geliştirilen kontrol yöntemleridir. Kıymet hareketleri, işletme içi ve dışında gerçekleşen kıymet değişimlerinin mutlaka yetkilendirilmiş ve görevleri tanımlanmış personeller aracılığı ile yapılması ve muhasebe kayıtlarına doğru ve zamanında aktarılması gerektiğini ifade etmektedir. Varlıkların azalması, artması, yer değiştirmesi, tüketilmesi, kullanılması ve değer kaybına uğraması durumunda varlıkların doğru değerlendirilmesi, sınıflandırılması ve muhasebe kayıtlarına zamanında aktarılması kontrol çerçevesinde amaçlanmaktadır.

10.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin temel amacı; faaliyetlerin etkili ve verimli olması, önemli yanlışlık içermeyen, güvenilir finansal tablo ve yasa ve düzenlemelere uygunluktur. Temel amaçların yanı sıra ayrıca iç kontrol sisteminin amaçlarını aşağıdaki başlıklar altında çoklaştırmak mümkündür.

- Varlıkların korunması
- Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanarak, tam zamanında hazırlanması
- Faaliyetlerin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunun sağlanması
- Belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması
- Hata ve hilelerin tespit edilip, önlenmesi
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması

10.5. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

- Görevlerin ayrımı
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması
- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt sisteminin var olması
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması
- Bağımsız mutabakatların yapılması

10.6. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

10.6.1. Kontrol Ortamı

- Yönetim felsefesi
- Örgütsel yapı / Denetim Komitesi
- Yönetimin kontrol yöntemleri
- İç denetim
- Personel politikaları

10.6.2. Muhasebe Sistemi

- Tüm işlemlerin gerçek olup olmadığının belirlenmesi ve kaydedilmesi
- Raporlama amacıyla işlemlerin, uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayacak ayrıntıda tanımlanması
- Mali tablolarda uygun para değeriyle gösterilmesini sağlayacak şekilde işlemlerin değerinin ölçülmesi
- İşlemlerin kaydının, içerdiği muhasebe döneminde yapılabilmesi için, işlemin meydana geldiği dönemin belirlenmesi
- İşlemlerin ve ilgili açıklamaların mali tablolarda gerektiği şekilde gösterilmesi

10.6.3. Kontrol Faaliyetleri

- İşlemlerin yürütülmesinde uygun yetki
- Belge tasarımı ve kontrolü
- Varlıkların kullanımı ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması
- İşbölümü

10.7. COSO

1987 yılında ABD’de Hileli finansal raporlamaya karşı önlem almak amacıyla kurulmuş bir komite COSO (Committee Of Sponsoring Organizations) adıyla anılmaktadır. COSO,

finansal raporlamanın is ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler geliştiren gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. COSO modeli iç kontrol sistemine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan COSO, iç kontrol sisteminin ana hedefleri; faaliyetlerin etkin ve etkili olmasını, güvenilir finansal raporlar hazırlanmasını, yasa ve düzenlemelere uyumu, etik değerlere uyumu ve varlıkların korunmasını sağlamaktadır. Komitenin belirlediği iç kontrol sisteminin unsurları ülkemizde de kamu & BDDK & SPK & Özel kurumlarda benimsenmektedir. COSO'nun belirlediği "iç kontrol sisteminin unsurları" 5 başlık altında toplanmaktadır.

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlemesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

10.8. Kontrol Ortamı

İşletmenin örgütsel kültürünün ve yapılanmasının iç kontrol sistemini ne kadar benimsediğini gösteren unsurlardır. İşletmenin kontrol bilincini ifade etmektedir. Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.

- Etik Değerler
- Yönetimin Eğilimi
- Çalışanların Yetkinliği
- Organizasyon Yapısı
- Yetki ve sorumluluk dağılımı
- Denetim Komitesi

10.9. Risk Değerlendirme

Genel anlamıyla risk, işletmenin planlanan amaçlarını yani hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek her türlü olay veya engel olarak tanımlanabilmektedir. Risk bünyesinde sadece tehlikeleri değil, fırsatları da barındırmaktadır. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği, riski işletme lehine kullanabilme becerisi ise fırsatları ifade etmektedir. Risk yönetimi, işletme hedeflerine ulaşılmasını etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığının ve etkisinin ölçülmesi, ağırlıklandırılması, kategorize edilmesi, minimize veya transfer edilerek, uygun iç kontrol noktalarıyla minimize edilmesini içeren sistematik bir yönetim biçimidir.

Yönetimsel süreçte risk yönetimi çerçevesinde riskleri 2 ana grupta toplayabiliriz.

1) İŞLETME RİSKİ

2) HİLE RİSKİ

İŞLETME RİSKİ

- Dış Çevre kaynaklı riskler
- Faaliyet (operasyonel) riskleri
- Finansal riskler
- Kurumsal riskler

HİLE RİSKİ

- Çalışan Hileleri
- Yönetici Hileleri

10.10. Kontrol Faaliyetleri

Yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin unsurlarından biri olan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

10.11. Bilgi ve İletişim

İhtiyaç duyulduğu anda veya periyodik olarak geçerli, doğru ve dürüst bilginin ulaştırılmasını ifade etmektedir. Bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak şekilde tanımlanmalı, elde edilmeli ve paylaşılmalıdır. Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde geniş anlamda oluşturulmalıdır.

10.12. İzleme

İç kontrol sisteminin sürekli izlemesi, performansın ve kalitesinin değerlendirilmesini güvence altına almalıdır.

10.13. Bağımsız Denetçi Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini tanımlama süresinde sistemin kuvvetli ve zayıf yanlarını not alma; anket ve akış şemalarından faydalanır. Denetimin planlanması süresinde sistemin ön değerlendirmesini çalışma alanı standartlarına ve bağımsız denetim standartlarına uygun denetim yaptığını kanıtlamak için değerlendirir. Kontrol testleri ile sistemin işlerliğini, etkinliğini ve güvenilirliğini değerlendirir.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin tarafsızlığını, mesleki yeterliliğini ve yaptığı çalışmalarını test ederek kontrol riskini değerlendirme sorumluluğundadır.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) İç kontrol sistemi nedir? İlkeleri, amaçları ve unsurları nelerdir?
- 2) Sistemin değerlendirilmesine yönelik bağımsız denetçinin sorumlulukları nelerdir?

Bölüm Soruları

- 1) iç kontrol sisteminin amaçları aşağıdakilerden hangisi değildir?
 - a) Varlıkların korunması
 - b) Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanarak, tam zamanında hazırlanması
 - c) Faaliyetlerin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunun sağlanması
 - d) Hata ve hilelerin tespit edilip, önlenmesi
 - e) Finansal tabloların hazırlanması
- 2) İşletmenin örgütsel kültürünün ve yapılanmasının iç kontrol sistemini ne kadar benimsediğini gösteren unsur..... dır.
- 3) Hile riski, hileleri ve Hilelerinden oluşmaktadır.
- 4) Aşağıdakilerden hangisi iç kontrol sisteminin COSO ‘ya göre unsurlarından biri değildir?
 - a) Riske karşılık verme
 - b) Kontrol Ortamı
 - c) Risk Değerlemesi
 - d) Kontrol Faaliyetleri
 - e) Bilgi ve İletişim

Cevaplar

1) E

2) KONTROL ORTAMI

3) Çalışan , yönetici

4) A

11. ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ VE ÖRNEKLEME

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

11.1. Analitik inceleme tekniğini detaylı olarak inceleyeceğiz.

11.2. Örneklem nedir?

11.3. Bağımsız denetçinin sorumluluğu

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Denetçinin bütün yanlışlıkları ortaya çıkartma sorumluluğu var mıdır?
- 2) Finansal olmayan veride denetçinin görüşünü etkiler mi?

Anahtar Kavramlar

Örnekleme, örnekleme riski, analitik inceleme teknikleri

11.1. Analitik İnceleme Teknikleri

“Analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını kapsamaktadır.

Bağımsız denetçi kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir ve bu beklentinin, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olup olmadığını değerlendirmektedir.

Analitik prosedürler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları yönetimi sorgulayarak ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi yoluyla araştırmaktadır.

Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistiki teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolara, topluluğa bağlı birimlere ve münferit bilgi unsurlarına uygulanabilmektedir.

Analitik inceleme prosedürleri denetimin planlanması; denetim çalışmasının yürütülmesi ve denetim çalışmasının tamamlanması süreçlerinde kullanılmaktadır. Risk odaklı denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri risk değerlendirme prosedürü olarak ta kullanılmaktadır. Yüksek riskli alanların belirlenmesinde kullanılan en etkili prosedürlerden biridir. Denetimin planlanması aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin amacı; işletmenin tanınması, önemlilik düzeyini belirleme, olası hatalara şüphe duyma ve denetim prosedürlerinin kapsamını belirlemedir.

11.2. Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir: Bu veri grupları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- **İşletme verileri - Önceki dönem verileri**

İşletmenin cari dönem verileriyle önceki dönem finansal verilerinin finansal analiz teknikleriyle karşılaştırılmasıdır.

- **İşletme verileri - Bütçe verileri**

İşletmenin cari dönem verileriyle işletmenin hazırladığı bütçe verilerinin finansal analiz teknikleriyle karşılaştırılmasıdır.

- **İşletme verileri - Sektör verileri**

İşletmenin cari dönem verileriyle işletmenin yer aldığı sektör verilerinin finansal analiz teknikleriyle karşılaştırılmasıdır.

- **İşletme verileri – Denetçi tarafından beklenen veriler**

İşletmenin cari dönem verileriyle denetçinin ilgili maddi tutar beklentisinin finansal analiz teknikleriyle karşılaştırılmasıdır.

- **İşletme verileri - Finansal olmayan veriler (Ussallık testleri)**

İşletmenin cari dönem verilerinin denetiminde finansal olmayan verilerle ilişki kurularak denetçinin beklenti geliştirmesi ve bu beklentinin cari dönem verileriyle karşılaştırılmasıdır.

Analitik prosedürlerin sonuçları, daha önceden belirlenmemiş bir “önemli yanlışlık” riskine işaret edebilmektedir.

11.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler

- Trend Analizi
- Dikey analiz
- Oran Analizleri
- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi
- Ussallık Testleri

11.4. Verilerin Uygunluğu ve Verilerin Güvenirliliği

Denetçi analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması için gerekli olan bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği ile işletme tarafından uygulanmış herhangi bir analitik prosedürün sonuçları hakkında işletme yönetimini sorgulayabilir.

Verilerin güvenilirliği, verilerin kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve verilerin elde edildikleri durumlara bağlıdır. Buna göre, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması açısından verilerin güvenilir olup olmadığına karar verilirken aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- a) Bilginin kaynağı
- b) Bilginin karşılaştırılabilirliği
- c) Bilginin yapısı ve ilgisi
- ç) Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller

11.5. Denetim Örneklemesi

Bağımsız denetçinin finansal tabloda yer alan tutarlara ve açıklamalara ilişkin yapacağı denetimde kuruşu kuruşuna yanlışlıkların tümünü tespit etme zorunluluğu yoktur. Makul güvence sağlayacak şekilde denetim çalışmasını planlar ve uygular. Denetçi çalışmasını ana kütleyi temsil ettiği düşünölen uygun sayıda örnekle denetim çalışmasını yürütebilir. Denetim Örneklemesi; ana kütlenin tamamıyla ilgili sonuca ulaşmak için makul dayanak oluşturacak şekilde tüm örnek birimine seçilme şansı tanıyacak şekilde ana kütlenin bir kısmına denetim tekniği uygulamasıdır.

Denetçi, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken denetim örneklemini tasarlar, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanarak örnek birimini seçer, seçtiği birimlere denetim tekniklerini uygulayarak yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt elde eder. Daha sonra örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirir.

11.6. Kavramlar

Anakitle: İçinden bir örneklemin seçildiği ve denetçinin hakkında sonuçlara varmak istediği veri setinin tamamıdır.

Anomali (aykırılık): Bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.

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.

Gruplandırma: Bir anakitlenin, her biri benzer özelliklere (çoğunlukla parasal değere) sahip örnekleme birimi gruplarından oluşan alt gruplara bölünmesi sürecidir. Denetçi, anakitleyi belirli özelliklere sahip farklı alt gruplara ayırarak yürütülen denetimin etkinliğini artırabilir. Anakitledeki kalemlerin parasal büyüklüğünün çok farklılık göstermesi durumunda, anakitlenin gruplandırılması faydalı olabilir.

11.7. Örnekleme Hacmini Etkileyen Unsurlar

- Önemlilik

Belirlenen önemlilik düzeyi ile planlanmış kanıt sayısı arasında ters orantı vardır.

- Beklenen hata oranı veya tutarı

Beklenen hata oranı veya tutarı arttıkça planlanmış kanıt sayısı arasında ters orantı vardır.

- Denetim riski, doğal risk, kontrol riski

Denetim riski ile planlanmış kanıt sayısı arasında ters orantı; doğal ve kontrol riski ile doğru orantı vardır.

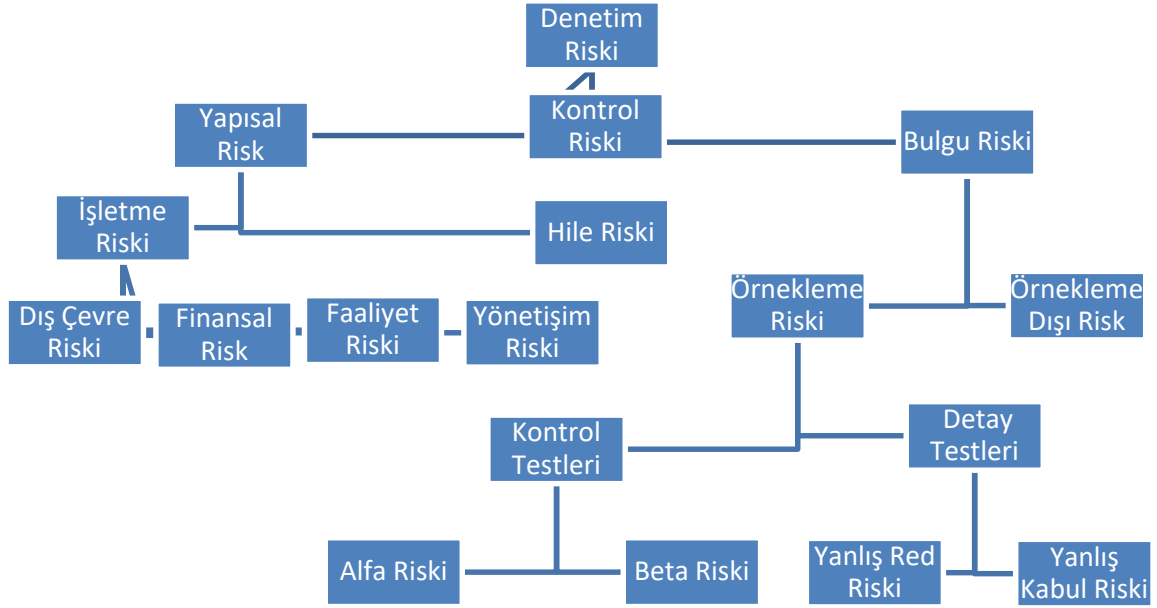
- Standart sapma ve evren büyüklüğü

Evren büyüklüğü planlanmış kanıt sayısını doğru orantılı etkiler.

11.8. Denetim Risk Modeli

Denetim risk modelini oluşturan 3 temel unsur ve bu unsurların alt bileşenleri şemada ifade edilmiştir. Denetçinin denetim çalışmalarında önemli yanlışlıkları tespit edememesi bulgu riski olarak adlandırılır. Tespit edememesinin 2 unsuru vardır. Bunlar örnekleme ve örnekleme

dışı risk olarak adlandırılmaktadır. Denetim riskinin temel unsurları daha önceki bölümlerde anlatılmıştı. Bulgu riskinin bileşenleri bu bölümde daha detaylı anlatılacaktır.



11.9. Örneklem Riski

Denetçinin örnekleme temel alan sonuçlarıyla evrenin tamamına aynı yolla uyguladığı testlerden elde edeceği sonuçlar arasında fark olması olasılığıdır (BDS 530) Örneklem riski kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri uygulanırken farklı şeklide ortaya çıkmaktadır. Kontrol testleriyle ilgili 2 tür risk alfa ve beta riski söz konusudur. Maddi doğruluk testleri için “yanlış kabul riski” ve “yanlış red riski” söz konusudur.

- Kontrol riskinin olduğundan düşük tespit edilmesi, detay testlerinde önemli hata var, ancak olmadığının düşünülmesi. (Kontrol sisteminin etkin olmadığı halde etkin olarak değerlendirilmesi) (beta riski)
- Kontrol riskinin olduğundan yüksek tespit edilmesi, detay testlerinde önemli hata yok, ancak olduğunun düşünülmesi (alfa riski)

11.10. Örneklem Dışı Risk

Denetçinin seçtiği örneklemin ana kütleyi temsil etmesine rağmen denetçinin sonuçları yanlış değerlendirmesidir.

11.11. Bağımsız Denetim Kanıtı Toplamak İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçimi

A) Örneklem İçin Ana Kütlenin Seçilmesi (%100 İnceleme)

- Kontrol testleri ne uygulanması beklenmez. %100 inceleme beklenmez
- Detay testlerinde %100 inceleme yapılması aşağıdaki durumların var olduğu koşullarda uygulanır.
 - Ana kütlenin büyük değerde ve az sayıda kalemden oluştuğu,
 - Önemli bir risk bulunduğu ve
 - Diğer araçlarla yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanamadığı
 - Bir hesaplamanın tekrar tekrar yapılması
 - Bilgisayar destekli denetim

B) Belirli Kalemlerin Seçilmesi

Örneklem dışı riski arttırır. Ana kütlenin tamamı için genellenemez. Aşağıda yer alan kalemlerin incelenmesinde kullanılabilir.

- Yüksek tutarlı veya önemli kalemler
- Belirli bir tutar üzerindeki tüm kalemler
- Bilgi temin edecek kalemler
- Kontrol faaliyetlerini test edecek kalemler

C) Bağımsız Denetim Örneklemesi

İradi Örneklem: Denetçinin daha önceki tecrübelerinin sonucu olarak örnek seçmesi. Kontrol testlerine uygulanabilir.

İstatistiki Örneklem: Bilimsel esaslara uygun olarak tesadüfi olarak örnek seçilmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir.

İstatistiki örneklem yönteminde örneklem kalemleri, her bir örneklem biriminin bilinen bir seçilme olasılığı olacak şekilde seçilir. İstatistiki olmayan örneklem yönteminde, örneklem kalemünün seçiminde mesleki muhakeme kullanılır.

İstatistiki Örneklem Türleri

- Niteliksel örneklem – iç kontrol
- Niceliksel örneklem / parasal birim örnekleme: örneklem büyüklüğü, seçim ve değerlendirme parasal tutarlar üzerinden yapılmaktadır.

11.12. Örneklem Seçme Yöntemleri

Örneklem seçiminde kullanılabilecek 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) Sistematiik seçim yöntemi: Bu yöntemde, anakitledeki örneklem birimi sayısı bir örneklem aralığı (örneğin 50) oluşturmak için örneklem büyüklüğüne bölünür ve ilk 50 birim içinde bir başlangıç noktası belirlendikten sonra, her 50'nci örneklem birimi seçilir. Başlangıç noktası gelişigüzel belirlenebilir.

(c) Parasal birim örnekleme: 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. İstatistiki örneklemin kullanılması durumunda gelişigüzel seçim uygun değildir.

(d) Blok seçim: Bu yöntem anakitlede art arda gelen kalemelerden oluşan blok(lar) arasından seçim yapılmasını içerir. Çoğu anakitle, art arda gelen kalemelerin, birbirleriyle benzer ancak anakitlenin diğer kalemelerinden farklı özellikler taşıyacak şekilde yapılandırıldığı için, denetim örneklemede genellikle blok seçim yöntemi kullanılmaz.

11.13. Uygun Örneğin Nitelikleri

Yeterli olması: Aynı kümeden aynı büyüklükte başka bir örnek seçildiği zaman elde edilecek sonuçların aynıı verecek sayıda kalemeleri içermelidir.

Temsil edebilme özelliği olmalı: Kümedeki tüm örnek verileninkine benzer nitelik taşımalıdır.

İstikrarlı olması: Örneğin hacmi büyüse de inceleme sonuçlarının aynı kalması gerekir.

11.14. Neden Örnekleme Yöntemi Kullanılmaktadır?

Büyük ölçekli işletmelerin günümüzde sayılarının giderek artması, bu işletmelerin muhasebe kayıtlarının tümüyle denetime tabi tutulması; zaman yetersizliği, tamamının denetlenmesinin maliyetinin yüksek olması, işletmelerdeki iç kontrol sistemine verilen öneminin artması ve iç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde sistemin hata ve hileyi tespit edebilme niteliği ve bu çalışmaları denetçinin çalışmalarında kullanması örnekleme tekniklerinin kullanılması zorunlu hale gelmiştir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Analitik inceleme tekniklerinin bağımsız denetimde kullanılması
- 2) Örneklem seçimi ve riski

Bölüm Soruları

1)..... tekniği, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder.

2) Aşağıdakilerden hangisi uygun Örneğin taşıması gereken özelliklerden biridir?
Nitelikleri

- a) Yeterli olması
- b) Denetçinin elde etmesi
- c) İşletme yönetiminin iddiası
- d) Her zaman aynı sonucu vermesi
- e) İstikrarsız olması

3) **Örnekleme**, bilimsel esaslara uygun olarak tesadüfi olarak örnek seçilmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir.

4) Kontrol riskinin olduğundan düşük tespit edilmesi, detay testlerinde önemli hata var, ancak olmadığının düşünülmesine Riski denir.

5); ana kütlenin tamamıyla ilgili sonuca ulaşmak için makul dayanak oluşturacak şekilde tüm örnek birimine seçilme şansı tanıyacak şekilde ana kütlenin bir kısmına denetim tekniği uygulamasıdır.

Cevaplar

- 1) Analitik inceleme
- 2) A
- 3) İstatistikî
- 4) beta
- 5) Denetim Örnekleme

12. DENETİM ÇALIŞMASININ TAMAMLANMASI

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

12.1. Denetimin tamamlanması aşamasında denetçinin sorumluluğu nelerdir?

12.2. Raporu hazırlamadan önce yapması gereken çalışmalar nelerdir?

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

- 1) Denetim raporu ne zaman yazmaya hazır hale gelir?

Anahtar Kavramlar

İşletmenin sürekliliği, yönetim beyanı, denetim çalışmasının tamamlanması, denetim raporu

12.1. Denetim Çalışmasının Tamamlanması

Denetim sürecinin son aşaması bu haftaki ders içeriğini oluşturmaktadır. Bağımsız denetçinin denetim raporunu hazırlamadan önce ekibiyle yaptığı çalışmayı ve müşteri işletmeden aldığı bilgiyi değerlendirmektedir. Finansal tablonun hazırlandığı tarihten raporun hazırlandığı tarihe kadar geçen süre içerisinde meydana gelen olaylar denetçinin raporu üzerinde etkili olabilir. Ayrıca olaylar ve etkileri ile ilgili işletme ilgililerini bilgilendirmeleri ve finansal tabloda düzeltme istemeleri gerekebilmektedir.

Aşağıda yer alan unsurlar açısından rapor tamamlanmadan önce değerlendirme yapmak gerekmektedir.

- Şarta bağlı borçlar
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olaylar
- Müşteri işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlara yapılan işlemleri belirleme
- Beyan mektubu alma
- Genel analitik testler yapma
- Denetim programının tekrar gözden geçirilmesi

BDS 560 uyarınca bağımsız denetçinin “bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylarla” ilgili değerlendirme yapması gerekmektedir. 31.12. XX bilanço tarihi ile denetim raporunun verildiği tarih arasında meydana gelen olaylar finansal tablolarda açıklama veya düzeltme gerektirmektedir. Bilanço tarihi itibarıyla var olan ancak rapor tarihine kadar değişim meydana getiren olayları ilgilendiren hesaplarla ilgili düzeltme yapılması istenmektedir. Bu olaylar aslında bilanço tarihinde mevcuttur ancak o tarihten sonra tutara ilişkin yeni bir bilgi edinilmiştir. Örneğin; bilanço tarihinde şüpheli olan bir alacağın tahsili; varlığın değerindeki önemli azalış veya artış.

Bunun dışında aşağıda belirtilen unsurların varlığı halinde denetçinin finansal tablolarda açıklama yapılmasını istemesi söz konusudur. Bu tür olaylar bilanço tarihi itibarıyla yoktur, sonradan meydana gelmiştir.

- Birleşme
- İşletme yapısının değişmesi
- Varlıkta değer kaybı
- Sermaye arttırımı
- Önemli ölçüde duran varlık alımı; iştirak

- Grev

Bağımsız denetim standardı-BDS 580 uyarınca bağımsız denetçinin finansal tabloların denetiminde, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alma sorumluluğu düzenlenmektedir. Yazılı beyan mektubu; yönetimden ve uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlardan, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettikleri konusunda yazılı açıklamalar elde etmek amacıyla alınmaktadır. Yönetimin yazılı beyanda bulunmak istememesi, denetçinin olumlu görüşten sapmasına neden olmaktadır.

12.2. Denetimin Raporlanması

12.2.1. Denetim Raporu ve Biçimleri

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir. Denetim raporunun yazılı olarak düzenlenmesi esastır.

İşletmenin finansal tablo denetimlerinde belirlenmiş iki biçimden söz edilir:

Kısa şekilli denetim raporlarında, yapılan çalışmalar ve varılan görüşler kısa ve öz olarak belirtilir. Bu tür raporlar işletmenin tüm ilgilileri için düzenlenir. Özellikle finansal tablo denetimlerinde kısa şekilli raporlar kullanılır.

Uzun şekilli denetim raporlarında tüm denetim çalışmaları, bulgular, varılan sonuçlar, denetçinin açıklamaları ve yorumları ayrıntılı bir şekilde ele alınır. Uzun şekilli raporlar işletmenin yönetim kademesi için düzenlenir.

12.2.2. Raporlama Standartları

Denetim raporları denetim standartlarını taşır. Genel olarak belirtmek gerekirse, raporlama standartları:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
- Muhasebe politikalarında devamlılık
- Yeterli açıklama
- Denetim görüşünün açıklanması, olarak sınıflandırılır.

12.2.3. Rapor Türleri

Standart Olumlu Denetim Raporları

Şartlı Görüş Bildirme ve Denetim Raporu

Olumsuz Görüş Bildiren Denetim Raporları

Görüş Bildirmeyen Denetim Raporları (Görüş Bildirmekten Kaçınma)

12.2.4. Standart Olumlu Denetim Raporu

Bu rapor, finansal tablolarla ilgili incelemenin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu ve finansal tabloların işletmenin durumunu doğru ve dürüst olarak gösterdiğini ifade etmektedir.

- Genel standartlara
- Çalışma Alanı standartlarına
- Raporlama Standartlarına uyulmuş ve açıklama yapmayı gerektiren bir durum tespit edilmemiştir.

Aşağıdaki koşulların varlığı halinde, standart (olumlu) denetim raporu düzenlenir.

a) Bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve nakit akım tablosu finansal tablolar setine dâhil edilip yayımlanmıştır.

b) Denetim sözleşmesinin tüm yönleri açısından üç genel standarda uyulmuştur.

e) Denetim çalışması üç çalışma alanı standardına uygun olarak yürütülmüş ve denetçi yeterli miktarda kanıt toplamıştır

d) Finansal tablolar G.K.G.M'ine uyumlu olarak hazırlanıp sunulmuştur.

e) Açıklama paragrafına eklenmesi veya raporun metninde bir değişiklik yapılmasını gerektiren nedenler söz konusu değildir.

12.3. Bölümleri

12.3.1. Başlık

Bağımsız kelimesinin mutlaka yer alması gerekmektedir. Bu kelimenin kullanılmasının nedeni tablo kullanıcısına çalışmanın tarafsız ve bağımsız olarak yapıldığını ifade etmektir.

12.3.2. Adres

Müşteri işletmeye, ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben yazılır. Bu kısmın amacı; denetçinin işletmeden(/ortaklarından/yönetim kurulundan) tamamen bağımsız olduğunu belirtmektir.

12.3.3. Giriş

Genelde 3 cümleden oluşmaktadır.

1. Bu çalışmanın denetim çalışması olduğunu belirtmek
2. denetlenen finansal tablolar açıklanır
3. finansal tabloları hazırlama sorumluluğunun yönetime ait olduğu, denetçinin ise yapacağı çalışmaya göre bir görüş bildireceği belirtilir.

12.3.4. Kapsam

Denetçinin ne yaptığı hakkında bilgi vermektedir, ilk cümle genel kabul görmüş denetim standartlarına göre çalışmanın yapıldığı belirtilir. Bu da mesleki açıdan kaliteli ve geçerli bir denetim çalışması yapıldığı hakkında güvence sağlamaktadır. SPK denetiminde ise “bağımsız denetimimiz SPK tarafından yayınlanan denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir” ibaresi yer almaktadır.

İkinci cümle; denetim çalışmasının önemli hata ve yanlışları içermeyecek şekilde planlandığı ifade edilmektedir. Makul güvence sağladığı böylece belirtilmektedir. Denetim çalışmasında kanıt toplama esnasında örnekleme yöntemi kullanıldığı belirtilmektedir. Muhasebe ilkeleri, dipnotlar, muhasebe tahminlerinin finansal tablolar sunumuna uygun değerlendirildiği belirtilmektedir.

12.3.5. Görüş

Görüşümüze göre diye başlamaktadır. Tam bir standart. Bu bölüm raporlama standartlarının 1.ve 4. standartları ile ilgilidir.

Bu cümleye göre denetçi olumlu görüş vermektedir. Finansal tabloların doğru ve dürüst olduğu konusundaki denetçi görüşü

a)Seçilmiş ve uygulanmış muhasebe ilkelerinin G.K.G.M.İ'den olup olmadığı,

b)Tüm koşullar açısından bu ilkelerin uygulanabilir olup olmadığı

c) Finansal tabloların ve açıklayıcı notların bir bütün olarak, finansal tabloyu anlamaya, yorumlamaya ve kullanıma olanak tanıyacak biçimde bilgi sunup sunmadığı

d)Finansal tablolarda sunulan bilgilerin anlamlı bir biçimde sınıflandırılıp özetlenmiş olup olmadığı

e) İşletme yönetimince yapılmış muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı

f) Finansal tabloların işletmede kıymet hareketi doğuran olayları uygun sınıflar içinde yansıtıp yansıtmadıkları konularında oluşturulan yargıya dayanılarak verilen görüştür.

12.3.6. Bağımsız Denetim Şirketinin Adı

Bağımsız denetim kuruluşunun veya denetçinin adı ve unvanı yazılır.

12.3.7. Denetim Raporunun Tarihi

Denetim çalışmasının tamamlandığı tarihtir. Denetçinin sorumluluğu bu tarih itibariyle sona ermektedir.

12.4. Spk Standart Olumlu Raporu

Başlık Muhatap

Giriş

İşletme yönetiminin finansal tablolar hakkındaki

Sorumluluğu

Bağımsız denetçinin sorumluluğu

Bağımsız denetçi görüşü

Diğer raporlama yükümlülükleri

Bağımsız denetçinin imzası

Raporun tarihi denetim kuruluşunun adresi

**** İç kontrol / risk değerlendirmesi**

SPK bağımsız denetim raporunda iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulamaya geçirilmesi ve izlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğu vurgulanır. Denetçinin ise finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlüklerden doğabilecek önemli yanlışlıklara ilişkin risklerin değerlendirilmesinde iç kontrol sisteminin göz önüne alındığı belirtilir.

SPK'ya göre denetçiler finansal tablo denetimi ile ilgili denetçi raporu yanında, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek raporlamakla yükümlendirilmişlerdir.

Kurul yayınladığı 2 numaralı denetim standardı ile iç kontrol sisteminin denetiminin finansal tablo denetimi ile bütünleştirilmesi hükmünü getirmiştir.

Denetçiye iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirme sorumluluğu doğarsa, raporda bağımsız denetimin iç kontrolün etkinliğini kapsamadığına ilişkin paragrafa yer verilmeyecektir.

12.5. Açıklama Paragrafı Gerektiren Durumlar

1. GKGM Tutarlılık İlkesine Uymama

Muhasebe ilkelerinde veya uygulamalarında değişiklik yapılmışsa ve bu değişiklik tam açıklama kuralına uygun olarak finansal tablolara yansıtılmamışsa, denetçi raporunda görüş bölümünden sonra değişikliği açıklayan ve konunun dipnotlarda da belirtildiğin okuyucunun dikkatini çeken bir açıklama paragrafı ekler.

Tutarlılık ilkesine etki yapan ve açıklama paragrafı eklenmesi gerektiren değişiklikler şunlardır:

- Tam açıklama ilkesine uyma- bilgilendirme “değişiklik ve etkisi”
- İlke ihlali- düzeltme talep edilir. Düzeltme olmaz ise önem düzeyine göre şartlı veya olumsuz görüş (FİFA LIFO)
- Karşılaştırılabilirliği etkileyen, tutarlılığı etkilemeyen unsurlar(ekonomik ömür)

2. İşletmenin sürekliliği ile ilgili bir şüphenin olması (müşteri kaybı, çalışma sermayesi, dava, personel/yönetici kaybı. Denetlendiği tarihten itibaren 1 yıl)

3. Önemli bir olayın belirtilmesi (bilanço tarihidен sonra ortaya çıkan olaylar)

Önemli ilişkili taraflar işlemlerinin var olması, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olaylar, cari dönem finansal tablolarının önceki yıl tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini bozan muhasebe sorunları, dipnotlarda açıklanmış önemli belirsizlikler gibi olaylara denetçi vurgu yapmak isterse olumlu denetim raporuna açıklama paragrafı ekleyebilir.

4. Diğer denetçilerin çalışmalarını içeren raporlar atıf yapma/ yapmama/ şartlı görüş)

Yaygın şube ağı, bölümleri ve birden fazla ilişkili şirketi olan büyük işletmelerin denetimi birden fazla denetim kuruluşu tarafından yapılabilir. Bu gibi durumlarda;

- Raporda diğer denetçiye atıf yapılmaz. Denetçi tüm sorumluluğu üzerine alır ve olumlu görüş verir.
- Raporda diğer denetçiye atıf yapılır. Ana denetçi sorumluluğu paylaşır ve rapor metinlerini değiştirerek diğer denetçiye atıf yapar.
- Raporda görüş şartlandırılır. Diğer denetçi sorumluluk almıyorsa şartlı görüş verilir.

2. Şartlı Denetim Görüşü

Denetçi finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst hazırlandıklarına güven getirmiştir, fakat denetimin kapsamı Önemli ölçüde sınırlandırılmış ya da finansal tabloların hazırlanmasında GKGM ilkelerine aykırılıklar olması halinde verilen görüştür. Denetim kapsamının sınırlanması müşterinin kontrolü dışındaki nedenlere bağlı ise, şartlı görüş verilir. Örneğin denetim anlaşmasının bilanço tarihinden sonra yapılması.

Müşteri işletme tam açıklama kuralı uyarınca finansal tablo dipnotlarında verilmesi gereken açıklamalar yetersiz ise yine şartlı görüş bildirir.

3. Olumsuz Denetim Görüşü

G.K.G.M. ilkeleri ile ilgili aksaklığın yeterince önemli olması ve finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olmaktan uzaklaşması halinde, olumsuz denetim görüşü verilir.

4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

- Denetçinin çalışma alanı sınırlandırılmış ve bu sınırlama bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmayı engelliyorsa denetçi görüş bildirmekten kaçınır. Çünkü müşteri tarafından kaynaklanan bu tür sınırlamalarda amaç finansal tablolardaki hata ve hilelerin denetçiden gizlenmesidir.

- Müşteri işletme ile denetçi arasında bağımsız olmayan bir ilişki varsa görüş bildirmekten kaçınılır.

- işletmenin sürekliliğini (işleyen teşebbüs) ciddi olarak tehlikeye girmişse, bu konuda birden fazla belirsizlik varsa denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

12.6. Önemlilik ve Denetçi Görüşü

Önemlilik: Finansal tablolarda bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması gibi hata ve yanlışlıkların bu tabloları kullanarak karar alan bir kullanıcının kararlarını etkilemesidir.

Önemlilik ile görüş türü arasındaki ilişkiler şöyle sınırlanır:

a) Tutarlar önemsizdir: Finansal tablolardaki bir yanlışlık kullanıcının kararına etki yapmıyorsa önemsizdir. Bu durumda olumlu görüş verilir.

b) Tutarlar önemlidir, fakat bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliği bozulmamıştır. Denetçi hata veya yanlışlığın önemli olduğu fakat finansal tabloları bütün olarak doğru ve dürüst olduğuna kanaat getirirse şartlı görüş bildirir.

c) Tutarlar önemlidir, finansal tablolar bütün olarak doğru ve güvenilir değildir. Bu durumda finansal tablolara dayanarak karar alan kullanıcıların tümü ya da çoğunluğu önemli derecede etkilenir. Denetçi olumsuz görüş verir ya da görüş bildirmekten kaçınır

12.7. Olumlu Görüşten Sapma Gerektiren Koşullar

1. Denetçinin Çalışma Alanı Sınırlanmıştır.

Sınırlama müşterinin kontrolü dışındaki nedenlere bağlı ve sınırlamanın etkisinin önemli fakat yaygın değilse şartlı görüş verilir.

Müşteri tarafından yapılan sınırlamalar ile bağımsız denetçinin uygun ve yeterli kanıt elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın durumlarda ise görüş bildirmekten kaçınılır.

2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden Sapmalar

Muhasebe ilkelerinden sapmanın tutarı yeterince önemli ve yaygın ise denetçi olumsuz görüş verir. Ancak GKGM ilkelerindeki sapma olmasına rağmen denetçi finansal tabloların doğru ve dürüst hazırlandıklarına güven getirmesi şartlı görüş bildirir.

3. Denetçi Bağımsız Değildir

Denetçinin bağımsızlığı bozulmuşsa, koşullara göre gerekli olan tüm denetim yordamları sağlıklı bir biçimde uygulanmış olsa bile, görüş bildirmekten kaçınılır.

12.8. SPK Mevzuatına Göre Sınırlı Denetim Raporunun Hazırlanmasında Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

SPK'na göre (kurul tebliğleri uyarınca) ara finansal tablo düzenlemekle yükümlü olan Anonim Ortaklıklar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım fonlarının düzenleyecekleri ara finansal tablolarının sürekli denetlemeyle görevli bağımsız denetim kuruluşları tarafından incelenip rapora bağlanmasına sınırlı denetim adı verilir. Sınırlı denetim raporu; rapor özeti, sınırlı denetim konusu finansal tablolar ve ekleri ile denetçi tespitlerine dayanak olan tüm kanıtlar ve uygulanan denetim teknikleri ve yöntemlerinin belirtildiği notlardan oluşur. Sınırlı denetim raporu:

—Başlık

—Denetim kapsamı

—Denetçi görüşü ve açıklamalar, tespitler

—İmza ve tarih, bölümlerinden oluşur.

SPK'nun Bağımsız Sınırlı Denetlemeye ilişkin ilke ve kurallar hakkındaki tebliğin 9.maddesine göre sınırlı denetim raporlamasının temel ilkeleri şunlardır:

Sınırlı denetleme raporu, ara finansal tablolar üzerinde etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıklarını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaları belirtmelidir.

Sınırlı denetleme raporu, muhasebe politikalarının bir önce yılın aynı “ara dönemi” ile tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, varsa tespit edilen değişiklikler ile birlikte açıklamalıdır.

Ara finansal tabloların, tam açıklama kavramına aykırı bulunması halinde, bu husus gerekçeleri ile birlikte raporda belirtilmelidir.

Sınırlı denetleme raporunda denetçi, yönetimin sağladığı bilgilerin test edilmesine dayanarak, finansal tablolar hakkında ulaştığı sonuçlara yer vermelidir.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

- 1) Denetim tamamlanması sürecinde bağımsız denetçinin sorumlulukları
- 2) Denetim raporu ve türleri

Bölüm Soruları

1) Aşağıdakilerden hangisi denetim tamamlanması sürecinde bağımsız denetçinin sorumluluklarından biri değildir?

- a) şarta bağlı borçları değerlendirme
- b) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olaylar
- c) Denetim programının hazırlanması
- d) Müşteri işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlara yapılan işlemleri belirleme
- e) Yönetimden beyan mektubu alma

2)....., denetçinin yapmış olduğu çalışmaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir.

3) Denetçini çalışması müşterinin kontrolü dışındaki nedenlere bağlı olarak sınırlanmışsa ve sınırlamanın etkisinin önemli fakat yaygın değilsegörüş verilir.

4) Denetçinin çalışma alanı müşteri işletme tarafından sınırlandırılmış ve bu sınırlama bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmayı engelliyorsa denetçi Görüşü bildirir.

Cevaplar

- 1) C
- 2) Denetim raporu
- 3) şartlı olumlu
- 4) görüş bildirmekten kaçınma

13. FİNANSAL TABLO HESAPLARININ DENETİMİ

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

13.1. Finansal tablo denetiminde döngü yaklaşımı veya finansal tablo yaklaşımı

13.2. Her bir finansal tablo hesabı için kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri kapsamında uygulanabilecek prosedürler

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

Herbir finansal tablo hesabı için kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri için aynı prosedürler mi uygulanır?

Anahtar Kavramlar

Finansal tablo hesaplarının denetimi

13.1. Finansal Tablo Hesaplarının Denetimi

Finansal tabloları hazırlama sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Yönetimin iddiası niteliğinde olan finansal tablolar önemli yanlışlık riskine sahiptir. Finansal tablolarda yer alan hesapları denetim alanı olarak değerlendirebiliriz. İşlem döngüleri açısından da denetim alanını belirlenebilmektedir. Bağımsız denetçi her bir denetim alanı için denetim amaçlarını belirlemekte; kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri uygulayarak yeterli sayı ve güvenirlilikle kanıt toplayarak makul güvence sağlayacak şekilde çalışmaktadır.

Bağımsız denetçi her bir yönetim iddiasını test etmek için denetim amaçları geliştirilir. Denetimin amaçlarını:

- Tam Olma / Bütünlük
- Var Olma / Gerçeklik
- Değerleme
- Haklar ve Yükümlülükler / Mülkiyet
- Sınıflandırma, Sunum ve Açıklama
- Zamanlılık / Dönemsellik / Hesap Dönemi
- Kayıtsal Doğruluk

Başlıkları altında belirleyebilmektedir.

13.2. Nakit Hesaplarının Denetimi

Kasa

Denetimin Amaçları

- Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır?
- Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir?
- Tüm nakit tahsil ve tediyeleylerini kapsamakta mıdır?
- Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerlendirilme yapılmış mıdır?
- Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir?

Kontrol Testleri

Kasa hesabı işlem hacmi açısından önemli ve doğal riski yüksek bir hesaptır. Denetçi kasa hesabına uygulayacağı kontrol testleri iç kontrol sistemi ile ilgili bilgi edinmektedir. Sistemin geliştirilmesinin temel amacı varlıkların korunmasıdır. Örgüt yapısı içerisinde nakdin alınması; saklanması; korunması; muhasebe kayıtları; varlıklara erişim için her bölümün yetki ve sorumlulukları kesin belirlenmelidir. İç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerin kasa hesaplarında hile yapılma olasılığı çok düşüktür. İç kontrol sisteminin olup olmadığının, varsa nasıl olduğunun saptanması için örnek olarak aşağıdaki soruların cevaplandırılması ve cevaplarının değerlendirilmesi gerekmektedir.

- Kasa gerek personel, gerekse fiili olarak diğer bölümlerden ayrılmış mı?
- Buraya giriş ve çıkışlar kontrol altında mıdır?
- Kasalarda fazla bakiye bırakmadan sık aralıklarla ana kasaya teslimat yaptırılmakta mıdır?
- Gerekli güvenlik önlemleri alınmış mıdır?
- Asgari ve azami kasa limitleri belirlenmiş midir?
- Tüm tahsilâtlar ve ödemeler bir belgeye dayanıyor mu?
- Nakit akımlarında tutanak veya muhasebe fişi kullanıyor mu?
- Kasa defteri tutulmakta mıdır? Bu kasa defteri bakiyeleri ile fiili kasa mevcudu her iş günü sonunda karşılaştırılıyor ve yetkililerin imzası alınıyor mu?
- Kasada çift anahtar sistemi kullanılıyor mu? (Şifre kullanımı)
- Veznedar düzenli bir şekilde izne çıkarılıyor mu? Rotasyona tabi tutuluyor mu?

Bağımsız denetçi uygunluk denetimi kapsamında muhasebe sisteminin işleyişini özellikle tahsil ve banka süreci özelinde sistem ve fonksiyon testleri açısından izlenebilir. Habersiz kasa sayımı yapılabilir.

Bankalar

- Sadece bankalarda mevcut hesaplar ile alınan ve verilen çekler bilançoda gösterilmelidir
- Bu hesapların işletmeye ait olması ve bunu serbestçe kullanma yetkisine haiz olduğu görülmelidir.

- Bilançoya geçmeyen hiçbir hesap bakiyesi veya alınan / verilen çek kalmamalıdır. Gizli hesaplara mutlaka ulaşılmalıdır.
- Yabancı para hesapların değerlemesi doğru yapılmalıdır.
- Bankalardan kazanılan gelirler mutlaka dönemin gelirlerine kaydedilmelidir. Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflama ve gösterim yapılmalıdır.

Kasa ve Banka Hesaplarının Maddi Doğruluk Denetimi

- Kasa sayımı
- Banka bakiyesinin doğrulanması
- Banka hesap özeti
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıt
- Değerleme
- Kasa hesabının gün / ay sonu bakiyelerinin analitik inceleme teknikleri kullanarak önemli dalgalanmaların riskli olabilme ihtimalinin incelenmesi
- Kasada yüksek bakiyeler için yönetimin sorgulanması

Uygulanacak Denetim Prosedürleri

- Analitik inceleme tekniği
- Fiziki inceleme tekniği
- Belge incelemesi tekniği
- Doğrulama tekniği
- Yeniden hesaplama tekniği

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

Bölüm Soruları

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)
- 10)

Cevaplar

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)
- 10)

14. FİNANSAL TABLO HESAPLARININ DENETİMİ

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

14.1. Finansal tablo denetiminde döngü yaklaşımı veya finansal tablo yaklaşımı

14.2. Her bir finansal tablo hesabı için kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri kapsamında uygulanabilecek prosedürler

Bölüm Hakkında İlgi Oluşturan Sorular

Herbir finansal tablo hesabı için kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri için aynı prosedürler mi uygulanır?

Anahtar Kavramlar

Finansal tablo hesaplarının denetimi

14.1. Finansal Tablo Hesaplarının Denetimi

Alacak Hesaplarının Denetimi

Alacak hesaplarının sınıflandırılması açısından bir ayırım yapmak gerekmektedir. İşletmenin ana faaliyetinin gerçekleştirilmesi sonucu ortaya çıkan alacaklar “Ticari alacaklar / Diğer alacaklar”; tahsil edilme beklentisine göre “Kısa vadeli / uzun vadeli alacaklar”; alacak karşılığında kıymetli evrak düzenlenip düzenlenmemesine göre “Belgeli alacaklar / belgesiz alacaklar” olarak sınıflandırılabilir.

Alacak hesaplarının denetiminde hedef; alacak hesaplarının bakiyelerinin tutarın güvenilirliğini; müşterilerin geçerliliğini ve alacakların tahsil edilebilirliği ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

Bağımsız denetçinin amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Alacakların işletmenin geçmişte gösterdiği faaliyetlerin bir sonucu olarak doğduğunun ve hak sahipliğinin işletmeye ait olduğunun saptanması.
- Bilançoda gösterilen alacaklar tutarının tüm alacakları kapsamaması, eksik veya fazla bir rakama yer verilmemesi
- G.K.G.M.İ. Uygun değerlendirme ve kayıt yapılması
- Bilançoda doğru sınıflama yapılması

14.2. Kontrol Testleri

- Hiçbir şekilde satış ile kayıt etme aynı birimde toplanmamalıdır.
- Ana Hesabın alt veya yardımcı hesapları olarak müşterilerin durumu izlenmelidir.
- Her ayın sonunda Müşteriler defter bakiyesi – Ana Hesap bakiyesi – Satış Servisinde tutulan kayıt bakiyeleri birbirleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Müşterilerle aylık hiç olmazsa üçer aylık dönemler itibarıyla hesap ekstrası gönderilerek hesap mutabakatları yapılmalıdır.
- Alacakların bazılarında bu tür hesap ekstraları düzenli geliyor ise, bunlar alacakları kaydeden kişiden bağımsız olarak açılmalı ve takip edilmelidir.
- Geciken veya ödemede oldukça önemli aksaklıklar olan müşteriler mutlaka üst yönetim tarafından haberdar edilmelidir.

- Kredili satış yapan perakende mağazalarında olduğu gibi gecikmesi olan müşterilere hatırlatma mektubu yazılmalıdır.
- Müşterilerden alınan teminat senetleri (çek, bono) bu hesapları tutanlardan bağımsız (vezne veya üçüncü bir görevli) bir şekilde korunmalıdır.
- Vadesi gelmek üzere olan senetler portföyden çıkarılıp, uygun zamanda bankaya tahsile gönderilmelidir.
- Bankalardan tahsil edilemediği için geri dönen çek ve senetlerden üst yönetim, finansman ve satış bölümleri derhal haberdar edilip, bunlar için gerekli işlemler zamanında başlatılmalıdır.
- Şüpheli durumuna düşen alacaklar için karşılık ayrılması veya tamamen değersiz alacak yazılması işlemlerinde üst yönetimden onay alınmalıdır.
- Şüpheli alacaklardan daha sonra yapılan tahsilatlar normal prosedür izlemelidir. Üst yönetim haberdar edilmelidir.
- Satışlar grup içi şirket sahiplerinin diğer şirketlerine yapılıyor ise ve kredili oluyor ise, örtülü kazanç doğuracak şekilde transfer fiyatı kullanılmalıdır.
- Alacak kayıtlarının silinmesi veya düzeltilmesi belirli onay prosedürüne sahip olmalıdır.
- Fiyat incelemesi yapılmalı.
- Satış elemanlarının tahsilat yapma yetkisi araştırılmalı

14.3. Maddi Doğruluk Testleri

- İnceleme tarihi itibarıyla alacakların ayrıntılı bir listesi yapılır. Listenin toplamı alınır ve büyük defter kontrol hesabı ile uygunluğu araştırılır.
- Belirlenen risk düzeyi ölçüsünde alacak hesaplarından örnekler toplanır.
- Örnek seçilen alacak hesapları için firmaya doğrulama mektupları gönderilir. Mektuplar denetçinin gözetimi altında hazırlanır.
- Doğrulama mektuplarına gelen cevaplar ve müşteri notları çalışma kâğıtlarına aktarılır. Uygun görülen düzeltmeler önerilir.
- Doğrulamaya yanıt alınamayan hesaplar için, mektup gönderiminden sonra herhangi bir ödeme yapılıp yapılmadığı araştırılır.
- Kaydı silinen alacaklar incelenir

- Önceki yıl alacaklarının tahsil edilebilme durumu incelenir.
- Önceki yıl ve cari dönemde bakiyesi değişmemiş; işlem görmemiş alacaklar incelenir.

14.4. Uygulanacak Denetim Prosedürleri

- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma
- Yeniden hesaplama tekniği
- Analitik inceleme
- Doğrulama
- Belge incelemesi

14.5. Stok Hesabının Denetimi

- İlk madde ve malzeme
- Yarı mamul
- Mamul
- Ticari mallar
- Diğer stoklar

Stok hesaplarının denetiminde hedef; stokların var olup olmadığı; mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığı; sayım yapılarak miktar ve tutar cinsinden tutarların önemli yanlışlık içermediği; uygulanan stok değerlendirme yöntemleri, yöntemin önceki dönem finansal tablosunda kullanılan muhasebe politikasıyla tutarlı olup olmadığı; değişik olması halinde parasal etkisine ilişkin açıklama yapıp yapılmadığı; stokların kullanılabilirlik, satılabilirlik durumu, değer düşüklüğünün tespit edilerek karşılık ayrılmasına yönelik yapılan tahminler ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

Ayrıca denetçi aşağıda yer alan durumlara ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmelidir:

- Hammadde, Malzeme, Mamul ambarlarının fiziken ve personel olarak ayrılması, buralara girişi ve çıkışların kontrol altına alınması

- Ambara malzeme girişlerinin ve çıkışlarının mutlaka belge ile yapılması, stok kartlarının kullanılıyor olması
- Stok kartları ile fiili mevcut yılsonlarına kalmadan sık aralıklarla karşılaştırarak, çalınma, bozulma veya yanlış kayıtları zamanında tespit edilmesi
- Depo ve ambarlardaki kayıtlar ile muhasebe de tutulan kayıtların karşılaştırılması
- Satınalma – Tesellüm (fiyat, miktar, belge)
- Varlıklara erişim

14.6. Kontrol Testleri

1. Stokların durumunu güncel olarak izleyebilmek için stok kayıtları devamlı denklik yöntemine göre mi tutulmaktadır?
2. Devamlı denklik kayıtları büyük defter kontrol hesaplarına yardımcı nitelikte kayıtlar mıdır?
3. Devamlı denklik kayıtları sadece miktar hareketlerini mi göstermektedir? Kayıtlarda miktarı oranında fiyatlara da yer verilmekte midir?
4. Devamlı denklik kayıtları ambardan sorumlu olmayan bir kişi tarafından mı tutulmaktadır?
5. Stok hareketleri bilgisayarda izlenmekte midir?
6. Ambar sorumlusu her türlü stok kaleminin fiziki kontrolünden sorumlu tutulmakta mıdır?
7. Ambar sorumlusu her türlü stok giriş çıkışını zamanında muhasebeye bildirmekte midir?
8. Konsinye verilen stokların tükenmiş olduklarının anlaşılmasını sağlayan etkin bir kontrol var mıdır?
9. Dönem içinde fiziki stok sayımı yapılmakta mıdır? Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda mı yapılmaktadır?
10. Sayımın ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı ve sayım yönergesi var mıdır?
11. Devamlı denklik kayıtları ve büyük defter hesapları fiziki sayım sonuçlarına göre düzeltilmekte midir?

12. Bu tür düzeltmeler bir yetkili tarafından onaylanmakta mıdır?
13. Bağımsız denetçinin hazır bulunacağı fiziki sayım için sayım planı hazırlanmış mıdır?

14.7. Maddi Doğruluk Testleri

1. Stok fiyatlaması ve maliyet sistemi incelemesi
2. Fiyatların incelenmesi amacıyla örnek seçimi
3. Satın alınan parça ve maddelere ilişkin fiyatlama
4. Yarı mamul stoklarının fiyatlaması
5. Yoldaki mallar, konsinye malların durumu

14.8. Uygulanacak Denetim Prosedürleri

- Fiziki inceleme
- Gözlem
- Yeniden hesaplama

14.9. Duran Varlık Hesaplarının Denetimi

Duran varlık hesaplarının denetiminde hedef; varlıkların var olup olmadığı; mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığı; kullanılabilirlik durumu; amortisman süresi; G.K.G.M.İ. uygun kayıt ve değerlendirme yapıp yapılmadığı; iyi korunup korunmadığı; daha önce yenileme amacıyla satılmış duran varlıkların tespiti ve özel fon ayrılması durumunda geçerli sürenin denetlenmesi ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

14.10. Uygulanacak Denetim Prosedürleri

- Fiziki inceleme
- Yeniden hesaplama
- Belge inceleme

14.11. Borçların Denetimi

1. Mali Borçların Denetimi
2. Ticari Borçların Denetimi
3. Diğer Borçların Denetimi
4. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Denetimi

14.12. Kontrol Testleri

Borç hesaplarının denetiminde hedef; borçlara ilişkin açılacak hesaba yönelik yetki limiti tanımlanıp tanımlanmadığı; kayıt ve ödeme işlemlerini yapan kişinin görevlerinin ayrılıp ayrılmadığı; sözleşmeler, tahviller v.s. borçlanma kâğıtlarının fiziki olarak nasıl korunduğu; ödenmiş senet ve tahvillerin iptal edilip edilmediği; sıra numaralı tahvillerin kullanımı; tahvilleri elinde bulunduranların listesinin denetlenmesi ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

14.13. Mali Borçların Denetimi

- Gösterilen mali borçların tamamen işletme faaliyetinden kaynaklanması
- Tutarların gerçek olması
- Finansman giderlerinin doğru hesap dönemi kesimi yapılarak dönemsellüğün sağlanması
- Borçların bilançoda itfa değerleri ile değerlendirilmesi
- Her bir kredi için niteliğine uygun bir yardımcı hesap açılması ve takip edilmesi gereği
- Bankalarla faiz oranı, komisyon, ekspertiz ücreti gibi konularda mutabakat sağlanıyor mu?
- İşletmeyi borç altına sokacak tahvil ve bono ihraçlarında genel kurul bilgilendiriliyor mu?
- Kredi hesaplarına işleyen faiz tutarları için bankayla mutabakat sağlanıyor mu?
- Yılsonlarında çıkarılmış tahviller ve bonolar için faiz tahakkuk ettiriliyor mu?

Bunlar mali borçların denetim hedeflerini oluşturmaktadır.

14.14. Ticari Borçların Denetimi

- Borçların ödenmesi ile kaydını yapanlar personel olarak birbirlerinden ayrılmış mı?
- Üst yönetime düzenli borç ödemeyle ilgili bilgi veriliyor mu?
- Satıcılara doğrulama mektupları gönderiliyor mu?
- Ödeme yapılmadan önce borcun doğuşu ile ilgili belgeler tekrar gözden geçiriliyor mu?
- Yönetimin belirlediği borç ödeme şekli nedir? (nakit, çek, banka havalesi vb)
- Mükerrer ödeme yapılmaması için belgelere ödendiğine dair damga basılıyor mu?
- Ödeme gerçekleşir gerçekleşmez günlük defter ve büyük deftere kayıt yapılıyor mu?

Bunlar ticari borçların denetim hedeflerini oluşturmaktadır.

14.15. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin Denetimi

Bu hesap vergi, resim, harçlar tahakkuk ettirildikçe alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Vergi idaresine ödenen borçların ödemesine müteakip hemen kayıtlara yansıtılmalıdır. Ödendi belgeleri saklanmalıdır. Bu işlemlerin takibi ve vergi hesaplarının doğru yapılıp yapılmadığı denetimde en önemli husustur.

14.16. Borç Hesapları İçin Uygulanacak Denetim Prosedürleri

- Belge inceleme tekniği
- Doğrulama tekniği
- Yeniden hesaplama
- Soruşturma tekniği
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği

14.17. Özkaynak Hesaplarının Denetimi

Özkaynaklar, işletme sahiplerinin işletmenin varlıkları üzerindeki haklarını ifade eder. Öz kaynak hesaplarının; İşlem yoğunluğu az, ancak yapılan işlemlerin tutarları fazladır.

50 Ödenmiş sermaye

52 Sermaye yedekleri

54 Kar yedekleri

57 Geçmiş yıl karları

58 Geçmiş yıl zararları

59 Dönem net kar / zararı

Özkaynak hesaplarının denetiminde hedef;

- Dönem içinde sermaye arttırımı olmuş mu? Kaydı düzgün yapılmış mı? (SPK mevzuatı)
- Ortaklık yapısında bir değişiklik olmuş mu? Devirler düzgün yapılmış mı?
- Sermaye taksitleri zamanında tahsil edilip kayda alınmış mı?
- Kar dağıtımı yapılmışsa yedekler doğru hesaplanmış mı?
- Dönem net gelir ya da zararı gelir tablosundaki tutarla aynı mı?
- Satılan hisse senetlerinin kayıtlarının yapılması, satılmayan ve iptal edilenlerin saklanması
- Yedeklerin doğru ayrılıp, hesaplanıp, ilgili hesaba kaydı
- Bilançoda gösteriminin denetlenmesi ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

14.18. Gelir Hesaplarını Denetimi

- Ana Faaliyet Gelirleri
- Diğer Olağan Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar

- Olağanüstü Gelir ve Karlar

Gelir hesaplarının denetiminde hedef; tüm gelirlerin hiç eksiksiz olarak (tam) ve dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kavranması, ayrıca gelirlerin Gelir Tablosu'nda tam açıklama, özün önceliği ilkeleri de dikkate alınarak doğru sınıflamasının denetlenmesi ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

14.19. Gider Hesaplarını Denetimi

Gider hesaplarının denetiminde hedef;

- Bütün masrafların kaydedilmiş, bu masraflardan aktifleştirilmesi gerekenlerin aktifleştirilip aktifleştirilmediği
- Kaydedilen masrafların gerçekliği, yani masraflar işin mahiyetine uygundur, belgesi işletme adıdır ve dönemsellik ilkesine uygun değerlendirmesi
- Masraflar doğru hesaplara kaydedilmesi. Muavin defter ve defteri kebirde satın almalar ve masrafların kaydı için uygun hesaplar açılmış ve kaydedilen işlemler kaydedilen hesabın mahiyetine uygunluğu
- Defteri kebir veya ilgili muavin defterindeki kayıtlar satın alma kayıtlarına, banka / kasa defterine veya diğer ilgili onaylı kaynaklara dayandırılması
- Hesaplarda aktarma ve aritmetik hataların kontrolü
- Alınan hizmet / servis gerçekten alınmış olması
- Aynı belgenin birden fazla defa kaydedilip edilmediği ve faturaların fiyat, ıskonto, aritmetik ve miktar bakımından doğru olup olmadığı kontrol edildiğinin
- Geçerli bütün iade ıskonto vb. talepler için iade faturası ya da fişi düzenlendiğinin denetlenmesi ile ilgili geçerli kanıt toplayacak şekilde denetimi planlamaktır.

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

Bölüm Soruları

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)
- 10)

Cevaplar

- 1)
- 2)
- 3)
- 4)
- 5)
- 6)
- 7)
- 8)
- 9)
- 10)

KAYNAKÇA

ANIL KESKİN, Duygu, Mesleki Etik, Beta yayınevi, 2014

ANIL KESKİN, Duygu, İç Kontrol Sistemi, Beta yayınevi, 2016

ARENS, VE DİĞERLERİ, Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, 2006

Bağımsız Denetim Standartları

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Kitapevi

GÜREDİN Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan yayınları, 2007

KAVAL ,VE DİĞERLERİ, Türkiye Denetim Standartları, Gazi Kitapevi, 2015

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği

SELİMOĞLU, VE DİĞERLERİ, Bağımsız Denetim, TURMOB, 2015

SPK Bağımsız Denetim Tebliği

Türk Ticaret Kanunu