

**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN DOKTORA PROGRAMI**

**DENETİM KANITININ KALİTESİNİN DENETÇİ GÖRÜŞÜ
OLUŞTURULMASINA ETKİSİ**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
NESLİHAN ÇETİNKAYA**

**TEZ DANIŐMANI
PROF. DR. NALAN AKDOĞAN**

ANKARA - 2016

KABUL VE ONAY SAYFASI

Neslihan ÇETİNKAYA tarafından hazırlanan “Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi” adlı bu çalışma jürimizce Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (Sınav) Tarihi: 17/06/2016

Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu

İmzası

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Danışman)

Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU

Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Serap Sebahat YANIK

Gazi Üniversitesi

Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

Atılım Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / .../.....

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Bu çalıőmanın gerçekleőtirilmesinde değerli bilgilerini ve dűőüncelerini benimle paylaőan, bana öğrettiği her kelimenin hayatıma kattığı önemi asla unutmayacağım saygıdeğer danıőman hocam Prof. Dr. Nalan Akdoęan'a, doktora süresince tecrübeleriyle bana yol gösteren saygıdeğer hocam Prof. Dr. Doęan Tuncer'e ve çalıőma süresince bana destek olan, beni motive eden saygıdeğer hocam Doç. Dr. Deniz Umut Erhan'a, katkılarından dolayı saygıdeğer jüri üyelerime,

Sadece bu çalışma süresince değil, hayatımın ilk gününden itibaren yanımda olan ve beni bugünlere getirmek için sonsuz sabır gösteren sevgili babam Cihat etinkaya'ya, sevgisi ve anlayışıyla her zaman yanımda olan sevgili annem Gökçen etinkaya'ya, gerekli gördüğü haller dışında müdahale etmemekle beraber hayatıma en büyük anlamı katan küçük annem Yasemin Demirci'ye,

Her zaman yanımda olan, ihtiyacım olduğu her anda destek olan saygıdeğer hocalarım Doç. Dr. İpek Kalemci Tüzün ve Doç. Dr. Bahar Araz Takay'a,

Tüm çekilmez zamanlarımda beni terk etmeyen ve hatta nazımı çeken çok sevgili dostlarım Sezgin ifti, Eren Yıldız, Bahadır Uysal, İrem Aőılı ve Zeynep Iőıl Buzlu'ya sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Tarihsel süreçte denetim, işletmelerin ve ekonomik yapıların gelişmesine paralel olarak gelişim ve değişim göstermiştir. Günümüzde oluşan karmaşık yapıların anlaşılmasında ve değerlendirilmesinde güvence oluşturmak açısından denetimin önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Denetim türlerinden bağımsız denetim, hem finansal tablo kullanıcılarının yanıltıcı bilgilere maruz kalmalarını engellemek hem de karar verme süreçlerinde bir güvence sağlamak anlamında özel bir yere sahiptir. Dünyada ortak bir uygulama biçimi oluşturulması amacıyla Uluslararası Denetim Standartları oluşturularak yayınlanmış, bu standartlar Türkçe'ye çevirilmiştir. Bu standartlara göre, denetçinin denetim sırasında denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması beklenmektedir.

Bu araştırma, denetimden geçmiş finansal tablolar ile ilgili denetim görüşü oluşturulmasında denetim kanıtının kalitesinin etkisi üzerine odaklanmaktadır. Araştırmanın amacı, denetim sonunda denetçinin karar verme sürecini anlamaktır. Bunu yapmak amacıyla nitel bir araştırma yöntemi olan yarı yapılandırılmış görüşme tekniği uygulanmıştır. Araştırma sırasında, bağımsız yapma yetkisine sahip ve fiilen denetim tecrübesi olan denetçilerden on tanesi ile görüşülmüştür. Yapılan görüşmelere ilişkin tanımlayıcı istatistikler MAXQDA 12 programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Araştırmanın sonucunda denetim kanıtının kalitesi ile denetçi görüşü arasında doğrudan bir ilişki bulunamamıştır. Denetçi, denetim görüşünü oluşturma aşamasında mesleki bilgi, eğitim ve deneyimlerinin yanı sıra, mesleki etik ilkeler açısından karar vermek durumunda kalabilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim kanıtı, denetçi görüşü, BDS, denetim kanıtının kalitesi, denetim.

ABSTRACT

Audit has shown development and evolution correspondingly with the development of business organizations and economic structures during historical process. It is seen that audit has an important part in creating trust in the financial statements of the institutions with complex organisational structures. Independent audit in all types of audit has a special place in creating trust in the financial statements and protecting the users of these financial statements from any kind of misleading information in their resolution process. International Standards on Auditing has been created and published in order to maintain a mutual application format for auditing in all around the world and these standards were translated to Turkish. According to these standards, it is expected that the auditor collects sufficient appropriate audit evidence during audit in order to draw reasonable conclusions on which to base auditor's opinion. Appropriateness is the measure for the quality of audit evidence.

This research focuses on the impact of the quality of audit evidence over auditor's opinion about the financial statements audited. The aim in this research was to understand the progress of the resolution process of the auditor after the end of the audit. In order to do this, a qualitative research method, semi-structured interview, was applied. During research, interviews were made with ten auditors which have authorization to perform independent audit and has experience from actual audits. Definitive statistics of the interviews were analyzed with MAXQDA 12 programme.

As a result of the research, no direct relationship between the quality of audit evidence and the auditor's opinion was found. While determining their opinion, auditors may need to decide according to professional ethic besides their education, experience and professional knowledge.

Key words: audit evidence, auditor's opinion, ISA, auditing, quality of audit evidence.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
TABLolar LİSTESİ	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
GİRİŞ	1
BÖLÜM I. DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	5
1. MUHASEBE VE DENETİM	5
1.1. Denetimin Tanımı ve Genel Bilgiler	6
1.2. Denetim Türleri.....	9
1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	10
1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	10
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	11
1.2.1.3. Performans Denetimi.....	11
1.2.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	12
1.2.2.1. İç Denetim.....	12
1.2.2.2. Dış Denetim.....	13
1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim.....	13
1.2.2.2.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM) Denetimi	14
1.2.2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yapılan Denetim.....	15
1.2.2.3. Kamu Denetimi	17
1.3. Denetim Süreci.....	17
1.3.1. Denetim Süreci İle İlgili Yaklaşımlar	18
1.3.2. Denetim Riskleri.....	21
1.3.2.1. Yapısal Risk	23
1.3.2.2. Önemli Yanlışlık Riski.....	24

1.3.2.3.	Tespit Edememe Riski.....	25
1.3.3.	Risk Odaklı Denetim	25
1.3.3.1.	Risk Değerlendirme.....	28
1.3.3.2.	Riske Karşılık Verme	30
1.3.3.3.	Görüş Belirleme ve Raporlama	31
BÖLÜM II. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNİN RİSK ODAKLI DENETİM KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ		33
2.1.	Riskin Değerlendirilmesi	36
2.1.1.	Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	40
2.1.2.	İşletmenin Tanınması ve Denetim Planının Yapılması.....	42
2.1.2.1.	Denetim Stratejisi.....	43
2.1.2.2.	İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Araştırılması	44
2.1.2.3.	İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	45
2.1.2.3.1.	Kontrol çevresi	46
2.1.2.3.2.	İşletmenin risk değerlendirme süreci	47
2.1.2.3.3.	İlgili iş süreçleri dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim .	47
2.1.2.3.4.	Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri.....	48
2.1.2.3.5.	Kontrollerin İzlenmesi.....	48
2.1.2.4.	Hile ve Usulsüzlük Riskinin Değerlendirilmesi	48
2.1.2.5.	Bilişim Teknolojisi Ortamı.....	50
2.1.2.6.	Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi.....	51
2.1.2.7.	Analitik İnceleme	55
2.1.2.8.	Süreçlerin İncelenmesi	57
2.1.2.9.	Denetim Planının Oluşturulması	57
2.2.	Riske Karşılık Verme.....	64
2.2.1.	Kanıt Toplama.....	66
2.2.2.	Çalışma Dosyasının Oluşturulması.....	67
2.3.	Raporlama	68

2.3.1. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması	68
2.3.2. Raporlama.....	69
2.3.3. Kalite Kontrol İşlemleri.....	70
BÖLÜM III. KANIT TOPLAMA.....	73
3.1. Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Yöntemleri.....	76
3.2. Riskin Değerlendirilmesi Sürecinde Elde Edilen Kanıtlar	81
3.3. Riske Karşılık Verme Aşamasında Toplanan Kanıtlar.....	86
3.3.1. Aktif Hesaplar	88
3.3.1.1. Nakit ve Nakit Benzerleri.....	88
3.3.1.2. Finansal Yatırımlar.....	93
3.3.1.3. Alacaklar	97
3.3.1.4. Stoklar	101
3.3.1.5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	105
3.3.1.6. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	107
3.3.1.7. Ortaklıklara Yapılan Yatırımlar	113
3.3.1.8. Peşin Ödenen Giderler/Ertelenmiş Gelirler.....	114
3.3.2. Pasif Hesaplar	116
3.3.2.1. Finansal Kaynaklar.....	116
3.3.2.2. Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar.....	120
3.3.2.3. Dönem Vergisi ve Ertelenen Vergiler	122
3.3.2.4. Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	124
3.3.2.5. Özkaynaklar	129
3.3.3. Gelir ve Gider Hesapları.....	130
3.3.3.1. Hasılat Denetimi.....	131

BÖLÜM IV. DENETİM KANITLARININ KALİTESİNİN DENETÇİ GÖRÜŞÜ ÜZERİNDE ETKİSİNİN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	134
4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	134
4.2. Araştırmanın Amacı	134
4.3. Araştırma Örnekleme ve Yöntemi	134
4.4. Bulgular	138
BÖLÜM V. SONUÇ VE ÖNERİLER	151
KAYNAKÇA	156
EKLER	163
EK-1 MÜŞTERİ KABUL FORMU	164
EK-2 SÖZLEŞME ŞARTLARININ BELİRLENMESİ FORMU	175
EK-3 BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ	183
EK-4 GENEL DENETİM STRATEJİSİ FORMU	185
EK-5 İŞLETME, SEKTÖR VE İŞLETMENİN FAALİYET KONUSUNUN ANLAŞILMASI FORMU	192
EK-6 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ FORMU	202
EK-7 HİLE VE USULSÜZLÜK RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ FORMU	207
EK-8 BİLİŞİM TEKNOLOJİSİNİ ANLAMA VE DEĞERLENDİRME FORMU	210
EK-9 ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN HESAPLANMASI FORMU	213
EK-10 ANALİTİK İNCELEME FORMU	215
EK-11 SÜREÇLERİN İNCELENMESİ FORMU	221
EK-12 HESAP KONTROL FORMU	223
EK-13 ÇALIŞMA KAĞITLARI FİHRİSTİ	234
EK-14 TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR ÇALIŞMA KAĞIDI	239
EK-15 İLİŞKİLİ TARAF İŞLEMLERİ ÇALIŞMA KAĞIDI	242

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Geçmişten Günümüze Denetim Sürecinin Gelişimi	5
Tablo 2. Geleneksel Denetim Süreçleri İle Risk Odaklı Denetim Süreçlerinin Karşılaştırılması	22
Tablo 3. Denetim Aşamalarına Göre Başvurulacak Standartlar	29
Tablo 4. Denetim Kanıtının Yeterliliğini ve Güvenilirliğini Etkileyen Hususlar	67
Tablo 5. Denetim Sürecinde Elde Edilen Kanıtların Yeterlik ve Uygunlukları	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Denetim Riski Süzgeci	17
Şekil 2. Denetim Riski Bileşenleri	18
Şekil 3. Denetim Süreci	30
Şekil 4. Önemlilik Seviyesi Belirleme Süreci	46
Şekil 5. Denetim Planı Örneği	52
Şekil 6. Denetim Riski Analizi	53
Şekil 7/1. Denetim Risk Analizi ve Planlama	55
Şekil 7/2. Denetim Risk Analizi ve Planlama	56
Şekil 8. Risk Odaklı Denetim Akışı	58
Şekil 9. Kanıt Toplama Süreci	66
Şekil 10. Denetim Sürecinde Çalışma Dosyalarının Oluşturulması	78
Şekil 11. Nakit Ve Nakit Benzerleri Çalışma Kağıdı	83
Şekil 12. Finansal Yatırımlar Örnek Çalışma Kağıdı	85
Şekil 13. Finansal Yatırımlar UFRS Örnek Çalışma Kağıdı	87
Şekil 14. Ticari Alacaklar Örnek Çalışma Kağıdı.....	89
Şekil 15. Diğer Alacaklar Örnek Çalışma Kağıdı	90
Şekil 16. Stoklar Örnek Çalışma Kağıdı	94
Şekil 17. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Örnek Çalışma Kağıdı.....	96
Şekil 18. Maddi Duran Varlıklar Örnek Çalışma Kağıdı	98
Şekil 19. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Örnek Çalışma Kağıdı	99
Şekil 20. Maddi Duran Varlıklar –UFRS Örnek Çalışma Kağıdı	101
Şekil 21. Peşin Ödenen Giderler / Ertelenmiş Gelirler Örnek Çalışma Kağıdı	105
Şekil 22. Finansal Kaynaklar Örnek Çalışma Kağıdı	107
Şekil 23. Finansal Borçlar UFRS Örnek Çalışma Kağıdı	109

Şekil 24. Ticari Borçlar Örnek Çalışma Kağıdı	111
Şekil 25. Dönem Vergisi ve Ertelemiş Vergi Örnek Çalışma Kağıdı.....	113
Şekil 26. Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler Örnek Çalışma Kağıdı	115
Şekil 27. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Örnek Çalışma Kağıdı	118
Şekil 28. Hasılat Çalışma Kağıdı Örneği	122
Şekil 29. Denetçilerin Faaliyet Gösterdiği Denetim Alanlar	128
Şekil 30. Kanıtın Kalitesinin Tanımlanması	129
Şekil 31. Kaliteli Kanıtın Fiziksel Özellikleri	130
Şekil 32. Denetim Kanıt Listelerinin Kullanımı	131
Şekil 33. Elde Edilen Kanıtın Kalitesini Arttırmak İçin Yapılan İşlemler	132
Şekil 34. Denetim Prosedürlerinin Kullanımı	132
Şekil 35. Güvenirliklerine Göre Kanıt Toplama Teknikleri	133
Şekil 36. Önemlilik Seviyesinin Tespiti	134
Şekil 37. Denetim Ekibinin Oluşumunun Kanıtın Kalitesine Etkisi	135
Şekil 38. Güvenilir Olmayan Denetim Kanıtının Denetçi Görüşüne Etkisi	137
Şekil 39. Ek Maliyetlere Katlanma Durumu	138

GİRİŞ

Geçmişten günümüze ekonomik yapılardaki değişim ile birlikte işletme yapıları ve yönetim biçimleri kurumsal anlamda önemli bir gelişme göstermiştir. Artık işletmeler, ilk oluşma zamanlarında olduğu gibi basit yapılardan oluşmamakta, çok daha karmaşık ilişkilerin bir araya gelmesinden oluşan bir yapı sergilemektedir. İşletmelerdeki tarihsel gelişime paralel olarak muhasebe sistemleri ve standartları da gelişmiş, bunun neticesinde finansal tabloların oluşumu ve değerlendirmesi de önem kazanmıştır. Muhasebe, sadece gelir ve gider hesaplamaları yapmaktan öte, gerek işletmelerin geçmişini değerlendirmek, gerekse geleceğine yön vermek açısından fevkalade önemli bir enstrüman olarak görülmeye başlanmıştır. Bunun sonucunda bir işletmenin ekonomik ve ticari faaliyetlerinin değerlendirilmesinde muhasebe sonuçları ve buna bağlı olarak finansal tabloların analiz edilmesi büyük önem taşımaya başlamıştır. Özellikle büyük işletmelerin önemli kararlar almasında, büyüme planlarında, yeni yatırım alanlarına yönelmesinde ve hatta yeni ortaklar alması veya ortaklıklar tesis etmesinde firmaya ilişkin finansal tabloların analizi ve sonuçlarının değerlendirilmesi birinci derece önemli hale gelmiştir. Muhasebede ortak bir dilin kullanımına yönelik çalışmalar dönemler boyunca uygulanarak, son dönemde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş ve bu sayede karşılaştırılabilir ve tüm kullanıcılar tarafından aynı biçimde anlaşılabilir raporlar ortaya konulması amaçlanmıştır.

Ekonomik ve sosyal gelişmelerin bir sonucu olarak işletmelerin finansal yapı ve performanslarına ilişkin bilgilerden faydalanan gruplar ve bu grupların beklentileri de aynı ölçüde farklılaşmıştır. Bugün artık herhangi bir sektörde faaliyet göstermekte olan bir işletme, büyüklüğüne bağlı olarak çok farklı kullanıcı grupları için dönemsel olarak finansal raporlar üretmektedir. Geçmişte üretilen finansal raporlarda yer alan ve kullanıcıları yanlış yönlendiren yanıltıcı bilgiler nedeniyle, söz konusu raporlar ile ilgili güvenlik sorunları ile karşılaşmış, bu sorunlar dönem dönem ekonomik krizlere yol açmıştır. Sadece işletme yöneticileri değil aynı zamanda yatırımcılar ve bu işletmelerin finansmanında söz sahibi olan finansal tablo kullanıcıları ile karar vericiler açısından da finansal tablo verilerinin güvenilirliği önemli bir hale gelmiştir. Sorunun çözümü, finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğunun ve gerçekliğinin objektif ve uzman kişiler

tarafından kontrol edilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması olarak görülmüştür. Bu durumun sonucu olarak denetim kavramı ortaya çıkmıştır.

Denetim kavramı çok geniş bir kavram olmakla birlikte, temelde yapılan işlemlerin daha önceden belirlenmiş olan kurallara uygunluğunu araştırmak olarak tanımlanabilir. Sunulan bilginin içeriğine ve sunumuna bağlı olarak yapılan denetimin türü de farklılık gösterecektir. Günümüzde denetim; iktisadi faaliyetlere ilişkin olay ve iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları objektif bir biçimde değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. (Başpınar 2005)

Bağımsız denetim kavramı, arzu edilen denetimin finansal tabloları hazırlayanlar, yorumlayanlar ve bu finansal tablolara göre karar verenlerden bağımsız bir taraf gözüyle değerlendirilmesini ve bu konuda bir görüş sunulmasını kapsamaktadır. Diğer denetim türlerinden daha güvenilir olmasının temel sebebi, bağımsız denetim yapan kişilerin bu denetim sonucunda ortaya çıkacak olan görüş ile ilgili olarak herhangi bir çıkar ve menfaat ilişkisinin olmamasıdır.

Bağımsız denetim süreci risk odaklı bir süreçtir ve denetimi yapılan finansal tabloların riskten arındırılmış olmasını veya en azından içerdikleri riskin minimize edilmiş olmasını hedeflemektedir. Burada sözü edilen risk, “önemli yanlışlık riski”dir ve bağımsız denetçi, denetlemiş olduğu finansal tabloları bu riskten arındırmayı amaçlamaktadır. Söz konusu hedefe ulaşmak amacıyla yapılacak olan işlemlerin tamamı denetim sürecini oluşturmaktadır.

Denetim süreci, finansal tabloların oluşturulmasından bağımsız olarak, bağımsız denetim talebinde bulunan müşteri işletme ile yapılan ilk görüşme ile başlar ve denetim raporunun hazırlanarak müşteri işletme yönetimine sunulması ile sonuçlanır. Bu süreç bir prosedürler bütünü olarak tanımlanabilir. Müşteri kabulünden, denetçi görüşünün raporlanarak sunulmasına kadar yapılacak tüm işlemlerin belirli prosedürleri bulunmaktadır ve bu prosedürlerin amacı, karmaşık olan işletme yapısı içerisinde finansal raporlara aktarılmış olan bilgilerin ve bu bilgilere ilişkin açıklamaların doğru ve dürüst bir biçimde aktarıldığından emin olmaktır.

Denetçi, denetim süreci boyunca, yapmakta olduğu denetime ilişkin olarak bilgi ve belgeler toplar. Bu toplanan bilgi ve belgelerin tümüne “denetim kanıtı” adı verilmektedir.

Denetim kanıtlarının standart bir formu ve içeriği bulunmamakla birlikte, denetim ile ilgili olarak yapılan tüm görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar veya denetçinin kendi oluşturduğu notlar denetim kanıtı olarak kabul edilebilir.

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardına göre; “Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.” Bu noktadan hareketle, denetçinin amacının denetim sürecinde miktar ve kalite olarak yeterli sayılabilecek denetim kanıtı elde etmek olduğu anlaşılmaktadır. Denetim kanıtlarının yeterliliği, objektif ölçüler içerisinde denetçinin bilgi birikimi, tecrübesi ve mesleki yeterliliği ile doğrudan bağlantılıdır. Bu konuda yayınlanmış standartlara uygun olarak denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması tamamıyla denetçinin insiyatifine bırakılmıştır.

Denetim kanıtının kalitesi her ne kadar objektif bir değerlendirmeye ihtiyaç duysa da denetçinin subjektif bakış açısına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Denetçi, görüşünü oluştururken güvenilir ve yeterli denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır. Bunu yaparken belgelendirmenin de bağımsız denetim açısından önemli bir yeri bulunmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin tüm aşamalarının belgelendirilmesi ve dosyalanarak saklanması denetçinin sorumluluğundadır.

Çalışmanın amacı, denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim sürecinin sonunda denetçi tarafından sunulacak görüş üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

Bu doğrultuda, çalışmanın birinci bölümünde denetim ile ilgili genel bilgiler ve denetimin tarihsel gelişimine yer verilmiştir. Denetim kavramının ortaya çıkışından günümüze kadarki evrimi ve denetim türleri ile süreçleri bu bölümde tanımlanmıştır.

İkinci bölümde bağımsız denetim sürecinin risk odaklı olarak planlanması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması açıklanmıştır. Riskin değerlendirilmesi süreci denetimin denetçi açısından en önemli aşaması olarak ifade edilebilir. Denetçi bu süreçte karşı karşıya bulunduğu risk olasılıklarını ölçerek bunlara ilişkin geliştirmesi ve planlaması gereken prosedürleri belirlemelidir. Uygulanabilecek prosedürlere ve bunun karşılığında oluşturulması gereken belgelere ilişkin form örnekleri çalışmaya eklenmiştir. Riske karşılık verme sürecinde ise belirlemiş olduğu risklere karşılık planlamış olduğu denetim prosedürlerini uygular ve esas kanıt toplama işlemini bu aşamada gerçekleştirir. Risk

odaklı denetim sürecinin son aşaması olan raporlama sürecinde ise riske karşılık verme aşamasında elde etmiş olduğu tüm kanıtları değerlendirerek finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünü oluşturup bir rapor olarak sunar. Denetçinin tüm bu süreç boyunca uygulamış olduğu prosedürler ve elde etmiş olduğu kanıtlar denetçinin çalışma dosyasını oluşturur.

Üçüncü bölümde, denetimin can alıcı kısmı olan kanıt toplama aşamasında, kanıt türleri ve kanıt toplama yöntemleri irdelenmiş, riskin değerlendirilmesi ve riske karşılık verme süreçlerinde elde edilen kanıtların Bağımsız Denetim Standartları açısından önemi ortaya konulmuştur. Detaylı olarak riske karşılık verme aşamasında finansal tablo hesap grupları açısından toplanan kanıtlar sınıflandırılarak, farklı türlerdeki hesapların denetiminde aranacak olan kanıtlar ve oluşturulabilecek çalışma kağıtlarına ilişkin örneklere yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde denetim kanıtlarının kalitesinin denetçi görüşü üzerindeki etkisi, nitel bir araştırma yöntemi olan “yarı yapılandırılmış mülakat” yöntemi kullanılarak anlaşılmaya çalışılmıştır. Araştırmada Türkiye’de bağımsız denetim yapma yetkisine sahip, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerden 10 tanesi ile görüşme yapılmıştır. Yapılan görüşmelere ilişkin tanımlayıcı istatistikler MAXQDA 12 programı kullanılmak suretiyle analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına ilişkin yorumlar, bulgular bölümünde özet şekiller eşliğinde sunulmuştur.

BÖLÜM I

DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1. MUHASEBE VE DENETİM

Muhasebe ekonomik kuruluşların finansal aktivitelerine ilişkin olarak gerekli bilgileri sağlama süreci olarak tanımlanmaktadır. Bu bilgiyi kullanan işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlar, bu sayede finansal kararlarını vermektedirler. Muhasebenin ne kadar geniş kapsamlı olduğu, ekonomik kuruluşların çeşitliliği düşünüldüğünde anlaşılabilir. Bu çeşitlilik, tek bir ürün satan bir işletme gibi bireysel işletmelerden, çeşitli büyüklüklerdeki çok ürünlü üretim işletmelerine ve kamusal acenta ve programlara kadar sıralanabilirler. Söz konusu kuruluşlar, muhasebe dilini genellikle çabalarının sonucu ile ilgilenen taraflara bildirmek için kullanmaktadırlar.

Geçmişte muhasebe, finansal verilerin bilgi kullanıcılarına iletilmesine odaklanmış iken; bilgi kullanıcıları öncelikle işletmelerin yalnızca finansal aktiviteleriyle ilgilenmekteydiler. Ancak, bilgi kullanıcılarının finansal olmayan verilere yönelik ilgisi, muhasebenin finansal raporlama dışındaki alanlara genişletilmesi için bir fırsat oluşturmuştur. Bu nedenle muhasebeciler tarafından sağlanan bilgiler, kullanıcıların sürekli artan ihtiyaçlarını karşılamak için gün geçtikçe genişlemeye devam edecektir. (Cook ve Winkle, 1980;3).

Bilgi kullanıcıları; işletme içerisindeki bilgi kullanıcıları ve işletme dışındaki bilgi kullanıcıları olmak üzere iki kategoriye ayrılarak incelenebilir. Bir işletmenin yönetici ve çalışanları, işletme içinden bilgi kullananlar olarak sınıflandırılabilirken; mevcut ve potansiyel işletme sahip ve ortakları, kreditorler, müşteri ve satıcılar, işçiler ve işçi sendikaları, kamu kurum ve kuruluşları da işletme dışından bilgi kullananlar olarak kabul edilebilir (Cemalcılar ve Önce 1999;11-13). Bazı durumlarda işletme sahipleri, doğrudan faaliyetlerin yönetimi ile ilgilendikleri için içeriden bilgi kullananların arasında yer alabilirken, bazen de yatırımcılar ortada görünmeyen sahipler olduklarında dışarıdan bilgi kullananlar olarak sınıflandırılabilirler. Zira, işletme yönetiminde çalışan bir kişi, hazırlanan muhasebe bilgisinin uygunluğuna/gerçekliğine ilişkin bilgi sahibi olmayabilir

ve dışarıdan bir kullanıcı bu bilginin gerçekliğine/uygunluğuna/doğruluğuna ilişkin doğrudan bir güvence elde edemeyebilir. Bunun yanı sıra içeriden ve dışarıdan bilgi kullanıcıları, benzer olarak hazırlanan muhasebe bilgilerinin güvenilir, doğru, uygun olarak sunulmuş ve tarafsız olduğuna ilişkin güvenceye gerek duyarlar. Bu nedenle içeriden ve dışarıdan bilgi kullanıcıları hazırlanan bilginin, o bilgiyi hazırlayanlar dışında yetkili bir kişi tarafından gözden geçirilmesine ihtiyaç duyarlar. Bu doğrultuda, gözden geçirme eylemine “denetim” ve bu faaliyeti gerçekleştiren kişi de “denetçi” olarak adlandırılmıştır.

Denetim, sadece bir şletmenin işlemlerinin kaydını tutmamakta veya sadece bu işlemlerin kontrolünü sağlamamaktadır. Zira denetim faaliyeti aynı zamanda bir bütün olarak şletme hakkında bilgi sağlamaya katkıda bulunmaktadır. (Ulusoy 2005) Bu doğrultuda denetimin temel hedefi şletmeyle ilgili tarafların finansal bilgilere duyduğu güven seviyesini artırmaktır.

1.1. Denetimin Tanımı ve Genel Bilgiler

Denetim, kelime anlamı olarak “dinleme” kavramının İngilizce (audience, audition) ve Latince (audire, audencia) kelimelerinden türemesiyle ortaya çıkmıştır. (Özer 1997;4) Latince kökenli bir kelime olan “audit” onaylayan, duyan, dinleyen anlamlarından gelmektedir. (Ulusoy 2005;269)

Denetim kelimesi Türkçe’de çoğu zaman yoklama, kontrol, revizyon, inceleme teftiş ve murakebe kelimelerinin yerine de kullanılmaktadır (Çetinkaya 1990:19). Bütün bu kelimeler, temelde birbirinden farklı anlamlar ifade ettiğinden, bu tanımlama tam olarak doğru kabul edilmemelidir. Diğer taraftan söz konusu kelimelerin tamamının denetim faaliyetini içeriyor olması da aynı zamanda tamamen yanlış kabul edilmemesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Genel anlamda denetim, işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla, uygulama sırasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler olarak tanımlanabilir. Bir konuda denetim faaliyetinden bahsedilebilmesi için, öncelikle belirli bir kurallar bütünü olması, bir işlemin gerçekleştirilmiş olması ve ilgili işlemin ilgili kurallara uygunluğunun inceleniyor olması gerekir. Belirli bir kurallar bütünü olmaksızın denetimin yapılabilmesi mümkün değildir. Denetim uygulamalarında denetimin

hangi kurallara veya standartlara uygun olarak yapıldığı önem taşımaktadır, bir denetim bazı kurallara/standartlara uygun kabul edilebilirken, başka kuralların geçerli olduğu durumlarda bu denetim geçerli olmayacaktır. Tarihsel süreç içinde denetim kavramının ortaya çıkışı oldukça eskilere dayanmaktadır. Milattan önce 3000 yıllarında Ninova kentinde ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Atsız 2014;3).

Burada sözü edilen denetim, günümüze kadar denetlenen işlemlerin içeriği ve denetlenecek kurumların yapısındaki değişimlerle birlikte evrilerek günümüze ulaşmıştır.

Eski zamanlarda denetimler titizlikle ve temelde işletme sahiplerine hizmet etmek amacıyla yapılmaktaydı. Her bir ticari işlemin uygun hesaba doğru tutarla yazılıp yazılmadığını belirlemek için kayıtlar detaylı bir şekilde incelenmekteydi (Cook ve Winkle 1980;10). Bu denetimlerin öncelikli amacı suistimalleri ortaya çıkarmak ve emin sıfatındaki kişilerin davranışlarını ve raporlamalarını sorumlu bir şekilde yapım yapmadıklarını tespit etmektir.

Denetimin yapılış şekli, amacı ve tanımı izleyen dönemlerde değişim göstermiştir. Zira bu faaliyet yalnızca işletme sahibi için değil, aynı zamanda işletmeyi finanse eden kesimler için de yapılmaya başlanmış, zamanla ilgili taraf sayısında artış olmuştur. 20. Yüzyılın başlarında işletme sahiplerinin yönetimden uzak kalması oldukça yaygın bir hal aldığı anda ise denetimin temel amacı, işletme içindeki muhasebe kayıtlarının tutarlılığından sermaye sahiplerine sunulan finansal tabloların doğruluğunun belirlenmesine dönüşmüştür (Bell, Peecher ve Solomon 2005). Denetimin eski zamanlardan günümüzdeki kapsamına geçiş süreci Şekil 1’de yer almaktadır.

Her ne kadar 1930’lardan sonra denetimin yaklaşımı ve amacı değişmemiş gibi gözükse de, zaman içerisinde farklı kaynaklarda yapılan denetim tanımlamalarından da anlaşıldığı üzere, denetimin hedeflediği bilgi kullanıcılarının değişmiş olması denetimin evrilmesine ve gelişmesine neden olmuştur. Günümüzde bu gelişim ve değişim devam etmektedir.

1970’li yıllarda denetimin tanımı “Bir kişi ya da kuruluşun denetlenen işletme hakkında kişi ya da gruplara bilgi vermek için işletmeyi kontrolü.” (Beyazıtılı 1974) olarak yapılmaktaydı. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim, yalnızca işletmenin mali belge ve kayıtlarının kontrol edilmesi süreci olarak kabul edilmekteydi.

Tablo 1. Geçmişten Günümüze Denetim Sürecinin Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100 inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi - 1900’lü yıllar	% 100 inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve İşletmeye borç verenler
1900-1930	% 100 inceleme Örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930 – 2000	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar
2000 – Bugün	Risk odaklı denetim yaklaşımı ile risklerin belirlenerek denetimin planlanması	Finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence oluşturmak	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar,

Kaynak: http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf , Erişim Tarihi: 5.8.2015

Cook ve Winkle 1980’lerde denetimi, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve buna bağlı olarak bir görüş bildirmek amacıyla ticari işlemlerin, prosedürlerin, faaliyetlerin ve bunlar sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların sistematik olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi olarak tanımlamıştır. Burada denetimin yalnızca mali belge ve kayıtların gözden geçirilmesi faaliyetinden uzaklaşarak; bir bütün olarak işletmenin mali ve mali olmayan (finansal ve finansal olmayan) verilerinin kontrol edilmesi olarak kabul edilmeye başlandığı anlaşılmaktadır.

2000’li yıllara gelindiğinde ise denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddialarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen bir süreç olarak tanımlanmıştır. (Erdoğan 2006;1) Burada artık finansal verileri hazırlayan ve sunan işletmenin bu yolla belirli iddialarda bulunduğu ve denetim sürecinin de bu iddiaların doğruluğunu araştıran bir karşı taraf olduğu açıkça ortaya konulmuştur. Bu dönemde denetim tanımı içerisinde “kanıt toplama” ifadesinin yer almaya başlamasının temel sebebi, uluslararası denetim standartlarının ortaya çıkmış olması ve bu standartların uygulanmasının zorunlu hale gelmiş olmasıdır. Denetimi yapan taraf ile finansal verileri hazırlayan tarafın ayrışması, belirli kanıtların toplanmasını gündeme getiren en önemli etken olarak kabul edilmektedir.

Öyleyse tüm bu yapılan tanımlamaların ışığında günümüzdeki anlamıyla denetim süreci, iktisadi faaliyetlere ilişkin olay ve iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. (Başpınar 2005)

1.2. Denetim Türleri

Denetim, yapılan tanımlamalardan ve içerdiği süreçlerden de anlaşıldığı üzere her alanda kullanılabilen ve karşılaşılabilen bir süreçtir. Bu nedenle denetimin farklı ölçütlere göre sınıflandırmasının yapılabilmesi mümkün olmaktadır. (Güredin 2007)

Denetim türleri ile ilgili literatürde yapılan sınıflandırmalar genel olarak denetimin konusuna ve amacına göre yapılan sınıflandırma ile denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmadır. Bazı kaynaklar denetim türlerini yalnızca denetimin konusuna ve amacına göre sınıflandırırken (Erdoğan 2006), bazı kaynaklar da diğer kriterlere ek olarak yapılış zamanına göre de sınıflandırılmış olup (Kepekçi 2004), bu çalışmada bu sınıflandırmaya yer verilmemektedir.

1.2.1. Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin konusuna ve amacına göre denetim türleri; Finansal Tabloların Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimi olarak üçe ayrılmaktadır. Bazı durumlarda Özel Amaçlı Denetim de bu sınıflandırmaya eklenmektedir, ancak özel amaçlı denetim adından da anlaşılacağı üzere özel bir amaca hizmet eden denetim olarak uygulandığı için kabul edilmiş genel kuralları bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada denetim türü olarak açıklanmasına gerek duyulmamıştır.

1.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş bildirmek amacıyla bu tabloların ve tablolarda yer alan verilerin incelenmesidir. Önceden belirlenmiş kriterler; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ), belirli finansal raporlama standartları ya da bir işletmenin tabi olduğu vergi ve diğer yasal mevzuat olarak ifade edilebilir.

Finansal tabloların denetimi, daha eski kaynaklarda “muhasebe denetimi” olarak da adlandırılmaktadır. Bilindiği üzere muhasebenin temel işlevleri; işletmenin finansal nitelikli işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasıdır.(Sevilengül 2011) Muhasebenin bir çıktısı olan finansal tabloların denetiminin de muhasebe denetimi olarak adlandırılması bu nedenledir.

Finansal tabloların denetimi ile amaçlanan, kullanıcılara sunulan bilgiler için makul bir güvence sağlanmasıdır. Bu sebeple süreç içerisinde gerek finansal piyasaların, gerekse işletmelerin faaliyet konularının gelişmesi ve karmaşıklaşması nedeniyle, finansal tablo kullanıcıları da oldukça çeşitlenmiştir. Dolayısıyla finansal tablolar yalnızca ortak ve yatırımcıları ilgilendiren bir takım veriler olmaktan çıkmış olup günümüzde, borç verenlerden devlete, çalışanlardan uluslararası yatırım kuruluşlarına uzanan geniş bir yelpazeye sahip hale gelmiştir.

1.2.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla; ilgili sözleşmelerin denetçi tarafından incelenerek özel amaçlı denetim raporu hazırlamasının talep edilmesidir. (Sağlam ve Yolcu 2014)

Bir başka tanıma göre uygunluk denetimi, uygulayıcıların işletme üst yönetimi tarafından hazırlanan yönetmelik, emir, talimatname, bütçelere veya kamu otoriteleri tarafından konulan yasal düzenlemelere uyma derecelerinin belirlenmesine yönelik yapılan denetimdir. (Erdoğan 2006)

Aynı zamanda uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesi olarak da tanımlanabilir. (Arkin 1974)

Uygunluk denetimi ile ilgili tanımlamalar bunlarla sınırlı olmamakla beraber, uygunluk denetiminin genel çerçevesi; “Bir işletmenin belirli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve/veya kayıtlarının bunun için önceden belirlenmiş olan düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi” olarak da ifade edilebilir. Bir denetimin uygunluk denetimi kapsamına girmesi, finansal veya finansal olmayan olayların tabi olduğu bir düzenlemenin mevcudiyeti ile mümkündür. Bazı durumlarda bu bir sözleşme olabilirken, bir başka denetim konusu yasal düzenlemeler veya işletmenin tüm diğer düzenlemelere ek olarak oluşturmuş olduğu yönetim kararlarıyla biçimlendirilmiş düzenlemeler olabilir.

1.2.1.3.Performans Denetimi

Literatürde yönetim, faaliyet, etkinlik, ekonomiklik denetimi kavramları ile de ifade edilebilen bu denetim türü (Marşap ve Kurt 2008), işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini denetlemeyi hedeflemektedir. (Marşap ve Kurt 2008, Erdoğan 2006, Kepekçi 2004)

Performans denetiminde anahtar sözcükler “**etkinlik**” ve “**verimlilik**”tir. Bu tanımlamada etkinlik, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasının bir ölçüsünü

ifade ederken; verimlilik, belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. (Erdoğan 2006)

Performans denetimi, işletmenin muhasebe çalışmaları dışındaki faaliyetleri ile ilgilenmektedir. Diğer denetim türlerinin aksine işletmenin kendi içerisinde kullanma ve gerekli gördüğü durumlarda işletme dışındaki kişilerle paylaşma amacıyla ihtiyaç duyduğu bir denetimdir. Performans denetiminin genel amacı, işletmenin içinde bulunduğu durumun anlaşılması ve gerekli görülen noktalarda mevcut durumun iyileştirilmesi için yapabileceklerinin tasarlanmasıdır.

Performans denetimi sonucunda, denetimi gerçekleştiren denetçinin görüşünün, etkinliği ve verimliliği artırabilecek öneriler içermesi beklenir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulandığı işletmeye bağlı olarak denetçinin uzman olmasını gerektireceği aşikârdır. Bu nedenle performans denetimi, finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor ve kapsamlı bir denetim türü olarak kabul edilmektedir. (Erdoğan 2006)

1.2.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetçinin niteliğine (statüsüne) göre denetim türleri ayrımını yaparken, denetimi yapan kişinin işletme içerisinde çalışan mı olduğu yoksa işletmeden bağımsız olarak mı hareket ettiği sorusu gündeme gelmektedir. Bu kapsamdan hareketle denetçiler, iç denetçi ve dış denetçi olarak ikiye ayrılırlar. Bu iki denetçi türüne ek olarak, devlet tarafından görevlendirilen kamu denetçileri de denetçinin niteliği açısından bazı kaynaklarda bu ayrıma dahil edilebilmektedir.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. (Kepekçi 2004) İç denetim, iç denetçiler tarafından yürütülür. Eğer denetim, prosedürleri ve beyanları incelenen işletmenin bir çalışanıysa bu kişi “iç denetçi” olarak adlandırılır. İç denetçilerin denetledikleri işletmelerde bağımsız olarak hareket etmeleri esastır. (Cook ve Winkle 1980)

İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimi; bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır. (Marşap ve Kurt 2008)

İç denetim günümüzde işletmeler için önemi artan bir süreçtir. Zira, risk odaklı denetim kavramı ve süreçleri öncelikli olarak iç denetim alanında geliştirilmiş, daha sonra diğer denetim türleri tarafından da benimsenerek uygulanmaya başlanmıştır.

İç denetçiler, denetim sürecinde işletmenin finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini inceler ve yaptıkları incelemeler sonunda vardıkları kanaatlerini belirterek raporlar halinde sunarlar.

Daha genel bir ifadeyle iç denetim; işletmenin hem finansal hem de finansal olmayan tüm işlemlerinin incelenmesini kapsayan ve işletmenin finansal tablolar, faaliyet ve uygunluk denetimini kapsayan bir denetim türü olarak tanımlanabilir. (Marşap ve Kurt 2008)

Tüm bu açıklamalar sonucunda unutulmamalıdır ki; her ne kadar denetçiler işletmenin bir parçası olsalar da, işletmenin iç denetim mekanizmasının sağlıklı bir şekilde işlemesi, mutlak suretle bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının korunması ile mümkün olabilecektir.

1.2.2.2. Dış Denetim

İşletmenin finansal ve/veya finansal olmayan işlemlerinin işletmenin bir talebi veya yasal bir gereklilik nedeniyle, yapılacak bir sözleşme hükümlerine istinaden, işletme dışından bir profesyonel tarafından incelenmesi “dış denetim” olarak tanımlanabilir. Bazı kaynaklar dış denetimi “bağımsız denetim” olarak da adlandırmaktadır, ancak dış denetim bağımsız denetimi kapsamakla beraber bununla sınırlı değildir.

1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Dış denetimin alt başlıklarından biri olan bağımsız dış denetim, finansal tablolarda yer alan bilgilerle işlem gerçekleştiren ilgili kişi ve kuruluşların, işletme dışından gelen

güvenilir ve nesnel bilgilere olan ihtiyacı doğrultusunda ortaya çıkan bir kavramdır. Öyleyse bağımsız dış denetim; mali tabloların güvenilir olup olmadığının işletme dışından objektif bir şekilde incelenerek rapor haline getirilmesi olarak ifade edilebilir. Bu açıklamadan hareketle bağımsız dış denetim süreci de, yapılan birçok tanıma paralel olarak, bağımsız denetim şirketlerince müşteri işletmenin seçiminden ve işin alınmasından başlanarak, denetim sürecinin yürütülmesi ve rapor haline getirilmesine kadar olan süreç şeklinde tanımlanabilir.

Ülkemizde bağımsız dış denetim, bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşlara bağımsız denetim yapabilme yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından verilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapabilecek olan bağımsız denetçiler de bağımsız denetim yapma yetkilerini KGK'dan almaktadırlar. Bağımsız denetçi olabilmenin genel ve özel şartları KGK tarafından belirlenmiş olup, yetki sahibi olmayan kişiler bağımsız denetim yapamamaktadırlar.

19 Mart 2016 tarihli ve Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararı'na göre aktif toplamı 40 milyon TL ve üzeri, net satış hasılatı 80 milyon TL ve üzeri ve çalışan sayısı 200 kişi ve üzeri kriterlerinden geçmiş iki yılda iki kriteri sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bu kriterler önceki dönemlerde açıklanan kriterlerden düşük olarak belirlendikleri için, Türkiye'de bağımsız denetime tabi kuruluş sayısının her geçen gün arttığı söylenebilir.

1.2.2.2.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM) Denetimi

Türkiye'de denetim ile ilgili olarak yapılan ilk düzenleme 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile olmuştur. Bu kanun hükümlerine göre, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler muhasebecilik mesleğini ifa eden meslek mensupları ve Yeminli Mali Müşavirler de muhasebecilik mesleği çerçevesinde yapılan işlemlerin uygunluğunu tasdik eden meslek mensupları olarak tanımlanmıştır. 3568 sayılı kanunun 9. maddesi Yeminli Mali Müşavir olabilmek için gerekli şartları aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- a) *En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,*
- b) *Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,*
- c) *Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak.*

Yeminli Mali Müşavirler yapmış oldukları tasdik kapsamında hatalı bir işlem olması durumunda, ilgili tasdik kapsamında işlemler nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu denetim mesleğini tanımlamış ve denetçi ile ilgili bilgiler vermiş olmakla birlikte, denetime ilişkin herhangi bir açıklama getirmemiş, denetim süreciyle ilgili standart veya ilkeler açıklamamıştır.

Yeminli Mali Müşavirlik denetimi, gerçek ve tüzel kişiler tarafından beyan edilen bilgilerin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe standartlarına ve denetim standartlarına uygunluğunu araştırmaktadır. Başka bir ifadeyle, YMM denetimi mükelleflerin beyanname ve finansal tablolarında yer alan veriler ışığında ödenecek vergilerin doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığına odaklanmaktadır. Bu nedenle YMM tarafından yapılan denetimler ülkemizde “vergi denetimi” olarak anılmakta, bu anlamda bağımsız denetimden ayrılmaktadır. YMM denetçisi bağımsızlık şartını yerine getirmektedir ancak yapılan denetim işi bağımsız denetimden farklı olduğu için ayrı bir sınıflandırmada değerlendirilmektedir.

1.2.2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Yapılan Denetim

Türkiye’de 1965 yılından beri yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2012 yılından itibaren kademeli olarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (Yeni TTK) yayımlanması ile yürürlükten kalkmıştır. Bu yeni kanun kapsamında; şeffaflık, iyi ve hesabı verilebilir bir yönetim ve etkili bir iç ve dış denetim amaçları doğrultusunda daha önceki kanunda yer almayan bir kurallar sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Kanun, denetim ve muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Etkili bir iç ve dış denetimi sağlama yönünde yapılan çalışmalar doğrultusunda, Yeni TTK'da üç denetim türüne yer verildiği görülmektedir: **finansal tabloların denetimi, işlem denetimi ve özel denetim**. Daha sonra yayımlanan 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte işlem denetçisi kavramı ve işlem denetçisine yapılan atıflar bu kanundan çıkarılmıştır.

Özel denetim, kanunda sayılan bazı özel nitelikteki işlemlerle sınırlı olarak şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesi olarak tanımlanabilir. Özellikle Yeni TTK'nın 438. Maddesinde, pay sahiplerinin gerekli olduğu halde belirli olayların açıklığa kavuşturulmasını sağlamak amacıyla özel bir denetim talep edebilecekleri açıkça belirtilmiştir. Böyle bir durumda, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel bir denetçi atanması istenebilecektir. Bu açıklama ile özel denetçinin, yalnızca belirlenen konularda araştırma yaparak bulgularını açıklamak üzere şirket dışından bir kurum tarafından bağımsız olarak atanan denetçi olduğu anlaşılmaktadır.

Finansal tabloların denetimine ilişkin olarak yapılan düzenleme Yeni TTK'nın 397. ve devamındaki maddelerde düzenlenmiştir. Buna göre büyüklüğü Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan anonim şirketlerin yıllık finansal tabloları denetçi tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.

1 Şubat 2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararına göre 2015 yılı için aşağıda yer alan kriterlerden ikisini sağlayan işletmelerin bağımsız denetime tabi olacakları ilan edilmiştir.

- Aktif toplamı 50.000.000 ve üstü Türk Lirası
- Yıllık satış hasılatı 100.000.000 ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 200 ve üstü

Özetle, finansal tablo denetimi Yeni TTK kapsamında, yalnızca halka açıklama yükümlülüğü bulunan veya faaliyet konusu gereği Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim

Standartları Kurumu tarafından uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak yayımlanmış Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamakla yükümlü şirketler dışında Bakanlar Kurulu tarafından karara bağlanmış olan kriterlere haiz işletmeler için de zorunludur.

1.2.2.3.Kamu Denetimi

Kamu denetçisi, kamu kuruluşlarında devletin menfaatlerini korumak için yürürlükte olan yasa, yönetmelikler ve genel politika doğrultusunda devlet adına denetim yapan kişilerdir (Uyar ve diğerleri 2013;18) Kamu denetçileri kendi içerisinde; müfettiş, yeminli murakıp ve denetçi gibi unvanlar almaktadırlar. Kamu denetçilerinin özel sektörde yer alan işletmeler üzerinde ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında gerçekleştirdikleri denetimler **kamu denetimi** olarak adlandırılmaktadır.

Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumlardan bazıları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu, Sosyal Güvenlik Kurumu Teftiş Kurulu olarak ifade edilebilir. (Kardeş 1996: 21-22) 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay bünyesine ve Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun kuruluşuyla birlikte bu kurumun bünyesine alınmıştır.

Kamu denetçileri yetkilerini kanunlardan alan ve yapmış oldukları denetimi devlet adına gerçekleştiren kişiler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Kamu denetçisi tarafından yapılacak olan denetimlere ilişkin standartlar ve prosedürler, kanunlarla ve/veya yönergelerle belirlenmiş olup, zamanlaması ve içeriği kurumlar arasında farklılıklar gösterebilmektedir. Diğer taraftan, denetimin amacı denetçinin bağlı bulunduğu kurum veya kuruluşa göre de değişebilmektedir.

1.3. Denetim Süreci

Denetim süreci, denetçinin başından sonuna kadar denetim yaparken uygulayacağı aşamaları ifade etmektedir. Denetim faaliyetini yakından bilmeyen kişiler için bu aşamalar

yalnızca mali belgelerin toplanması ve kontrol edilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu süreç, yalnızca mali belgelerin kontrolünden ibaret olmadığı gibi, kontrollerin yapıldığı aşamadan çok daha önce başlamaktadır. Zira yapılan tüm kontroller denetimin aşamalarından yalnızca bir tanesini oluşturmaktadır. Denetim süreci ile ilgili literatürde yer alan yaklaşımlar bu bölümde detaylı bir şekilde irdelenmiştir.

1.3.1. Denetim Süreci İle İlgili Yaklaşımlar

Denetim işlemi zamanla basit bir kontrol olarak tanımlanmaktan çıkmış, karmaşık bir süreç olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bunun temelinde işlemlerin ve denetlenen işletmelerin yapısının zamanla daha karmaşık bir hal alması yatmaktadır. Açıktır ki, faaliyetler ve işletme yapıları karmaşıklaştıkça yapılacak olan kontroller de bu duruma uyum sağlayacak biçimde değişmiştir. Denetim sürecinin aşamaları (klasik denetim süreci) bazı kaynaklarda aşağıdaki gibi gösterilmektedir: (Güredin 2007)

- Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabul edilmesi
- Denetimin Planlanması
- Denetimin Yürütülmesi
- Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun yazılması.

Denetimin yürütülmesi aşaması “işlemlerin test edilmesi” ve “hesap kalanlarının test edilmesi” olarak da sınıflandırılabilir. (Kepekçi 2004) Denetimin yürütülmesi aşamasını “iç kontrol testleri” ve “maddilik testlerinin yapılması” olarak iki aşamaya ayırmak da mümkündür. (Erdoğan 2005)

Zamanla denetim kavramının ihtiva ettiği anlam genişledikçe, denetim süreçleri ve denetimde kullanılan yaklaşımlar da yetersiz kalmaya başlamıştır. (Uyar 2006) Özellikle yaşanan büyük skandallar ve bu skandallar sonucunda ortaya çıkan ekonomik krizler büyük bağımsız denetim firmaları da dahil olmak üzere bütün denetçilerin bu konuda kendilerini geliştirmeleri, denetim lisanslarını korumak için bazı önlemler almalarını gerekli kılmıştır. Bu durum, işletme yönetiminin ve denetçilerin uygulamakta oldukları klasik yöntemlerden uzaklaşıp, daha risk odaklı bir yaklaşım geliştirmelerine neden olmuştur.

2003 yılında denetim ile ilgili yaşanan skandallar ve devamında yol açtığı ekonomik krizlerin ardından 2004 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Açıklık Projesi adı altında bir proje başlatmış ve bu proje ile denetim standartları tekrar gözden geçirilerek denetim standartlarının daha anlaşılabilir bir dilde ve kullanımını kolaylaştıracak çalışmalar yapılması hedeflenmiştir. Açıklık projesi yalnızca denetim standartlarının yeniden oluşturulması veya içeriğinin yeniden açıklanması gibi basit bir süreç olarak algılanmamalıdır, denetim standartlarının dünya çapında uygulanabilir olmasını sağlamak üzere atılan bir adım olarak düşünülmelidir. (Morris ve Thomas 2011)

Açıklık projesinin tamamlanması 2008 yılında olmuş ve Uluslararası Denetim Standartları yeniden yayınlanmıştır. Risk odaklı denetimin standartlar tarafından desteklenmesi sonucu, tüm dünyada benimsenerek uygulanması da bu aşamayı takiben gerçekleşmiştir. Bu sayede 21. yüzyılda karşımıza çıkan ve denetime yeni bir bakış açısı getiren risk odaklı yaklaşım kabul görmüş ve günümüzde gerek işlemlerin karmaşık olması, gerekse işletme yapılarındaki karmaşıklığın ancak işletmelerin işlemlerinin tamamını veya bir kısmını inceleyerek değil, risk düzeyine göre sınıflandırılan işletme faaliyet ve işlemlerinin planlı ve sistematik bir şekilde incelemeye tabi tutulmasıyla mümkün olduğunu gösteren anlayış yaygınlaşmıştır.

Risk odaklı yaklaşımda en önemli gelişmelerden biri 1970 yılında ABD otoriter rehberliğinde ortaya çıkmıştır (Bell, Peecher ve Solomon 2005).

Risk Odaklı denetim süreci;

- Risklerin tanımlanması;
- Risklerin ölçülmesi,
- Risk ağırlıklarının belirlenmesi
- Risklerin sınıflandırılması,
- Risklerin minimize edilmesi veya transfer edilmesi aşamalarını içermektedir.

Bu kapsamda denetçi, denetim planlamasını bu riskleri göz önünde bulundurarak yapmalıdır. Denetçiler tarafından risk değerlendirmesinin yapılması; hem denetçinin

elindeki kaynakları daha etkin kullanmasını, hem de riskli görülen durumlarda kötü senaryolara hazırlıklı olmasını sağlayacaktır. (Uyar 2006)

Risk odaklı denetim, finansal tabloların denetiminde yaklaşık yüz yıldır yer almakla birlikte, tanımlanması ve ayrı bir denetim yaklaşımı olarak değerlendirilerek literatürde sınıflandırılması yirminci yüzyılda olmuştur. (Bell, Peecher ve Solomon 2005)

Muhasebe temel kavramlarından **ihiyatluluk** kavramı da risklerin önceden belirlenmesi ve işletmenin bu risklere karşı önlemini alması gerektiğini ifade etmektedir. Diğer taraftan **sürdürülebilir** olmanın işletmelerin temel hedefi olduğu düşünüldüğünde karşı karşıya bulunulan risklerin tespit edilmesinin ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 378. maddesinde risk konitesi kurulmasına ilişkin aşağıdaki hükmün yer alması yönetsel açıdan da risk odaklı bir yaklaşım benimsenmesini teşvik etmektedir;

“Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen ayın sonunda verir.”

Risk odaklı denetim sürecinin tanımlanmasından ve aşamalarının açıklanmasından önce denetçinin karşılaşılabileceği risklerin neler olduğu ve bu risklerin denetim planlamasında etkisinin olup olmayacağı tartışılmalıdır. Karşılaşılabilecek risklerin tanımlanması, denetim planlamasında zamanlama programlamasının yapılmasından toplanması gerekli kanıtların belirlenmesine kadar bir çok farklılığa sebep olabilir. Bu durum, başka bir bakış açısı ile ele alındığında aslında risk odaklı denetimin gerekliliğini de gözler önüne sermektedir.

1.3.2. Denetim Riskleri

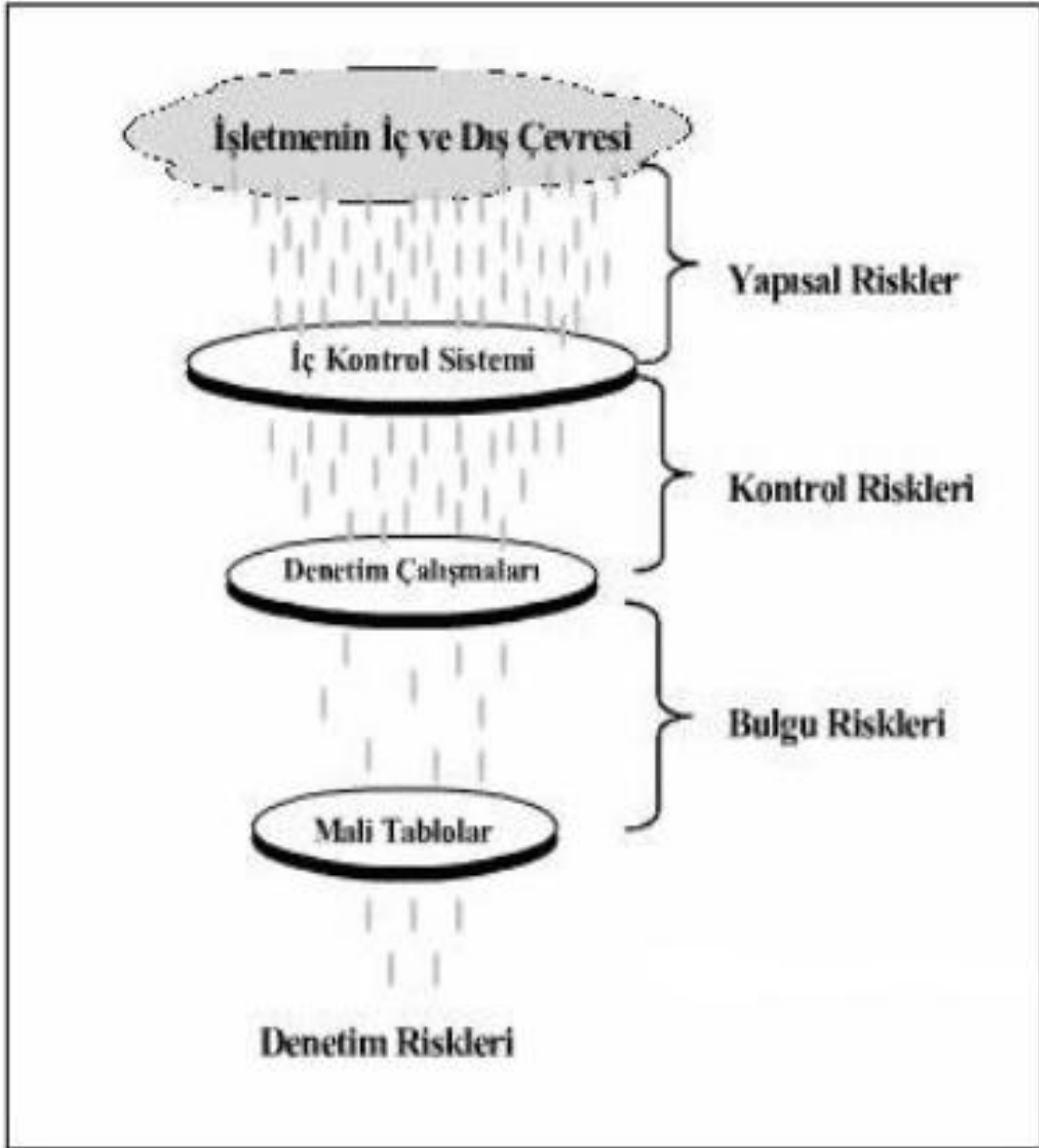
Kelime anlamıyla **risk**, *zarara uğrama tehlikesi* anlamına gelmektedir. (tdk.gov.tr) Genel olarak risk, bir amaca ulaşmak için yapılan planın gerçekleşmeme olasılığı (tehlikesi) olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan 2006). Tanımından da açıkça anlaşıldığı üzere riski bir olumsuzluk durumu olarak değerlendirmek gerekmektedir. Bir durumun risk olarak sınıflandırılması için, o durumda beklenmeyen bir sonuçla karşılaşma olasılığından bahsedildiği unutulmamalıdır.

Denetim riski, denetlenen finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine karşılık denetçi tarafından bunun belirlenmemesi ve gerçek duruma uygun olmayan bir görüş verilmesidir (Erdoğan 2006, Kepekçi 2004). Diğer bir ifadeyle, denetçinin finansal tablolarda yer alan ve finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek büyüklükte bir yanlışlığı tespit edememesi ve bu yanlışlığı tespit etmiş olsaydı verecek olduğu görüşten farklı bir görüş vermesi denetim riski olarak tanımlanır.

Bir başka tanımlamaya göre ise denetim riski; “önemli yanlışlık riski”, “tespit edememe riski” ve “yapısal risk”in bir fonksiyonudur. Bu riskler aynı zamanda sırasıyla “kontrol riski”, “bulgu riski” ve “doğal risk” olarak da anılmaktadır. (Sağlam ve Yolcu 2014) Buna göre, denetim riski finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının kararını etkileyebilecek büyüklükte bir yanlışlık içermesi, iç kontrol prosedürlerinin yanlışlığı tespit edememesi ve denetçinin söz konusu yanlışlığı tespit edememesi risklerinin bir fonksiyonudur. Bir başka yaklaşıma göre yapısal risk, önemli yanlışlık riskinin bir bileşeni olarak kabul edildiğinden denetim riskinin “önemli yanlışlık riski” ile “tespit edememe riski”nin bir fonksiyonu olduğu ileri sürülmektedir. (Marris 2010) Bazı araştırmacılar denetim riskini aşağıdaki şekilde yer alan süzgeç ile tanımlamaktadır. (Cömert, Uyar ve Uzay 2013)

Risk odaklı yaklaşım, denetim riskini üç bileşene ayırmaktadır. Bunlar; yapısal risk (inherent risk), kontrol riski (control risk) ve tespit edememe riski (detection risk) olarak ifade edilmektedir.(Bell, Peecher ve Solomon 2005)

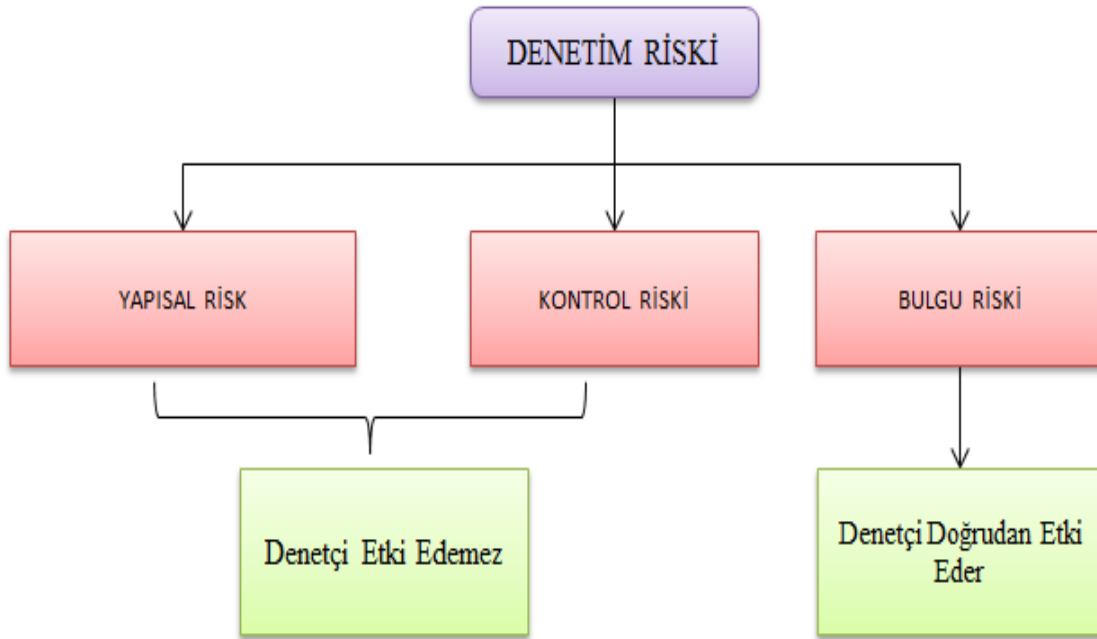
Şekil 1. Denetim Riski Süzgeci



Bir denetçinin, yapısal risk veya önemli yanlışlık riski üzerinde etkisi bulunmamaktadır, söz konusu riskler işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskler olup, finansal tabloların denetiminden bağımsızdırlar. Denetçinin etkileyebileceği ve azaltabileceği tek risk bulgu riskidir. (Güredin 2007) Bulgu riskinin seviyesinin düşürülmesi de ancak genel denetim stratejisinin ve denetim planlamasının doğru yapılması ve uygun denetim prosedürlerinin seçilip yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasıyla mümkün olabilmektedir. Denetim, tanımı ve uygulamaları gereği yapılan tüm işlemlerin yeniden yapılmasından farklı bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka

bir deyişle denetim sırasında bir işletmenin finansal tablolarını oluşturan verilerin tamamının kontrol edilmesi m¼mk¼n değildir, bu nedenle denetim planlaması ve denetim stratejisinin oluşturulmasında yapılacak olan kontrollerin önemli yanlışlıkları tespit etmeyi sağlayacak biçimde tasarlanmış olması gerekecektir.

şekil 2. Denetim Riski Bileşenleri



1.3.2.1. Yapısal Risk

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Y¼r¼t¼lmesi standardında yer alan tanıma g¼re yapısal risk; “İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir **yanlışlık içermeye açık olması durumu**” olarak tanımlanmıştır.

Yapısal risk, kontrol hatası dışındaki bir etken nedeniyle finansal tablolarda yer alan bir hata ya da eksiklik olarak tanımlanmaktadır. Bir mali denetimde ticari işlemlerin

karmaşık hale gelmesi durumunda ya da finansal tahminlere bağılı olarak yüksek derecede muhakeme gerektiren durumlar ortaya çıktığında, yapısal riskin oluşması çok muhtemeldir. Yapısal risk (doğal risk), iç kontrol sisteminin etkin olarak işlemediği durumlarda tekrar eden ve tespit edilemeyen sistematik veya sistematik olmayan hataların tekrarlanması sonucunda da ortaya çıkabilmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu, yayınlamış olduğu (Seri:X No:22) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de yapısal riski; “ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermesi olasılığı” olarak tanımlamıştır. Yapısal risk, işletmenin yapısından kaynaklanan ve denetçinin müdahale edemediği risktir. Denetçi, denetim süresince denetim planlamasında ve/veya stratejisinde değişiklikler yapmak suretiyle karşı karşıya bulunduğu risk düzeylerini düşürebilir ancak bu durum yapısal risk için geçerli değildir.

Yapısal riskin seviyesi ise, denetimin ilk aşamasında, denetlenen işletmenin ve çevresinin tanınması sırasında tespit edilmelidir. Her ne kadar denetçinin müdahale etmesinin mümkün olmadığı durumlar olsa da; denetim sürecinde yapılan çalışmalar, bu süreçte hangi risklerle karşı karşıya olunduğunu ve söz konusu risklerle ilgili olarak hangi noktalara daha fazla özen gösterilmesi gerektiğinin tespit edilmesini sağlayacaktır. Denetimin ilk aşamasında yapısal riskin göz önünde bulundurulmaması durumunda denetçi denetim planlamasını olması gerektiğinden farklı yapabilecek ve bu durumu göz önünde bulundursaydı uygulayacağı prosedürlerden farklı prosedürler uygulayabilecektir.

1.3.2.2. Önemli Yanlışlık Riski

Önemli yanlışlık riski, finansal tablolarda ve diğer belgelerde, münferit veya toplu olarak bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. (Cömert, Uyar ve Uzun 2013) Temel olarak bu risk finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarının kararlarının değişmesine neden olabilecek büyüklükte bir yanlışlığı içermesi olarak tanımlanmaktadır.

Önemli yanlışlık riski BDS315’te risk değerlendirmesi kapsamında ele alınmış olup çalışmanın izleyen bölümlerinde bu risk türüne detaylı olarak yer verilmiştir.

1.3.2.3. Tespit Edememe Riski

Sermaye Piyasası Kurulu yayınlamış olduğu (Seri:X No:22) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de tespit edememe riskini; “*bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolarındaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığı*” olarak tanımlamıştır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Başka bir tanımlamaya göre tespit edememe riski, işletmenin iç kontrol sistemi vasıtasıyla tespit edemediği önemli yanlışlıkların, bağımsız denetçi tarafından da tespit edilememesi riskidir. (Sağlam ve Yolcu 2014) Burada işletmenin temelde etkin olarak çalışan bir iç kontrol sisteminin olması ve denetçinin uygulayacağı kontrollere gerek duyulmadan dahi bu iç kontrol sisteminin önemli yanlışlıklara meydan vermeyen bir yapısının olması, sistem kurulurken özellikle bu konuda çalışma yapılmış olması tespit edememe riskini azaltacaktır. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin varlığı tespit edememe riskini artırabilir.

1.3.3. Risk Odaklı Denetim

Geleneksel denetim yaklaşımı; ticari faaliyetlerin karmaşıklaşması, işlem sayısındaki artışlar ve uluslararası işlemlerdeki gelişmeler nedeniyle tüm belge ve kayıtların incelenmesinin imkansız hale gelmesi sonucunda uygulaması oldukça maliyetli ve zor bir yaklaşım haline gelmiştir. Bu durum denetçilerin denetim prosedürlerini uygularken örnekleme yoluna gitmelerine neden olmuştur. Denetçilerin hesap defterlerindeki kayıtların doğruluğu hakkında makul güvence elde etmek için tek dayanağı bu kayıt ve girdilerin yalnızca bir parçasını incelemek olmuştur. (Arkin 1974)

Risk odaklı denetim, denetçinin denetime başlamadan önce karşılaşılabileceği riskleri değerlendirerek, bu risklerin en düşük seviyeye indirilmesini sağlayacak biçimde

denetimi planlamasıdır. Risk odaklı denetimde öncelikle işletmenin faaliyetleri ve işleyişi tespit edilerek, sistemin zaafları belirlenmeye çalışılır ve belirlenen zaafların finansal tablolar üzerindeki olası etkileri değerlendirilir.

Denetimin zamanla karmaşıklaşması ve günümüzdeki içeriğiyle daha karmaşık hale gelmesi; denetçinin bazı zorluklarla karşı karşıya kalmasına sebebiyet vermiştir. Zira bu noktada en önemli zorluk, denetlenecek olan örnekleri tespit etmek olmuştur. Bir başka deyişle denetçinin artık makul güvence elde etmek için yapmakta olduğu denetimin ne kadarını seçeceğine karar vermesi gerekmektedir. Makul güvence, denetimden geçmiş finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği veya önemli yanlışlık içerdiği düşünülen finansal tablolara ilişkin denetçinin görüşünü oluşturduğu ve finansal tablo kullanıcılarına karşı tam güvence kapsamında olmayan bir güvence sunduğu anlamına gelmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS), yapılmakta olan denetimde denetçinin denetim sonunda oluşturacağı görüş için makul güvence elde edecek kadar denetim kanıtı toplaması gerektiğini söylemektedir, ancak bunun miktarı ile ilgili verilecek kararı yine denetçinin mesleki muhakemesine bırakmaktadır. Bu nedenle, denetimde seçilecek örneklem miktarı da yine denetçinin kendi kararına bırakılmış olmaktadır. Denetim sürecinde denetçinin hem denetim planlamasını yaparken hem de uygularken vereceği kararlarda gerekli özeni göstermesi, tecrübeleri ve bilgi birikimini bir başka ifadeyle kendi mesleki muhakemesini kullanarak hareket etmesi beklenmektedir.

Örneklem seçmenin zorluğu ve denetim planlamasının öneminin artmış olması, zamanla denetçileri önemli yanlışlık riski daha yüksek olan kalemlere daha fazla zaman ayırmaya ve bu kalemler için seçilen örneklemeleri daha geniş ya da yüksek oranda belirlemeye yönlendirmiştir. Bazı durumlarda ise yalnızca örneklem büyüklüğünü değiştirmenin yeterli olmayabileceği, bu gibi bir durumla karşılaşıldığında denetçinin kararı ilave denetim prosedürlerini uygulamak olabilecektir. Dolayısıyla risk odaklı denetimin temel çıkış noktası, denetçinin hangi kalemlere ne kadar özen göstereceğine önceden karar vermek amacıyla; denetimini yapmakta olduğu işletmenin faaliyetlerini, ticari işlemlerini ve kayıtlarını öncelikli olarak risk derecelerine göre değerlendirmesi olarak ifade edilebilir.

Risk odaklı denetim; bir süreç, yaklaşım, metodoloji ve bunların tek bir yerde birleşmesi olarak tanımlanabilir. (Griffiths 2012) Bu yaklaşımı tanımlamanın en basit yolu, gerçekten önemli olan unsurların denetlenmesini sağlayan yaklaşım olabilir. Denetçinin denetimini yapmadan önce yapılacak olan denetim ile ilgili olarak neyin gerçekten önemli olduğunu, mutlaka neleri gözden geçirmesi gerektiğini, hangi alanlarda hata yapma olasılığının yüksek olduğunu sorması gerekmektedir. Sonrasında ise bu soruların cevaplarına göre her bir konu ile ilgili yapılması gereken diğer adımlara karar vermesi gerekmektedir. Tüm bu bilgiler ışığında risk odaklı denetim sürecinin, denetimin uygulama aşamasının farklılaşmış olması nedeniyle geleneksel denetim sürecinden ayrıştığı görülmektedir.

Tablo 2. Geleneksel denetim süreçleri ile risk odaklı denetim süreçlerinin karşılaştırılması.

	Geleneksel Denetim	Risk Odaklı Denetim	Yapılan İşlemler
1	Müşterinin Seçilmesi / İşin Kabulü	Risk Değerlendirme	<ul style="list-style-type: none"> • Sözleşme maddelerinin belirlenmesi, müşteri ile anlaşma sağlanması ve genel denetim stratejisinin oluşturulması, denetim zamanlaması, denetim ekibi ve genel önemlilik seviyesinin belirlenmesi. • Müşteri işletmenin işinin anlaşılması, hangi kalemlerin önemli yanlışlık içerebileceğinin ve denetimde odaklanılması gerektiğinin saptanması, denetim planının geliştirilmesi.
2	Denetimin Planlanması		<ul style="list-style-type: none"> • İç kontrol sisteminin anlaşılması, güvenilir finansal raporlama için oluşturduğu tehditlerin tespit edilmesi amacıyla uygunluğunun ve yeterliliğinin belirlenmesi. Gerekli kontrollerin yapılarak içkontrollerin etkililiğinin belirlenmesi. • İçkontrolün etkililiğine bağlı olarak finansal tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunmaması için gerekli eylemlerin ve uygun denetim prosedürlerinin planlanması.
3	Denetimin Yürütülmesi (Maddi Kontrol Testleri – İç Kontrol Testleri)	Riske Karşılık Verme	<ul style="list-style-type: none"> • Eyleme geçilmesi ve planlanan denetim prosedürlerinin uygulanması. • Denetim sonucunda gözden geçirilmek ve değerlendirilmek amacıyla bütün hata ve yanlışlıkların toplanması. • Finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin değerlendirilmesi. • Yönetim tarafından yapılması önerilen düzeltmeleri de içerecek şekilde yapılan bütün önemli işlemlerin ve uygulanan denetim prosedürlerinin belgelenmesi
4	Denetimin Tamamlanarak Denetim Raporunun Verilmesi	Görüş Oluşturma ve Raporlama	<ul style="list-style-type: none"> • Denetim sonuçlarının güvenilirliğinden emin olmak amacıyla yapılan denetim işinin kalite kontrol grubu ya da şirkette yer alan diğer denetçiler tarafından kontrol edilmesi. • Denetçinin görüşünün oluşturulması ve raporlama • Denetimin kalite kontrolünün yapılması

Risk odaklı denetim üç aşamadan oluşmaktadır, bu aşamalar alt başlıklarda açıklanmış ve geleneksel denetim yaklaşımına ilişkin süreçlerle ilişkileri Tablo 2’de sunulmuştur.

1.3.3.1. Risk Değerlendirme

İşletme ve Çevresini tanımak suretiyle “Önemli Yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve Değerlendirilmesi başlıklı BDS 315’te denetçinin amacı; (KGK 2014)

“...işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ve hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır.”

Denetçinin karşı karşıya bulunduğu denetim riski, denetlemiş olduğu finansal tablolar önemli yanlışlık içermesine karşılık bu finansal tablolar için uygun olmayan bir görüş bildirmesidir. Bu nedenle denetim sürecinin temel amacı finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunmadığına dair makul güvence sağlamaktır. Denetçi, bu güvenceyi sağlamak için denetimin konusunu oluşturan finansal tabloların ilgili oldukları dönem ve içerdikleri faaliyetlere ilişkin bilgi sahibi olmak için işletmenin faaliyetlerini ve kayıtlarını incelemek durumundadır.

Denetim süreci denetim prosedürlerinin uygulanması ile sınırlandırılabilir bir süreç değildir, bundan çok kapsamlı olarak; müşteri işletmeden talep geldiği andan itibaren başlayan ve denetim raporunun hazırlanarak yönetime sunulmasıyla sona eren bir süreçtir. Denetçi, denetimi yürütmeye (denetim prosedürlerini uygulamaya) başlamadan önce işletmeyi tüm önemli yönleriyle tanımalıdır. Risk değerlendirme için BDS315 sayılı standartta aşağıdaki prosedürler öngörülmüştür: (KGK 2014)

- Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması.

- *Analitik prosedürler*
- *Gözlem ve tetkik*

Bu prosedürler, denetimin sürdürülmesi sürecinde kullanılan prosedürlere benzerlik göstermekle beraber, amaçlarındaki farklılıklar nedeniyle bu unsurlardan ayrı tutulmalıdır. Elde edilen bilgiler, denetçi tarafından risk içerip içermediği hususu ile ilgili olarak değerlendirilmeli ve daha yüksek risk içeren işlemler ve faaliyetler tespit edilmelidir. Burada temel amacın, denetçinin işletmede yer alan mali ve mali olmayan her türlü durumla ilgili önemli bir yanlışlık olup olmama olasılığının tespit edilmesi olduğu unutulmamalıdır.

Risk değerlendirme aşamasında yalnızca işletmenin içerisinde süregelen faaliyetlerin değerlendirilmesi yetersiz kalmaktadır. Bunun temel gerekçesi, işletmenin işletme dışındaki unsurlar ve faaliyetler ile sürekli iletişim içerisinde olmasıdır. Hiçbir işletme tüm faaliyet ve ticari işlemlerini kendi bünyesi içerisinde sürdürüp tamamlamamaktadır. Her bir işletmenin gerek ticari, gerek finansal, gerekse yatırım faaliyetleri ile ilgili olarak ilişkili olduğu bir dış evren mevcuttur ve bütün işletme dahilinde olan faaliyet ve işlemler kadar bu işlem ve faaliyetlerin de önemli yanlışlıklar içerme olasılığı bulunmaktadır.

Bu kapsamda risk değerlendirme sürecinin genel tanımı içerisinde, denetçi işletmenin yalnızca kendi sınırları dahilinde gerçekleşen işlemler ile sınırlı olmamak üzere tüm faaliyetlerini, ticari işlem ve kayıtlarını risk içerme durumları açısından değerlendirmesi gerekliliği bulunmaktadır.

Risk değerlendirme sürecinin denetçi tarafından gerektiği gibi tamamlanması, denetçinin işlem grupları itibariyle örneklem seçimlerinin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla bu durum yalnızca risk unsuru ile değil, denetimin mutlak suretle incelenmesi gereken kavramlarından biri olan “önemlilik” unsuru ile de yakından ilgili olacaktır. Denetçi, risk değerlendirme aşamasında belirlediği önemli yanlışlık taşıyabilecek işlem ve kalemlerle ilgili, diğer kontrol unsurlarına kıyasla daha fazla denetim kanıtı toplama ihtiyacı duyacaktır. Bu durumda denetçinin toplayacağı kanıt sayısı artacaktır.

1.3.3.2. Riske Karşılık Verme

Risk değerlendirme aşaması sırasında denetimin yapılmasını uygun bulan ve müşteri ile anlaşılan denetçi, tespit etmiş olduğu veya şüphelendiği riskler için geliştirmiş olduğu denetim prosedürlerini riske karşılık verme aşamasında uygular. Bu aşamada denetçi denetimini yapmakta olduğu işlemler ile ilgili olarak ortaya çıkan sonuçların (finansal tabloların ve açıklayıcı dipnotların) önemli yanlışlıklar içermediğine dair görüşünü güvenilir bir biçimde oluşturabilmek amacıyla makul güvence sağlamaya çalışacaktır. Bu kapsamda denetçi, denetimini yapmakta olduğu kalemlere ilişkin herhangi bir hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık bulunmadığına dair yeterli denetim kanıtı toplamalıdır. (SAS 31, SAS 106, ISA 500) 330 numaralı Bağımsız Denetim Standardı, Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşleri düzenlemektedir. Bu standarda göre denetçinin görev tanımı içerisinde yer alan unsurlardan önemli yanlışlık riski üzerindeki görevi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*“Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş **“önemli yanlışlık”** risklerini esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.”*

Riske karşılık verme aşaması, kanıt toplama aşamasıdır. Yapılan görev tanımı doğrultusunda denetçi, riske karşılık verme aşamasında hangi denetim prosedürlerini, ne zaman ve hangi denetim ekibiyle yapacağına karar verirken mesleki muhakemesini kullanmalıdır. Bu aşamada, risk değerlendirilmesi yapılmış iç kontrol sistemine gerekli kontrol testleri uygulanmalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki, bir işletmenin etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetçinin iç kontrol sistemini denetlememesi için bir gerekçe olmayacaktır. Bu durumda denetçi yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve benzeri çeşitli denetim prosedürlerini uygulayarak, belirlemiş olduğu risk düzeyine uygun olarak destekleyici kanıtlar elde etmelidir.

Özetlemek gerekirse denetim sürecinde riske karşılık verme aşaması, denetçinin fiilen denetimi yürüterek yapmış olduğu planlamaya uygun denetim kanıtları topladığı ve görüşüne temel olacak verileri elde ettiği aşama olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımında yer alan denetimin yürütülmesi aşaması ile risk odaklı denetim yaklaşımında yer alan riske karşılık verme aşaması arasındaki en önemli fark, klasik

denetim yaklaşımı yalnız muhasebe risklerine odaklı iken, risk odaklı denetim yaklaşımının muhasebe risklerinin yanısıra işletme risklerini de dikkate almasıdır. Bu iki yaklaşımın bu aşamada ortaya çıkaracağı sonuçlar, tasarlanmış olan denetim prosedürlerinin farklılaşmasından kaynaklanmaktadır. Genel denetim stratejisi ve denetim planlaması yapılırken farklı olan bu iki yaklaşımın tasarladığı denetim prosedürleri de birbirinden farklı olarak ortaya çıkabilmektedir.

Denetçi, gerekli gördüğü hallerde, mesleki muhakemesini kullanarak denetim ekibi ile yaptığı istişareler ışığında uygulanacak denetim prosedürlerinde değişiklik yapmayı seçebileceği gibi genel denetim planında değişiklik yapmayı da seçebilir. Önemli olan, riske karşılık verme aşamasında denetçinin denetim sonucunda hazırlayacağı denetim raporunda yer vereceği görüşüne makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıt elde etmiş olmasıdır.

Riske karşılık verme aşamasının en önemli kısmı olan denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi, uygulanabilecek denetim prosedürleri ve kanıt elde edilme yöntemleri bu çalışmanın üçüncü bölümünde kapsamlı olarak ele alınmıştır.

1.3.3.3. Görüş Belirleme ve Raporlama

Risk odaklı denetim sürecinin son aşaması denetçinin, değerlendirilmiş risklere uygun olarak tasarladığı denetim planı sonucunda elde etmiş olduğu kanıtlar ışığında uygun bir denetim görüşü oluşturması ve muhatabına bu görüşü uygun bir şekilde bildirmesi aşamasıdır.

Denetim sürecinin bu aşamasında denetçi, başından sonuna kadar yapmış olduğu tüm işlemleri gözden geçirerek yeniden değerlendirir, gerekli gördüğü durumlarda gözden geçirme işlemini bir başka denetçiye ya da kalite kontrol gruplarına yaptırır ve uygun bir denetim görüşüne ulaşır. Bazı durumlarda denetçi görüş oluşturmadan önce elde etmiş olduğu verilerde yer alan bazı hususlar ile ilgili olarak, denetimi yapılan kuruluşun yönetimiyle iletişime geçmeyi tercih edebilir. Bu durum genellikle denetçinin, yönetime bazı konularda önerilerini sunması amacıyla ortaya çıkmaktadır.

Denetçinin yönetimle iletişime geçme amacı; tespit etmiş olduğu önemli yanlışlıkların düzeltilmesini önermek ise, denetçi, görüşünü kesinleştirip raporunu hazırlamadan önce yönetimden gelecek cevabı beklemeyi tercih edebilir. Yönetimin denetçinin önerilerini dikkate alarak, gerekli düzeltme ve/veya yeniden sınıflandırmaları yapması durumunda denetçi, görüşünü bu duruma uygun olarak raporuna aktaracaktır. Aksi bir durumun söz konusu olması ve yönetimin denetçinin önerisini herhangi bir gerekçeyle ya da gerekçe olmaksızın kabul etmemesi durumunda, denetçinin raporunda bildireceği görüşü yeniden gözden geçirmesi ve uygun olacak şekilde düzenlemesi uygun olacaktır.

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNİN RİSK ODAKLI DENETİM KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2012 yılında yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre;

*“Bağımsız denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS (Türkiye Denetim Standartları) çerçevesinde **yeterli** ve **uygun** denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar”.*

Bağımsız Denetim Standartları, denetçinin bu standartlara ve standartlarda yer alan etik hükümlere uygun olarak sürdüreceği denetim sırasında mesleki şüpheciliğini yitirmeden ve mesleki yargısını da kullanarak toplayacağı veriler sonucunda, denetlenen finansal tablolarda yer alan bilgilerin belirlenen finansal raporlama çerçevesine ve gerçeğe uygun olarak sunulması ait olduğu kurum veya kuruluşun finansal durumunu yansıtmayı yansıtmadığına ilişkin bir rapor hazırlamasını gerekli kılmaktadır. Bağımsız Denetim standartlarının her birinin denetimin hangi aşaması ile ilgili hükümler içerdiği Tablo 2’de yer almaktadır.

BDS 200 Bağımsız Denetçilerin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Yürütülmesi standardında bağımsız denetimin temel amacı finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olduğu ifade edilmiştir. Denetçinin yürütmüş olduğu denetim sonucunda denetlemiş olduğu finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığına ilişkin sunacağı görüş, bu güveni sağlamayı amaçlamaktadır. Bağımsız denetçinin temel amacı aynı standardın 5. maddesinde; *“...bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmek.”* olarak tanımlanmıştır.

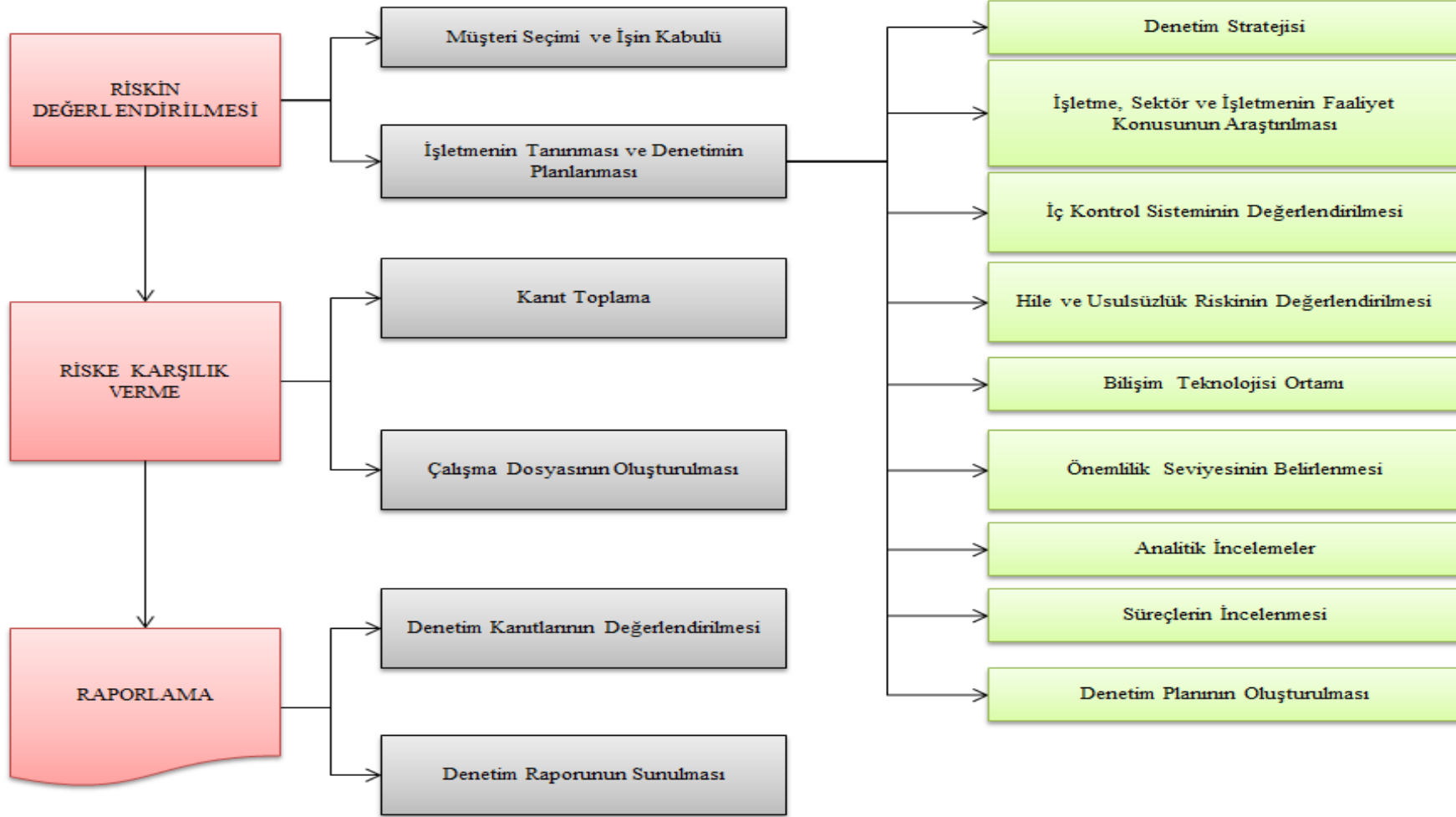
Tablo 3. Denetim Aşamalarına Göre Başvurulacak Standartlar

GENEL PRENSİPLER VE SORUMLULUKAR	RİSK DEĞERLEME VE RİSKE KARŞILIK VERME	DENETİM KANITI	BAŞKALARININ ÇALIŞMALARINDA N YARARLANMA	DENETİMİN TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA	ÖZELLİKİ ALANLAR
BDS 200	BDS 300	BDS 500	BDS 600	BDS 700	BDS 800
BDS 210	BDS 315	BDS 501	BDS 610	BDS 705	BDS 805
BDS 220	BDS 320	BDS 505	BDS 620	BDS 706	BDS 810
BDS 230	BDS 330	BDS 510		BDS 710	
BDS 240	BDS 402	BDS 520		BDS 720	
BDS 250	BDS 450	BDS 530			
BDS 260		BDS 540			
BDS 265		BDS 550			
		BDS 560			
		BDS 570			
		BDS 580			

Önemli yanlışlık kavramı, bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan yanlışlığı ifade eder. Bu kavram, denetimde, özellikle denetçinin denetimini planlaması ve sürdürmesi açısından gerekli olan “önemlilik” kavramıyla yakından ilişkilidir. Önemlilik seviyesinin gerekli itina ve özeni göstermeden veya bilinçli olarak manipüle edilmesi, hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların gözden kaçırılmasına veya daha da kötüsü bu hata ve hilelere göz yumulmasına, bir başka anlamda finansal tabloların manipüle edilmesine neden olabilecektir. (Cömert, 2012;31)

Bu noktada denetçinin sorumluluğu, temel olarak makul güvence sağlayacak şekilde finansal tabloların denetimini planlayarak ve sürdürerek varsa finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmaktır. (Erdoğan, 2006;113)

Şekil 3. Denetim Süreci



Bu bölüm, denetim süreçlerini risk odaklı denetim açısından tanımlayarak, bağımsız denetçinin bu süreçlerde izlemesi beklenen adımları açıklamaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımından uzaklaştığı günümüzde, denetimin aşamalarının Risk Odaklı Denetime uygun olarak sıralanması uygun bulunmuştur. Bağımsız denetim süreci; riskin değerlendirilmesi, riske karşılık verme (kanıt toplama) ve raporlama aşamalarından oluşmaktadır.

2.1. Riskin Değerlendirilmesi

Denetim, yaygın olarak algılandığı üzere denetimin yürütülmesi aşamasıyla başlamamakta, bundan çok daha önce müşteri ile görüşmelerin başladığı zamandan itibaren başladığı kabul edilmektedir. Risk değerlendirme süreci, işin kabul edilmesiyle birlikte başlayan, müşteri işletme hakkında bilgi toplanması, denetim stratejisinin belirlenmesi, risk derecelerinin belirlenmesi, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, önemlilik seviyesinin belirlenmesi ve denetim planının oluşturulması aşamalarını kapsayan süreçtir. Riskin değerlendirilmesi aşamasında denetçi, çevresi ve işletme ile ilgili elde edeceği bilgiler ışığında karşı karşıya bulunduğu riskleri analiz etmeyi ve bu analiz ışığında denetim planını oluşturmayı hedefler. Şüphesiz denetim planının oluşturulmasında işletmenin hile ve usulsüzlük riskinin, içkontrol sisteminin sağlıklı işleyip işlemediğinin ve işletmede kullanılan bilişim sistemlerinin etkinliğinin ve kontrol edilebilirliğinin önemi büyüktür.

Geleneksel denetim yaklaşımı riskin değerlendirilmesi sürecini, denetimin planlanması süreci olarak kabul etmekte, bu sürecin müşteri işletmeyle ilgili bilgilerin toplanması, denetim programının tasarlanması ile iş yükü ve zamanlama çalışmalarının yapılması olmak üzere üç aşamayı kapsadığını kabul etmektedir (Altıntaş, 2007:33-34).

Ülkemizde 2013 yılından itibaren Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartlarında yer alan hükümler kapsamında BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Standardında riskin değerlendirilmesi ile ilgili prosedürler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

“- İşletme içinde ilgililerle ve yöneticilerle görüşmeler,

- Analitik prosedürler,

- Gözlem ve inceleme

- Önceki yıl işletme hakkında edinilen bilgiler,

- Denetim ekibinin kendi aralarında görüş alış verişinde bulunması.”

BDS330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler Standardı da yapılan çalışmalar ışığında belirlenen risk düzeylerine karşılık denetçinin yapacağı işleri belirlemektedir. Risk değerlendirme süreci; denetimde gözlemlenen veya ortaya çıkarılan yanlışlıklar ve mali tablolardaki düzeltilmiş yanlış beyanların etkileri açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçi, mali tabloların düzeltilmesi hususunda maruz kalınabilecek risklerin minimum seviyeye indirilmesi, bu risklerin ortadan kaldırılabilmesi ve mali tabloların tamamıyla gerçeği yansıtabilmesi konusunda sorumluluğa sahiptir.

Denetçinin denetim sürecinde karşı karşıya kalabileceği riskler literatürde; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma (bulgu) riski olmak üzere üç ana başlık altında incelenmektedir. Denetçi karşı karşıya bulunduğu riskleri özenle analiz etmeli, yaptığı analiz sonucunda denetim riskini düşürecek denetim prosedürlerini tamamlamalıdır. Denetçi bunu yaparken iç kontrol sisteminden ve işletmenin içinde bulunduğu çevreyi iyi tanıyarak, karşı karşıya bulunduğu durumlara uygun hareket etmelidir. Ancak bu sayede denetim riskini en düşük seviyeye veya diğer bir deyişle kabul edilebilir bir düzeye çekebilecektir.

Denetçi “yapısal (doğal) risk” ile karşı karşıya kaldığında, risk değerlendirmesi kapsamında finansal tabloların önemli yanlışlıklara yönelik duyarlılığını tespit etmelidir. Bu hassasiyetin tespit edilmesinde ve özellikle hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesinde denetçi analitik prosedürleri kullanmalıdır. Analitik prosedürler, gözle kolaylıkla görülemeyen bağlantıların ve farkında olunmayan durumların ortaya çıkarılmasında yardımcı olabilecek bir prosedür olarak kabul edilmektedir (BDS315: A15).

Denetçinin, denetlenen işletmede iç kontrol sisteminin etkinliğinin düşük seviyede olması nedeniyle maruz kaldığı risk türü ise “kontrol riski” olarak adlandırılmaktadır. Bu

kapsamda denetçinin işletme yönetiminin iç kontrol sistemini tanıması ve etkinliğini doğru bir şekilde değerlendirmesi oldukça önemlidir. Denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini incelerken amacı etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmasını sağlamak değildir, karşı karşıya bulunduğu iç kontrol sisteminin etkinliğini göz önünde bulundurarak denetim planını hazırlamaktır.

Bulgu riski olarak da ifade edilen hataların ortaya çıkarılmama riski, denetçinin önemli bir yanlışlığı bulamaması, ortaya çıkaramaması riski olarak tanımlanmaktadır. Bulgu riski, denetim süresince denetçinin karşı karşıya bulunduğu ve denetimin sürdürülmesi sırasında doğru prosedürleri uygulayamamasından veya riskleri doğru bir şekilde değerlendirememesinden kaynaklanan bir risktir. Bu riski kontrol altına almak denetçinin elindedir. Bulgu riski, denetimin kalitesi ile de yakından ilişkili olup denetim bulgularının yanlış yorumlanmasından kaynaklı olarak ortaya çıkabilmektedir. Özetle bulgu riski, denetçinin uygulayacağı prosedürlerin niteliğinden, zamanlamasından ve kapsamından etkilenir. (BDS 300)

Denetim riskleri değerlendirilirken denetçi, uygun olmayan denetim görüşü vermenin maliyeti ile denetim riskini azaltmak için uygulanabilecek ek denetim prosedürlerinin maliyeti arasında bir denge kurmaya çalışılır. Bu doğrultuda işletme hacmi/büyüklüğü, işletmeden bilgi edinebilme ve işletme çevresi nedeniyle karmaşıklaşan prosedürler, denetim riski için yapılan testlerde ek bir maliyet unsurunun ortaya çıkma olasılığını ortaya koymaktadır.

Denetim riski, denetçinin mali tablolarda ortaya çıkabilecek olası bir hatayı göz ardı ederek mali tabloların doğruluğunu onaylamasıdır. Bir başka deyişle denetçinin hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içeren finansal tabloların denetimi sonucunda bu durumu ortaya çıkaracak kanıt elde edememesi ve olumlu görüş bildiren bir rapor hazırlamasıdır. Mesleki Standartlar da, denetim sürecinin tüm aşamalarında denetim riskinin dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kapsamda, güvenilir bir denetim görüşü ortaya koymak için öncelikle; yeni bir müşterinin kabulü veya mevcut müşteriyle çalışmaya devam edilmesi kararı verilmeden önce; söz konusu müşteri ile iş yapmanın getireceği olası risklerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Geleneksel denetim prosedürlerinden farklı olarak risk odaklı denetimde risklerin değerlendirilmesindeki temel amaç, denetçinin

söz konusu risklere karşılık verebilmek için kanıtlar üzerinde uygulayacağı denetim testlerinin oluşturulmasıdır (Davutyan ve Kavut, 1997: 87-89; BDS315:A1-A3).

Riskin değerlendirilmesi sürecinin önemli bir aşaması önemlilik seviyesinin belirlenmesidir. Denetçi, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek önemlilik seviyesini belirleyerek, denetimini planlarken, finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediği kanaatine varma sürecinde yine bu önemlilik düzeyine ihtiyaç duyacaktır.

Her iki yaklaşımda unutulmaması gereken, denetim planlamasının denetim sürecinin başında yapılmakla birlikte sonuçlanmadığı, denetimin sonuçlandırılarak denetçi raporunun oluşturulmasına kadar gerekli görülen hallerde gözden geçirilerek şekillendirileceğidir. Denetçi, riske karşılık verme aşamasını tamamlayıp, görüşüne dayanak sağlayacak yeterlilikte ve uygun denetim kanıtı toplayarak raporunu oluşturana kadar denetim planı değişmeye devam edecektir. Denetimin başında toplanan bilgiler ışığında oluşturulan denetim planı, denetimin ilerleyen aşamalarında karşılaşılan zorlukları veya hataları öngöremeyeceği için böyle bir durumda denetim planını revize etmemek hatalı olacak, denetçinin yanılmasına neden olabilecek sonuçlar doğurabilecektir.

Denetime bağlı risklerin tümü finansal işlemler ile ilgili olmamaktadır. Bu sebeple denetçi, sadece işletmenin yaptığı finansal işlemler nedeniyle ortaya çıkan risklere değil, denetimini üstlendiği işletmenin finansal olmayan işlemler dolayısıyla ortaya çıkabilecek olası risklerin değerlendirmesini de yapmak durumundadır. Bu doğrultuda bağımsız denetçi, denetim planını oluştururken olası tüm riskleri de kapsayacak bir plan yapmak durumundadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2013).

Sonuç olarak risk değerlendirme sürecinin, bağımsız denetçilere büyük bir sorumluluk yüklediği; işletme içi ve işletmenin ilişki içerisinde olduğu iç ve dış çevre ile olan ilişkilerinden kaynaklanabilecek tüm risklerin sınıflandırılarak ciddiyetle incelenerek değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu görülmektedir.

Risklerin ön değerlendirme sürecinden sonra denetim planı oluşturularak denetimin yürütülmesi aşamasına geçilir. Oluşturulacak olan denetim planı yalnızca işletme kaynaklı

bilgiler doğrultusunda değiştirilerek, denetçi firmanın kendi içerisindeki iş yükünün belirlenmesi ve zaman yönetiminin planlanması açısından da ele alınmalıdır.

2.1.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Müşteri işletmeden gelen denetim talebini takiben, denetim işinin kabul edilmesinden önce; yapılacak denetime ilişkin olarak; müşteri işletmeye ait detaylı bilgi toplanması ve bu bilgilerin irdelenerek denetim işinin kabul edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir. Müşteri seçimi aşaması, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun bir denetim süreci olması açısından denetçi firma açısından büyük öneme sahiptir. Denetim talebinde bulunan her müşterinin bu isteğinin kabul edileceğini düşünmemek gerekir. Her denetçi firma, her hizmet talep eden işletmenin denetimini yapmak zorunda olmadığı gibi, bu konuda gerekli gördüğü ölçüde seçici olmakta özgürdür.

Müşteri işletmenin denetim isteğini kabul etmeden önce denetçinin yapması gereken, söz konusu işletmenin faaliyetlerini ve güvenilirliğini göz önünde bulundurarak, işi kabul ettiği takdirde denetimi gerçekleştirmek için gerekli alt yapının müşteride olup olmadığını belirlemektir. Bu amaçla denetçi, denetim hizmeti talep eden müşteri ile ilgili detaylı bir inceleme yaparken, bu denetim işinin denetim firmasının itibarı açısından olası etkilerini de göz önünde bulundurarak karar vermelidir. Bunu yaparken denetçi, söz konusu denetim işinin denetim riskini değerlendirmek, bu riskin denetimin kabul edilmesi için kabul edilebilir olup olmadığını sorgulayarak karar vermek durumundadır. Özellikle ilk defa denetimi yapılacak olan potansiyel müşteri ile ilgili olarak yapılması gereken bu çalışma, daha önceden denetimden geçmiş bir işletme için yapılması gereken olan çalışmadan daha yüksek derecede öneme sahiptir. Benzer biçimde müşterinin daha önceden hizmet sunulmuş bir müşteri olması durumunda yapılacak olan ön çalışma, daha önceden yapılmış çalışmaya devam niteliğinde olacağı için daha farklı sürdürülmesi gerekecektir. Müşteri kabulünden önce yapılacak olan bu çalışma temelde işletmenin yönetim yapısına ve pay sahiplerine ilişkin amaçlarını, hangi finansal raporlama çerçevesine uygun olarak raporlama yaptığını, raporlama yapan birimlerin ve çalışanlarının yeterliklerinin, finansal işlemlerin karmaşıklığının anlaşılmasına yöneliktir. Denetçi bu noktada potansiyel müşterisinin durumunu değerlendirirken aynı zamanda kendisinin de bu hizmet için yeterliliğini sorgulamalı, denetim firmasının sürdüremeyeceği bir denetimin

itibar açısından zararlarını göz önünde bulundurarak kararını vermelidir. İşletmeyi tanırken denetim firması aynı zamanda kendi itibarını riske atacak bir durum olup olmadığını araştırmalıdır.

Denetimin hangi amaçla yapılacağını müşteri tarafından belirtilmesi, denetimin ne ölçüde bağımsız olacağını irdelenmesi (bağımsızlık sorunu olup olmadığını ölçülmesi), varsa eski denetim firması/denetçilerle görüşülerek bilgi alınması ve denetim çalışmalarının zamanında ve doğru bir şekilde analiz edilebilmesi açısından işletmenin mevcut muhasebe sisteminin irdelenmesi önem taşımaktadır (Kardeş, 1996:12; Ataman vd., 2001:53-55).

Denetim ekibi müşteri işletmenin denetim talebini değerlendirmeye başladığı andan itibaren denetime ilişkin çalışma dosyasını oluşturmaya başlamalıdır. Zira, denetim işinin kabul edilmesi halinde, bu aşamada elde edilen bilgiler hem denetim stratejisinin oluşturulmasında hem de hile ve usulsüzlük riskinin belirlenmesinde denetim şirketi açısından önem taşımaktadır. Oluşturulacak “Müşteri Kabul Formu”nun içermesi gereken bilgiler ve detaylar açısından örnek olabilecek bir çalışma ekte yer almaktadır. (Ek:1)

Müşteri kabulüne ilişkin çalışmalarını tamamladıktan sonra denetim firmasının denetim işini kabul etmesi halinde çalışmayı sürdürmesini sağlayacak sözleşme şartlarını oluşturması gerekmektedir. Sözleşme şartlarının oluşturulmasında potansiyel müşteri şirketin olduğu kadar denetim firmasının verileri de önem taşımaktadır. Bu aşamada denetimin sürdürülebilirliği açısından denetim firmasının kaynaklarının ve denetim ekibinin yeterliliği göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim firmasının kullanacağı kaynaklar finansal kaynaklar, zaman ve işgücü olarak sınıflandırılabilir. Aynı zamanda, kaynakların ve denetim ekibinin yeterliliği sağlandığı takdirde, denetim firmasının söz konusu denetim işini hangi ücretle yapacağını da bu aşamada belirlemesi gerekmektedir. Bu sayılan hususların değerlendirildiği ve bu değerlendirme sonucunda denetim firması/denetçiler tarafından onaylandığı begelendirilerek çalışma dosyasına eklenmelidir. Oluşturulabilecek belgeye örnek oluşturması açısından bir “Sözleşme Şartlarının Belirlenmesi” formu ekte yer almaktadır. (Ek:2)

Denetçi, gerekli çalışmalarının ardından denetim işini kabul etmesi halinde müşteri işletme ile bir “denetim sözleşmesi” imzalamalıdır. Denetim sözleşmesi, işletme yönetiminin ve denetim şirketinin sorumluluklarını net bir biçimde açıklanarak hazırlanmalı, denetimin kapsamını, denetim sonucunda denetçiden beklentinin ne olduğunu, denetim ücretini, çalışmanın hangi tarihler arasında yapılması gerektiğini, denetim ekibini, yönetime raporlanacak özel durumları ve tarafların gerekli gördüğü diğer hususları içermelidir (Güredin, 2007:184).

BDS 210 “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerine Anlaşmaya Varılması” standardının ekinde yayınlanmış olan Bağımsız Denetim Sözleşmesi örneği ekte yer almaktadır. (Ek:3)

2.1.2. İşletmenin Tanınması ve Denetim Planının Yapılması

Müşteri işletmeye yönelik bilgi toplama hususunda işletme yapısının mutlak suretle detaylı olarak analiz edilmesi; denetim riskinin minimize edilmesi ve denetçi kişi/işletme itibarının zedelenmemesi Risk Odaklı Denetim açısından büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda; işletmenin yapısı, faaliyette bulunduğu sektör ve ilişkili olduğu çevrenin belirlenmesi, işletmenin geçmişi ile ilgili bilinmesi gereken önemli bilgilerin edinilmesi önem taşımaktadır.

Faaliyet gösterilen sektöre göre işletmenin risk düzeyi değişiklik gösterebilir, bazı sektörlerin riske daha açık olması, denetçinin işletme riski ve makul düzeyde denetim riskine yönelik değerlendirmelerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu duruma örnek olarak; para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin risk derecelerinin daha yüksek olması, diğer taraftan sermaye piyasalarında faaliyet göstermeyen ticaret işletmelerinin risk derecelerinin daha düşük olması verilebilir. Benzer iş kolunda yer alan işletmelerin yapısal risk unsurları ve dereceleri benzerlik göstermektedir. Örneğin bakacılık sektöründe müşterilere tahsis edilen kredilerin tahsilat riski bankalar açısından bakıldığında farklılık göstermeyecektir, bu durumda önemli olan ilgili bankanın söz konusu riski bertaraf etmek için aldığı önlemlerin değerlendirilmesi olacaktır. Aynı yaklaşımla, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe sistemlerinin yapısı ve işlem benzerlikleri nedeniyle uyguladıkları muhasebe politikaları benzerlik gösterecektir. Bunun bir sonucu olarak da

uygulanan finansal raporlama standartları da benzer olacaktır. (Uzay, Uyar, Selimoğlu, Cömert, 14).

Gözlem ve tetkik yöntemiyle risk değerlendirmesi, yönetim ve diğerleriyle yapılan sorgulamaları desteklemekle birlikte işletme ve çevresi hakkında bilgi sağlamaya yardımcı olmaktadır. Bu tür denetim prosedürleri, işletme faaliyetlerinin, işletme tesis ve üretim yerlerinin, İş planı/stratejileri ile ilgili belge ve kayıtların ve işletme yönetimi tarafından hazırlanmış raporların iç kontrol rehberlerinin gözlem veya tetkikini içermektedir. Bunun yanı sıra geçmiş yıl için işletme hakkında edinilen bilgiler ve denetim ekibinin kendi içerisinde yaptığı müzakereler de riskin değerlendirilmesine destek veren unsurlardır (BDS315: A-18-21).

2.1.2.1. Denetim Stratejisi

Genel denetim stratejisi, denetçinin denetim planını oluşturması sırasında kendisine rehberlik sağlamak üzere denetimin kapsamını, zamanlamasını ve amacını belirleyen stratejilerdir. Denetçi, genel denetim stratejisini belirlemek için, denetim ekibinin de katıldığı bir strateji toplantısı yaparak, denetim işi için gerekli olan kaynaklara ve denetimin zamanlamasına karar verebilir.

Genel denetim stratejisinin belirlenmesinde denetçinin mesleki muhakemesi kullanılmalıdır. Denetçi mesleki muhakemesini kullanarak denetim planlamasının yapılması sırasında önem vereceği konuları belirler. Denetim stratejisinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olmak amacıyla BDS 200’de detaylı örnekler verilmiştir. Denetlenecek olan işletmenin büyüklüğüne göre denetim ekibinde yer alacak olan kişilerin sayısından, denetimin hangi zamanlarda ve özellikle konuların kimler tarafından denetlenmesi gerektiği genel denetim stratejisi ile belirlenir. (BDS 200;A8-A11)

Denetim firması, genel denetim stratejisini, her denetime, denetlenen finansal tablolara ve şirket yönetiminin beklentilerine göre hazırlamalıdır. Örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanan Genel Denetim Stratejisi Formu örneği ekte sunulmaktadır. (Ek:4)

2.1.2.2. İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Araştırılması

Denetçi, denetime başlamadan önce tüm önemli yönleriyle işletmeyi, işletmenin çevresini, faaliyet gösterdiği sektörü ve işletmenin faaliyet konusunu tanımalıdır. Burada amaç, işletme ve çevresini tanıyarak, önemli yanlışlıklara neden olabilecek yapısal riskleri saptamak ve denetim sürecinde bu risklere karşı gerekli prosedürler aracılığıyla önlem almaktır.

İşletme ve çevresinin tanınmasından anlaşılması gerekenler BDS 315'te 11. maddede sınıflandırılarak sunulmuştur. Buna göre;

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat ve diğer dış faktörler,
- Finansal tablolarda olması beklenen işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları, işletmenin niteliği,
- İşletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması,
- İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin ilgili riskler,
- İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi.

İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün tanınmasının önemi, sektörün kendisinden kaynaklanan önemli yanlışlık riski olasılığının tespit edilmesinin gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Sektör şartları, sektörde bulunan rekabet ortamından, teknolojik gelişmelerden, müşteri ve tedarikçi ilişkilerinden oluşur ve sektörel durumlar, işletmenin elinde olmayan bir takım önemli yanlışlık risklerini içerebilmektedir. Örneğin, faaliyet gösterilen sektörde uzun vadeli satış işlemlerinin olması, işletmenin değiştirme gücünün bulunmadığı bir risk taşımaktadır ve yöneticinin denetimini planlarken bu hususu göz önünde bulundurması gerekecektir.

Denetimi yapılacak olan işletme, sürdürdüğü faaliyetler açısından özel bir mevzuata tabi olarak hareket etmek durumundaysa, denetçi denetimini planlamadan önce bunu öğrenmeli ve denetimini buna göre planlamalıdır. Bazı durumlarda işletmenin tabi olduğu mevzuat, finansal tablolarında yer alması gereken kalemleri ve/veya finansal tablo açıklamalarını etkileyebilecektir. İşletmenin tabi olduğu mevzuat, bazı durumlarda finansal tablolarda yer alan tutarlarla doğrudan ilişkili olabileceği için önemli kabul edilebilirken, bazı durumlarda finansal tablolarda yer alan tutarlarla ilgili herhangi bir ilişkisi olmasa da işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi açısından önemli olarak kabul edilebilirler. Denetçinin, denetim planlamasını yaparken her iki durum için de uygulanması gereken denetim prosedürlerine önem vermesi gerekmektedir. (BDS 250)

BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardında yer alan bilgiler ışığında hazırlanan “İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Formu” örneği ekte yer almaktadır. (Ek:5)

2.1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi standardında iç kontrol: “*Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreç*” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, iç kontrol sistemi yalnızca işletmenin finansal tablolarının değil tüm faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan bir süreçler bütünüdür. Diğer bir ifade ile iç kontrol işletmenin, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, işletmenin ilgili mevzuata uygunluğunu sağlamayı ve sürdürmeyi hedefleyen bir süreçtir.

Denetçinin, işletme ile ilgili fikir sahibi olabilmek için öncelikle iç kontrol sisteminin işleyişini ve yapısını anlaması gerekmektedir. Bu nedenle denetçi öncelikle iç kontrolün genel nitelik ve özellikleri, denetimler ilgili kontrollerin nitelik ve kapsamını ve

iç kontrol bileşenlerini anlamalıdır. İç kontrol bileşenleri aşağıdaki gibidir: (BDS315 14-24)

- i. Kontrol çevresi
- ii. İşletmenin risk değerlendirme süreci
- iii. İlgili iş süreçleri dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim
- iv. Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri
- v. Kontrollerin izlenmesi

Denetçi, iç kontrol sisteminin işleyişini ve bileşenlerini anladıktan sonra iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını tespit etmeye çalışmalıdır. Bir işletmenin iç kontrol sisteminin olması yeterli değildir, aynı zamanda işletme yönetimi ve çalışanları tarafından bu sistemin benimsenmiş olması ve uygulanıyor olması gerekmektedir. Diğer taraftan denetçi, bu çalışmaları sırasında iç kontrol sisteminde yanlışlığa sebep olabilecek durumların olasılığını da anlamaya çalışmalıdır.

Denetim çalışmalarını sürdürürken denetçi, işletme iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin çalışmalarını belgelendirmeli ve çalışma dosyasına eklemelidir. Aşağıda açıklanan iç kontrol bileşenlerini de içerecek biçimde hazırlanmış bir “İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Formu” örneği ekte yer almaktadır. (Ek:6)

2.1.2.3.1. Kontrol çevresi

Kontrol çevresi, yönetimin ve çalışanların uyması zorunlu kuralların varlığını, bu alanda yapılan düzenlemeleri ve yönetim ve çalışanların bu düzenleme ve kurallara ilişkin olarak tutumlarının incelendiği süreçtir. Kontrol çevresi aynı zamanda işletme yönetiminin ve çalışanların işletmede bildirilmiş olan etik değer ve kurallar ile uyumunu, işletmedeki organizasyon yapısını ve bu yapıya göre yetki ve sorumlulukların nasıl dağıtıldığını, insan kaynakları biriminin politikaları ve işleyiş biçimini ve yönetimin bağımsızlığına ilişkin bilgileri de içermektedir.

Denetçi kontrol çevresini anladığında işletmenin genel işleyiş yapısına ilişkin fikir sahibi olur. Özellikle organizasyon yapısı ve birimlerin yetki ve sorumluluklarına hakim olmak denetim sürecinde bilgi edinilecek kişi ve birimler hakkında denetçiye detaylı bilgi

verir. Bunun yanısıra denetçinin işletmede oluşturulmuş olan kural ve süreçlerin uygulanmasına ilişkin tutumu anlaması da gerekir. Örneğin işletmede oluşturulmuş olan iç kontrol sistemi yalnızca oluşturulmuş, ama çalışanlar tarafından benimsenmemiş veya yönetim tarafından kontrol edilmemiş ise, denetçinin bu süreçlere güvenmesi denetimi sırasında önemli yanlışlıkları tespit edememesine neden olabilir. Kontrol çevresi kadar uygulayıcıların bağlılığı da bu noktada önem kazanmaktadır.

2.1.2.3.2. İşletmenin risk değerlendirme süreci

İşletmenin risk değerlendirme süreci, yönetimin karşılaştığı risklere karşı tavrını belirlemesini sağlayan süreçlerdir. Denetçi, işletmenin bu süreçlerini öğrenerek önemli yanlışlık risklerini tahmin ederken kullanır. İşletmenin karşılaştığı riskler, işletmenin büyüklüğünden etkilenebileceği için denetçinin risk değerlendirme süreçlerini denetimini sürdürmekte olduğu işletmenin büyüklüğünü ve organizasyon yapısını göz önünde bulundurarak değerlendirmesi gerekmektedir.

2.1.2.3.3. İlgili iş süreçleri dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim

İşletmenin finansal raporlamayla ilgili kullandığı bilgi sistemlerinin başında muhasebe programları gelmektedir. Denetçinin önemli kabul ettiği denetim kanıtlarından bir kısmı muhasebe programlarından elde edilen verilerden oluştuğu için denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirirken muhasebe programlarını da değerlendirmesi gerekmektedir. İşletmenin kayıtlarını günlük yapıp yapmadığı bile denetçi için göz önünde bulundurulması gereken bir husustur. Buna ek olarak, muhasebe programına aktarılan veriler, işletmenin farklı iş süreçlerinin sonucu oluşmakta ve muhasebe sistemine aktarılmaktadır. Denetçinin, yalnızca muhasebe programı ile sınırlı kalmayıp bu sonuçların oluşmasına sebep olan iş süreçlerini anlaması önem kazanmaktadır.

Denetçi işletmedeki bilgi sistemlerine ek olarak işletme içi iletişimi de anlamaya çalışmalıdır. Burada iletişim hiyerarşik olarak iletişimin nasıl sağlandığını da kapsamakla birlikte, iç süreçlerini yöneten farklı birimler arasındaki iletişime de atıf yapar. Denetçinin bilgi akışını, bu işletme içi iletişim süreçlerinden takip edebilmesi de mümkün olduğu için,

eğer işletmenin açık iletişim kanalları var ise denetim planlamasında bu husus da göz önünde bulundurularak denetim prosedürleri belirlenebilir.

2.1.2.3.4. Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri

Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri, iç kontrol sisteminin işlerliğinin sürdürülebilir olmasını sağlamak amacıyla yönetim tarafından oluşturulmuş olan faaliyetlerin tümüdür. Bir kişinin bir iş sürecini başından sonuna kadar takip etmemesi, yetkilendirmeler ve görev bölümü gibi faaliyetler bunlara örnek sayılabilir. Buna ek olarak işletme, iç kontrol sistemi eksikliklerine engel olmak amacıyla doğrudan kontroller koyabileceği gibi, belirli işlemlerin takibine dayalı performans takip işlemleri de yapabilir.

Denetçi, kontrol faaliyetlerinin zayıf olduğunu düşündüğü alanlar belirleyebilir ve denetim planlaması içerisinde bu alanların denetimine ağırlık vermeyi tercih edebilir.

2.1.2.3.5. Kontrollerin İzlenmesi

Yönetim, kontrol faaliyetleri sonucunda işleminde aksaklık olduğunu düşündüğü alanları belirleyerek buraya müdahale edebilir. Süreçleri değiştirebilir, yeni süreçler oluşturabilir veya iç kontrol sistem yapısının tümüne yayılan bir aksaklık söz konusu ise, sistemsel değişiklikler yapabilir. Yönetimin önceki dönemlerde tespit etmiş olduğu aksaklıklar karşısındaki tutumu denetçinin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmesi açısından önemlidir. Daha önceden tespit edilmiş aksaklıklar olmasına karşın yönetim bu konuda herhangi bir girişimde bulunmamış ise, bu durumda o işletmede bulunan iç kontrol sisteminin işlevini yerine getirmediği düşünülebilir.

2.1.2.4. Hile ve Usulsüzlük Riskinin Değerlendirilmesi

Finansal tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunması olasıdır. Hata ile hile arasındaki fark, hilenin kasıt içermesidir ve bu nedenle tespit edilmesi hatayı tespit etmekten daha zordur. Hile; hile yapmaya yönelik teşvik veya baskıyı, hile yapmak için algılanan bir fırsatı ve yapılan eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesini içerir. (BDS 240;A1).

İşletme yönetimi tarafından yapılan hile ve usulsüzlükler genellikle şirketin durumunu olduğundan farklı göstermeyi amaçlarken, çalışanlar tarafından yapılan hileler çalışanın çıkarına sonuçlanan hilelerdir. Yönetimin hileye başvururken amacı, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak ve işletmenin durumunu ya olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermektir. Burada yönetimin motivasyonu hilenin yönünü belirleyecektir. Çalışanların hile yapabilmesi çoğunlukla işletmeye ait varlıkların uygunsuz kullanımını ve bu varlıklar üzerindeki kontrol eksikliğini gerektirmektedir. (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş 2013;10).

Denetçi, yönetimin iddialarına ilişkin olarak denetimini sürdürürken hile kaynaklı önemli yanlışlıkları ve varlıkların kötüye kullanımından kaynaklanan hataları tespit etmeye çalışır. BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı'na göre denetçinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- *Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini belirlemek ve değerlendirmek,*
- *Değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve*
- *Denetim sırasında belirlenen hile ve hile şüphesine karşı uygun işleri yapmaktır.”*

İster varlıkların kötüye kullanılması nedeniyle olsun, isterse hileli finansal raporlamadan kaynaklı, finansal tablolarda yer alması muhtemel önemli yanlışlıklara karşı denetçinin uygun denetim prosedürlerini uygulayarak söz konusu yanlışlıkları ortaya çıkarmaya çalışması gerekmektedir. Denetimin yapısal kısıtlamaları nedeniyle, söz konusu hile kaynaklı önemli yanlışlıkların denetçi tarafından ortaya çıkarılmaması olasılığı her zaman mevcuttur ancak bu durum denetçinin denetimi planlama ve sürdürmesi sırasında gerekli özeni göstermesine ve uygun gördüğü prosedürleri uygulamasına engel değildir. Denetçinin tespit edilen hilelere ilişkin bir yasal sorumluluğu yoktur. Bu konudaki bütün sorumluluk yönetime –ve varsa üst yönetimden sorumlu olanlara- aittir.

Denetçinin tüm denetim süreci boyunca ve özellikle hile ve usulsüzlük riskinin saptanması sürecinde mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir. Denetçi, ister bir işletmeyi ilk defa denetliyor olsun, isterse daha önceki dönemlerde de aynı işletmenin denetimini yapmış olsun, yönetimin iddialarına belirli bir şüphe ile yaklaşmalı ve tedbirli davranmalıdır.

BDS 315'e göre denetim ekibinin yapacağı müzakerelerde işletmenin hile ve usulsüzlük riski de denetim ekibi ile konuşulmalı, gerekli görülen durumlarda hilelerin nasıl yapılabileceği tartışılarak denetim sırasında bu durumların mevcut olup olmadığı da kontrol edilmelidir. Denetim sırasında yapılması gereken hile ve usulsüzlük mutabakatlarına ilişkin örnek oluşturacak "Hile ve Usulsüzlük Mutabakat Formu"nu da içeren "Hile ve Usulsüzlük Riskinin Değerlendirilmesi Formu" örneği ekte yer almaktadır. (Ek:7)

2.1.2.5. Bilişim Teknolojisi Ortamı

Günümüzde, finansal tabloların oluşturulmasında kullanılan verilerin önemli bir kısmı işletmelerin kullandığı özel amaçlı hazırlanmış bilgisayar programlarından elde edilmektedir. Gerek muhasebe ve finans işlemleri, gerekse doğrudan muhasebeyle ilişkili olmasa dahi fiziksel olarak mal ve hizmet akışları bilişim sistemleri içerisinde takip edilmekte ve yönetim tarafından kullanılan bilgiler bu sistemlerden temin edilmektedir.

Finansal tablolara kaynak oluşturan bu sistemlerin denetlenmesi bu noktada büyük önem arz etmektedir. Bilişim teknolojileri yalnızca müşteriler açısından değil denetim firmaları açısından da son yıllarda oldukça hızlı bir gelişim göstermiştir. Nasıl işletmelerdeki entegre sistemlerin takip edilebildiği SAP gibi programlar mevcut ise, benzer olarak denetim firmalarının denetimlerini kolaylaştırmayı amaçlayan yazılımlar da geliştirilmiştir.

Denetim için özel hazırlanmış bir denetim programı kullanmasa dahi denetçinin işletmenin kullanmakta olduğu bilgi teknolojilerinin işleyişini anlaması ve bu programlar aracılığıyla denetimi planlaması gerekmektedir. Özellikle bazı durumlarda klasik denetim tekniklerinin uygulanması ile kıyaslandığında bazı yazılımlardan sağlanan verilerle

denetimlerin yapılması denetçiye zaman kazandıran ve hızlı sonuç veren bir durum ortaya koymaktadır. Bazı kalemlerin analitik prosedürler aracılığıyla incelenmesi sürecinde yine işletmenin kullanmakta olduğu yazılımların verilerini çapraz kontrol mekanizması olarak kullanmak, hem denetçinin işini kolaylaştırmakta hem de bazı kalemlerin denetiminde tüm verilerin kontrolünü sağladığı için güvenilirliği artırmaktadır.

Özetle, günümüzde yaşanan teknolojik gelişmeler ışığında denetçinin denetim planlaması öncesinde işletmenin her alanda kullandığı bilişim teknolojilerine ilişkin bilgi sahibi olması ve denetimini planlarken bu teknolojilerden de faydalanması gerekmektedir.

Denetçinin, denetim sırasında işletmenin bilişim teknolojisine ilişkin elde etmiş olduğu bilgileri denetim planlamasında kullanmak amacıyla belgelendirmesi ve çalışma dosyasına eklemesi gerekmektedir. Örnek oluşturması açısından hazırlanan “Bilişim Teknolojisi Ortamını Anlama ve Değerlendirme Formu” ekte yer almaktadır. (Ek:8)

2.1.2.6. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi

BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik standardı detaylı olarak önemlilik kavramını açıklamış ve risk değerlendirme aşamasında önemlilik seviyesinin belirlenmesinin önemini ortaya koymuştur.

Önemlilik seviyesi “önemli yanlışlık” kavramı ile yakından ilişkilidir. Önemli yanlışlık, daha önce de tartışıldığı üzere, finansal tablolarda tek başına veya toplu olarak yer alan yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek düzeyde olması durumudur. Söz konusu finansal tablolar o önemli yanlışlıkları içermemiş olsalardı, yatırımcılar bugün almış oldukları kararları almayacaklardı. Denetçi önemlilik seviyesini belirlerken yine bu kıstası göz önünde bulundurmalıdır. Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde herhangi bir kural bulunmaması nedeniyle denetçi, mesleki muhakemesini kullanarak bir önemlilik seviyesi belirler.

“Denetçi önemlilik kavramını; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal

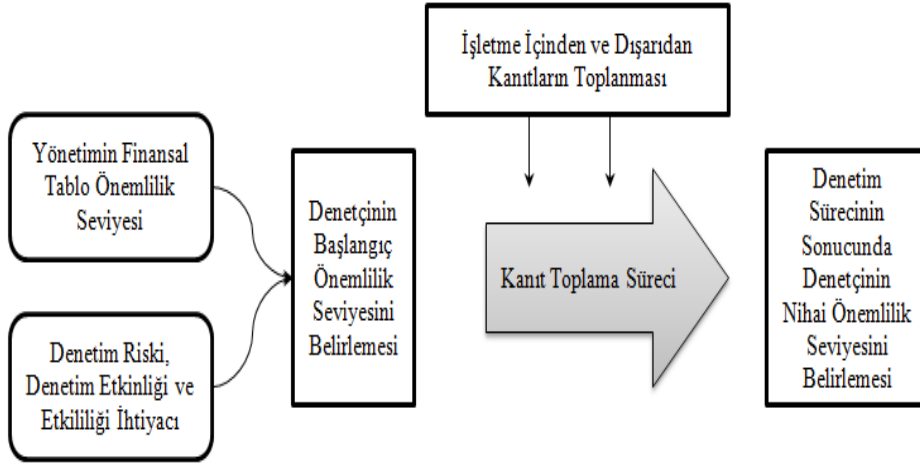
tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır.” (BDS 320;5)

Denetçi, denetim planlamasını yapmadan önce, bu planlamayı şekillendirecek bir önemlilik seviyesi belirler, belirlenen önemlilik seviyesi genel olarak tüm finansal tablolar için belirlenebileceği gibi, gerekli gördüğü durumlarda denetçi belirli kalemler veya hesap grupları için farklı önemlilik seviyeleri belirleyebilir. Denetçinin belirlediği önemlilik seviyesinin tutar olarak altında kalan yanlışlıkların tamamının önemsiz olmadığının vurgulanması gerekmektedir. O kadar ki, bazı durumlarda önemsiz bir tutarda tespit edilen düzeltilmemiş yanlışlıklar nitelik olarak önemli kabul edilebilir. Bu durumun denetimin başında tespit edilmesi mümkün değildir ve denetçinin karşılaşılan yanlışlıkların tutarına ve niteliğine ilişkin mesleki muhakemesini kullanarak ilgili yanlışlıkların önemlilik düzeyini belirlemesi gerekecektir.

BDS 320 ile literatüre “performans önemliliği” kavramı eklenmiştir. Bu kavram, genel önemlilik düzeyinden daha düşük bir seviyede denetçi tarafından belirlenen ve önemli yanlışlık riskini azaltmak amacıyla kullanılması beklenen önemlilik seviyesi olarak tanımlanabilir. Denetçi genel olarak finansal tablolar için bir performans önemlilik düzeyi belirleyebileceği gibi belirli hesaplar, hesap grupları veya özellikli işlemler için de performans önemlilik düzeyi belirleyebilir.

Denetçi, önemlilik seviyesini iki aşamada belirleyebilir, bunlardan ilki başlangıç önemlilik seviyesi, ikincisi ise nihai önemlilik seviyesidir. Bunlardan başlangıç önemlilik seviyesinin amacı, denetçinin denetim sürecinin doğasını, zamanlamasını, kapsamını belirlemesinde yol göstermesidir. Başlangıç önemlilik seviyesi denetlenen işletme için önemlilik seviyesini belirleyen, ancak denetim sürecinin risklerine ve ihtiyaçlarına göre daha yüksek olarak kabul edilebilecek olan önemlilik seviyesidir. Nihai önemlilik seviyesi ise, denetçinin denetlemiş olduğu raporlardaki önemli yanlışlık riski sınırını gösteren tutardır. Aşağıdaki şekilde denetçinin önemlilik seviyesini belirleme süreci yer almaktadır: (McKeen ve Eilifsen 2000:3).

Şekil 4. Önemlilik seviyesi belirleme süreci



Denetçinin mesleki muhakemesini kullanarak tespit etmiş olduğu önemlilik seviyesi denetimin her aşamasında etkili olduğu kadar, denetim sonucunda oluşturacağı raporda belirtecek olduğu denetim görüşünü de belirlemesine yardımcı olacaktır. Bu nedenle önemlilik seviyesinin tespiti denetim sürecinin en önemli aşamalarından biri olarak kabul edilmektedir.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir yasal veya yönlendirici kural olmamasına karşın yapılan araştırmalar denetçilerin sayısal önemlilik seviyesine daha yüksek derecede önem verdiğini göstermektedir (Legoria, Melendrez ve Reynolds 2013;438). Denetçiler önemlilik seviyesini finansal tablolarda yer alan tutarların belirli bir oranlarını ya da birden çok oranın ortalamasını kullanarak matematiksel olarak hesaplayabilirler (Cömert 2012). Herhangi bir oranın ya da belirli bir tutarın her denetim için geçerli olduğu söylenemez, bazı durumlarda sektörlere ilişkin bilgiler, bazı durumlarda finansal tabloların yapısı ve diğer etkenler, önemlilik seviyesinin hesaplanmasında etki yaratacaktır. Hangi hesaplamanın yapılacağına veya yapılan hesaplamalardan hangisinin ve/veya hangilerinin önemlilik seviyesi olarak kabul edileceğine denetçi mesleki muhakemesini kullanarak karar verecektir.

McKee ve Eilifsen (2000), denetçinin önemlilik seviyesi belirlerken bazı sayısal yaklaşımlar kullanabileceğini öne sürmüşlerdir. Buna göre denetçi aşağıdaki yaklaşımlardan birini kullanarak önemlilik seviyesini belirleyebilir:

- Tek finansal değişken yöntemi (Single Rules): Denetim şirketi, politikaları paralelinde üç yada dört kural belirler ve denetçiler bunlardan denetimi yapılan firmaya en uygun olanı seçerek önemlilik seviyesini belirler. Örneğin; vergi öncesi karın yüzde beşi, toplam varlıkların binde beşi, özkaynakların yüzde biri ve toplam satışların yüzde beşi ölçütlerinden denetimi yapılan firmaya en uygun olan tutar veya bu tutarların en küçüğü önemlilik seviyesi olarak belirlenebilir. Burada en küçük tutarın önemlilik seviyesi olarak belirlenmesi ihtiyatlılık kavramı gereği, denetçinin itibarını korumak istemesi, denetim riskini olabildiğince düşük seviyelere çekme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Bu yöntem, denetim firmaları tarafından kullanılan en yaygın yöntemdir.
- Ölçek Yöntemi (Variable or Size Rules): Denetim şirketi farklı büyüklüklerdeki işletmeler için bir dizi farklı önemlilik düzeyi öngörebilir ve denetimi yapılan işletmenin büyüklüğüne uygun olan önemlilik seviyesi seçilebilir. Örneğin; işletmenin brüt kâr rakamı dikkata alınarak, brüt karı 200.000 TL'nin altında olan işletmeler için brüt karın yüzde ikisi, brüt karı 200.001 TL-500.000 TL arasında olan işletmeler için yüzde bir ve brüt karı 500.000 TL'den yüksek olan işletmeler için binde beş oranında önemlilik seviyesi belirlenmesine karar veren bir denetim şirketi, brüt karı 300.000 TL olan işletme için önemlilik seviyesini 3.000 TL olarak belirler.
- Ortalama Yöntemi (Blend or Averaging Methods): Denetim şirketi dört veya beş ölçütün oransal ağırlıklarını ya da ortalamasını alarak önemlilik seviyesi belirlenmesine karar verebilir. Bu durumda denetçi, denetimi yapılacak işletmenin sayılan ölçütlerini hesaplayarak uygulayacağı önemlilik seviyesine ulaşır.
- Formül Yöntemi (Formula Methods): Bu yöntem 1998 yılında KPMG tarafından kullanılan ve daha önceki denetimlerinde kullandıkları önemlilik seviyelerinin istatistiksel analizi sonucunda ulaşılmış olan bir formülün kullanılması yöntemidir. Buna göre önemlilik seviyesi aşağıdaki formüle göre belirlenir:

$$\text{Önemlilik Seviyesi} = (\text{Varlık ya da hasılat toplamından büyük olanı})^{2/3} * 1.84$$

Önemlilik seviyesinin hesaplanmasında denetçiler diledikleri yöntemi kullanabilecekleri gibi, bu yöntemlerin dışında, kendi firmalarına özel yöntemler de belirleyebilirler. Aynı zamanda isterse denetçi tüm yöntemleri kullanarak en düşük ya da ortalama önemlilik seviyesi tutarını ilgili denetimde kullanmayı seçebilir.

2.1.2.7. Analitik İnceleme

Analitik prosedürler, denetim literatürüne ilk olarak “SAS 56 Analitik Prosedürler” standardı ile girmiş olup, işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki olası ilişkilerin değerlendirilmesi amacıyla denetçi tarafından uygulanması gereken finansal bilgi değerlendirme süreci olarak tanımlanmıştır. Finansal ilişkileri anlamak analitik prosedürleri anlamak ve değerlendirmek için gerekli olup, işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör veya endüstriler hakkında bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir (SAS 56).

Analitik prosedürler, bağımsız denetim standartlarının yayınlanmasında önce Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından “*analitik inceleme; finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi*” olarak yayınladıkları Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’te tanımlanmıştır. Diğer taraftan SPK tarafından yayınlanmış olan Seri:X No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları tebliğinde “*finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesi*” olarak yer almıştır.

BDS 520 Analitik Prosedürler standardında ise analitik prosedürler; “*finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesi*” olarak tanımlanmıştır. Analitik prosedürler, basit bir ifadeyle işletmenin farklı dönemlerdeki benzer verilerinin karşılaştırılması olabileceği gibi, hesaplanması karmaşık olan istatistikî yöntemlerin kullanılması veya sektörel verilerle işletme verilerinin karşılaştırılması da olabilirler. Önemli olan analitik prosedürler

sonucunda elde edilen verilerin denetçi açısından beklenen verilerden ne kadar farklılık gösterdiği.

Analitik prosedürlerin uygulanması, yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlıkları tespit etmek amacıyla denetçi tarafından uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinde, özellikle yönetimin gelecek dönemlere ilişkin olarak hazırlamış oldukları tahminlere ve bütçelere de uygulanabilir.

Denetçi, yaptığı analitik incelemeler sonucunda, denetim planlamasında dikkate alması gereken hususlar hakkında karar verip, denetim prosedürlerini belirleyebileceği gibi, aynı zamanda analitik prosedürleri denetim kanıtı olarak kabul edip, derinlemesine inceleme gerektirmeyen hususlara da bu prosedürlerin varlığı ile karar verebilir. BDS 330, analitik maddi doğrulama prosedürünün denetçinin uygun bulması halinde denetim için yeterli kanıt oluşturabileceğini belirtmektedir. Bunun sebebi, bazı durumlarda basit analitik prosedürlerin denetçi açısından tatmin edici sonuçlar vermesidir.

Dönmez ve Ersoy tarafından 2011 yılında denetim firmaları üzerine yapılan bir araştırma sonucunda, denetçilerin analitik prosedürlere kanıt toplama aşamasında, yani riske karşılık verme aşamasında daha çok başvurduğu sonucu ortaya çıkarılmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2011;137). Denetimin genel yapısı ve analitik prosedürlerin işleyişi göz önünde bulundurulduğunda, yönetim beyanlarının analitik maddi doğrulama prosedürleri sayesinde doğrulanabiliyor olması aynı zamanda denetçiyi ek bir denetim prosedürü uygulamak için harcayacağı iş yükünden ve zamandan kurtaracağı için denetim planlaması yapılmadan önce bu analitik prosedürlerin uygulanması denetim süreci açısından daha faydalı olabilmektedir.

Yukarıda yer alan açıklamalar ışığında, risk odaklı denetim yaklaşımına göre, denetimde risk değerlendirme aşamasının en önemli araçlarından biri olan analitik prosedürler, denetim planlamasına sağlayabileceği katkılar göz önünde bulundurulduğunda denetçi tarafından mutlak suretle uygulanması gereken bir araçtır. Uygulanan analitik prosedürler ve bu prosedürler sonucunda denetçinin yaptığı yorum ve yönlendirmeler denetim sürecinin bir parçası olarak belgelendirilmelidir. Bu belgelendirmenin bir şekli

kısıtlaması olmamakla birlikte, örnek teşkil etmesi açısından “Analitik İnceleme Formu” ekte sunulmaktadır. (Ek:10)

2.1.2.8. Süreçlerin İncelenmesi

Denetçi, işletmeyi ve çevresini tanıma sürecini tamamlamış ve gerekli analitik prosedürleri uygulamışken, denetim planlamasını tamamlamadan önce işletmenin veri işlemlerini de içeren tüm süreçlerini incelemelidir. Burada esas amaç, işletmenin süreçlerine uygun olan denetim prosedürlerinin seçilmesi ve denetimin zaman planlamasının maliyeti en düşük düzeye indirecek yöntemler uygulanarak yapılmasıdır.

Denetçi, işletmenin aşağıda yer alan süreçlerine ilişkin denetim planlamasını yaparken faydalanacak kadar bilgi sahibi olur;

- Satın alma ve stoklar
- Satış ve tahsilatlar
- Duran varlık yatırımları
- Personel
- Dönem sonu kapanış işlemleri

Denetçinin yukarıda yer alan süreçlere hakim olmasının gerekliliği, finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkları saptayabilmek ve denetim riskini makul bir düzeye indirmektir. Denetçi, süreç incelemelerini yaparken, yaptığı çalışmaları ve ulaştığı sonuçları belgelendirerek dosyalamalıdır. Her bir süreç için ayrı ayrı oluşturulması daha uygun olacak olan “Süreç İncelemeleri Formu” oluşturulabilecek formata örnek oluşturması açısından ekte yer almaktadır. (Ek:11)

2.1.2.9. Denetim Planının Oluşturulması

Denetçi, risk değerlendirme aşamasının sonunda, kendisi için gerekli tüm hazırlıkları yaparak denetim planını oluşturmalıdır. Denetim planı, riske karşılık verme

aşamasında denetim ekibi tarafından uygulanacak olan denetim prosedürlerini, bu prosedürlerin uygulama zamanlarını ve kapsamlarını içermelidir. Denetimi planlarken denetçinin amacı, denetimi etkinlikle sürdürebilmektir (BDS 300)

Denetim planlaması yapılırken denetçi, sürdürmekte olduğu denetim ile ilgili olarak denetim riskini makul bir seviyeye indirgeyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamayı amaçlamaktadır. Bunu sağlayabilmek için risk değerlendirme aşamasında elde edilen tüm bilgiler denetim planının tasarlanmasında kullanılır. Genel denetim stratejisi ve önemlilik düzeyi denetim planlamasında önemli bir role sahiptir ve esas anlamda denetim planının iskeletini oluştururlar. İşletme ve çevresine ilişkin olarak edinilmiş olan bilgiler, iç kontrol sisteminin işleyişi, tespit edilen hile ve usulsüzlük riski, işletmenin kullandığı bilişim teknolojisi ortamına ilişkin toplanmış olan bilgiler ise denetim planlamasının detaylarını ve süreçlerini ortaya çıkaracaktır.

Denetçi, risk değerlendirme sürecinde müşteri işletmeye ilişkin elde etmiş olduğu bilgileri kullanarak, denetim sırasında önem vereceği durumları, detaylı inceleme gerektiren kalemleri veya varlıkları, normal şartlarda inceleyeceğinden daha detaylı incelemesi gereken süreçleri belirlemiş olmalıdır. Bu bilgileri kullanarak, denetim ekibinin iş bölümünü yapmalı ve denetim zamanlamasını belirlemelidir.

Denetim planının hazırlanması sırasında denetçinin müşteri kabul sürecinde ve sonrasında ortaya çıkan riskleri, bu risklerin finansal tablolarda hangi kalemlerde ne tür denetim riskleri ortaya koyabileceğini belgelendirmesi gerekmektedir. Denetim planı, oldukça kapsamlı ve detaylı bir çalışma olup, denetim planı belgelendirmesine ilişkin örnek aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

Şekil 5. Denetim Planı Örneği (Türmob, 2012:80)

DENETİM PLANI

Ön çalışma kapsamında tespit edilen riskler ilerleyen sayfalarda kısaca açıklanmış ve denetim risk analizi tablosunda ilgili hesaplar ile referanslanmıştır. Riskler kısmında özellikle belirlenmeyen, hesap bazında beyan riskleri yine Denetim Risk Analizi Tablosunda gösterilmiştir.

Denetim Risk Analizi Tablosunda hesaplar, önemlilik durumlarına göre incelenerek işletmenin önemlilik seviyesi uyarınca denetime konu olmayacak önemsiz kalemler belirlenmiştir.

Hesap bazında belirlenen beyan riskleri sonrasında denetim programlarında yer alan denetim amaçlarına referanslanmıştır. Bu şekilde mesela bir hesabın *tam olma* riski ile ilgili yapılan denetim çalışmaları incelenmek istendiğinde hangi denetim programında ve hangi denetim amacıyla incelendiğinin kolayca anlaşılması hedeflenmiştir.

Hesapların özü itibarıyla değerlendirilen riskler kısmında ilgili hesaplardaki beyan risklerinin önemlilik derecesi belirtilmiştir. Burada az, orta ve önemli şeklinde derecelendirme yapılmıştır. Bu şekilde hangi hesaptaki hangi beyan riskinin hesabın özü itibarıyla hangi derecede risk içerdiği gözlenebilir. Yine hesaplardaki beyan risklerinde suistimalin söz konusu olabileceği beyan riskleri de belirlenmiştir.

Daha sonrasında denetim prosedürlerinin doğrudan maddi doğruluk testi yaklaşımını mı yoksa öncelikle kontrol testi yaklaşımını mı içereceği Denetim Risk Analizi Tablosunda denetçilerin dikkatine sunulmuştur.

Hesap kalemlerine, işlem ve açıklamalara ilişkin olarak yapılması planlanan maddi doğruluk testleri (detay testler ve analitik inceleme) her bir hesap kalemine ilişkin yapılan çalışmaların önünde belirtilmiş ve yapılan çalışmalar ile referans verilmek suretiyle ilişkilendirilmiştir.

Yönetim İddiaları (Beyanları) aşağıdaki şekilde sınıflandırılmış ve işaretlenmiştir:

İddialar	İşlem Sınıfları	Hesap Bakiyeleri	Sunum ve Açıklamalar
Tam Olma	Tam Olma	Tam Olma	Tam Olma
Varolma	Meydana Gelme	Varolma	Meydana Gelme
Doğruluk ve Hesap Kesimi	Doğruluk / Hesap Kesimi / Sınıflandırma	Haklar ve Yükümlülükler	Doğruluk / Haklar ve Yükümlülükler / Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik
DEğerleme	-	Değerleme ve Dağıtım	Değerleme

Şekil 6. Denetim Risk Analizi (TÜRMOB, 2012:81-82)

DENETİM RİSK ANALİZİ		
Risk Değerlendirme Tablosu		
A. Müşteri kabul sürecinde ortaya çıkan riskler		
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans	Riskler	Denetim sürecine etkisi
	Müşteri kabul sürecinde denetim sürecine etkisi olabilecek bir risk belirlenmemiştir.	
B. Finansal tablolar düzeyinde ortaya çıkan riskler		
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans	Riskler	Denetim sürecine etkisi
Yönetimin finansal performans göstergeleri bölümünde ele alınmıştır.	İşletmenin kullandığı banka kredilerinin finansal taahhütlerini sağlaması gerekmektedir. Aksi takdirde banka kredilerinin geri çağırılma riski bulunmaktadır.	Finansal taahhütlerin yerine getirilip getirilmediğinin Şirket yönetimi tarafından nasıl kontrol edildiği incelenmeli ve detay testlerle kontrol edilmelidir.
Şirketin 2012 hedefleri içerisinde yer almaktadır.	Üst yönetimin prim alabilmesi için belirlenen hedef operasyonel karın geçen seneye oranla yüzde 10 düzeyinde artmasıdır, ancak tekstil sektörünün içinde bulunduğu kriz ele alındığında bu hedefin yakalanması zor görünmektedir.	Hasılatın muhasebeleştirilmesi ve yeterli düzeyde karşılık ayrılması gibi İşletme tahminlerinin kullanıldığı bölümlerde detay testlerin sayısı artırılmalı. Ayrıca muhasebe politikalarındaki olası değişiklikler incelenmeli. Bu riskin önemli hesaplara etkisi beyan düzeyinde riskler bölümünde incelenecektir.

<i>C. Beyan düzeyinde ortaya çıkan riskler</i>				Beyan düzeyinde riskler			
Risk numarası	Riskin tanımı	Etkilediği hesaplar	T	V	D	DE	
1	İşletme “özellikli varlık” tanımına uymayan varlıkların maliyetine finansman unsurları eklemiş olabilir.	Finansal borçlar		x	x		
		Finansman giderleri		x	x		
2	İşletmenin alacak yaşlandırma tablolarına göre hesaplamış olduğu şüpheli alacaklar karşılığı uygun bir oranda hesaplanmamış olabilir.	Ticari alacaklar				x	
		Genel yönetim giderleri	x	x	x		
3	İşletme, maddi duran varlıkların amortismanını kıst amortisman yöntemine uygun olarak hesaplamayabilir.	Maddi duran varlıklar- Bir.Amt.			x		
		Amortisman giderleri			x		
4	İşletmenin normal maliyet yöntemine göre hesaplamış olduğu satış maliyetlerinde kapasite kullanım oranı hatalı hesaplanmış olabilir.	Stoklar				x	
		Satılan malın maliyeti	x		x		
5	Ertelenmiş vergi hesaplamaları sırasında sürekli farklar hesaplamaya dahil edilmiş olabilir.	Ertelenmiş vergi	x	x	x		
		Dönem Karı Vergi Yük.	x	x	x		
		Vergi gideri	x	x	x		
6	İşletme risk ve faydaları devredilmemiş olmasına karşın faturası kesildiği için olması gerekenden yüksek hasılat kaydı yapmış olabilir.	Satışlar		x	x		
		Satıştan iadeler karşılığı	x		x		
		Ticari alacaklar		x	x		
7	Finansal araçların sınıflandırılmasında satılmaya hazır finansal varlıklar grubunda yer alması gereken varlıklar krediler/alacaklar olarak sınıflandırılmış olabilir	Finansal Varlıklar	x		x		
8	Kıdem tazminatı hesaplamalarında yapılan varsayımlar işletmenin durumunu olduğundan iyi göstermek amacıyla ayarlanmış olabilir.	Kıdem tazminatı karşılığı	x		x		
		Çalışanlara sağlanan faydalar	x		x		
		Personel giderleri	x		x		

Şekil 7/1. Denetim Risk Analizi ve Planlama (TÜRMOB, 2012:83)

DENETİM RİSK ANALİZİ									
Hesaplar	Tespit edilen hesabın özü itibarıyla riskler				Önemsiz Sistimal Riski	Detaylı test prosedürleri			Genel denetim yaklaşımı
	T	V	D	DE		Referans	Kontrollerin etkinliğinin test edilmesi	Analistik Prosedürler	
Bilanço									
Nakit ve Nakit Benzerleri	x	x	x	x				x	Detaylı
Finansal Yatırımlar	x	x	x	x				x	Detaylı
Ticari Alacaklar	x	x	x	x					Evet
Diğer Alacaklar	x	x	x					x	Detaylı
Stoklar	x	x	x	x				x	Detaylı
Diğer Dönen Varlıklar	x	x	x					x	Detaylı
Maddi Duran Varlıklar	x	x	x	x				x	Detaylı
Maddi Duran Varlıklar - BA	x		x					x	Detaylı
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	x	x	x	x				x	Detaylı
Maddi Olmayan Duran Varlıklar - BA	x		x					x	Detaylı
Diğer Duran Varlıklar					x				
Finansal Borçlar	x	x	x					x	Detaylı
Ticari Borçlar	x	x	x					x	Detaylı
Diğer Borçlar	x	x	x					x	Detaylı
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	x	x	x					x	Detaylı
Borç Karşılıkları	x		x					x	Detaylı
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler					x				
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	x	x	x						Evet
Kıdem Tazminatı Karşılığı	x	x	x					x	Detaylı
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü / Varlığı	x	x	x	x				x	Detaylı
Ödenmiş Sermaye	x	x	x					x	Detaylı
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			x					x	Detaylı
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları			x					x	Detaylı

Şekil 7/2. Denetim Risk Analizi ve Planlama (TÜRMOB, 2012:83)

DENETİM RİSK ANALİZİ									
Hesaplar	Tespit edilen hesabın özü itibarıyla riskler					Detaylı test prosedürleri			
	T	V	D	D E	Önemsiz Sistimal Riski	Referans Kontrollerin etkinliğinin test edilmesi Analitik Prosedürler	Detay testler	Genel denetim yaklaşımı	
Gelir Tablosu									
Satış Gelirleri	x	x	x					Evet	Kontrol
Satışların Maliyeti - Genel üretim giderleri	x	x	x				x		Detaylı
Satışların Maliyeti - İlk madde malzeme	x	x	x				x		Detaylı
Satışların Maliyeti - İlk madde malzeme	x		x				x		Detaylı
Satışların Maliyeti - Personel giderleri	x		x				x		Detaylı
Satışların Maliyeti - Personel giderleri		x						Evet	Kontrol
Satışların Maliyeti - Değer düşüklüğü	x		x				x		Detaylı
Satışların Maliyeti - Amortisman giderleri			x				x		Detaylı
Faaliyet giderleri - personel giderleri	x		x				x		Detaylı
Faaliyet giderleri - personel giderleri		x					x		Detaylı
Faaliyet giderleri - pazarlama, satış ve dağıtım	x		x	x			x		Detaylı
Faaliyet giderleri - pazarlama, satış ve dağıtım		x					x		Detaylı
Faaliyet giderleri - genel yönetim giderleri		x					x		Detaylı
Faaliyet giderleri - genel yönetim giderleri	x		x	x			x		Detaylı
Faaliyet giderleri - amortisman giderleri			x				x		Detaylı
Faaliyet giderleri - şüpheli alacak karşılıkları	x	x	x					Evet	Kontrol
Diğer Faaliyet Gelirleri	x	x	x	x					
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	x	x	x	x					
Faiz Gelirleri	x	x	x				x		Detaylı
Faiz Giderleri (-)	x		x				x	x	Detaylı
Faiz Giderleri (-)		x	x				x		Detaylı
Kur farkı giderleri / (gelirleri)	x	x	x				x	x	Detaylı
Vergi gideri - ertelenmiş	x	x	x				x		Detaylı
Vergi gideri - cari	x	x	x				x		Detaylı

Denetim sürecinde risk analizi sırasında tespit edilen risklerin finansal tablo kalemleri açısından sınıflandırılarak, ilgili risklere karşı uygulanması planlanan denetim prosedürlerinin de belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu işlem yapılırken hesap sınıflarının özellikleri ve karşı karşıya olunan risk göz önünde bulundurulmalı, her bir risk ve hesap grubuna uygun denetim prosedürleri belirlenmelidir.

Denetçi, belli risklere karşılık birden fazla denetim prosedürü belirleyebileceği gibi, belirlenen testlerin sadece kontrol amaçlı veya detaylı olması gerektiğine de karar verebilir. Örneğin daha yüksek risk içeren bir hesap grubuna hem birden fazla denetim prosedürü hem de detaylı incelemeye yönelik bir yaklaşım belirlerken, risk içermeyen veya önemsiz görülen hesap grupları veya finansal tablo kalemleri için yalnızca kontrol amaçlı testlerin uygulanarak denetimin sürdürülmesini planlayabilir. Bilanço ve gelir tablosu kalemleri açısından hazırlanabilecek denetim risk analizi ve denetim planlamasına etkisine ilişkin Şekil 7’de yer alan örnek faydalı olacaktır.

Denetim planı, riskin değerlendirilmesi sürecinde hazırlanan ve riske karşılık verme sürecinde uygulanan bir detaylı iş planı olmasına karşılık, denetim sonuçlanana kadar denetçi gerekli gördüğü hallerde denetim planında değişiklikler yapmak ve bu değişiklikler ile ilgili denetim ekibini, denetim zamanlamasını ve diğer hususları yeniden gözden geçirmek durumundadır.

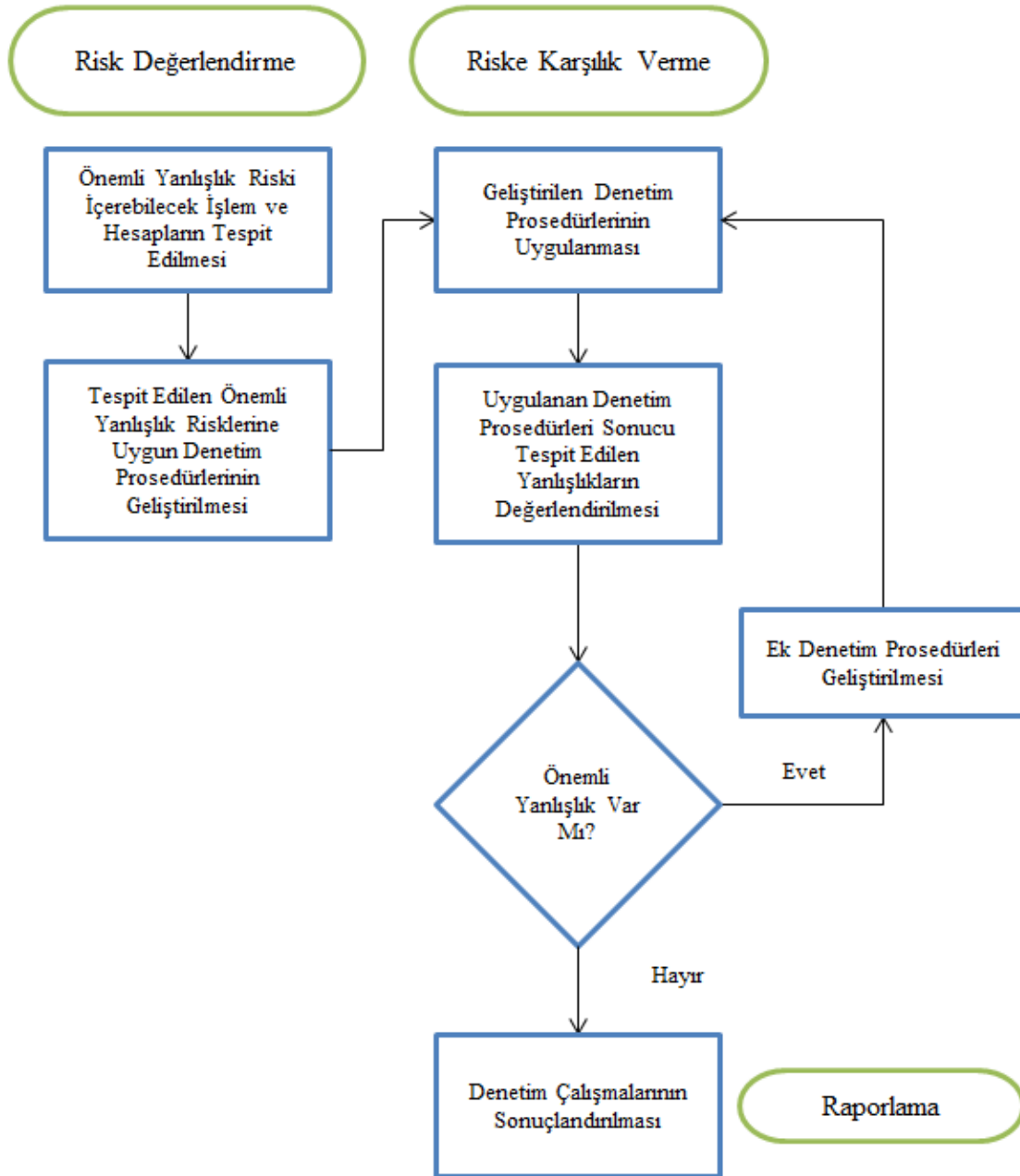
2.2. Riske Karşılık Verme

Riskin değerlendirilmesi süreci boyunca denetlemekte olduğu işletmenin risk taşıyan faaliyetlerini, hesaplarını ve finansal verilerini belirlemiş olan denetçinin, elde etmiş olduğu bilgiler kılavuzluğunda hazırlamış olduğu denetim planını uygulama aşaması riske karşılık verme aşamasıdır. Artık denetçinin yapması gereken, planlamış olduğu denetim süreçlerini uygulayarak denetim raporunda sunacağı görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtını toplayarak denetimine ilişkin çalışma dosyalarını oluşturmaktır.

Riske karşılık verme aşaması denetimin sürdürüldüğü ve en genel anlamda “denetimin yapıldığı” aşama olarak tanımlanabilir. Fiili olarak denetim ekibi, sorumlu

denetçi tarafından kendilerine verilmiş olan görevleri yerine getirmeye çalışarak, denetlenen işletme üzerinde planlanmış olan denetim prosedürlerini uygulamaktadırlar.

Şekil 8. Risk Odaklı Denetim Akışı



Denetim sürecinin en uzun süren aşaması riske karşılık verme aşamasıdır. Denetim ekibi, denetim kanıtlarını titizlikle toplamaya çalışırken, gerekli gördükleri hallerde

denetçinin de onayı ile ek denetim prosedürleri uygulamaya veya denetim planlamasında yer almayan yeni alanlar için denetim prosedürleri oluşturmaya karar verebilirler.

Denetim riski ne kadar yüksekse ve önemlilik seviyesi ne kadar düşük ise denetçi o kadar titiz davranacak, riskini olabildiğince düşük bir seviyeye düşürmeye çalışacaktır.

2.2.1. Kanıt Toplama

Denetçi, riskin değerlendirilmesi aşamasından itibaren ve denetimini yaparken, yapmış olduğu tüm işlemleri, uygulamış olduğu tüm denetim prosedürlerini, analitik prosedürleri ve yapmış olduğu tüm incelemeleri belgelendirmek durumundadır. Denetim süresince oluşturulan ve/veya elde edilen tüm bu belgelere “denetim kanıtı” adı verilmektedir.

Denetim kanıtlarının elde edilmesini ifade eden bu kanıt toplama süreci, denetimin tamamına yayılmış olan bir süreç olmakla beraber, en çok denetim kanıtı riske karşılık verme aşamasında toplanmaktadır. Oysa ki, denetim stratejisinin oluşturulmasından itibaren işletme ile, işletme çevresi ile ilgili, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, analitik prosedürlerin uygulanmasında, işletme süreçlerinin incelenmesinde ve denetim planlamasının yapılmasında kullanılan verilerin tamamı da kanıt olarak denetçinin çalışma dosyasında yer almaktadır.

BDS’ler denetçinin raporunda sunduğu görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerektiğini belirtmektedir. Burada denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının bir ölçüsü iken, denetim kanıtının uygunluğu denetim kanıtının kalitesinin ölçüsüdür. Sayı olarak yeterli sayıda denetim kanıtı toplanması ne kadar önemli ise, kalite olarak amacına hizmet edecek denetim kanıtı toplanması da o kadar önemli olmaktadır. Denetimin amaç ve kapsamına uygun olmayan kanıtların denetim sırasında toplanması ve denetim dosyalarına eklenmesi, denetçi açısından görüşünü oluşturması sürecinde herhangi bir fayda sağlamayacaktır.

Bu kanıtlar, denetçilerin görüş belirtme aşamasında yapacağı değerlendirmeye dayanak oluşturur. Bu nedenle, kanıt toplama evresinde elde edilen bilgilerin yeterli

sayıda, güvenilir ve uygun olması gerekmektedir. Kanıtların uygunluğu, denetimin amaç ve kapsamlarına uygun olması ile ifade edilebilir. Denetim kanıtların güvenilir olduğunun teyit edilmesi için ise; gözlem, soruşturma, test etme ve doğrulama tekniklerinin uygulanması gerekmektedir. Denetim kanıtlarına uygulanan testler; maddi doğruluk testleri ve kontrol testleridir (Atsız: 19,48-52).

Denetçi denetim süresince yapacağı çalışmalar sırasında elde etmeyi planladığı denetim kanıtlarının bir listesini oluşturmalıdır. Her denetimde toplanacak olan denetim kanıtları ve yapılacak kontroller aynı olmamakla beraber, denetim için eksik olmaması beklenen bilgilere ilişkin bir liste oluşturularak denetimler süresince kullanılması mümkündür. Ekte, bir üretim işletmesinin denetiminde kullanılacak “Hesap Kontrol Formu” örneği yer almaktadır. (Ek:12) Hesap kontrol formlarını kullanmanın bir diğer gerekçesi, denetçinin hazır bulunmadığı denetim aşamalarında diğer denetimde görevli olan denetim ekibinin denetimini yapmakta oldukları hesapların incelemesini eksiksiz olarak tamamlamalarını sağlamaktır.

2.2.2. Çalışma Dosyasının Oluşturulması

Denetçi, denetimin başından itibaren elde etmiş olduğu tüm denetim kanıtlarını çalışma dosyasında toplar. Çalışma dosyası iki farklı dosyadan oluşur; “sürekli dosya” ve “cari dosya”. Sürekli dosyada denetime tabi olan işletmeye ait olan ve gelecek denetimlerde de kullanılacak bilgileri içeren belgeler yer alırken, cari dosya denetim dönemini ilgilendiren belgelerden oluşmaktadır.

Denetçinin elde etmiş olduğu denetim kanıtları, denetçinin denetimini ilgili denetim standartlar çerçevesinde sürdürdüğünü, mesleki etik kurallara uygun bir denetim yaptığını ve denetim görüşünü yapmış olduğu denetimde topladığı verilerle desteklediğini gösteren belgelerdir.

Çalışma dosyalarının hazırlanmasında denetçinin bir referans sistemi kurması gerekmektedir. Çalışma dosyaları hazırlanırken, denetimi sürdüren denetim ekibi dışında da herhangi bir kişinin, gerekli olduğu hallerde çalışma dosyalarında yer alan belgeler arasından aranan belgeye ulaşmasının sağlanması gerekmektedir. Referans kodlama

sistemi için herhangi bir zorunlu kıstas getirilmemiştir, denetim firması, bütün denetimlerinde benzer bir kodlama sistemi kullanmayı tercih edebileceği gibi, belirli sektör veya faaliyet kolundaki firmalara aynı sistemi uygulamayı da tercih edebilir. Referans sistemi harflerden, sayılardan veya her ikisinin bir kombinasyonundan oluşabilir, önemli olan bir çalışma kağıdına veya denetim kanıtına verilen referans numarasının söz konusu doküman ile ilişkili her yere doğru olarak işlenmesi ve hangi dökümanın çalışma dosyasında nerede bulunacağını gösteren referans listesi fihristinin oluşturulmasıdır. Denetim çalışma dosyasının oluşturulmasına örnek oluşturmak amacıyla “Çalışma Kağıtları Fihristi” örneği ekte yer almaktadır. (Ek:13) Her denetim firmasının çalışma kağıtlarına ilişkin örnek dosyaları, yetki başvurusu sırasında yetkili kuruluşa sunmak zorundadırlar.

2.3. Raporlama

Raporlama süreci, denetimin denetçi tarafından fiilen sürdürülen kısmının tamamlanmasının ardından, başından sonuna denetim sürecinde elde etmiş olduğu tüm denetim kanıtlarını değerlendirerek, yapmış olduğu denetime ilişkin kanaatini içeren denetim raporu oluşturarak işletme yönetimine sunduğu aşamadır. Raporlama ile birlikte artık denetçi, denetim çalışmalarını tamamlamış ve çalışma dosyalarını oluşturmuştur.

2.3.1. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması

Denetim çalışmalarının tamamlanması ancak denetçinin yapmış olduğu denetim ile ilgili bir görüş oluşturduğu ve görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği zaman olur. Denetçi, aklında herhangi bir soru işareti kalmayacak biçimde planlamış olduğu denetimi sürdürmüş, toplamayı hedeflediği miktar ve kalitede denetim kanıtı elde etmiş ve artık elde ettiklerini son bir kez gözden geçirerek raporunu oluşturmaya başlamak için hazır olduğu bir aşamaya ulaşmıştır.

Denetim çalışmaları, denetim ekibi kendisine verilen görevleri yerine getirerek, denetçi tarafından istenen bütün bilgilere sahip olduğu zamanda tamamlanabilir.

Bu aşamada denetçi, toplanmış olan denetim kanıtlarını incelerken, gerekli gördüğü hallerde ve eksik olduğunu düşündüğü konular hakkında yeni denetim prosedürleri planlayarak, denetim ekibinin bunları raporlama öncesinde kendisine sunmasını talep edebilir. Bu durum, denetim kanıtlarının test edilmesi ile tespit edilir ve denetim kanıtlarına uygulanan testler, maddi doğruluk testleri ve kontrol testleri olarak isimlendirilir (Atsız 2014: 19,48-52).

Denetim ekibi, denetim sürecinin sonunda elde ettiği denetim kanıtlarını bir araya getirerek, elde ettiği sonuçları birleştirmelidir. (Demirbaş 2005: 180) Bunun amacı, denetim sonucunda elde edilen kanıtlar içerisinde düzeltilmemiş hataların tek başına veya toplu halde finansal tabloların bütününe etkileyecek önemli bir yanlışlık içerip içermediğinin kontrol edilmesidir. Denetçi, denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla birlikte denetimini yaptığı finansal tablolar ile ilgili olarak görüşünü oluşturmuştur ve bu görüşünü bir rapor ile işletme yönetimine sunacaktır.

2.3.2. Raporlama

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte 58. maddesindeki “Denetim Raporu” başlığında denetim raporunda olması gereken bölümlere yer verilmiştir. Bunlar; ilgili taraflar hakkında genel bilgilerin yer aldığı bölüm, dönemi belirtilen mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edildiği denetim kapsamı bölümü, meslek mensubunun açıklamalarının ve denetçi görüşlerinin bildirildiği bölüm ile rapor tarihi ve meslek mensubunun imzasıdır.

6102 Sayılı Kanun’un (Yeni TTK’nın) 402 inci maddesinin 1. Fıkrasına göre;

“Denetçi; yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış, geçmiş yıla karşılaştırılmış olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.”

ifadesi yer almaktadır.

Denetlenen işletme ve denetçi arasında görüş ayrılıkları yaşanması durumunda; 6102 Sayılı Kanun'un (Yeni TTK'nın) 405. Maddesi hükümleri uygulanır. İlgili maddeye göre;

“Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Karar kesindir.”

Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve bir görüş oluşturulması ile yazılı hale getirilen denetim raporu, müşteriye bir kapanış toplantısı ile sunulur. Bu toplantıda yapılan değerlendirmeler sonucu ortaya çıkan görüş açıklanır ve müşterinin görüşü alınır. Müşteri işletmenin görüşleri ile birlikte denetim firması denetim raporuna son halini verir ve denetim süreci böylece tamamlanmış olur.

2.3.3. Kalite Kontrol İşlemleri

Denetimin raporlama aşaması; elde edilen kanıtların birleştirilerek değerlendirilmesi ve yazılı bir rapor haline getirilmesi sürecini ifade etmektedir. Bu doğrultuda denetim süresince elde edilen tüm bilgiler detaylı bir şekilde değerlendirilerek denetçi görüşü oluşturulur ve değerlendirme süreci tamamlanır. Tüm bu süreç yazılı bir rapor haline getirilerek müşteriye kapanış toplantısında sunulur. Müşteri işletmenin rapor hakkındaki görüşü alındıktan sonra da denetim raporu son halini alır.

6102 Sayılı Kanun'un (Yeni TTK'nın) 402 inci maddesinin 3. Fıkrasına göre;

“Kanıtların değerlendirilme aşaması ve denetçi görüşünün oluşturulması, denetimde elde edilen kanıtların bir araya getirilerek detaylı bir şekilde irdelenmesi ve elde edilen bulgular ışığında bir sonuca varılması sürecidir. Bu süreçte denetçi elde ettiği kanıtlarla; olumlu, olumsuz görüş ve şartlı görüş açıklamayı veya görüş açıklamama durumlarından birini tercih etmektedir.”

Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporunda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

Eğer denetçi, raporunda olumlu görüş belirtecekse; 6102 Sayılı Kanun'un (Yeni TTK'nın) 403. Maddesinin 2.fikrasına göre;

“...öncelikle 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını” belirtmelidir.

Eğer denetçinin müşteri işletme ile ilgili elde ettiği bulgularda çekinceleri varsa ve raporunda sınırlandırılmış olumlu görüş veya olumsuz görüş belirtecekse; 6102 Sayılı Kanun'un (Yeni TTK'nın) 403. Maddesinin 3. fıkrasına göre;

“...olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir.”

6102 Sayılı Kanun'un (Yeni TTK'nın) 403. Maddesinin 4. fıkrasına göre; eğer denetçi müşteri işletmenin defterlerinde, denetlemenin ilgili hükümlerine uygun bir şekilde yapılması ve sonuçlara varılmasına olanak sağlamayacak şekilde belirsizliklerin bulunması

veya Şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde, bunları kanıtlayacak delillere sahip olmasa bile; gerekçelerini ortaya koymak koŐulu ile görüş vermekten kaçınabilir. Görüş vermekten kaçınma, olumsuz görüş sunma anlamına gelmektedir.

BÖLÜM III

KANIT TOPLAMA

Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de (Seri: X, No:22), bağımsız denetim kanıtı, “finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgiler” olarak ifade edilmektedir. (Resmi Gazete, 12.06.2006/26196, 106).

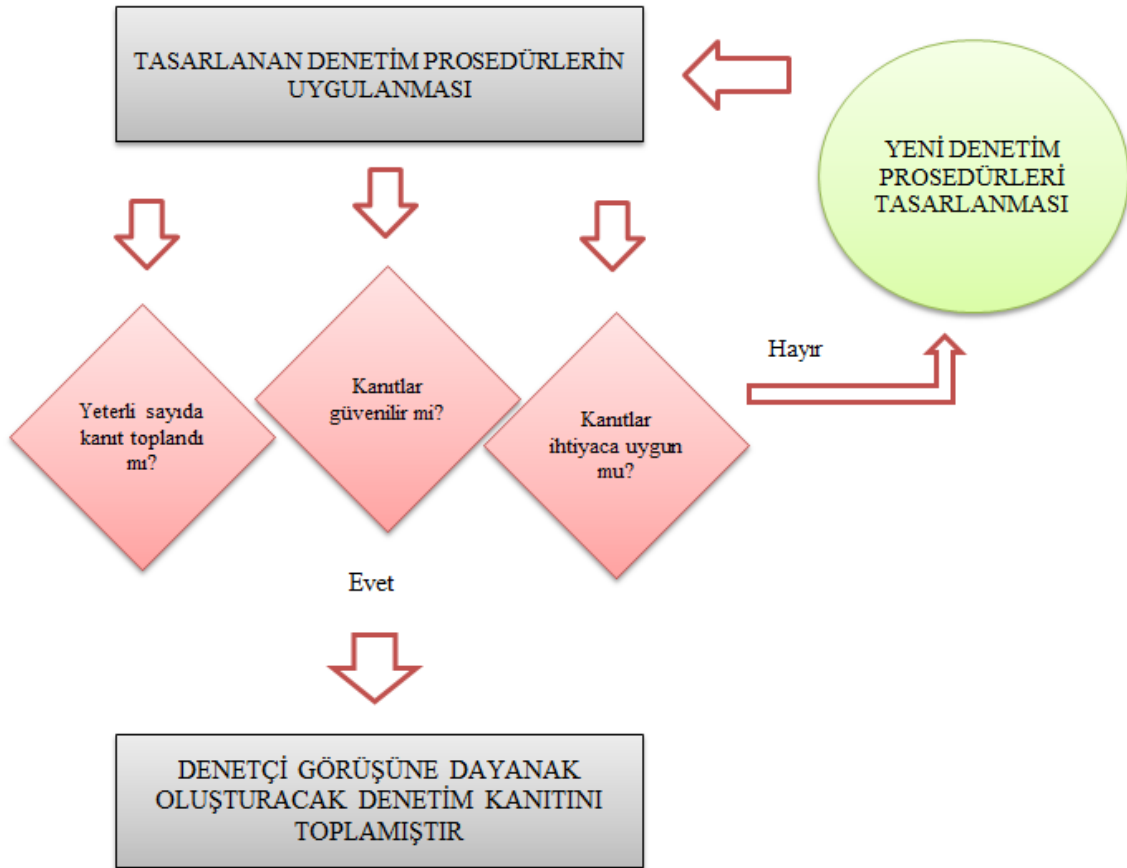
Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe sözlüğüne göre kanıt, “*Bir şeyin doğruluğu, gerçekliği konusunda kanaat verici belge, delil, iz, argüman*” olarak tanımlanmıştır. Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetim kanıtı ise; denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı belgelerdir. Denetim sürecinde de kanıt, denetçinin topladığı, yönetimin iddialarını destekleyen veya çürüten belge, delil, iz veya argüman olarak tanımlanabilir. Bu süreçte kanıt, esas olarak denetçinin denetim sonucunda hazırladığı rapor içerisinde belirteceği görüşünün dayanağını oluşturmalıdır.

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardına göre; “*Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.*”

Denetim literatüründe kanıt toplama, risk odaklı yaklaşıma göre riske karşılık verme sürecinin, geleneksel denetim yaklaşımına göre ise denetimin sürdürülmesi sürecinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Ancak bu kabul kanıt toplama sürecini tam olarak kapsamamaktadır. Denetçi, denetim sürecinin başından, denetim dosyalarının oluşturulmasına kadar kanıt toplar ve topladığı kanıtları sınıflandırır. Bu nedenle kanıt toplamanın denetim sürecinin tamamında devam eden bir faaliyet olduğu kabul edilmelidir. Diğer taraftan BDS 230’un sekizinci maddesinde, denetim çalışma dosyalarının hazırlanması sırasında denetçinin bu denetimle hiçbir ilgisi bulunmayan tecrübeli bir denetçinin; denetimde uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği,

zamanlaması ve kapsamı hakkında, denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtlarına ve denetim sonucunda denetimi sürdüren denetçinin varmış olduğu kanaate ilişkin hususları anlayabileceğinden emin olacak biçimde çalışma dosyalarını oluşturması gerekmektedir.

Şekil 9. Kanıt Toplama Süreci



Denetim kanıtının yeterliliği, toplanan denetim kanıtının **miktarının** ölçüsüdür. Denetim sürecinde denetçinin, yeterli olduğunu düşündüğü miktarda denetim kanıtı toplaması gerektiğini ifade eder. Kaç tane denetim kanıtının **yeterli** olduğu standartlarda yer almamakla beraber, bu konuda takdir denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır. Fazla sayıda denetim kanıtı toplanması her zaman denetçinin görüşüne destek teşkil edecek kanıtların toplandığı anlamına gelmemektedir. Bu noktada denetçinin karşısına denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu kavramı çıkmaktadır. Bu kavram denetim kanıtının **kalitesinin** bir ölçütüdür. Buradaki kalite, denetçinin ihtiyacına uygun bilgileri içermesi ve güvenilirliğine atıf yapar. Bir başka ifadeyle, elde edilen denetim kanıtının, denetimi

yapılan işlem, hesap, hesap grubu veya durum ile ilişkili bilgiler içermesi ve bu bilgilerin güvenilir olması durumunda denetim kanıtı kaliteli kabul edilecektir. Denetim kanıtının uygunluğu ve güvenilirliği arttıkça denetçi daha az denetim kanıtı ile yetinebilir. Ancak uygunluk seviyesinin düşük olması halinde yeni denetim prosedürleri uygulama gereksinimiyle birlikte daha fazla destekleyici kanıt toplama gereksinimi doğabilir. Özetle, denetçinin miktar olarak yeterli sayıda denetim kanıtı toplarken, topladığı kanıtların görüşünü destekleyecek bilgiler içeren ve güvenilir kanıtlar olduğundan emin olmalıdır.

Tablo 4. Denetim kanıtının yeterliliğini ve güvenilirliğini etkileyen hususlar (Kütük 2008: 90).

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
<ul style="list-style-type: none"> • Önemlilik • Risk • Nitelik • Maliyet (ekonomik etmenler) • Ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği 	<ul style="list-style-type: none"> • Kanıtın geçerliliği (kanıtın ilgili olması) • Kanıtın kaynağı • Kanıtın zamanlılığı • Kanıtın nesneliliği (objektifliği)

Tablo 5. Denetim Sürecinde Elde Edilen Kanıtlarının Yeterlilik ve Uygunlukları

Elde Edilen Denetim Kanıtları	Yeterlilik	Uygunluk
Önemli yanlışlık riski yüksek kalemlerin denetiminde elde edilen kanıtlar	Artar	Artar
Denetim riski seviyesi düşük olduğunda elde edilen kanıtlar	Azalı	Değişmez
Toplanacak kanıtların maliyeti ve elde edilme süresi arttıkça	Azalı	Azalı
İlişkili taraflardan elde edilen kanıtlar	Değişmez	Azalı
Dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar	Değişmez	Artar
Zamanında elde edilen kanıtlar	Değişmez	Artar
Evrakların aslının denetim kanıtı olarak alınması	Değişmez	Artar
Örnekleme sayısının büyümesi	Artar	Artar
Hesaplamaların denetçi tarafından yeniden yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtları	Artar	Artar
Bilgi teknolojileri kullanılarak elde edilen denetim kanıtları	Azalı	Artar
Yazılı olarak alınan beyanlar	Artar	Artar
Sözlü denetim kanıtları	Artar	Azalı
Denetçinin gözlem yoluyla elde ettiği denetim kanıtları	Artar	Artar
Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak elde edilen kanıtlar	Artar	Artar

Denetçi, güvenilir ve uygun denetim kanıtları toplamak için farklı kaynaklardan, farklı ortamlardan ve farklı türlerde kanıt toplama yolunu seçebilirler (Çaldağ 2003:56). Denetçinin toplayabileceği kanıtların türleri ve bu kanıtları elde etmek amacıyla kullanabilecekleri yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Yöntemleri

Denetim kanıtları, denetim yalnız işletmenin finansal bilgilerinin doğruluk ve dürüstlüğüne ilişkin bir görüş oluşturma amacıyla yapıldığı için, “muhasabe sisteminden elde edilen kanıtlar” ve “destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar” olarak ikiye ayrılmaktaydı (SAS105, ISA 500). Denetçinin amacı, finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğunu işletme kayıtlarından ve bu kayıtlara esas teşkil eden belgelerden kontrol etmektir.

Günümüzde, denetim anlayışı ve denetimin amacı değişerek, işletmenin finansal tablo kullanıcılarına sunmakta olduğu finansal tablo ve eklerine ilişkin olarak denetçinin bu finansal tablolarda yer alan bilgilerin önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlamasına dönüştüğü için, denetimde toplanacak kanıtlar yalnızca muhasebeyle sınırlı kalmaktan kurtulmuş oldular.

Denetçi, sürdürmekte olduğu denetim ile ilişkili olarak, kullanıcılar ile paylaşılan verilerin önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence elde etmek amacıyla topladıkları denetim kanıtlarını *fiziki, sözlü* veya *yazılı* olarak elde edebilmektedir.

Fiziki denetim kanıtları, denetçi tarafından fiziksel olarak finansal tablolarda yer alan bilgilerin varlığını tespit edebilmesi durumunda elde ettiği kanıt türüdür. Bu kanıtlara örnek olarak denetçinin fiilen stok veya kasa sayımlarına katılarak finansal tabloda yer alan tutarların fiziksel olarak varlığına tanık olması verilebilir.

Sözlü denetim kanıtları, denetçinin işletme içerisinden veya dışarıysından, görüşmeler yoluyla elde ettiği kanıtlardır. Sözlü kanıtlar, bu kanıtları destekleyici belgeler olmadığı sürece güvenilir kanıtlar olarak değerlendirilmemelidir. Ancak denetçi, sözlü olarak elde ettiği kanıtlardan yola çıkarak ve yeni denetim prosedürleri tasarlayarak denetim planlamasına yön vermeyi seçebilir. Bu nedenle sözlü kanıtlar denetim süreci

açısından önemli sayılmaktadır. Yazılı kanıtlara göre güvenilirlik oranı düşük olsa da, denetlenen işletme hakkında görüşü ve raporu etkileyebilecek bazı spesifik bilgilerin edinilmesi açısından oldukça önemlidir (Zakari, 2013: 6). Denetçi, müşteri işletmenin yönetimi ile yaptığı görüşmelerde mali tablolar açısından önemlilik arz eden hususların varlığını tespit ettiği durumlarda işletme yönetiminin görüşlerini yazılı bildirim şeklinde talep etmelidir (Şirin, 2012: 35)

Yazılı denetim kanıtları, belgelenmiş kanıtlar olarak da literatürde yer alan ve işletmenin herhangi bir biçimde kayıtlara dahil ettikleri tüm bilgileri içeren kanıtlardır (Zakari, 2013:6-7). Yazılı denetim kanıtları, işletmenin yasal zorunluluk olarak hazırladığı belgeler de dahil olmak üzere, yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarından işletme içerisinde birimler arası yapılan yazışmalara kadar bütün belgeleri içermektedirler. Denetçi, denetimi süresince, yazılı kanıtlar elde etmeyi hedeflemektedir. Fiziki kanıtlardan sonra en yüksek güvenilirliği olan kanıtlar yazılı kanıtlardır ve temin edilmeleri fiziki kanıtlar kadar zor değildir. Diğer taraftan yazılı kanıtların tamamının aynı güvenilirlik düzeyinde olduğu düşünülmemelidir. Yazılı kanıtların güvenilirliği, kanıtın zamanlamasına, orijinal olup olmamasına, düzenleyen kişi ya da birimin tarafsızlığına, yasal olarak düzenlenmesinin zorunlu olup olmamasına ve bir çok unsura göre farklılık gösterebilmektedir. Denetçi, kanıt toplarken tüm bu unsurları göz önünde bulundurarak, denetim için en faydalı olacak denetim kanıtlarını elde etmeye çalışmalıdır. Güvenilirliği düşük ve denetçi görüşünün oluşturulmasına faydası olmayacak kanıtların toplanması ve sınıflandırılması için zaman kaybedilmemelidir.

Denetim kanıtı, farklı denetim prosedürleri uygulanarak toplanabilir. BDS 500 Denetim Kanıtları standardında denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için uygulayabileceği prosedürler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Sorgulama
- Tetkik
- Gözlem
- Teyit
- Yeniden Hesaplama
- Yeniden Uygulama
- Analitik prosedürler

Sorgulama; denetçinin en etkili denetim kanıtı elde etme yöntemlerinden biri olan sorgulama, denetçinin yönetim kademesinde yer alan kişiler dahil olmak üzere işletme içerisinde veya dışarısındaki kişilere sorular sorarak finansal veya finansal olmayan konularda bilgiler alınması olarak tanımlanabilir. Sorgulama sonucu denetçi, daha önceden sahip olmadığı bir bilgi elde edebilir. Buna ek olarak daha önceden elde etmiş olduğu bilgilerin hatalı olabileceğine dair farklı bilgiler elde edebileceği gibi, bazı durumlarda farkında olmadığı bir risk de bu sorgulamalar sırasında ortaya çıkabilir. Denetçi sorgulama yaparken sözlü denetim kanıtları elde edeceği için, bu bilgileri destekleyici daha güvenilir denetim kanıtları elde etmek için farklı denetim prosedürleri uygulamaya karar verebilir. Diğer taraftan, farklı denetim prosedürlerinin bu sözlü kanıtları desteklemek açısından yeterli olmayacağına kanaat getirmesi halinde denetçi, sorguladığı kişiden, yapmış olduğu açıklamalara ilişkin yazılı bir açıklama da talep edebilir.

Tetkik; denetim sırasında elde edilen her türlü belge ve kayıtların veya fiziki olarak finansal tablolarda yer alan varlıkların incelenmesinin ifadesidir. Denetçi, işletme tarafından sunulan veya muhasebe sisteminden tedarik edilen her türlü belgeyi tetkik ederek, ilgili belgenin güvenilirliğini ve içerdiği bilginin önemini denetim açısından değerlendirilir. Bazı durumlarda elde edilen belgenin kaynağı, elde edilme biçimi ve hazırlanma sebebi denetçinin değerlendirmesinde etkili olabilecektir. Bazı belgeler, örneğin tapular veya taşıtlara ilişkin ruhsatlar gibi, bir varlığın mevcut olduğuna ve işletmeye aidiyetine ilişkin doğrudan kanıt teşkil edebilirken, bu belgeler ilgili oldukları varlığın değeri veya elde edilme şekline ilişkin bir kanıt niteliği taşımazlar. Denetçinin tetkik sırasında ve sonrasında söz konusu varlıklara ilişkin, farklı belgeler temin etmesi ve değerleri ile elde edilme yöntemlerine ilişkin kanıt sağlaması gerekecektir.

Gözlem; denetçinin, işletme içerisinde denetçiden bağımsız olarak işletme çalışanları tarafından sürdürülen prosedürleri izlemesini ifade eder. Stok veya kasa sayımına refakat edilmesi gözlem yöntemi ile denetim kanıtı elde edilmesine örnek olarak verilebilir. Denetçi, işletmenin herhangi bir biriminin herhangi bir sürecini gözlemleyerek işleyiş ile ilgili bilgi sahibi olabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bir sürecin gözlemleniyor olduğu sırada, normal şartlar altında sürdürüldüğünden farklı olması ihtimalidir. Denetçinin bu konuyu gözlem sonuçlarını değerlendirirken göz önünde

bulundurulması, olabildiğince sürecin doğal akışını bozmayacak yöntemlerle gözlem yapması gerekmektedir.

Teyit; işletme tarafından sunulan iddiaların, işletme dışından ilgili bir taraftan elde edilen bilgiler ile doğrulanmasını ifade eder. İşletme içerisinden elde edilen bilgilerdense, işletme dışından tedarik edilen bilgiler denetçi için daha güvenilir kanıtlar oluşturacakları için, denetçi mümkün olduğu durumlarda teyit yöntemi ile denetim kanıtı elde etmeye çalışmalıdır. Her teyit bilgisinin güvenilirliği aynı olmayabilir; örneğin teyit talep edilen taraf işletmenin ilişkili kişileri ise veya işletme ortakları ise, denetçi bu taraflardan elde edilen bilgilerin işletme ile aralarında ticari ilişki dışında bir münasebet bulunmayan kişilerden elde edilen verilere kıyasla daha az güvenilir olduğunu düşünür. Daha az güvenilir denetim kanıtlarını destekleyici belgeler elde etmek amacıyla farklı denetim prosedürleri uygulamayı seçebilir.

Yeniden hesaplama; işletme tarafından daha önceden hesaplanmış ve finansal tablolara aktarılmış tutarların denetçi tarafından yeniden hesaplanması olarak tanımlanır. Bu yöntem amortisman hesaplamaları, kur değerlemeleri, stok değer hesaplamaları gibi matematiksel işlemlerden oluşan işlemleri denetçinin manuel olarak veya bir bilgisayar programı yardımıyla yeniden yapmasını ifade eder. Denetçi yeniden hesaplama yöntemi ile işletmenin yaptığı hesaplamaları doğrulamayı amaçlar. Aksi bir durumun varlığında, farkın sebebini araştırmak amacıyla ek denetim prosedürleri uygulamaya karar verebilir.

Yeniden uygulama; işletme tarafından iç kontrol süreci içerisinde uygulanan bazı prosedürlerin denetçi tarafından yeniden uygulanması olarak tanımlanabilir. Denetçi, bağımsız bir biçimde işletmenin prosedürlerini yeniden uygulayarak bunların sonuçlarını belgelendirerek, işletmenin işlemlerini doğrulamaya çalışır.

Analitik prosedürler; finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin ortaya çıkarılması amacıyla denetçi tarafından uygulanan prosedürler olarak tanımlanmaktadır. Denetçinin analitik prosedürleri uygulama amacı, bu prosedürlerin sonucunda ortaya çıkan verilerin denetim kanıtı oluşturmasını sağlamanın yanı sıra, anlamsız olan veya riskli bir duruma işaret eden verilerin tespit edilerek, ilgili konularda denetim çalışmalarını biçimlendirmektir. Örneğin analitik prosedürler sonucunda elde

edilen verilere göre, işletmenin satışlarının önceki yıla göre artış oranı ile ticari alacaklarının önceki yıla göre artış oranı arasında büyük farklar söz konusu olduğunda denetçi, tahsilat mekanizmasını, satış faturalarını, ticari alacak hesaplarındaki hesapların dönemiçi işlemlerini ve dönem sonu bakiyelerini kontrol ederken bu hususu göz önünde bulundurması gerektiğini hatırlar. Bazı durumlarda denetçi analitik prosedürlere göre rutin kontroller dışında işlem yapmamaya karar verebilirken bazı durumları anlayabilmek için daha farklı denetim prosedürleri planlamaya karar verebilir.

Denetçinin bir denetim kanıtı elde edebilmek için denetim kanıtı elde etme yöntemlerinden yalnızca birini kullanması yeterli olmayabilir, böyle durumlarda birden fazla yöntem kullanılarak denetçinin hedeflediği miktar ve uygunlukta denetim kanıtı elde edilmeye çalışılmalıdır. Denetçi ne kadar denetim kanıtı toplayacağına kendisi karar vermekle beraber, aşağıdaki üç yöntemden birine başvurabilir:

- Anakütlenin tamamının seçilmesi: Bu yöntemde denetçi, denetlediği işlem grubundaki tüm işlemleri incelemeyi tercih etmektedir. Bazı finansal tablo kalemleri ve bazı işlemler için bu yöntemin uygulanması mantıklı olsa da, tüm denetim sürecinde yapılması hem maliyetli hem de zaman alıcı bir süreç olacaktır.
- Özel nitelikli kalemlerin seçilmesi: Anakütle içerisinde, denetçinin belirleyebileceği bir niteliğe uyan kalemlerin seçilmesi ile uygulanabilecek yöntemdir. Denetçi, belirli tutarın üzerindeki kalemleri, belirli kişilerle yapılmış olan işlemleri vb. kıstasları belirleyebilir.
- Örnekleme yöntemi ile denetlenecek kalemlerin seçilmesi: Denetçi burada, anakütlenin belirli bir kısmının denetlenmesi için toplam anakütlenin belirli bir yüzdesini denetleyecek biçimde bir seçim yapar. Örnekleme, rassal olarak seçilebileceği gibi, iradi olarak veya istatistikî yöntemler kullanılarak da yapılabilir. Yüksek sayıda işlem içeren kalemler için denetçiler yaygın olarak örnekleme yöntemini kullanmayı tercih etmektedirler.

3.2. Riskin Değerlendirilmesi Sürecinde Elde Edilen Kanıtlar

Denetim işinin kabul edilmesi ile birlikte denetçi, riskin değerlendirilmesi amacıyla müşteri işletme ile ilgili bilgiler toplamalıdır. Müşteri kabul aşamasında yapılan çalışmalar da çalışma kağıtları oluşturularak denetim dosyasında, denetim kanıtı oluşturmak amacıyla yer almalıdır. Bunu destekleyen ifade BDS 500 de A10 maddesinde aşağıdaki gibi yer almaktadır:

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

- a) Risk değerlendirme prosedürleri ve
- b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri:
 - i. Kontrol testleri (BDS'lerin bu testleri zorunlu tutması veya denetçinin bu testleri yapmayı tercih etmesi durumunda) ve
 - ii. Detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri.”

Riskin değerlendirilmesi çalışmalarının başında hazırlanan ve denetim firması tarafından oluşturulan müşteri kabul anketi hem müşteri işletme hem de denetim firması tarafından imzalanan ve denetim şartlarını içeren “denetim sözleşmesi” de denetim kanıtı olarak kabul edilmeli ve sürekli çalışma dosyasında yer almalıdır.

Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken denetimin kapsamını, zamanlamasını ve amacını belirler. Bunu yaparken işletme ile ilgili genel bilgilerden faydalanır. Örneğin, yapılacak olan denetimin içeriği, işletmedeki çalışan sayısı, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, işletmede kullanılan muhasebe sistemi ve programları, vb. etkenlere göre farklılık gösterecektir. Denetçi, hangi bilgileri kullanarak denetim stratejisi oluşturduğuna ilişkin bir doküman hazırlayarak bu kararını gerekçelendirir. Denetim stratejileri işletmelerin büyüklüğüne, faaliyet gösterdikleri sektöre, yönetim yapısına, finansal tabloların kimler tarafından hazırlandığına ve daha bir çok denetçinin belirleyeceği kıstasa göre farklılık gösterebilir. Genel denetim stratejisini oluşturan denetçi, bunu denetim ekibiyle paylaşır ve gerekli gördüğü durumlarda denetim ekibinin toplanmasını ve belirli konuları mütalaa etmesini ister. Böyle bir durumun varlığı söz konusuysa, ilgili

toplantıya ilişkin notlar ve denetim ekibinin görüşleri de yine denetim kanıtı oluşturmak amacıyla çalışma kağıtları arasında yer alarak, denetim kanıtlarına dahil edilmelidir.

Denetçi, denetim stratejisini oluştururken, devam eden denetimler söz konusu olduğunda, önceki dönemlerdeki çalışmalarını referans alan bir denetim stratejisi planlayabilir. Geçmiş dönem denetimlerinde -varsa- tespit edilmiş önemli yanlışlıklar, aksaklıklar veya eksikliklerle ilgili olarak ek planlamalar yapmaya karar verebilir. Denetimde kullanacağı kontrol formlarını bu durumları göz önünde bulundurarak revize edebilir. Geçmiş dönemlere ilişkin tespit edilmiş eksikliklerle ilgili kontrollerin sonuçlarının görüşünü etkileyip etkilemeyeceğini muhakeme eder.

Bu noktada, hazırlanan belgelerin denetçinin denetim görüşünü destekleyecek belgeler olmadığı, bu nedenle denetim kanıtı olarak kabul edilmemesi gerektiği tartışılabilir. Ancak, denetçinin varsayımlarının ve denetim stratejisinin denetim sürecini oluşturacağı düşünüldüğünde; esas anlamda denetçinin görüşünün şekillenmesinin bu noktadan sonra başlayacağı için, risk değerlendirme sürecinde toplanan kanıtlar kadar bu süreçte elde edilen ve/veya hazırlanan belgelerin de kanıt değeri taşıdığı düşünülmelidir.

Denetim planlamasının oluşturulmasına kadar izlenen aşamalarda elde edilen tüm bilgi ve belgeler de denetçinin notları ve toplantı tutanakları da dahil olmak üzere denetim dosyasında bulundurulmalıdır. Denetçinin işletme ve çevresine ilişkin yapmış olduğu çalışmalardan elde ettiği bilgiler yüksek derecede önem arz etmektedir. İşletme yönetim yapısı, muhasebe sistemlerinin işleyişi, işletmenin faaliyet göstermekte olduğu sektöre ilişkin detaylı bilgiler, sektörde yer alan firmalara ilişkin bilgiler, işletmenin sektörü içerisinde büyüklük ve sektöre etkisi yönünden hangi konumda bulunduğu, işletmenin faaliyet konusunun gerek sektörde, gerek dünyada nasıl bir durumda olduğu, kullanılan teknolojilere ilişkin bilgiler, rakiplerin kullandığı teknolojiler ile karşılaştırılması, gerekli görüldüğü hallerde sektör analizlerinin ve işletme finansal tablo analizlerinin yapılarak, elde edilen verilerin birbirleriyle karşılaştırılması bu bilgilere örnek olarak gösterilebilecek olup, yapılabilecek çalışmalar bununla sınırlı değildir. Bütün bu araştırma ve çalışmaların incelemelere ilişkin elde edilen bilgi ve belgeler denetim kanıtı statüsündedir ve mutlak suretle denetim dosyasında yer almaları gerekmektedir.

Denetçi, denetimini yapmakta olduğu işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek, iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını tespit etmeye çalışır. Bu süreçte iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin denetim kanıtları toplayacaktır. Denetçi iç kontrolü beş bileşene ayırarak inceler: (BDS 315;A58)”

- *Kontrol çevresi,*
- *İşletmenin risk değerlendirme süreci,*
- *Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dahil bilgi sistemi ve iletişim,*
- *Kontrol faaliyetleri,*
- *Kontrollerin izlenmesi.”*

Denetim, ilgili işletmede ilk defa uygulanıyorsa denetçi bu beş bileşenin işleyişinde yer alan aksaklık varsa bu aksaklıkları ve eksiklikleri yönetime yazılı olarak bildirir. İç kontrol sisteminin etkin çalışması denetçinin denetim prosedürleri uygulamayacağı anlamına gelmez. İç kontrol sistemi etkin ve verimli bir işletme içerisinde denetçinin uygulayacağı denetim prosedürleri ile iç kontrol sistemi etkin olmayan bir işletme içerisinde uygulayacağı denetim prosedürleri ve denetim zamanlamaları farklılık gösterecektir. İç kontrol sisteminin etkin olması, denetçinin nispeten daha kaliteli (uygun) denetim kanıtı elde etmesini ve daha az kanıtlarla görüşüne dayanak oluşturmasını sağlayacaktır.

Diğer taraftan, devam eden denetimlerde (önceki dönem denetimleri aynı denetçi/denetim firması tarafından yapılmış işletmenin izleyen dönem denetimlerinde), önceki dönemlerde tespit edilerek yönetime bildirilmiş olan iç kontrol eksiklerinin yönetim tarafından incelenip, bu eksikliklerin giderilmiş olup olmadığı kontrol edilmelidir. Bu kontrol sırasında, geçmiş dönemlerde tespit edilen eksiklik giderilmemiş ise, bu durumda denetçinin eksikliğin giderilmeme sebebini anlamak için prosedürler uygulaması gerekebilir. Eksikliğin giderilmeme sebebi, yönetimin eksikliği gidermek için girişimde bulunmuş olduğu halde sistemsel olarak eksikliğin giderilmesinin mümkün olmaması veya uygulamalar açısından yönetimin düzeltilmediği bir durum olması halinde denetçi bu eksikliklerin farkında olarak denetim sürecini sürdürür. Diğer taraftan eksikliğin giderilmemesinin nedeninin yönetim tarafından hiçbir işlem yapılmamış olması durumunda, denetçi karşı karşıya bulunduğu eksikliğin yol açabileceği durumları göz önünde bulundurarak bunun ihmal ya da yönetimin dahil olduğu önemli yanlışlık etmeni

olup olmadığını değerlendirir, gerekirse denetim raporunda yer vereceği görüşü bu gerekçeyle değiştirmeyi düşünebilir.

Esas amacı yönetimin iddialarına ilişkin varsa önemli yanlışlıkları ortaya çıkararak, üzerine görüş bildireceği finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar olmasını engellemek olduğu için denetçi, denetim planlaması sırasında yapılacak hile ve usulsüzlük ekip toplantısı notlarının ve ekip tarafından belirlenen hile ve usulsüzlük riski değerlendirme sonuçlarının denetim dosyasına eklenmesi gerekmektedir. Özellikle hile ve usulsüzlük riski olduğu düşünülen kalemler, işlemler ve hesap gruplarına ilişkin ek denetim prosedürleri uygulanmak istenmesi halinde, bu durumu açıklayıcı, denetim ekibini ve gelecek dönemlerde ihtiyacı olabilecek kişileri bilgilendirebilecek verileri çalışma kağıtlarına dahil etmelidir.

Denetçi, önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, denetimini gerçekleştireceği işletmenin bilişim teknolojisi ortamını tanımak isteyecektir. Bu tanıma süreci denetçinin belirli işlem ve hesapların denetiminde sürdürmeyi planladığı denetim prosedürlerinde değişiklikler oluşturabilir. Bu nedenle, bilişim teknolojisi ile ilgili elde edilen bilgiler ışığında denetim planının bir kısmı veya tamamı değişebilecektir. Denetim planlamasını yapmadan önce denetçinin, işletmenin bilişim teknolojisini kullanma becerisine ilişkin notlarını kullanarak, uygun denetim prosedürlerini belirlemesi beklenir. Açıktır ki, denetim prosedürlerinin belirlenmesinde, bu kararların neden ve ne zaman alındığının gerekçeleri ile birlikte çalışma kağıtlarına aktarılması gerekmektedir. Örneğin, firmanın genel denetim stratejisine göre hasılat ve cari hesaplara ilişkin kontroller, muhasebe programından elde edilen veriler ile fatura ve banka hesap dökümlerinin karşılaştırılması yöntemiyle denetlenmektedir. Ancak denetimi yapılacak olan işletme, hasılat ve cari hesaplarına ilişkin olarak ek bir takip programı kullanmakta ise denetçi öncelikle kullanılan program üzerinde çalışmalar yaparak, buradan aldığı verileri doğrudan muhasebe sisteminden alınan verilerle karşılaştırma yöntemini seçmek isteyebilir. Böyle bir durumun neden tercih edildiği ve buna karar verilmesinin olası faydaları çalışma kağıtlarına aktararak denetim kanıtı oluşturulmalıdır.

Önemlilik seviyesinin tespitinde bu tespit yapılması süreci de dahil olmak üzere detaylı olarak denetim rehberinde ve çalışma kağıtlarında yer alır. Önemlilik seviyesinin

tespiti denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmış bir durumdur, ancak denetçinin gerekçeleri ile performans önemliliği seviyeleri, denetim ekibinin hatasız bir yolla denetimi sürdürmeleri ve gerekli belgelendirmeleri yapabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Diğer bir bakış açısı ile belirtilmelidir ki, önemlilik seviyesi ile denetimin sürdürülmesi/riske karşılık verme aşamasında toplanan denetim kanıtı miktarının doğrudan ilişkili olduğu düşünülmektedir. Önemlilik seviyesinin daha yüksek olması durumunda, önemlilik seviyesinin daha düşük olduğu duruma kıyasla daha fazla denetim kanıtı toplanması, daha çok sayıda denetim prosedürü uygulanması durumları söz konusu olabilecektir.

Analitik inceleme prosedürleri işletmenin mali ve mali olmayan işlemleri arasında anlamlı bağlantılar kurularak, bunların herhangi bir önemli yanlışlık riski içerip içermediğini tespit etmeye çalışan prosedürlerdir. Analitik prosedürler uygulanırken, çok sayıda hesaplama ve karşılaştırma yapılır. Bütün bu hesaplamalar ve karşılaştırmalar denetçinin karşı karşıya bulunduğu durumları anlaması ve denetimini planlaması açısından gerekli ve önemlidir. Bu nedenle, her bir analitik prosedür ve sonucuna ilişkin değerlendirme de denetim kanıtı niteliği taşımaktadır. Örneğin denetçi işletmenin son yıllardaki verilerini karşılaştırarak denetim dönemi ile önceki dönemler arasında farklılık gösteren durumlar ile karşılaştığında, normal şartlar altında ilgili kalemlerde uygulamaya gerek görmediği denetim prosedürlerini uygulama ve daha derinlemesine bir araştırma kararı alabilir. Çalışma dosyalarında söz konusu kararın alınması ve bu karara neden olan analitik prosedür verileri yer almalıdır.

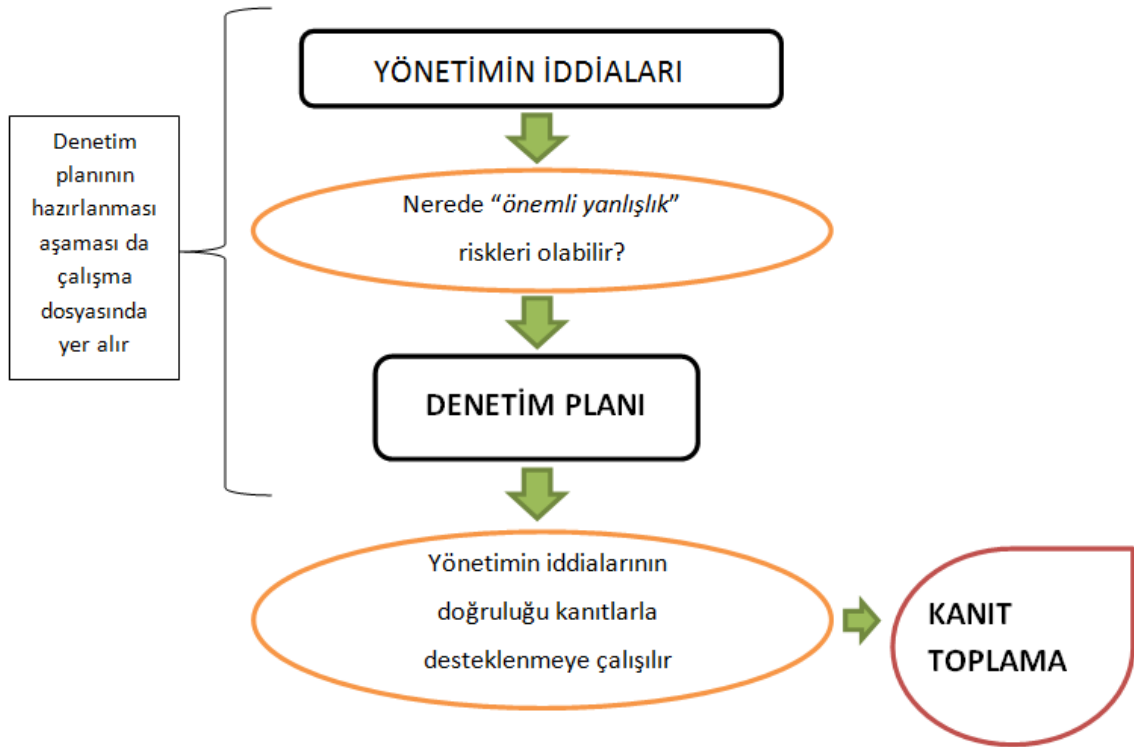
Denetim planlaması yapılırken denetçi değerlendirdiği tüm riskleri ve işletmenin muhasebe politikalarını göz önünde bulundurarak bir zaman ve işbölümü çalışması yapar. Hazırlanan denetim planı, denetimin belkemiği olarak kabul edilebilir ve riske karşılık verme aşaması bu plan etrafında gelişir. Bu nedenle denetim planı, ilk yapıldığı haliyle ve denetim süresince yapılan tüm değişiklik ve eklemelerle denetim dosyasında bulunmalıdır. Denetçi ve denetim ekibinin denetim planlaması ve planlama ile ilgili değişiklikler için oluşturdukları çalışma kağıtları, toplantı notları ve varsa hesaplama cetvelleri de dahil olmak üzere denetim planının oluşturulması ve akışına ilişkin belgelendirme ve bu belgelerin dosyalanması önemlidir.

İşletmenin muhasebe politikalarına ilişkin olarak yapılan çalışmalarda, bu politikaların geçerliliği, tahminlerin ne kadar gerçekçi olduğu ve işletmenin içinde bulunduğu durumu ne kadar doğru yansıttığı da sorgulanmalıdır.

3.3. Riske Karşılık Verme Aşamasında Toplanan Kanıtlar

Riske karşılık verme aşaması, denetim süresi içerisinde en çok kanıtın toplandığı ve yönetim iddialarını destekleyen ve/veya hatalı olduğunu gösteren verilerin elde edildiği aşamadır. Denetçi, denetim planında karar verdiği ve denetim ekibine bildirdiği denetim prosedürlerini bu aşamada uygular ve uygulatır, her bir denetim prosedürü sonucunda, prosedürün uygulandığı konu ile ilgili bir denetim kanıtı elde eder.

Şekil 10. Denetim Sürecinde Çalışma Dosyalarının Oluşturulması



Denetim, bir bütün olarak birbiriyle ilişkili süreçlerin ve uygulamaların iç içe geçmesinden oluşan bir karmaşık bir süreç olarak düşünülmelidir. Teoride anlatıldığı gibi, bir işlemin belirli bir zamanda yapılarak sonlandırılması ve ardından bir sonraki aşamaya geçilmesi ile değil, bütün denetim işlemlerinin ve süreçlerinin birbiriyle etkileşim içinde değişerek ve süreklilik arz ederek sürdürülmesiyle gerçekleştirilir. Örnek vermek

gerekirse, “kontrol formları” risk değerlendirme sürecinin başında, denetimin finansal tablolarında yer alan ve almayan tüm mali ve mali olmayan verilerine ilişkin bilgilere denetçinin sorular sorarak ulaşması için hazırlanmış formlardır. Bu formlar, çalışma kağıtlarına ilişkin referanslar da içeren formlar oldukları için, çalışma kağıtları için oluşturulmuş bir indeks görevi görürler. İçeriklerinde işletmeye ve çevresine ilişkin genel bilgilerden, hesap gruplarına ve hatta hesap detaylarına ilişkin bilgilerine kadar çok sayıda soru yer alır. Denetçi, bu kontrol formunda yer alan soruların cevaplarını aramaya denetimin birinci gününden, hatta riskin değerlendirilmesi sürecinden itibaren başlar, ancak kontrol formundaki soruların cevaplandırılması ve ilgili belgelerle desteklenerek bir referans sisteminin oluşturulması ancak denetim sonuçlandırıldığında gerçekleşecektir. Bu nedenle bu işlemin denetim akışı içerisinde tek bir aşamada olduğu varsayımında bulunmak ve referans bilgi ve belgeler olmaksızın yalnızca kontrol formunun varlığını denetim kanıtı kabul etmek yanlış olacaktır. Bu ve benzeri bir çok işlem denetim sürecinin tümüne yayılmakta, denetçi bazen birinci gün talep ettiği belgelere ancak denetim sonuçlanmaya yaklaşınca ulaşabilecektir. Bu noktada akla gelen soru, talep edilen belge gelmeden denetime devam etmenin uygun olup olmadığıdır, ancak unutulmamalıdır ki, denetim süreci gerek denetim ekibinin denetime katılabilmesi açısından gerekse denetim sözleşmesinde yer verilen süreler açısından bir zaman kısıtına sahiptir. Denetimin yalnızca belirli işlemlerin belirli aşamalarda tamamlanması istemiyle uzatılması ve atıl bırakılan zamanlar yaratılması mümkün olmayacaktır.

Riske karşılık verme aşamasında kontrol testleri tamamlanarak dosyalandıktan sonra, finansal tablolarda yer alan bilgiler hesaplar üzerinden detaylı kontrolünün yapılması aşamasına geçilir. Bu kontrol genel anlamda maddi doğruluk testleri yardımıyla gerçekleştirilir, bu testler uygulandıkları hesap sınıflarına göre farklılık göstermekle beraber belirlenen örneklem kapsamında yapılan kayıtların maddi olarak doğruluğunun tespit edilmesini hedefleyen çalışmalardır. Burada her hesap kendi işleyişi ve içeriğine göre farklı türlerde denetim prosedürleri yardımıyla kontrol edilmelidir. Hesaplar işleyişlerine göre; aktif hesaplar, pasif hesaplar ve gelir tablosu hesapları olmak üzere üç ana grupta incelenmelidir. Bu sınıflandırmaya göre yapılan hesap incelemeleri ile bağımsız denetimden geçen finansal tablolardaki tutarların doğruluğu kontrol edilerek, finansal tabloların doğruluğuna ilişkin görüş oluşturulabilir.

3.3.1. Aktif Hesaplar

Aktif hesaplar, finansal durum tablosunda (bilanço) yer alıp, işletmenin varlıklarını ifade eden hesaplardır. Varlıkların farklılığı nedeniyle çeşitli hesap gruplarından oluşurlar ve her bir hesap grubu farklı nitelikte varlıkların sınıflandırılmasını sağlamaktadır. Denetçi, farklı özellikler taşıyan bu hesap grupları için farklı yaklaşımlarla denetim yapmalıdır. Hesap gruplarının içerdiği hesapların genellikle benzer olması, denetçinin gerekli gördüğü hallerde bu gruplarda yer alan hesaplar için farklı denetim prosedürlerinin uygulanmayacağı anlamına gelmez.

Denetçi öncelikle işletmenin yerel kayıtlarının doğruluğunu sorgulayarak, daha sonra -varsa- dönüşüm işlemlerini kontrol ederek finansal tablolardaki verileri doğrulamalıdır. Bu husus, denetim yapıldığı süreçte tüm denetim işlemleri için geçerlidir. Dönüşüm işlemleri ancak, finansal tablolar hazırlanırken kullanılan raporlama çerçevesi ile işletmenin yerel muhasebe kayıtları tutulurken kullanılan muhasebe kuralları arasında farkların olması söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de işletmeler, muhasebe defter ve kayıtlarını Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin esaslarına ve Vergi Usul Kanununda kullanılan değerlendirme ölçütlerine uygun olarak tutmaktadırlar. Eğer bir işletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na uygun olarak raporlama yapıyor ise, bu durumda yerel muhasebe sistemine göre hazırlanmış olduğu finansal tablo kalemlerini, değerlendirme ve/veya sınıflandırma farklılıkları nedeniyle UFRS’ye uygun olacak biçimde dönüştürmek durumunda kalmaktadır. Bu durum, denetçinin her iki uygulamaya ilişkin bilgi sahibi olmasını ve dönüşüm işlemlerinin doğruluğunu kontrol etmesini gerektirmektedir.

3.3.1.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit ve nakit benzerleri grubunda yer alan varlıklar aynı zamanda likiditesi en yüksek olan varlıklardan oluşmaktadırlar. Nakit para, en kısa sürede nakte çevrilmesi beklenen çekler, bankalarda yer alan mevduat hesapları ve diğer nakit benzeri varlıklar bu hesaplarda izlenir. Bu özellikleri taşıyan varlıkların denetimi yapılırken, bu hesapların ne kadar hızlı değişkenlik gösterebildiği ve aynı zamanda hareket sayısı yüksek olan hesaplardan oluştuğu unutulmamalıdır.

Denetçinin öncelikle yapması gereken, bu kalemlerde bulunan tutarların gerçekte var olup olmadığını kontrol etmektir. Denetçi, kasa sayımına refakat etmesine izin verildiği takdirde, fiili olarak işletmede bulunan nakit paraların var olup olmadığını tespit edebilir. Büyük veya çok şubeli işletmelerde bu uygulama denetimin yapısal sınırlamaları nedeniyle mümkün olamayabilir. Bir başka olasılık da denetim işinin alınmasının, finansal tablo gününden sonra olması olasılığıdır. Bu durumda yapılması gereken kasalardaki varlıklardan sorumlu olan kişilerden, istenen günde varsa yapılmış kasa sayımına ilişkin belgenin talep edilmesidir. Denetçinin isteği üzerine hazırlanan bir sayım belgesinin güvenilirliği işletmenin iç kontrol mekanizması gereği düzenli olarak yapılan kasa sayımına ilişkin tutanaklar kadar güvenilir olmayacaktır. Her halükarda mümkün ise orijinal belgenin elde edilmesi, denetçide daha yüksek güven uyandıracaktır. Denetçinin tercih edebileceği bir başka prosedür de, sayımda mevcut bulunabileceği bir günde yeniden sayım yapılmasını sağlayarak, raporlama gününden sayım gününe kadar kayıtlı işlemleri göz önünde bulundurarak, raporlama günü rakamına ulaşıp ulaşmadığını denetlemek olabilir. Elde edilen nakit varlığını ispatlayıcı belgeler ve varsa denetçinin kendisinin yapmış olduğu hesaplamalar denetim kanıtı olarak sınıflandırılıp, çalışma dosyalarına eklenmelidir.

Nakit varlıklar ile ilgili diğer bir önemli durum ise, işletmenin yabancı para mevcududur. Böyle bir durum söz konusu olduğunda, bu tutarın mevcut olmasının tespitinin yanı sıra mevcut varlığın değerinin finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı, gerekirse yeniden hesaplama yoluyla kontrol edilmelidir. Yeniden hesaplama yönteminin uygulandığı çalışma kağıtları denetim kanıtı olarak çalışma dosyasında yer almalıdır. Bazı durumlarda işletmelerin bütün yabancı para kalemlerinin değerleri tek bir çalışma kağıdında kontrol edilebilir. Bu durum, denetim çalışmasına aykırılık teşkil etmemekle beraber, çalışma dosyasına aktarılması sırasında referansların dikkatli bir biçimde verilmesi ve her bir hesap ile ilgili kontrol formunda ilgili satıra bu çalışma kağıdının referans gösterilmesi gerekmektedir.

Bankalarda yer alan mevduatlara ilişkin kontroller, bankalardan işletme aracılığı ile veya doğrudan istenebilecek olan yazılar ile yapılabilir. Bankalar, çoğunlukla müşterilerinin çıkarlarını korumak amacıyla, işletme tarafından yetkilendirilmiş olan şirket çalışanları dışında kimseye, özellikle de hesap durumları ile ilgili bilgi vermemeyi tercih

etmektedir. Bu durumda denetçi, işletme aracılığıyla banka tarafından onaylanmış olan detaylı hesap bilgileri içeren formlar veya tablolar talep edebilir. Buna ek olarak bankalarda işlem yapmaya yetkisi olan kişilere ilişkin bilgiler ile varsa internet bankacılığı işlemlerini yapma yetkisinin kimlerde olduğu, banka işlemlerine ilişkin yönetimin veya ortakların yetki verdiği kişilere ilişkin bilgiler ve bu bilgilerin yer aldığı Yönetim Kurulu ve Genel Kurul kararları ile gerçekleşen işlemleri yapan kişiler ile bu kararlarda yer alan kişilerin karşılaştırılması işlemleri de yapılmalıdır. Gerek bankalardan alınan teyit yazılarının, gerekse bankada işlem yapmaya yetkili kişilerin atanmasına ilişkin karar yazılarının örneklerinin çalışma dosyasında ilgili kısma eklenmesi gerekmektedir.

Dövizli banka hesaplarının mevcut olması durumunda aynı kasa hesaplamalarında olduğu gibi ilgili kur dönüşümlerinin doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Bu basit bir karşılaştırma olmaktan çok, kullanılan kurun kontrol edilmesi, yabancı paralı hesabın bakiyesinin doğruluğunun kontrol edilmesi ve yapılan işlemlerin kontrol edilmesi süreçlerinden oluşan bir işlemler bütünüdür. Burada denetçi, kontroller sırasında elde ettiği verileri doğrudan gelir tablosu hesapları ile karşılaştırmayı seçebileceği gibi, çalışma kağıtlarını bu işlemi yapmakla sorumlu denetim elemanına ileterek yalnızca hesap bakiyeleri kontrolünü tamamlamayı seçebilir, bu durum denetçi tarafından yapılan iş bölümüne bağlı olarak değişecektir.

İşletme, yerel kayıtlarında kanunlarca öngörülen kur değerinden yabancı paralı hesaplarının değerlemesini yaparken, UFRS'ye göre farklı bir döviz kuru kullanıyor olabilir, bu durumda kasa ve banka gibi döviz hesaplarının değerlemesinde bu durumu dikkate alması gerekecektir. Örneğin; işletmenin merkezi başka bir ülkede kurulmuş olan bir şirketin iştiraki olması durumunda, finansal tablolarını merkez firmanın belirlemiş olduğu ve grup firmaların tümü ile aynı kur üzerinden değerlendirme yaparak yayınlaması gerekecektir.

Banka hesaplarına ilişkin olarak yapılması gereken bir başka kontrol de, vadeli hesapların varlığının kontrol edilmesidir. Vadeli mevduat ve/veya tevdiat hesapları var ise, bu hesaplara ilişkin olarak dönem içerisinde elde edilen faiz gelirlerine ilişkin bilgiler, ilgili hesapların faiz geliri dökümleri bankalardan alınan yazılarla kontrol edilir. Faiz oranı ve vade bilgileri alınarak, gerekli görülen hallerde yeniden hesaplama yöntemi

uygulanarak faiz ve -varsa- yasal kesinti tutarları kontrol edilir. Raporlama tarihi itibariyle, hali hazırda vadeli mevduat hesabında yer alan tutarların varlığı halinde, faiz tahakkuku yapıp yapılmadığı, yapıldıysa tahakkukun finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı denetçi tarafından kontrol edilmelidir. Vadeli hesap işlemlerinde denetçi hem doğrulama yazılarını hem de yeniden hesaplamaya ilişkin çalışma kağıtlarını denetim çalışma dosyasına eklemelidir. Denetçi, aynı zamanda ilgili gelir ve vergi kesintisi hesaplarının kontrollerini de tamamlamış ise, aynı çalışma kağıdına ilgili hesaplar için de referans vermesi gerekmektedir. Bazı durumlarda, kayıtlar ve finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalara ek olarak söz konusu işlemlerin vergi ile bağlantılarının, ilgili vergi beyannamelerinden kontrollerinin sağlanması gerekebilir. Bu durumda vergi beyannamelerine ilişkin kontroller de çalışma dosyasında yer almalıdır.

Çek hesaplarının kontrolü için denetçi, işletmeden finansal tablolara dahil edilen çeklerin tümünü ve işletmede hazırlanmış dökümlerini isteyebilir. Ayrıca, bankaya tahsil amacıyla gönderilmiş olan çeklere ilişkin banka teslimat yazılarının orijinalini görerek fotokopilerini de talep edebilir. İşletmenin muhasebe kayıtları ile finansal tablolar ve elde olan çekler karşılaştırılarak kontrol edilir. Denetçi bazı durumlarda bütün tutarların doğru olmasına ve kontrollerin tamamlanmış olmasına rağmen, bazı çeklerin bu grupta sınıflandırılmaması gerektiği görüşünde olabilir. Bu durumda yapılması gereken, yönetime bu görüşünü bildirmek olacaktır. Bu kontroller sırasında işletmeden edinilen listeler ile bankalardan elde edilen belgelere ek olarak denetçinin yapmış olduğu hesaplamalar ve varsa sınıflandırma farklılıkları denetim çalışma dosyasına denetim kanıtı olarak yerleştirilmelidir.

Nakit ve nakit benzerlerine ilişkin olarak yapılan düzeltmeler ve hesap kontrolleri ile, uygulanan denetim prosedürleri sonucu elde edilmiş olan denetim kanıtlarının çalışma dosyasına belirli bir biçimde ve düzende eklenmesi gerekmektedir. Şekil 8'de yer alan çalışma kağıdı örneği, bu düzenin sağlanmasında dikkat edilmesi gereken hususları içermektedir. Çalışma kağıdına ve ekinde toplanan denetim kanıtlarına verilecek referans numaraları sayesinde çalışma dosyasının düzenli olarak oluşturulması sağlanabilir.

Şekil 11. Nakit ve Nakit Benzerleri Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Kasa	100					
Alınan Çekler	101					
Bankalar	102					
Ver. Çek. Ve Öd. Em.	103					
Diğer Dön. Var.	108					
TOPLAM						

Yukarıda yer alan rakamlar finansal tablolar ile uyum içerisindedir.

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler	:	01	Kasa Sayım Tutanağı
		02	Alınan Çeklere İlişkin Liste ve Dökümler
		03	Banka Ekstreleri
		04	Vadeli Hesaplara İlişkin Dökümler
		05	Verilen Çeklere İlişkin Liste ve Dökümler
		06	Diğer Dönen Varlıklara İlişkin Çalışma Kağıtları
		07	Dövizli Hesaplara İlişkin Dönem Sonu Kur Değerleme Tablosu
		07	Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan	Kontrol Eden
İmza	İmza

3.3.1.2. Finansal Yatırımlar

Finansal yatırımlara ilişkin denetimler yapılmadan önce, finansal işlemleri ve yatırımları yöneten özel bir birimin varlığının mevcut olup olmadığına bakılmalıdır. Böyle bir birimin var olması halinde, bu birimden alınan bilgiler ile finansal tablolar ve muhasebe arasında kontroller yapılması gerekecektir. Aynı birim olsa da olmasa da finansal yatırımlara ilişkin olarak yatırımı yapan işletmenin amacının ne olduğunun (örneğin, alım satım karı elde etmek mi yoksa uzun vadeli yatırım olarak mı planlandığı), yatırım yapılan işletmedeki ortaklık oranının ve değerlendirme ölçütlerine ilişkin bilgilerin edinilmesi gerekmektedir. Varsa, yatırımlara aracılık eden kuruluşlardan alım satım işlemlerine ve finansal tablo tarihi itibarı ile yatırım değerlerine ilişkin bilgiler talep edilmelidir.

Değerleme farkları varsa, bu değerlendirme farklarının finansal tablolara doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir. Bunu yaparken hem değerlendirme farkı hesaplamalarının doğruluğu kontrol edilmeli, hem de farkın karşılığında doğru bir finansal tablo kalemi kullanılıp kullanılmadığı denetlenmelidir. Örneğin, değerlendirme farkları özkaynak grubunda sınıflandırılacak bir finansal yatırımın denetimi sırasında değerlendirme farkı hesaplaması doğru yapıldığı halde, işletmenin raporlama sırasında değerlendirme farklarını dönem kâr/zararı hesaplamasında dikkate aldığına anlaşılması halinde, hatalı bir raporlama söz konusu olacaktır.

Kısa ve uzun vadeli finansal varlıklara ilişkin dönem sonu değerlendirme aşamasında yerel kanunlar ile UFRS farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; alım satım amaçlı yatırım yapılan bir hisse senedinin dönem sonunda değeri yerel muhasebe standartlarına göre maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı olarak belirlenmiştir ve değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayrılması gerekmektedir. UFRS'ye göre ise aynı durumda, söz konusu hisse senedi piyasa değeri ile değerlendirilmeli ve değerlendirme farkları doğrudan kâr/zarar hesapları ile ilişkilendirilmelidir.

Şekil 12. Finansal Yatırımlar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

FİNANSAL YATIRIMLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Hisse Senetleri	110					
Öz. Kes. T.S.B.	111					
Kamu Kes. T.S.B.	112					
Diğer Men. Kıy.	118					
Men. Kıy. D.D.K.	119					
TOPLAM						
Bağ. Men. Kıy.	240					
BMK D.D.K.	241					
İştirakler	242					
İşt. Serm Taah.	243					
İşt. D.D.K.	244					
Bağlı Ortaklıklar	245					
B.O. Serm Taah.	246					
B.O. D.D.K.	247					
Diğer Mali D.V.	248					
Diğer Mali D.V. Karş.	249					
TOPLAM						

Yukarıda yer alan rakamlar finansal tablolar ile uyum içerisindedir.

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler	:	01	Kısa vadeli finansal yatırımlara ilişkin bilgi ve belgeler
		02	Uzun vadeli finansal yatırımlara ilişkin bilgi ve belgeler
		03	Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan	Kontrol Eden
İmza	İmza

Vadeye kadar elde tutulmasına karar verilen finansal araçlar, vadeleri bir yıldan uzun olduğunda, duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır. Söz konusu finansal araçların değerlemesi sonucu ortaya çıkan değerlendirme farkları ise kısa vadeli alım satım amaçlı yatırımlardan farklı olarak özkaynaklar grubunda yer almalıdır.

Finansal yatırımların sınıflandırılmasına ilişkin vade bilgileri ve değerlemelerine ilişkin olarak hem değerlerin doğruluğu hem de değerlendirme farklarının ilgili hesaplara doğru olarak aktarıldığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Denetçi, bu hususları içerecek çalışma kağıtlarını ve elde ettiği denetim kanıtlarını dosyalar. Çalışma dosyasında yer alacak olan kanıtları ve denetçinin finansal yatırımlara ilişkin kontrollerini, referans numaraları ile birlikte çalışma dosyası düzeninde ekleyebilmesi açısından örnek teşkil etmesi için Şekil 12’de yer alan çalışma kağıdına benzer bir çalışma yapılabilir.

Finansal yatırımların raporlanmasına ilişkin olarak, işletmenin raporlama yapmakta olduğu finansal çerçeveye ilişkin farklılıklar olması mümkündür. Örneğin, finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na uygun olarak hazırlayan bir şirketin finansal tablolarının denetlenmesi sırasında denetçi, aynı zamanda finansal yatırımların söz konusu standartlara uygun bir biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını da kontrol etmek durumundadır. Bu durumda oluşturulacak olan çalışma kağıtlarında bu hususun da göz önünde bulundurularak kontrol edildiğinin, varsa gerekli düzeltmelerin yapıldığının ve denetim sonucunda elde edilen tutarların finansal tablolarda yer alan tutarlarla uyumlu olduğunun belgelendirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmaların yapılması sırasında uygulanan denetim prosedürlerine ilişkin bilgi ve belgeler ile elde edilen ek denetim kanıtlarının denetim firması tarafından oluşturulan referans sistemine uygun olarak numaralandırılması ve çalışma dosyasında ilgili yere eklenmesi gerekmektedir. Denetim dosyaları, yapılan denetimin konusu olan finansal tabloların hangi finansal çerçeveye uygun olarak hazırlandığına göre değişiklik gösterebileceği için, denetçinin ilgili denetimlere uygun denetim çalışma kağıtlarını oluşturması ve her denetimde o denetim ve ilgili standartlara uygun çalışma kağıtlarını kullanması uygun olacaktır. Aksi halde, yapılan denetim ile finansal tablolar uyumsuz olacağı gibi, denetim sonucunda elde edilen denetçi görüşünün hatalı olması durumu ortaya çıkabilecektir. Örneğin, finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama

Standartlarına uygun olarak hazırlayan bir işletmenin denetiminde finansal yatırımların denetlenmesi sırasında kullanılan çalışma kağıdı Şekil 13'te yer alan örnek çalışma kağıdına benzer biçimde hazırlanmalı, tekdüzene uygun denetim çalışma kağıdından farklı olmalıdır.

Şekil 13. Finansal Yatırımlar-UFRS Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

FİNANSAL YATIRIMLAR - UFRS					
Grup Adı	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan					
Vadeye Kadar Elde Tutulacak Krediler ve Alacaklar					
Satılmaya Hazır Finansal Var.					
TOPLAM					

Yukarıda yer alan rakamlar finansal tablolar ile uyum içerisindedir.

Uygulanan standart çerçevesinde sınıflandırma ve sunuma ilişkin şartlar doğru olarak yerine getirilmiştir.

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler	:	01	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara yansıtılan finansal yatırımlar gerçeğe Uygun değer çalışmalarına ilişkin belgeler
		02	Krediler ve Alacaklar – itfa edilmiş değer hesaplamalarına ilişkin belgeler ve Destekleyici kanıtlar
		03	Satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin bilgi ve belgeler

NOTLAR :

Hazırlayan	Kontrol Eden
İmza	İmza

3.3.1.3. Alacaklar

Alacakların denetimi, ticari alacakların denetimi ve diğer alacakların denetimi olmak üzere iki ayrı kısımdan oluşur. Ticari alacaklar, işletmenin faaliyet konusu dahilindeki satışlarından kaynaklanan alacaklardan oluştuğu için, bu alacaklar, yapılan satışlarla kıyaslanarak varlığı ve doğruluğu kontrol edilebilir. Finansal tablolarda yer alan ticari alacakların tutarının doğruluğu için de borçlulardan teyit/mutabakat almak ve bu sayede tutarların doğruluğunu test etmek mümkündür. Burada denetçi, karşı taraflardan yapılan bilgi sorgulamalarını kendisi yapmalıdır. Şirketler, özellikle günümüzde vergi kanunlarının belirli kurallarını yerine getirebilmek amacıyla sık sık alacakları ile ilgili mutabakat yapmaktadır. Ancak, işletmenin kendisinin yapmış olduğu mutabakatlar denetçi açısından denetim kanıtı niteliği taşımamaktadır. Bazı durumlarda, denetçi geçmiş dönem verileri ile ilgili mutabakat duyduğunda ve karşı tarafa ulaşabilmenin mümkün olmadığı durumlarda, işletmenin önceki dönemlerde yapmış oldukları mutabakatları denetim kanıtı olarak kabul edebilir. Denetim firması tarafından yapılan cari hesap mutabakatları, özellikle dış bir kaynaktan elde edilen veriler olması nedeniyle daha güvenilir denetim kanıtlarıdır. İşletmelerin cari hesaplarının sayısının yüksek olması nedeniyle denetçi bu belgeleri ayrı bir dosyada muhafaza etmeyi tercih edebilir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda, referans olarak diğer hazırlanan dosyanın belirtilmesi önem kazanır.

Denetçi, işletmenin alacaklarının vadelerini kontrol etmeyi ihmal etmemeli, uzun vadeli olarak sınıflandırılmış alacaklarından vadesi bir yılın altına düşmüş olanların kısa vadeli alacaklar olarak sınıflandırıldığından veya aksi bir durumun varlığının söz konusu olmadığından emin olmak için gerekli denetimleri yapmalıdır.

Denetçinin alacak denetimleri sırasında özellikle dikkat etmesi gereken bir başka husus, işletmenin ilişkili kişiler ile arasında bulunan alacak borç ilişkileridir. Bazı durumlarda işletmeler, faaliyetlerini daha fazla göstermek, aktif büyüklüklerini artırmak veya karlılıklarını artırmak amacıyla gerçekleşmeyen işlemleri ilişkili kişiler/firmalar ile aralarında varmış gibi gösterebilmektedirler. Bu durum yönetim seviyesinde bir hileli işlem olduğu için tespiti oldukça zor bir durumdur ve ancak gerekli mesleki şüphecilik ve detaylı bir denetim ile ortaya çıkabilmektedir. Gerçekleşen/gerçekleşmeyen satışlar, gelir

tablosu hesaplarının kontrollerinde açıklanacak olup, bütün denetim prosedürlerinin aslında birbiriyle ne kadar iç içe geçmiş olduğu bu örnek ile açıkça ortaya çıkmaktadır.

Şekil 14. Ticari Alacaklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:					
Rapor Dönemi	:					
Hazırlayan	:					
Kontrol Eden	:					
TİCARİ ALACAKLAR						
Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Alıcılar	120					
Alacak Senetleri	121					
Alacak Sen. Rees.	122					
Verilen Dep. Tem.	126					
Diğ. Tic. Al.	127					
Şüpheli Tic. Al.	128					
Şüp. Al. Karş.	129					
TOPLAM						
Alıcılar	220					
Alacak Senetleri	221					
Al. Sen. Rees.	222					
Verilen Dep. Tem.	226					
Şüp. Al. Karş.	229					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenecek Belgeler	:	01	Ticari Alacaklara İlişkin Mutabakatlar			
		02	Alacak Senetlerine İlişkin Detay Bilgileri ve Dökümler			
		03	Verilen Depozito ve Teminatlara İlişkin Açıklayıcı Tablo			
		04	Şüpheli Ticari Alacaklar Listesi			
		05	Şüpheli Ticari Alacaklara Ayrılan Karşılıklara İlişkin Detay Bilgiler			
		06	Avukat Yazısı			
		07	Alacak Yaşlandırma Tablosu			
		08	Diğer Ekler			
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

Şekil 15. Diğer Alacaklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

DİĞER ALACAKLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Ortaklardan Alac.	131					
İştiraklerden Al.	132					
Bağ. Ort. Alac.	133					
Personelden Al.	135					
Diğ. Çeş. Al.	136					
Diğ. Al. Sen. Rees.	137					
Şüpheli Diğ. Al.	138					
Diğ. Şüp. Al. Karş.	139					
TOPLAM						
Ortaklardan Al.	231					
İştiraklerden Al.	232					
Bağ. Ort. Alac.	233					
Personelden Al.	235					
Diğ. Çeş. Al.	236					
Diğ. Al.Sen.Rees.	237					
Diğ. Şüp. Al. Karş.	239					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenecek Belgeler	:	01	Ortaklardan Alacaklara ilişkin hesap dökümü ve açıklamalar			
		02	İştiraklere ilişkin bilgiler ve alacak-borç dökümleri			
		03	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklara ilişkin belge ve bilgiler			
		04	Personelden Alacakların içeriği ve detayları tablosu			
		05	Diğer Çeşitli Alacaklara ilişkin bilgiler			
		06	Diğer Ekler			
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

Ticari olmayan alacakların denetimini çapraz kontrollerle doğrulayabilmek her zaman mümkün olmamaktadır. Önemlilik seviyesine göre denetim prosedürleri geliştirilirken bu grubun finansal tablolar ve kullanıcılarının kararlarını etkilemesi açısından değerlendirilerek denetiminin planlanması gerekmektedir. Diğer alacaklar grubu içerisinde dönem içerisindeki hareket miktarları bazı durumlarda dönemsonu bakiyelerine kıyasla daha dikkat çekici olabilmektedir. Dönem içerisinde aktif büyüklüğüne göre çok yüksek işlemler var ise bu işlemlerin detayları anlaşılmaya çalışılmalı, özellikle ortaklarla ve personelle alacak ilişkisi dikkatle incelenmelidir. Bu inceleme, bazı durumlarda (özellikle ortak ve personel alacakları) teyit imkanını ortadan kaldırdığı için anlaşılması zor durumlar ortaya çıkarabilir. Böyle bir durumla karşılaşıldığında, öncelikle alacakların karşılığında var olan işlemin gerçekleşmesi durumu anlaşılıp doğrulanmaya çalışılmalıdır. Ancak gerçekten böyle bir işlemin varlığının tespit edilmesi halinde alacakla ilgili başka denetim prosedürleri uygulamaktan vazgeçilebilir.

Alacak senetleri de alacaklar hesap grubu içerisinde yer alan ve bir alacağa karşılık alıcı tarafından bir senet düzenlenmiş olduğunda kullanılan hesaplardır. Alacak senetleri, çekler ile benzer özellikler gösterirler, bu nedenle benzer denetim prosedürleri ile kontrollerinin yapılması mümkündür. Bazı durumlarda, vadesi uzun olan çeklerin dahi bu grupta raporlanması hem denetim hem de yönetim açısından daha uygun görülebilir. Senetler ile ilgili olarak en özellikli ve diğer prosedürlerden farklı olarak karşılaşılan durum reeskont hesaplamalarıdır. İşletme, vadeli alacak ve borçlarını finansal tablolarda raporlama günündeki değeri ile raporlamak isteyecek ve bunun için belirli bir iskonto oranı ile reeskont hesaplayacaktır. Denetçi; senetlerin varlığını, hesap tutarlarının doğruluğunu, iskonto oranını ve reeskont tutarının doğru hesaplandığını kontrol etmelidir. Bu kontrollerin tamamı yapılırken elde ettiği belgeleri ve hesaplamalara ilişkin çalışma kağıtlarını dosyasına denetim kanıtı olarak eklemelidir.

Finansal tablolarda yer alması durumunda şüpheli olarak sınıflandırılan ticari ve diğer alacaklar ile ilgili ek denetim prosedürleri uygulanması, denetim açısından bir gerekliliktir. İşletmenin ilgili alacağı neden bu satırda raporladığının gerekçeleri de dahil olmak üzere, hesap tutarı ve -varsa- ayrılan karşılık tutarları incelenmelidir. Bazen böyle durumların uygunluğunun anlaşılması açısından işletmenin hukuk danışmanları ile

iletişime geçilmesi ve kendilerinin profesyonel görüşüne ilişkin kanıtların da elde edilerek denetim çalışmalarının arasına dahil etmesi gerekli olabilir.

Buna ek olarak, işletmenin şüpheli olarak sınıflandırmadığı, ancak uygulanan denetim prosedürleri sonucunda alacak hesaplarında yer almasına rağmen uzun süredir tahsili gerçekleştirilememiş ve tahsil edilme ihtimalinin araştırılması gerektiğini düşündüğü bir takım alacakların tespit edilmesi mümkündür. Böyle bir durum ile karşılaşılması halinde, denetçi öncelikle sorgulama yolu ile karşı karşıya bulunduğu durumu anlamaya çalışmalıdır. Karşı taraftan elde edilebilmiş bir mutabakat yazısı var ise bu yazının işletmedeki kayıt ile uyumu kontrol edilmeli ve denetçinin bu alacağın şüpheli hale geldiğine kanaat getirmesi durumunda bu görüş yönetime iletilmelidir.

UFRS'ye göre finansal raporlama yapan işletmeler açısından, alacaklar ile ilgili karşılaşılan farklılıklar bir alacağın şüpheli olarak kabul edilmesi ve karşılık ayrılması için, yasal takip sürecinin başlamasının gerekli olmaması ve senetsiz alacakların da aynı alacak senetlerinde olduğu gibi reeskonta tabi tutulmasıdır. İşletme muhasebe politikalarını belirlerken, vadeleri belirli sürelerde geçmiş olan alacaklar için belirli oranlarda karşılık ayırmaya karar vermelidirler. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlara ilişkin olarak UFRS'ye uygun finansal raporlama yapan bir işletmenin denetiminde kullanılabilecek "Ticari Borçlar ve Alacaklar Çalışma Kağıdı" ekte yer almaktadır. (Ek:14) Diğer taraftan, UFRS'ye uygun finansal tablolarda ilişkili taraf işlemleri ayrı kalemlerde ve dipnotlarda belirtilmektedir. Bu durum, denetçinin tüm ilişkili taraf işlemlerine ilişkin olarak bir çalışma kağıdı hazırlamasını gerektirecektir. Ekte ilişkili taraf işlemlerinin denetimine ilişkin olarak hazırlanabilecek çalışma kağıdına örnek oluşturması amacıyla "İlişkili Taraf İşlemleri Çalışma Kağıdı Örneği" yer almaktadır. (Ek:15)

3.3.1.4. Stoklar

Stokların denetimi, ister üretim işletmesi, ister ticaret işletmesi isterse başka bir işletme olsun, her zaman büyük önem arz etmektedir. Önemli yanlışlıkların büyük bir kısmı bu kalemlerde gerçekleşmektedir. Bunun sebebi, stokların sürekli hareket görüyor olması ve maliyet hesaplamalarında kolaylıkla yanlışlık yapılabilme ihtimalidir. Stokların denetimine öncelikle önceki dönem stoklarının doğru tutarlar ile cari döneme

aktarıldığından emin olunarak başlanmalıdır. Dönem içerisindeki stok hareketleri (satın alma, satış, alıştan/satıştan iade, fire, sarf, bozulma, vs.) muhasebe kayıtları ve stok kartları üzerinden kontrol edilmeli, doğrulama hesaplamaları yapılmalıdır. İşletmenin dönem sonu stok sayımlarına denetçinin refakat etmesi, fiziki olarak stokların varlığını denetlemesi açısından önem taşımaktadır. Denetçinin sayımın yapıldığı gün sayıma refakat etmesinin mümkün olmaması halinde, denetçi denetim sırasında işletmenin tekrar stok sayımı yapmasını ve bu sayıma katılmayı talep edebilir. İşletmenin stoklarının fiziki olarak varlığını hiçbir biçimde ispat edemezse denetçi, bu hususun önemlilik seviyesini göz önünde bulundurarak finansal tablolar ile ilgili görüşünü değiştirmeyi tercih edebilir.

Günümüzde işletmeler, stok hareketlerinin takibini ya muhasebe programlarına entegre yazılımlar yardımıyla ya da özel stok takip programları ile gerçekleştirmektedir. Denetçinin stoklar ile ilgili denetimlerini sürdürürken, bu programlarda yer alan verilerden faydalanmaları gerekmektedir. Bazı durumlarda program işleyişlerinde kontrol testleri uygulanması ve programda varsa hataların tespit edilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerekebilir.

Stok kalemlerinin denetimlerinin bir avantajlı tarafı, çapraz kontroller yapılması ihtimalinin yüksek olmasıdır. Stok hareketleri hem alacak hesaplarını, hem stok hesaplarını, hem maliyet hesaplarını hem de borç ve satış hesaplarını etkileyen hareketlerdir. Tüm bu kayıtların birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir. Örneğin bir stoğun alımı sırasında alış tutarı ve bu tutara eklenen KDV tutarı bellidir, kayıtların bu alım faturasına uygun olarak stok hesaplarına ve borç hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Satış sırasında, işletmenin satış fiyatları ve dolayısıyla satış karlılığı belli olduğu için, ilgili malın satışının takibi ve ilgili tutar ve KDV'nin alacak hesaplarından kontrol edilmesi mümkündür. Maliyetlendirmenin hem satış üzerinden matematiksel hesaplaması hem de ilgili mal hesabından kontrol edilmesi mümkündür. Bu kontrollerin tamamı yeni programlar sayesinde kısa süreler içerisinde yapılabilmektedir. Denetçi, bütün kontrollerine ilişkin çalışma kağıtlarını, çapraz kontrollerin birbirini doğrular nitelikte olduğunu gösteren notlarını denetim çalışma dosyasına denetim kanıtı olarak koymalıdır.

Şekil 16. Stoklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih :
Rapor Dönemi :
Hazırlayan :
Kontrol Eden :

STOKLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
İlk Madde ve Malz.	150					
Yarı Mam.-Üretim	151					
Mamuller	152					
Ticari Mallar	153					
Diğer Stoklar	157					
Stok D.D.K.	158					
Verilen Sip. Av.	159					
TOPLAM						

Uygulanan Stok Değerleme Yöntemi:

Uygulanan Envanter Yöntemi:

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler : 01 Envanter Listesi / Stok Sayım Tutanakları
02 Değer Düşüklüğü varsa açıklamalar ve belgeler
03 Verilen Sipariş Avanslarının Detayları
04 Satılan Malın Maliyeti Tablosu
05 Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan
İmza

Kontrol Eden
İmza

Stok denetime ilişkin olarak oluşturulabilecek çalışma kağıdının bir örneği Şekil 16'da yer almaktadır. Stoklar işletmelerin faaliyetlerine göre değişeceği için, her bir denetlenen işletmede farklı prosedürler izlenmesi gerekeceği gibi, çalışma kağıtları ve derlenen belgeler de farklılık gösterecektir. Finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayan işletmelerin denetiminin sürdürülmesinde işletmenin normal maliyet / tam maliyet uygulamalarının denetlenmesi ve çalışma kağıdına bu hususun eklenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan her durumda stok sayımına ilişkin evrakları tedarik etmek mümkün olmayabilir, bu durumda denetçinin destekleyici kanıtları elde etmeye çalışarak finansal tabloda yer alan tutarların doğruluğundan emin olması gerekmektedir.

Bazı işletmeler stoklarını şirket bünyesinde değil, özel olarak bu hizmeti veren depolardan hizmet alarak muhafaza edebilmektedir. Genellikle böyle bir durum söz konusu olduğunda işletmelerin yapmış olduğu alımlar bu depolara teslim edilirken, yapılan satışların sevkiyatları da yine bu depolardan yapılmaktadır. Bu yöntemle stoklarını muhafaza eden işletmelerin denetimi sırasında hizmet alınan tarafın raporlarından, işletme ile yapılmış yazışmalardan ve dönemsel olarak -varsa- sayım tutanaklarından faydalanılması mümkündür. İşletme kayıtları ile depo miktarları arasında oluşan uyumsuzlukların muhasebe tarafından giderilme yöntemleri kontrol edilerek, uygunluğu incelenmelidir.

Stoklar, UFRS'ye göre maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan değer ile değerlendirilmektedirler. Yerel standartlara göre stoklarını maliyet değerinden takip eden bir işletmenin stok hesaplarını denetlerken denetçi öncelikle maliyet değerlerinin doğruluğunu tespit etmeli, daha sonra net gerçekleşebilir değer hesaplamalarını kontrol ederek bu tutarlardan düşük olanı ile UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolara yansıtılmış olan tutarı kontrol etmelidir. Bu tablolarda stok maliyetleri hesaplanırken, mal alımında katlanılan finansman giderleri ayrılmalıdır. Hizmet işletmelerinde ise stok tutarlarının, verilen hizmete karşılık bir hasılat gerçekleşene kadar işletmenin katlandığı maliyetler olarak hesaplanmaktadır. Denetçi, bu hesaplamaların doğruluğunu kontrol etmelidir.

3.3.1.5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardında “*Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır.*” ifadesi yer almaktadır. Ülkemizde yerel muhasebe sistemine göre böyle bir sınıflandırma yapılmamaktadır, bu nedenle ancak UFRS’ye uygun hazırlanmış finansal tabloların denetimini yaparken denetçiler bu hususları göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, denetimini sürdürürken, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolarda satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların yukarıda yer alan açıklama ile uyumlu olup olmadığını kontrol eder.

Bir duran varlığın satışına karar verilmiş olması durumunu destekleyici kanıtlara ihtiyaç duyulur. Bu kanıtlar, finansal tabloların kapsadığı dönem içerisinde satış kararının alındığını ispatlayan toplantı kararları olabileceği gibi, herhangi bir karar bulunmamasına rağmen, finansal tabloların hazırlandığı sırada satılmış olan duran varlıklar olabilir. Denetçi ayrıca finansal tablolarda duran varlıklar grubunda sınıflandırılmış olan ancak satılması amaçlanan duran varlıklar var ise bunların da yeniden sınıflandırılması gerektiğine karar verebilir. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler için oluşturulabilecek çalışma kağıdının bir örneği Şekil 17’de yer almaktadır.

Denetçinin özellikle dikkat etmesi gereken bir başka husus da, satış amaçlı elde tutulan duran varlığın finansal tablodaki değerinin doğru olup olmadığıdır. Raporlama standartları kapsamında bir duran varlık, kullanılmakta olduğu sürece net defter değeriyle net gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile, satış amaçlı olarak sınıflandırıldığına ilişkin kontrolleri yapmalı, hem doğru değerle değerlendirildiğine, hem de değerlendirme farkı varsa, bu farkın doğru olarak finansal tablolara yansıtıldığına ilişkin denetim kanıtları elde etmelidir.

Denetçi, yukarıda yer alan denetim kanıtlarına ek olarak, duran varlıklar için elde etmesi gereken denetim kanıtlarını da elde etmelidir.

Şekil 17. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR

	Önceki Yıl	Cari Yıl	Denetimden Geçirilmiş	Açıklama	Referans No
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar					
Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklara İlişkin Yükümlülükler					
TOPLAM					

DURDURULAN FAALİYETLER

	Önceki Yıl	Cari Yıl	Denetimden Geçirilmiş	Açıklama	Referans No
Durdurulan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler					
Durdurulan Faaliyetler Gider ve Maliyetler					
TOPLAM					

Eklenecek Belgeler	:	01	Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklara ilişkin belgeler
		02	Durdurulan Faaliyetlere ilişkin bilgi ve belgeler
		03	Diğer Ekler

NOTLAR	:		
		Hazırlayan	Kontrol Eden
		İmza	İmza

Durdurulan faaliyetler, bir işletmenin, gelecek dönemlerde faaliyetlerine devam etmeyeceği bir iş kolu veya coğrafi bölgenin varlığı durumunda veya yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklığın varlığı durumunda söz konusu olmaktadır. İşletme belirli bir bölgedeki faaliyetlerini durdurmuş ise (örneğin işletmeye ait fabrikalardan birinde üretimin durdurulması ancak işletmenin diğer fabrikalarda aynı alanda üretime devam etmesi) ya da bir faaliyet kolunda faaliyetine son vermiş ise (örneğin, tekstil alanında bütün

üretim faaliyetlerinin durdurulması) bu durumda bu coğrafi bölge veya faaliyete ilişkin kâr/zarar, gelir tablosunun durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin sınıflandırıldığı kısımda sunulmalıdır. Buna ek olarak satış amacıyla elde edilen bağlı ortaklık ile ilgili kâr/zarar yine ayrı bir satırda kapsamlı gelir tablosunda sunulmalıdır.

3.3.1.6. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Denetçi, işletmenin finansal tablolarında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların öncelikle işletmeye ait olduklarına ilişkin denetim kanıtı elde etmekle yükümlüdür. Aidiyet bildiren belgeler, varlığın çeşidine göre farklılık gösterebilecektir. Örneğin sahip olunan varlık bir bina ise tapu belgesi, taşıt ise ruhsat belgesi veya bir hak ise lisans veya kullanım belgesi, o varlığın aidiyetini ispatlamak için kullanılabilir.

İşletme, daha güçlü bir finansal tablo sunmak amacıyla kendisine ait olmayan varlıkları finansal tabloya dahil edebileceği gibi, farklı gereksinimler veya hatalar ile bazı varlıkları finansal tabloya dahil etmeyebilir. Denetçinin titizlikle, tüm bu olasılıkları göz önünde bulundurması ve mesleki şüphecilikten vazgeçmeden denetimini sürdürmesi gerekir.

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin olarak hazırlanmış örnek çalışma kağıtları Şekil 18 ve Şekil 19'da yer almaktadır. Bu çalışma kağıtları, finansal tabloları Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırlanan bir işletmenin denetim sırasında kullanılabilir.

İşletmeye ait muhasebe politikalarını denetim planlamasında göz önünde bulundurmuş olan denetçi, bu politikalar ışığında duran varlıklara ilişkin yapılan amortisman hesaplarını ve finansal tabloda yer alan amortisman tutarlarını kontrol etmeli, gerekli gördüğü hallerde yeniden hesaplamalıdır.

Varlıkların aidiyetini ve değerlerinin kontrol edildiğini destekleyen tüm belgeler ile ek olarak denetçinin kendi yaptığı hesaplamalar ve varsa farkların yer aldığı çalışma kağıtları, denetim kanıtları olarak çalışma dosyalarında yer almalıdır.

Şekil 18. Maddi Duran Varlıklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih :
Rapor Dönemi :
Hazırlayan :
Kontrol Eden :

MADDİ DURAN VARLIKLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Arazi ve Arsalar	250					
Yer altı ve Yerüstü	251					
Binalar	252					
Tes. Mak. Cih.	253					
Taşıtlar	254					
Demirbaşlar	255					
Diğer M.D.V.	256					
Birikmiş Amortis.	257					
Yapılmakta Ol. Yat.	258					
Verilen Avanslar	259					

TOPLAM

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler	:	01	Amortisman Tabloları
		02	Maddi Duran Varlıklar Değerleme Tabloları
		03	Dönem İçi MDV Değişim Tablosu
		04	Varsa MDV Satışına İlişkin Kayıt Örnekleri
		05	MDV sahipliğini ispat edici belgelerin suretleri (tapu, ruhsat vs.)
		06	Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan
İmza

Kontrol Eden
İmza

Şekil 19. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Haklar	260					
Şerefîye	261					
Kur. Örg. Gid.	262					
Ar. Ge. Gid.	263					
Özel Maliyetler	264					
Diğ. M.O.D.V.	267					
Bir. Amort.	268					
Verilen Avanslar	269					
TOPLAM						

Düzeltilme Açıklamaları

Eklenecek Belgeler :

01	Amortisman Tabloları
02	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Tabloları
03	Dönem İçi MODV Değişim Tablosu
04	Varsa MODV Satışına İlişkin Kayıt Örnekleri
05	Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan	Kontrol Eden
İmza	İmza

Denetçinin uzun süreli kullanımı planlanan bu varlıklar için göz önünde bulundurması gereken bir diğer husus da, işletmenin ilgili varlıklar için yapmış olduğu faydalı ömür tahminleridir. Faydalı ömre ilişkin işletmenin tahminlerini inceleyen denetçi, bu tahminlerin gerçekliğini ölçmeye çalışmalıdır. Bu konuda ilgili sektörde benzer varlıkların kullanım ömürlerine, ilgili varlıkları üreten firmaların kullanım önerilerine, özellikle kullanım amaçları olan varlıklara ilişkin verilere başvurabilir. Gerekli gördüğü hallerde denetçi, bu tahminlerin doğruluğuna ilişkin bir uzmanın görüşünü alabilir.

İşletmenin uyguladığı finansal raporlama çerçevesine bağlı olarak, varlıkların finansal tabloda yer alacak değeri farklılık gösterebilir. Denetçi titizlikle işletmenin ilgili varlıklarda benimsemiş olduğu değerlendirme yöntemlerinin uygunluğunu ve değerlendirme sonucu finansal tablolara aktarılan tutarların doğruluğunu incelemelidir. Bu çalışmalara ilişkin elde etmiş olduğu kanıtlar ve çalışma kağıtlarını dosyalamalı ve finansal tablolardan farklı ulaşılmış olduğu sonuçlar varsa, bunu yönetim ile paylaşmalıdır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin UFRS ve yerel finansal raporlama arasındaki farklar, diğer varlıklara kıyasla daha büyük farklılıklar gösterebilmektedir. Bu nedenle UFRS'ye uygun olarak yapılacak denetimlerde uygulanacak prosedürlerde bir takım farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu amaçla, Maddi Duran Varlıklara ilişkin olarak UFRS denetimlerinde kullanılmak üzere hazırlanabilecek çalışma kağıdının bir örneği Şekil 20'de yer almaktadır. Maddi Olmayan Duran Varlıklar için de benzeri hazırlanabilir.

Şekil 20: Maddi Duran Varlıklar UFRS Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih :										
Rapor Dönemi :	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR									
Hazırlayan :										
Kontrol Eden :										
	Arazi ve Arsalar	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Binalar	Tesis, Makine ve Cihazlar	Taşıtlar	Demirbaşlar	Dğer MDV	Özel Maliyetler	Yapılmakta Olan Yatırımlar	TOPLAM
31.12.20X0										
Maliyet										
2013 Amortisman										
Çevrim Farkı, Net										
Transfer										
Yeniden Değerleme, Net										
Net Defter Değeri, 31.12.20X0										
Net Defter Değeri(NDD), 01.01.20X1										
Yabancı Para Çevrim Farkları										
İlaveler										
Çıkışlar Net										
Amortisman Gideri										
Net Defter Değeri, 31.12.20X1										
Maddi Duran Varlıklar Değerleme Yöntemi: <input type="checkbox"/> Maliyet <input type="checkbox"/> Yeniden Değerleme*										
* Yeniden Değerleme yönteminin seçilmesi halinde MDV değer tespitine ilişkin dökümanlar alındı mı? <input type="checkbox"/>										
* En son değerlendirme yapılan tarih ve değerlendirme farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin kontroller yapıldı mı? <input type="checkbox"/>										
MDV Çıkışlarına ilişkin belgeler alındı mı? <input type="checkbox"/>										
MDV Girişlerine ilişkin belgeler alındı mı? <input type="checkbox"/>										Maddi Duran Varlıkların maliyetine eklenmiş finansman tutarları olup olmadığı kontrol edildi mi? <input type="checkbox"/>
MDV sahipliğini ispatlayan belgeler alındı mı? <input type="checkbox"/>										Amortisman Tabloları kıst amortismanına göre yeniden hesaplanmış ve düzeltilmiş mi? <input type="checkbox"/>

Özellikle, faydalı ömür tahminleri yerel kanunlarla belirlenen faydalı ömürlerden farklılıklar göstereceği için, dönemler boyunca net varlık tutarları farklı olacaktır. Aynı zamanda faydalı ömür tahminleri her yıl gözden geçirilebileceği için, muhasebe tahminleri ile ilgili çalışmalarda, özellikle devam eden denetimlerde bu hususun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna ek olarak amortisman yöntemlerindeki farklılaşma yine net varlık tutarında farka sebep olacaktır. Bir diğer husus ise, işletmenin maddi duran varlıklar için değerlendirme yöntemi olarak yeniden değerlendirme yöntemi kullanması durumunda, değerlendirme farklarının özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilerek kapsamlı gelir olarak raporlanması gerektiğidir. Yerel kanunlara istinaden maddi duran varlıklar maliyet değeri üzerinden değerlendirilmekte ise, denetçinin maliyet değeri ve yeniden değerlendirme değerini kontrol ederek, değerlendirme farklarının ilgili hesaplara aktarılmasını da denetlemesi gerekecektir. Özellikle işletme birleşmeleri söz konusu olduğunda şerefiye tutarının hesaplanması ve finansal tablolara aktarımın denetiminin titizlikle yapılması önem kazanmaktadır. Şerefiye tutarının amortismanına tabi olmaması ve ancak gerekli hallerde değer düşüklüğü hesaplanması gerekmesi halinde denetçinin ilgili uygulamaların tümü ve karşı karşıya bulunduğu yasal süreçlerin tümüne hâkim olarak denetim sürecinde tüm değerlemeler ve hesaplamalara ilişkin kanıtlar toplaması gerekmektedir.

Özellikli varlıklar dışındaki maddi duran varlıklara ilişkin olarak katlanılan vade farkları, yerel muhasebe sisteminden farklı olarak, ilgili varlığın maliyetine dahil edilmeden, finansman gideri olarak kaydedilmelidir. Denetçi, bu hesaplamaların ilgili dönemde ve geçmiş dönemlerde alınan maddi duran varlıklar için doğru hesaplanarak kayıtlara intikal ettirildiğini kontrol etmelidir. İlgili hesaplamalarda varolan hata, yalnızca varlığın defter değerini değil, aynı zamanda bugüne kadar yapılan amortisman hesaplamalarının da hatalı olmasına neden olacaktır.

Ar-ge harcamalarına ilişkin olarak denetçi, araştırma ve geliştirme harcamalarının sınıflandırmalarının doğru yapıldığını kontrol etmelidir. UFRS'ye göre yapılacak olan raporlamalarda, yalnızca geliştirme giderleri varlık olarak sınıflandırılabilirken, araştırma giderlerinin yapıldıkları dönemin gelir tablosunda gider olarak raporlanması gerekmektedir. Denetçi, yapılan harcamaların doğru tutarlarda ilgili tablolarda yer aldığına ilişkin kanıt oluşturacak çalışmaları ilgili dosyalarda toplamalıdır.

3.3.1.7. Ortaklıklara Yapılan Yatırımlar

İşletmenin iştirakleri, bağı ortaklıkları ve ortak yatırımları, diğer bir deyişle diğer işletmelerdeki payları bu sınıfta raporlanmaktadır. Özellikle ortaklık yapısında önemli etkisi bulunan bir yatırım söz konusu ise ilgili ortaklık sözleşmesi, kuruluştan itibaren gelen bir ortaklık olmaması durumunda hisse devrine ilişkin bilgiler denetim için gerekli olacaktır. Ortaklığın değerinin belirlenmesi için finansal raporlama çerçevesinde yer alan açıklamalar göz önünde bulundurularak değer doğru bir tutar ile finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmelidir.

Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen finansal yatırımlar için, ortak olunan işletmenin ilgili dönem sonu özkaynak verilerine ulaşılması, bu verilerin bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığının kontrol edilmesi gerekecektir.

Tam konsolidasyon yöntemine göre finansal tablolara dahil edilen finansal yatırımlar var ise, bu durum finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara yansıtılmış mı yansıtılmamış mı, kontrol edilmelidir. Eğer, tam konsolidasyon işlemi yapılmış veya yapılacak ise, bu durumda konsolidasyona tabi şirketlerin finansal tablolarının denetlenip denetlenmediği yine önemli olacak, aksi halde konsolidasyon işlemi ilgili raporlama çerçevesine uygun kabul edilmeyebilecektir.

Özellikle uzun vadeli finansal yatırımlar, denetçi tarafından işletme dışında bir kaynaktan öğrenilmesi en zor kalemlerden bir tanesidir. Yönetimin açıkladığı bilgiler ışığında araştırma yapmak ve raporlama bilgilerinin doğruluğunu test etmek mümkün olmakla beraber, işletme yönetiminin bir yatırıma ilişkin ortaklığını gizlemesi ve denetçi ile paylaşmaması durumunda dış bir kaynaktan bu ortaklığın varlığını ve detay bilgilerini alabilmek çok düşük bir ihtimaldir. Bu nedenle denetçi, özellikle ilk defa finansal raporlama yapan işletmelerin denetimini yapıyorsa, yalnızca ilgili döneme ilişkin değil, geçmiş dönemlere ilişkin yönetimin kararlarını dikkatle incelemeli, mesleki şüpheciliğini hiçbir zaman elden bırakmamalıdır.

Finansal yatırımların denetimi sırasında elde edilen tüm bilgi ve belgeler ile değerlemeye ilişkin -varsa- ek olarak denetçi tarafından yapılan hesaplamalar denetim

dosyasında yer almalıdır. Mmkn ise uzun vadeli finansal yatırımlara ilişkin olan karşı işletmeye ait kuruluş ve ortaklığı belgeleyen yasal evraklar da edinilerek dosyalanmalıdır. Bu evraklar, değerleme belgelerinin aksine sürekli denetim dosyasına yerleştirilerek gelecek dönem denetimlerinde de gerekli görülen hallerde kullanılmalı, değişikliklerin takibi kolaylaştırılmalıdır. Örneğin geçmiş dönemde bağlı ortaklık olarak sınıflandırılmış bir finansal yatırımın elden çıkarılması durumunda cari dönem finansal durum tablosunda yer almayacağı aşıkar olmakla beraber; bu değişimin farkında olan denetçi elden çıkarma işlemlerine ilişkin muhasebe kayıt kontrolleri ile birlikte, ilgili işlemin finansal tablolara etkisini ve bu etkinin doğru olup olmadığını kontrol edebilecektir.

3.3.1.8. Peşin denen Giderler/Ertelenmiş Gelirler

Dönemsellik ilkesi gereği finansal tablolarda yer alması gereken bu hesaplar, denetimi en zor hesaplar arasındadır. Bunun sebebi, peşin ödenen giderlerin kolaylıkla cari dönem giderine dahil edilebilmesi ve önemlilik seviyesinin altında oldukları takdirde tespit edilmesinin zor olmasıdır. Denetçi, mesleki tecrübelerine ve işletme ile ilgili elde etmiş olduğu bilgilere bakarak, finansal tablolarda yer almasını beklediği peşin ödenen giderlerin (rneğin yıllık abonelik gerektiren üyeliklerin varlığı, sigorta poliçeleri vb.) varlığını ve kayıt durumunu sorgular. Aynı yöntemle gelir tahakkuklarının yapılıp yapılmadığını kontrol etmesi gerekir.

Denetçinin aynı zamanda tutar kontrollerini de yapması önemli olacaktır. Benimsenen muhasebe politikalarını göz önünde bulundurarak finansal tablolara yansıtılan tutarların doğruluğunu gerekli grdğu hallerde yeniden hesaplayarak kontrol edecektir. Çalışmalarda dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da peşin ödenen giderler ile ertelenmiş gelirlerin vadelerine göre finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının kontrol edilmesidir. İşletmelerin faaliyet alanlarına ve içinde buldukları sektörlere göre bu tür işlemlerinin yoğunluğu artabileceği gibi, vadelandirme süreleri de önem kazanabilecektir.

Bazı durumlarda yerel muhasebe uygulamaları ile uluslararası muhasebe uygulamaları bu anlamda da farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, yerel muhasebe uygulamaları fatura bazlı olarak hasılat ve giderlerin finansal tablolara yansıtılmasını esas

olarak kabul ederken, bu durum uluslararası uygulamalarda faturalardan bağımsız olarak gerçekleşme durumlarına göre finansal tablolara aktarılabilmektedir. Bu gibi durumlarda denetçinin finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sınıflandırmanın doğru yapıldığını kontrol edecek prosedürler geliştirmesi gerekebilir.

Gerek peşin ödenen giderlere ve ertelenmiş gelirlere ilişkin belgeler gerekse denetçi tarafından yapılan yeniden hesaplamalara ilişkin çalışma kağıtları denetim kanıtı olarak numaralandırılmalı ve dosyalanmalıdır. Bu amaçla hazırlanmış bir örnek çalışma kağıdı Şekil 21’de yer almaktadır.

Şekil 21. Peşin Ödenen Giderler / Ertelenmiş Gelirler Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:					
Rapor Dönemi	:					
Hazırlayan	:					
Kontrol Eden	:					
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI						
Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Gelecek Ay. A. Gid.	180					
Gelir Tahakkukları	181					
TOPLAM						
Gel. Yıl. Ait. Gid.	280					
Gelir Tahakkukları	281					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenecek Belgeler	:	01	Gelecek Aylara Ait Giderleri oluşturan gider listeleri			
		02	Gelir Tahakkuklarına ilişkin bilgi ve belgeler			
		03	Kasko ve sigorta poliçeleri			
		04	Diğer gider belgeleri			
		05	Diğer Ekler			
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

3.3.2. Pasif Hesaplar

Pasif hesaplar (kaynak hesapları), finansal durum tablosunun (bilanço) pasif tarafını oluşturan ve işletmenin elinde bulunan varlıklarını hangi kaynaklarla finanse ettiğini gösteren hesaplardır. İşletmenin finansman kaynakları yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan oluşmaktadır.

Yabancı kaynaklar da, aynı varlık hesaplarında olduğu gibi bir takım birbiriyle benzer özellikler taşıyan hesapların birleşiminden oluşan hesap gruplarına ayrılmaktadır. Her bir hesap grubu farklı denetim prosedürleri gerektireceği için, toplanacak olan kanıtlar da birbirinden farklılık gösterecektir.

3.3.2.1. Finansal Kaynaklar

Finansal (mali) kaynaklar, işletmelerin bir finans kurumundan elde etmiş olduğu finansmanın raporlandığı hesap grubudur. Denetçi, finansman kuruluşu ile iletişime geçerek ve işletmeden söz konusu finansmana ilişkin sözleşmeyi talep ederek bu hesaplarda yer alan tutarların denetimini sağlayabilir. Bazı durumlarda, işletmenin kullanmakta olduğu bir kısım yabancı kaynaklar, yönetimin isteğiyle veya yanlışlıkla finansal tablolarda yer almayabilir. Bu durumda denetçinin yapması gereken, işletmenin ilişkisinin bulunduğu finansman kuruluşları ile (bankalar, leasing kuruluşları vb.) iletişime geçerek, varsa bu gibi durumları tespit etmeye çalışmaktır. Kuruluşlardan bilgi edinemediği durumda ise denetçi, mal ve para hareketlerinin takibini yaparak, finansal tablolarda yer almadığı halde banka hesaplarında yer alan işlemleri belirlemeye çalışmalıdır. Denetçinin burada yapabilecekleri sınırlı olduğu için, denetçi azami dikkat ve özenle yeterli ve uygun denetim kanıtı topladığını düşündüğü noktada araştırmasını sonuçlandırır.

Finansal kaynakların çeşitliliğinin fazla olması nedeniyle, finansal kaynağın türüne göre denetçinin denetim prosedürünü farklılaştırması ve gerekli gördüğü durumlarda ek denetim prosedürleri tamamlaması gerekebilir. Örneğin, banka kredilerine ilişkin uygulanacak prosedürler ile çıkarılmış tahvillere ilişkin uygulanacak prosedürler farklılık gösterebilecektir. Şekil 22’de kısa ve uzun vadeli finansal kaynakların denetlenmesinde kullanılacak örnek çalışma kağıdı yer almaktadır.

Şekil 22. Finansal Kaynaklar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

FİNANSAL KAYNAKLAR

Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Banka Kredileri	300					
Fin. Kir. İşl. Borçlar	301					
Fin. Kir. İşl. Borç. M.	302					
UV Kredi Anapara	303					
Tahvil Anapara Borç	304					
Çık. Bono ve Sen.	305					
Çık. Diğ. Men. Kıy.	306					
MK İhraç Farkları	308					
Diğ. Mali Borçlar	309					
TOPLAM						
Banka Kredileri	400					
Fin. Kir. İşl. Borçlar	401					
Fin. Kir. İşl. Borç. M.	402					
Çık. Tahviller	405					
Çık. Diğ. Men. Kıy.	407					
MK İhraç Farkları	408					
Diğ. Mali Borçlar	409					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenecek Belgeler	01	Banka Kredileri Ödeme Planları				
	02	Finansal Kiralama Sözleşmelerine İlişkin Bilgi ve/veya Belgeler				
	: 03	Çıkarılmış Tahvillerin Detaylı Bilgi ve Dökümleri				
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

Finansal kaynakların vade uzunlukları finansal tabloların dengesinde ve analitik incelemelerde önemli kabul edildiği ve finansal tablo kullanıcısının kararını etkileme

olasılığı bulunduğu için denetçi kanıt toplarken ve/veya kontrollerini yaparken, bu vadeleri de göz önünde bulundurarak finansal tabloların uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına bakmalıdır. Bir başka önemli konu, finansal borçların faizlerinin finansal tablolara doğru olarak yansıtılmasıdır. Faizler, tahakkuk edildikleri ya da ödendikleri zamanlarda doğru bir biçimde finansal tablolara aktarılmalıdır. Faiz hesaplamaları gerekli görüldüğü hallerde yeniden hesaplanarak, analitik prosedürler kullanılarak veya doğrudan finansmanın temin edildiği kuruluştan bilgi alınarak denetlenebilir. İşletme içi hile riskinin yüksek olduğu bir alan olarak finansman giderlerinin denetlenmesi yüksek önem arz eder. Örneğin, işletme yatırım işletmesi ise ve yatırımları finanse etmek amacı ile yüklü miktarda yabancı kaynak kullanması gerekiyor ise ve raporlamayı yapan kişiler ile para hareketlerini takip eden kişiler aynı ise, işletmenin finansman ödemelerinin haricinde ödemeler yaparak bunların yüksek tutarlı borç ve borç faizi ödemelerinin arasında fark edilmeyeceğini düşünebilirler. Büyük olmayan farklılıklar, özellikle de yüksek sayıda benzer işlemin olduğu hesaplarda tespit edilmesi güç farklılıklardır. Denetçinin, bu duruma karşı hazırlıklı olması ve mesleki şüphecilik ile bu konuya yaklaşması gerekmektedir.

Finansal kaynakların yabancı para olarak alınan kaynaklar olması durumunda denetçi, ilgili borcun hem yabancı para değerini kontrol etmeli, hem de finansal tablolarda yer alan yerel para birimi üzerinden değerini doğrulayacak denetimleri yapmalıdır. Değerleme farklarının doğru bir biçimde tablolara yansıtıldığından emin olmalıdır.

UFRS'ye uyumlu olarak finansal raporlama yapan bir şirketin denetiminde denetçinin yapması gereken bazı ek kontroller ortaya çıkabilmektedir. Bunlar temelde finansal raporlama çerçevesi gereğince yerel raporlama esaslarından farklılık gösteren; finansal borçlanmalara ilişkin olarak faiz hesaplamalarının tahakkukları, finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken sınıflandırmalar bazında raporlamanın doğru bir biçimde yapılıp yapılmadığı, yabancı anapara üzerinden yapılan borçlanmalarda dönem sonu borç değerinin doğru döviz kuru üzerinden finansal tablo para birimine dönüştürülüp dönüştürülmediği, uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısmının doğru hesaplanıp finansal tablolarda açıklanıp açıklanmadığı ve benzeri kontrolleri içermektedir. Şekil 23: Finansal Borçlar UFRS Örnek Çalışma Kağıdı, bu tür denetimlerde denetçi tarafından kullanılacak çalışma kağıdına örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Şekil 23. Finansal Borçlar UFRS Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih :
Rapor Dönemi :
Hazırlayan :
Kontrol Eden :

FİNANSAL BORÇLAR

Finansal Kredi Borçları	Vade	Faiz Oranı	Para Birimi	Döviz Tutarı	TL Karşılığı	Referans
Uzun Vadeli Borçların Kısa Vadeli Kısımları						
Uzun Vadeli						
Kısa Vadeli						
TOPLAM						

Finansal Kiralama Borçları	Faiz Oranı	Para Birimi	Döviz Tutarı	TL Karşılığı	Referans
Uzun Vadeli Borçların Kısa Vadeli Kısmı					
Uzun Vadeli					
TOPLAM					

Ödeme Planları	Taksit Döviz Değeri	Taksit TL Değeri	Toplam
Tarih			
TOPLAM			

Muhasebeleştirme Yöntemi:

İlk Muhasebeleştirme :
Değerleme :

Etkin faiz oranı kontrol edildi mi? Evet Hayır Rf: _____

Vade sınıflandırmaları kontrol edildi mi? Evet Hayır Rf: _____

Finansal tabloya aktarım tutarları kontrol edildi mi?

Evet Hayır Rf: _____

Düzeltilme Açıklamaları

Hazırlayan
İmza

Kontrol Eden
İmza

3.3.2.2. Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar

İşletme, faaliyeti ile ilgili olarak oluşan borçlanmalarını bu hesaplarda takip etmektedir. Stoklara ilişkin olarak alımlarda oluşan borçlanmalar ticari borç, bunun dışında kalan ama işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi amacıyla gerekli hallerde oluşan borçlar ise diğer borçlar olarak sınıflandırılır. Ticari Borçlar denetiminde kullanılacak bir çalışma kağıdı örneği Şekil 24’de yer almaktadır.

Ticari borçlar, mal alımları ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanmalardan oluştukları için, çapraz kontroller ile dönem içi hesap hareketlerinin kontrollerinin yapılması mümkündür. Diğer taraftan, günümüzde gelişmiş olan entegre muhasebe programları sayesinde, tüm mal hareketlerini cari kartlar üzerinden kontrol ederek, raporlama ile karşılaştırmak da mümkündür. Dönem sonu bakiyelerine ilişkin kontroller için de aynı alacak hesaplarında olduğu gibi bu sefer borçlu olunan diğer taraflardan doğrulama yazılarının alınması da sıklıkla izlenen denetim prosedürlerindedir. Denetçi, ilgili karşı taraflarla doğrudan iletişime geçerek, doğrulamayı kendisi yapmalıdır. Gelen mutabakat yazıları denetim ekibi tarafından büyük bir titizlikle incelenerek dosyalanmalıdır.

Diğer borçlar, doğasından kaynaklanan gerekçelerle, denetimi daha zor olan bir hesap grubudur. Ortaklara, personele, iştiraklere ve diğer yatırımlara olan borçların sebebi anlaşılmalı, daha sonra tutar doğrulamaları yapılarak denetim tamamlanmalıdır. İlişkili taraf işlemleri riski yüksek olan işlemler olduğu için, bazen ek denetim prosedürleri uygulamak gerektiğine denetçi tarafından karar verilebilen işlemlerdir. Örneğin, normal şartlar altında bir borcun finansal tablolarda doğru değeri ile yer alıp almadığı mutabakat yazısı ile kontrol edilebilirken ve bu denetçi için yeterli kabul edilebilecekken, ilişkili taraflar konusunda nakit akışlarının bu işlemler üzerinden kontrolünün yapılması gerekli görülebilir. Bu durumda denetçi tüm denetim prosedürleri ile birlikte yapılan bu ek denetimleri de belgelendirerek kanıtlar arasına koymalıdır.

Reeskont işlemlerinin kontrolü, özellikle çok sayıda borç senedi düzenleyen bir işletmenin denetiminde önem kazanmaktadır. Finansal tablolarda doğru tutarları ile yer aldığı kontrol edilen borç senetlerinin raporlama günü değerlerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, kullanılan iskonto oranının uygun oran olup olmadığı, bu hesaplama

sonucu tüm finansal tablolara etkilerinin olması gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilerek belgelendirilmelidir.

Şekil 24. Ticari Borçlar Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:					
Rapor Dönemi	:					
Hazırlayan	:					
Kontrol Eden	:					
TİCARİ BORÇLAR						
Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Satıcılar	320					
Borç Senetleri	321					
Borç Sen. Rees.	322					
Alınan Dep. Ve Tem.	326					
Diğ. Tic. Borçlar	329					
TOPLAM						
Satıcılar	420					
Borç Senetleri	421					
Borç Sen. Rees.	422					
Alınan Dep. Ve Tem.	426					
Diğ. Tic. Borçlar	429					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenecek Belgeler	:	01	Ticari Borçlara İlişkin Mutabakatlar			
		02	Borç Senetleri Yaşlandırma ve Reeskont Tablosu			
		03	Alınan Depozito ve Teminatların Detayları			
		04	Diğer Ticari Borçlara İlişkin Bilgi ve/veya belgeler			
		05	Diğer Ekler			
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

Senetli borçlar dışındaki borçlar için UFRS'ye göre, hazırlanan yaşlandırma tablolarını kullanarak reeskont ayırmak gerekmektedir. Bu farkı göz önünde bulunduran denetçi, söz konusu borç yaşlandırmalarını ve ilgili reeskont hesaplamalarını incelemelidir. Buna ek olarak, ticari borçların denetimi sırasında aynı fatura kontrolleri içerisinde UFRS'ye uygun finansal raporlama yapmakta olan işletmenin hasılat kayıtları içerisinde vadeli alışlarından kaynaklanan finansman giderlerinin doğru olarak finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığının kontrolü de yapılabilir. Bu durumda denetçi, çalışma kağıtlarını hazırlarken, referans kodlarını kullanarak her iki durumun denetimini aynı çalışma kağıdı gruplarında tamamlama şansına sahiptir. UFRS'ye uygun olarak yapılacak raporlamanın denetlenmesinde kullanılabilir bir çalışma kağıdı örneği ekte yer almaktadır. (Ek:14)

3.3.2.3. Dönem Vergisi ve Ertelenen Vergiler

Dönem vergisi, doğrudan işletmenin dönem ticari kârından indirilen bir tutar olduğu için, denetçinin dönem vergisine ilişkin yapılan hesapların kontrolünü yapması gerekmektedir. Dönem vergisi hesaplamaları, uzmanlık gerektiren bir işlem olup, denetçinin bu hesaplamaları yalnız başına yapamaması ihtimali söz konusudur. Özellikle ticari kardan mali kara (matraha) geçiş hesaplamaları ile önceki dönemlerdeki zararların kardan indirilmesi hususu, raporlamanın yapıldığı ülkede bulunan vergi kanunlarına ve işletmenin işlemlerine hakim olmayı gerektirmektedir. Eğer işletme, bu konuda bir profesyonel destek alıyor ise (Örneğin, Türkiye şartlarında bir Yeminli Mali Müşavirden (YMM) hizmet alıyor ise) veya işletme bünyesinde bu konu ile ilgilenen bir birim var ise, bu durumlarda denetçi doğrudan ilgili desteğin sağlandığı kişi veya birim ile iletişime geçerek kendisinden bu hesaplamalara ilişkin bir bilgi verme yazısı hazırlamasını rica edebilir. Aksi bir durum söz konusu ise, denetçi, bir uzman yardımına başvurarak bu işlemlerin doğruluğunu kendisinin kontrol ederek bir rapor ile sunmasını talep edebilir. Dönem vergileri ve ertelenmiş vergilere ilişkin olarak denetimler sırasında kullanılabilir çalışma kağıdı örneği Şekil 25'de yer almaktadır. Ertelenmiş vergi hesaplamaları yerel muhasebe kayıtları ile raporlama değerleri arasında gerçekleşen geçici farklardan oluştuğu için, denetçi ertelenmiş vergi oluşmasına konu geçici farkları ayrıca ilgili kalemlere ilişkin çalışmaları ile kontrol etmelidir.

Şekil 25. Dönem Vergisi ve Ertelemiş Vergi Örnek Çalışma Kağıdı

Tarih	:	
Rapor Dönemi	:	
Hazırlayan	:	
Kontrol Eden	:	

DÖNEM VERGİSİ HESAPLAMALARI

	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No
Ticari Bilanço karı / (zararı)			
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler			
<i>Kar ve İlaveler Toplamı</i>			
Mahsup edilecek geçmiş yıl zararları			
Mahsup edilecek yatırım indirimi istisnası			
Kurumlar Vergisi Matrahı /(Zarar)			
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			

ERTELENMİŞ VERGİ HESAPLAMALARI

	Vergi Değeri	Muhasebe Değeri	Ertelenmiş Vergi Varlığı/ (Yükümlülüğü)
Geçici Farka Konu Hesaplar			
Toplam Ertelemiş Vergi			

Eklenecek Belgeler

- 01 Vergi Beyannameleri
- 02 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Muhasebe Dökümleri
- 03 Ertelemiş vergi hesaplarına ilişkin detay belgeler
- 04 Değerleme farklarına ilişkin bilgi ve belgeler
- 05 Diğer Ekler

NOTLAR :

Hazırlayan	Kontrol Eden
İmza	İmza

Ertelenen vergi hesaplamaları da aynı dönem vergisi hesaplamaları gibi yerel vergi kanunlarına hakim olmanın yanı sıra, finansal raporlama çerçevesinin kurallarına da tam olarak hakim olmayı gerektirmektedir. Denetçi, öncelikle işletmeden ertelenmiş vergilerin hesaplanmasına ilişkin tabloları talep eder ve tablo dönüşüm işlemlerini gözden geçirir. Yapılan dönüşüm işlemleri ile ertelenmiş vergi hesaplamalarını karşılaştırarak doğruluğunu kontrol eder. Finansal tablolarda yer alan rakamları ve dipnotlardaki açıklamaların yeterliliğini değerlendirir. Gerekirse, yeniden hesaplamalar yaparak ertelenmiş vergi tutarını kontrol edebilir. Tüm çalışmalarını belgelendirerek dosyalar, varsa değiştirilmesi gereken bir husus, bu konuda ilgili kişi veya birimlerle görüşebilir, yönetime bilgi verebilir.

Ertelenen vergi hem varlık, hem yükümlülük olabilir. Bu nedenle, çalışmanın bu kısmında açıklanmış olmasına karşın, aktif hesapların denetiminde aynı kontrollerin yapılması da mümkün olabilir. İşletmenin, farklı vergi kanunlarının geçerli olduğu ülkelerde tam konsolidasyona tabi yatırımları var ise, aynı finansal tabloda hem ertelenmiş vergi varlığı, hem ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile karşılaşılması mümkündür. Böyle bir durumda yurt dışındaki yatırıma ilişkin kontroller, yurt dışındaki işletmenin denetçileri ile görüşülerek ve onlardan temin edilen bilgiler ışığında kontrol edilebilir.

3.3.2.4. Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler ile Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Karşılıklar, işletmenin ihtiyatlı davranmak amacıyla, gelecek dönemlerde katlanması muhtemel kayıplarını bugünden finansal tablolarına dahil etmesi olarak ifade edilebilir. İşletmenin finansal tablolarında bu grupta raporlanan tutarlar, yaygın olarak kıdem tazminatı karşılıklarından, borç ve gider karşılıklarından oluşur. Koşullu varlık ve borçlar ise, ilke olarak finansal tablolarda belirli bir kaleme yer almamakla birlikte, işletmenin almış veya vermiş olduğu teminatlardan, duruma bağlı olarak vuku bulması muhtemel borç ve alacaklardan oluşmaktadır. Örneğin, perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmeler açısından uzun vadeli faaliyet kiralama sözleşmelerinin, kira sözleşmesi boyunca gerçekleşmesi muhtemel nakit akışları koşullu borçlar olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır. Bu hesapların denetiminde kullanılması amacıyla hazırlanabilecek çalışma kağıtlarına örnek olarak Şekil 26 ve 27’de yer alan çalışma kağıtları gösterilebilir.

Şekil 26. Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler Örnek Çalışma Kağıdı

KARŞILIKLAR, KOŞULLU VARLIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER

Tarih:

Rapor Dönemi:

Hazırlayan:

Kontrol Eden:

1) Karşılıklar

	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
Dava Karşılıkları*			
Ceza Karşılıkları			
Garanti Karşılıkları			
TOPLAM			

* Devam eden davalara ilişkin olarak avukatlardan dava durumunu ve sonuca ilişkin avukat görüşünü içeren yazılar alındı mı?

Evet

Hayır

Referans No: _____

Kısa Vadeli Karşılıklara ilişkin dönem içi hareketler listesi:

Önceki dönem bakiyesi:

Dönem içindeki artış:

Dönem içinde yapılan ödemeler:

Cari dönem bakiyesi**:

** Yapılan hesaplamalar sonucunda finansal tablo ve muhasebe kayıtlarında yer alan tutar birbiri ile uyumlu mu?

Evet

Hayır

Referans No: _____

2) Koşullu Varlıklar

	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
TOPLAM			

3) Koşullu Yükümlülükler

	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
TOPLAM			

Koşullu yükümlülüklerle ilişkin olarak yükümlülük şartları ve gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri oluşturan sözleşmeler edinildi mi?

Evet

Hayır

Referans No: _____

4) Açıklamalar

Karşılıklar, koşullu varlıklar ve yükümlülüklerle ilişkin olarak ek açıklama gerektiren hususlar denetçi tarafından bu bölüme eklenmelidir.

Eklenecek belgeler:

- 01 Karşılık hesaplamalarını teyit eden belgeler
- 02 Koşullu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin sözleşmeler
- 03 Avukat yazıları
- 04 Diğer destekleyici dökümanlar

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

Özellikle kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması karmaşık aktüeryal hesaplamalar içermektedir, çalışanlara sağlanan faydaların denetiminde bu hususa özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Denetçi bu hesaplamaları yapan birimden, hesaplama temel teşkil eden verileri ve hesaplama ile ilişkin tahmin ve varsayımlarını alır. Yeniden hesaplama veya formül kontrolleri yöntemiyle bu hesaplamaları kontrol edebilir. Aktüeryal bilgilerinin yetersiz kaldığı durumda denetçi, bu hesapların kontrolü ve/veya yeniden hesaplanması amacıyla uzman yardımına başvurmalıdır.

Bu hesaplamalar, özellikle gelecek dönemlere ilişkin tahminlere dayandığı için, bu tahminlerin de denetçi tarafından irdelenmesi gerekmektedir. Örneğin çalışan sayısının çok yüksek olduğu işletmelerde, belirlenen iskonto oranının yarım puan oynaması bile finansal tablolarda önemli etkilere sebep olabilmektedir. Denetçinin mesleki muhakemesi, piyasa koşulları ve genel piyasa tahminlerini göz önünde bulundurması ve gerekli gördüğü hallerde uzman desteğine başvurması gerekebilmektedir. Her halükarda denetçi, işletmeden aldığı veriler ve hesaplamalar da dahil olmak üzere, kıdem tazminatı hesaplamalarına ilişkin olarak elde ettiği tüm bilgi ve belgeleri ve hazırladığı çalışma kağıtlarını çalışma dosyasına eklemelidir. Denetçinin tahminlerinin işletme tahminlerinden farklılık göstermesi durumunda, bu durumun gerekçelerini ve bu durum sonucunda denetçinin herhangi bir işlem yapmaya karar verip vermediğinin de denetim dosyasında yer alması gerekmektedir.

Diğer karşılık hesapları için yapılacak olan denetim prosedürleri işlemin içeriğine göre farklılık gösterebilecek olup, denetçinin karşılık miktarının hesaplanmasına ilişkin işletmenin dayanaklarını titizlikle gözden geçirmesi ve mesleki şüpheciliğini elden bırakmaması gerekmektedir. Özellikle işletmenin devam etmekte olan ve “önemli

yanlılık” riski yüksek olan bir dava durumu söz konusu ise, bu dava ile ilgili olarak tüm kayıtların yanı sıra işletmenin hukuk müşavirlerinden alınacak bilgilendirme yazılarını da göz önünde bulundurması gerekecektir. Denetçi, uygun gördüğü hallerde, bu durumu raporuna da yansıtabilecektir.

Şekil 27. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Örnek Çalışma Kağıdı

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR			
Tarih	:		
Rapor Dönemi	:		
Hazırlayan	:		
Kontrol Eden	:		
1) Kısa Vadeli Çalışanlara Sağlanan Faydalar			
	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.
Personele Borçlar			
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri			
Kullanılmamış İzin Karşılıkları			
Kıdem Tazminatı Karşılığı			
TOPLAM			
2) Uzun Vadeli Çalışanlara Sağlanan Faydalar			
	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.
Kıdem Tazminatı Karşılığı			
Açılış Bakiyesi			
Hizmet Maliyeti			
Aktüeryal Kazançlar/(Kayıplar)			
Ödenen Tazminatlar			
Konsolidasyon farkları			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
TOPLAM			
* Kıdem tazminatlarına ilişkin olarak hesaplama tabloları alındı mı?			
<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır	Referans No: _____	
* Kıdem tazminatına ilişkin uzman desteğine ihtiyaç duyuldu mu?			
<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır	Referans No: _____	
*Uzman tarafından yazılan rapor çalışma dosyasına eklendi mi?			
<input type="checkbox"/> Evet	<input type="checkbox"/> Hayır	Referans No: _____	
Hazırlayan İmza	Kontrol Eden İmza		

3.3.2.5. Özkaynaklar

Özkaynaklar, işletmenin ortaklarının işletme üzerinde sahip oldukları hakların sunulduğu grup olması nedeniyle, finansal tablo kullanıcılarının en çok ilgilendiği bilgiler bu grupta yer almaktadır. Denetçi, tabloda raporlanan sermayenin ödenmiş olduğundan emin olmalı ve dönem içerisinde herhangi bir sermayenin değişimini gerektiren işlem (sermaye artırımı, sermaye azaltımı vb.) olup olmadığını kontrol etmelidir. İşletmenin önceki dönem karlarının ve zararlarının finansal tabloda doğru tutarlar ile yer aldığından emin olmasını sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamalıdır. Dönem kâr/zararı ile ilgili olarak gelir-gider hesaplarının denetimini tamamladıktan sonra, bu tutarla karşılaştırmalıdır.

İşletmenin özkaynak değişim tablosunda yer alan verileri kontrol ederek, gerek finansal durum tablosunda gerek söz konusu tabloda yer alan tutarların doğru olduğuna dair makul güvence elde edecek kadar denetim kanıtı elde etmelidir. Varsa dönem içerisinde yapılan kâr dağıtımına ilişkin kayıtlar ile bu kayıtların geçmişi dönem ve cari dönem finansal tablolarına etkilerini incelemelidir. Bununla bağlantılı olarak işletmenin yasal yedeklerinin, işletme anasözleşmesi ve yerel kanunlarla uyumlu hesaplandığından emin olmalıdır.

Özkaynaklarda yer alan değerlendirme farklarını, bu farkların kaynaklandığı hesaplara ilişkin denetimi sürecinde elde etmiş olduğu denetim kanıtları ile karşılaştırarak, sınıflandırma ve tutar olarak bu kalemlerin doğruluğunu teyit etmelidir.

İşletmenin yurt dışında, farklı para ile raporlama yapmakta olan bir yatırımının varlığı söz konusu olduğunda, ilgili işletmeye ilişkin çevrim farklarının tutarının doğruluğunu, çevrimde kullanılan döviz kurlarını ve diğer özellikli hususları gerekli gördüğü hallerde yeniden hesaplayarak doğrulamalıdır.

UFRS'ye göre yapılan raporlamalarda işletmelerin kapsamlı gelir kısmında sundukları bilgileri kâr/zararda yeniden sınıflandırılabilen ve kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayan olarak gruplandırması beklenmektedir. Bu sınıflandırmanın doğruluğu denetçi tarafından kontrol edilmelidir.

Denetçi, yukarıda yer alan işlemlerle ilgili olarak temin ettiği muhasebe kayıtlarını, yönetim kurulu kararlarını, hesaplama cetvellerini, önceki dönem kâr /zararlarına ilişkin tabloları ve varsa kendisinin hazırladığı belgeleri denetim kanıtı olarak dosyalamalıdır.

3.3.3. Gelir ve Gider Hesapları

Gelir-gider hesapları, bir diğer adıyla sonuç hesapları, denetçi tarafından “gerçekleşme” durumlarına göre denetlenen hesaplardır. İşletmenin hazırlamış olduğu gelir tablosu (kapsamlı gelir tablosu), işletmenin denetime konu olan dönemde elde etmiş olduğu gelirler ve katlanmış olduğu giderlerin sınıflandırılarak raporlandığı finansal tablodur.

Denetçi, işletmenin kayıtlarında yer alan gelirlere ilişkin olarak, bu gelirlerin gerçekleşme durumunu tüm gelir getirici işlemler arasında bir örneklem seçerek ve denetim prosedürlerini bu örneklem üzerinde uygulayarak anlamaya çalışır. Özellikle işletmenin temel faaliyet konusuna ilişkin gelirler ve bunların maliyetinin hesaplanması yüksek önem arz etmektedir. Satış faturaları, satış irsaliyeleri, alım faturaları, maliyet hesaplamaları, maliyet hesaplamalarında kullanılan kalemler ve diğer unsurların her biri için belirli kontrol mekanizmaları geliştirilmesi gerekir. Her bir işletme için bu kontrol sistemleri farklı olabilir, bu durum işletmenin işleyişine, faaliyet gösterilen sektöre, işletmenin üretim işletmesi mi ticaret işletmesi mi olduğuna göre değişebilir. Denetçinin belirlemiş olduğu performans önemliliği, bu hesapların denetiminde toplanacak kanıt miktarını doğrudan etkileyecektir. Önemlilik düzeyini referans alarak örneklem belirleyecek olan denetçi, daha yüksek önemlilik seviyesinde daha küçük bir örneklem kümesiyle, daha düşük önemlilik seviyesinde daha büyük bir örneklem kümesiyle çalışılması gerekecektir. Bazı hallerde, denetlenen örneklem kümesine göre finansal tablolar için belirlenen önemli yanlışlık seviyesinin üzerinde yanlışlık içermesi ihtimali olan hesaplar söz konusu olduğunda, denetçi, performans önemliliği seviyesini düşürerek, daha yüksek sayıda denetim kanıtı toplayarak, yanlışlık miktarını daha gerçekçi bir biçimde belirlemeye karar verebilir.

3.3.3.1. Hasılat Denetimi

Bu denetimler süresince tespit edilen tüm yanlışlıkların düzeltilmesini yönetimden talep edebilir. Yönetimin denetçinin tespit etmiş olduğu yanlışlıkları düzeltmesi halinde denetçi finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine kanaat getirebilir.

Gelir ve gider hesaplarının denetlenmesinin sonucunda denetçi, bu kalemlerin denetiminde belirlediği performans önemlilik seviyesi dahil olmak üzere, örneklem oranlarını, bu örneklemelerde tespit edilmiş yanlışlıkları, yönetim ile yapılan görüşmeleri, düzeltmeler yapılmışsa bu düzeltmelerin finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve gelir tablosunun denetimden geçirilmiş halini denetim kanıtlarının arasına ekler.

Denetçi, finansal tabloları UFRS'ye uygun olacak biçimde dönüştürülmüş olan işletmeyi denetlerken, özellikle gelir ve gider sınıflandırmasına dikkat etmelidir. Örneğin, hasılat olarak yerel kayıtlarda yer alan tutarların içerisinde vadeli satışlarda elde edilen hasılatın tamamı satış hasılatı olarak sınıflandırılırken, UFRS'ye göre bu satışların içeriğinde gizli bir finansman tutarının olduğu ve vadesi işletmenin ortalama vadesinden uzun olan satışlar ile ilgili bu tutarların hasılatтан ayrılarak finansman geliri olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Denetçi dönüşüm işlemleri içerisinde öncelikle bu ayırtırma işleminin yapıp yapılmadığını sorgularken, daha sonra hesaplanan tutarı kontrol etmelidir.

Bazı durumlarda yasal şartları sağlamamış olsa dahi işlemler UFRS'ye göre ilgili döneme ilişkin gelir/gider olarak kabul edilebilmektedir. Denetçi, titizlikle bu farkları mesleki bilgi birikimine ve tecrübesine dayanarak araştırmalı, yapılmayan dönüşüm işlemlerinin söz konusu olması halinde yönetimi bu konuda uyarmalıdır.

Yerel muhasebe sistemine göre satılan malın maliyetine eklenebilen vade farklarının, UFRS raporlaması sırasında maliyet hesaplamalarından çıkarılarak, doğrudan finansman gideri olarak raporlanması gerekmektedir. Bu durumun doğru hesaplanarak, finansal tabloda uygun kalemlerde raporlandığı denetçi tarafından kontrol edilerek, gerekli görülen hallerde yeniden hesaplanmalıdır.

Şekil 28, hasılat denetimlerine ilişkin olarak düzenlenebilecek çalışma kağıdı örneğini içermektedir. Hasılat, net satışları ifade ettiği için, hem satış gelirleri hem satış indirimleri birlikte incelenmelidir.

Şekil 28: Hasılat Çalışma Kağıdı Örneği

Tarih	:					
Rapor Dönemi	:					
Hazırlayan	:					
Kontrol Eden	:					
BRÜT SATIŞLAR						
Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Yurtiçi Satışlar	600					
Yurtdışı Satışlar	601					
Diğer Gelirler	602					
TOPLAM						
SATIŞ İNDİRİMLERİ						
Hesap Adı	Hesap No	Önceki Yıl	Cari Yıl	Düzeltilmeler (1)	Düzeltilmeler (2)	Denetimden Geçirilmiş
Satıştan İadeler	610					
Satış İndirimleri	611					
Diğer İndirimler	612					
TOPLAM						
Düzeltilme Açıklamaları						
Eklenicecek Belgeler	:	01	Brüt Satışlara İlişkin Hesap Özetleri			
		02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Açıklayıcı Ekler			
		03	Vadeli satışlara ilişkin finansman düzeltmesine ilişkin belgeler			
		04	Fatura kontrollerine ilişkin bilgi ve belgeler			
NOTLAR	:					
		Hazırlayan		Kontrol Eden		
		İmza		İmza		

Hasılat denetimlerinin ikinci önemli unsuru, maliyetlerin denetlenmesidir. Maliyet denetimleri işletmenin faaliyet konusuna ve faaliyet gösterdiği sektöre bağlı olarak farklılıklar gösterebilir. Maliyetlerin denetiminde özellikle işletmenin kullanmakta olduğu stok değerlendirme yöntemi ile kullanılan maliyet hesaplama bilgi sistemlerinin gerekli görülen hallerde uzman desteği kullanılmak suretiyle kontrol edilmesi gerekmektedir.

3.3.3.2. Diğer Gelir ve Giderler Denetimi

Hasılat ve maliyetler gelir tablosuna ilişkin hesapların en önemli kısmını oluşturmakla beraber, günümüzde işletmelerin olağan iş sürecinde elde ettikleri gelirler ve katlandıkları giderler geniş bir yelpaze oluşturmaktadır. İşletmelerin bugün finansman faaliyetlerinden, dövizli işlemlerden ve diğer çeşitli esas faaliyet dışı operasyonlarından elde ettikleri gelir ve giderlerin ayrıntılı olarak kontrolünün sağlanması, gelir tablosu denetimi açısından önemlilik arz etmektedir. Denetim sürecinde özellikle varlık ve yükümlülüklerin denetimi sırasında, gelir ve giderlerle ilgili olarak denetçi kanıtlar edinmektedir. Bu nedenle gelir/gider kontrolleri genellikle örneklem yöntemi kullanılarak faturaların kontrol edilmesi ve sınıflandırma kontrollerinden oluşmaktadır.

Gelir tablosu, UFRS açısından iki bölümden oluşmaktadır, işletmenin sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerinden elde edilen kâr/zarar ile kapsamlı gelirler. Sürdürülen faaliyetlere ilişkin kâr/zarar rakamı ile durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kâr ve zararı gelir tablosunun ilk kısmında iki bölüm olarak sunulmaktadır. Bu ayrımların standartlara uygun bir biçimde yapılmalı ve tutarların doğruluğu denetçi tarafından her bir kalem için uygun denetim prosedürü planlanarak gerçekleştirilmelidir. Örneğin, özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımlara ilişkin değerlendirme farklarının kapsamlı gelir içinde yer aldığı kontrol edilmelidir. Diğer taraftan ortaklıklara ilişkin yatırımlardan ilgili dönemde elde edilen kar payları gelir tablosunun dönem gelir/giderlerine ilişkin bilgiler kısmında yer almalıdır.

Denetlenen finansal tabloların konsolide finansal tablolar olması durumunda denetçinin konsolidasyona tabi işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonu sonucu ortaya çıkan azınlık paylarının, varsa çevrim farklarının doğru finansal tablolarda ve olması gereken tutarlarıyla yer aldığına ilişkin denetim prosedürlerini sürdürerek, ilgili çalışmalarını destekleyici kanıtlar elde etmesi gerekmektedir.

BÖLÜM IV

DENETİM KANITLARININ KALİTESİNİN DENETÇİ GÖRÜŞÜ ÜZERİNDE ETKİSİNİN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu; Türkiye’de faaliyet gösteren Bağımsız Denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler tarafından denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarının kalitesinin, finansal tablolar üzerine sunacakları denetim görüşünün oluşturulması üzerine etkisidir. Denetçi görüşünün, denetim raporunun kilit noktası olması nedeniyle doğru, güvenilir ve bağımsız bir şekilde ortaya konulması çok önemlidir. Zira denetçi firma için denetim kanıtlarının kalitesi ne kadar önemliyse; bilgi kullanıcıları için de denetim görüşünün güvenilir olması o kadar önemlidir. Bu nedenle çalışmanın araştırma bölümünde denetim kanıtlarının denetim görüşü üzerindeki etkisi ve görüş oluşturulmasına yardımcı olacak denetim kanıtlarının seçilmesi sürecinde kanıtın kalitesine ne ölçüde önem verildiği üzerine yoğunlaşmıştır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; bağımsız denetim şirketlerinin topladıkları kanıtların kalitesinin güvenilirliği, uygunluk derecesi, yeterlilik vb. kriterleri ile karşılaştırılarak denetçi görüşü üzerinde etkisinin tartışılmasıdır.

4.3. Araştırma Örnekleme ve Yöntemi

Araştırma, nitel bir araştırma yöntemi olan “Yarı yapılandırılmış mülakat” tekniği kullanılarak yapılmıştır. Bu tekniğin seçilmesinin sebeplerinin başında, bağımsız denetçilerin subjektif bakış açılarının anlaşılabilir olarak yorumlanmak istenmesi gelmektedir.

Görüşme (mülakat) tekniğinde araştırmacı, diğer insanların deneyimlerini ve bakış açılarını öğrenmek amacıyla sorular sorarak kişinin şahsi duygu, dűřünce ve tecrübelerini anlamaya çalışır (Türnüklü 2000: 544,545).

Araştırmada Türkiye’de bağımsız denetim yapma yetkisine sahip, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerden 10 tanesi ile görüşme yapılmıştır. Bu görüşmelerin yapılacağı bağımsız denetçiler, bağımsız denetim yapma yetkisine haiz ve fiilen bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kişiler arasından seçilmiştir.

Görüşme yapılacak bağımsız denetçiler seçilirken denetçilerin mesleki faaliyetlerini sürdürdükleri kuruluşların, denetim sürdürdükleri sektörlerin veya bölgelerin farklı olması hususuna özen gösterilmiştir. Bu sayede bağımsız denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim şirketine özel prosedürlere, denetimi yapılan şirketin faaliyet göstermekte olduğu sektöre veya bağımsız denetim yaptıkları bölgelere göre farklılık gösterip göstermedikleri anlaşılmaya çalışılmıştır.

Bu analizde temel olarak yapılmak istenen; standart ve kurallardan bağımsız olarak denetçilerin bakış açılarını ve yorumlama yöntemlerini anlamak ile uygulamada bireysel düzeyde yaratılan farklılaşmaları ortaya koymaktır. Burada uygulanan yöntem ile elde edilen veriyi detaylarına ayırıp inceledikten sonra ortaya çıkan verilerin bütünü beklenene göre farklı sonuçlar ortaya koyabilir. Bu durum, yalnızca kurallara ve belirlenen çerçeveye itibar ederek gerçekleri ve yapılabilir olanların anlaşılmasına ve analiz edilerek farklı yaklaşımlar geliştirilmesine imkan tanıyacaktır.

Görüşmeler, günlük hayatta insanların birbirleriyle arasında geliştirdikleri sohbetlere benzemektedir. Sohbet ederken karşılıklı sorular sorulması, yeni konuların açılması veya bir konunun derinlemesine tartışılması mümkündür. Ancak nitel görüşme bazı hususlarda sıradan sohbetlerden farklılaşmaktadır: (Rubin ve Rubin 1995:2)

Nitel görüşmeler, araştırmanın aracıdır, kişilerin duygu, dűřünce ve tecrübeleri hakkında kasti olarak bilgi edinmektir. Sohbetteki konuşmanın kendiliğinden ilerlemesine ve konunun dağılmasına araştırmacı izin vermez. Araştırmacı, yapılan görüşmeler

sonucunda elde ettikleri bilgileri analiz ederek kitaplar, raporlar ve makaleler aracılığıyla başkalarıyla paylaşırlar.

Nitel görüşmeler tanıdık kimeselerle olduğu kadar yabancılarla da yapılabilir. Sohbet, genellikle birbirini tanıyan iki kişi arasında gerçekleşir.

Nitel görüşmeler araştırmacının rehberliğinde sürer. Araştırmacı bilinçli olarak belirli sayıda soru sorarak görüşülen kişinin sorulan bu soruları derinlemesine tetkik etmesini rica eder. Araştırmacı, görüşülen kişileri tecrübeleri ile ilgili detayları anlatmaları için teşvik eder.

Her nitel görüşme, kendisini diğer sosyal ve politik veri yöntemlerinden ayıran üç ortak karakteristik taşımaktadır. Öncelikle nitel görüşmeler sıradan sohbetlerin modifiye edilmiş veya kapsamı genişletilmiş halidir. İkinci olarak nitel görüşme uygulayan araştırmacılar, insanları veya olayları akademik teoriler altında kategorize etmekten çok görüşülen kişilerin anlayış, bilgi ve kavrayışını anlamakla ilgilenmektedir. Son olarak, görüşmenin içeriği, akışı ve başlıkların seçimi, görüşülen kişinin bildiği ve hissettiği konulara uyacak biçimde değişiklik gösterir. (Rubin ve Rubin 1995:6)

Nitel görüşme, yoğun bir dinleme becerisi gerektirmektedir. Buna ek olarak başkalarının anlattıklarını merak etmeyi ve aynı zamanda bunlara saygı duymayı da gerektirir. İnsanların hangi sıklıkta saçlarını yıkadıklarını, tv programları izlediklerini veya belirli bir ürünü aldıklarını bilmek için görüşme yapılmasına gerek yoktur. Ancak, insanların kişisel hijyen ile ilgili düşüncelerini bilmek, neden bu kadar çok tv izlediklerini öğrenmek ya da belirli bir ürün alarak kendilerini statü kazanmış gibi hissedip hissetmediklerini anlamak istiyorsak, o zaman nitel görüşme doğru araştırma tekniğidir.

Araştırmacının öğrendiklerini bağdaştırabilmesi için öncelikle elde ettiği materyali organize etmesi gerekmektedir, bu sayede okuyucu araştırmacının argümanının mantığını takip edebilir. Ana tema ve kavramlar açık bir biçimde yazılmalı ve görüşülen kişilerin düşünceleri uygun zamanlarda ortaya çıkarılmalıdır. (Rubin ve Rubin 1995:257)

Nitel analiz, elde edilen verilerin taze ve yeni bir bakış açısı ile yorumlanmasına yardımcı olacaktır. Bu bakış açısı, çalışmanın başında kurulmaya çalışılan düzenin ve süreçlerin oluşumunun daha iyi anlaşılabilir olarak özümsemesine olanak sağlar. Nitel veri analizinin temelinde olguyu tanımlama, sınıflandırma ve kavramlar arasındaki ilişkileri görme yatar.

Nitel bir araştırmada, nicel araştırmalara kıyasla örneklem büyüklüğünün önemi daha az anlamlıdır. Bazı durumlarda bir örnek bile araştırma için çok fayda sağlayabilir. Bu araştırmada özellikle nicel araştırma yöntemlerinden birinin kullanılmamış olmasının temel sebebi, incelenerek yorumlanmaya çalışılan sürecin kanunlar ve kurallar aracılığı ile sınırlandırılmış temelleri olmasıdır. Yapılacak olan nicel bir araştırma, örneklem büyüklüğü ne olursa olsun bu kurallar ve kanunlarla belirlenenden farklı sonuçlar vermesi ihtimali oldukça düşük olacaktır. Bunun temel sebebi ise, denetim sürecini yerine getiren denetçilerin hepsinin belirli eğitimler ve yasal zorunluluklar ile denetim sürecini belirlenmiş kurallar çerçevesinde sürdürmek zorunda olmasıdır. Bu araştırma özelinde nitel analiz, gözle görülen kuralların arkasındaki bireysel karar alma ve yorumlama farklılıklarını anlayarak denetçilerin düşünce süreçlerini anlamaya yardımcı olması açısından faydalı olacaktır.

Nitel araştırmacı, içinde yaşadığı ve çalıştığı dünyayı tanımlarken insanları dinler (Rubin ve Rubin 1995:3).

Nitel görüşme (mülakat) tekniği, araştırmanın sürdürülmesi sırasında araştırmanın yapısına bağlı olarak kişilerin ya da uygulamacıların, bir süreci uygularken aldıkları kararların arkasındaki düşünce yapısını anlamaya yönelik çalışmalardır. Bir kişinin işini veya hakkında soru sorulan konuyu nasıl uyguladığı gözlem yoluyla anlaşılabilir, ancak bu uygulamaların arkasındaki düşünce yapısını anlamak için başka bir yöntem uygulanması gerekmektedir.

Örneğin, bu çalışmanın konusu gereği yapılacak nicel bir araştırma tekniği ile, meslek mensuplarının denetim planlamasında ve denetçi görüşünün oluşturulmasında kullanmayı tercih ettikleri denetim kanıtının kalitesinin kendilerinin görüşünü etkileyip etkilemediği ortaya çıkarılabildi. Ancak, bu kararların hangi aşamalardan geçilerek

verilebileceği ve özellikle denetçilerin bazı durumlarda düşüncelerinin nasıl değişebileceğini anlamak yarı sınırlandırılmış görüşme yöntemiyle çok daha detaylı ve anlaşılabilir bir biçimde ortaya çıkarılabilecektir.

Yapılan görüşmelere ilişkin tanımlayıcı istatistikler MAXQDA 12 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sırasında yapılan görüşmelere ilişkin olarak değişkenler sınıflandırılmış ve her bir değişken ile ilgili olarak sıklık grafikleri oluşturulmuştur. Görüşmeye katılan denetçilere açık uçlu sorular yöneltilerek, denetim sürecinde karşılaştıkları durumlarda aldıkları kararlara ilişkin bilgiler elde edilmiş, denetim prosedürlerinin denetçinin subjektif bakış açısına göre ne tür değişiklikler gösterdiği anlaşılmaya çalışılmıştır.

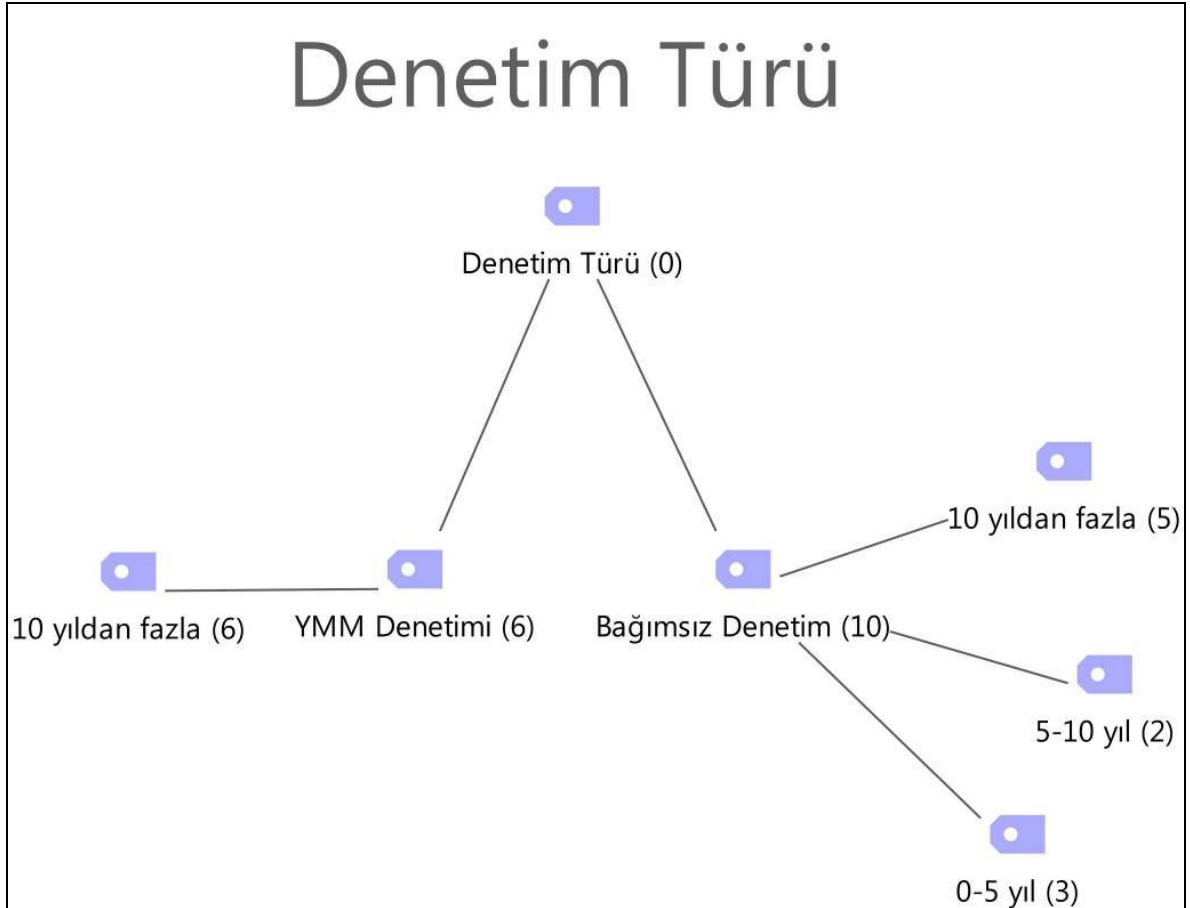
4.4. Bulgular

Araştırmaya katılan denetçilerden %90'ı, denetçi olmasının yanısıra 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında da bir ünvana sahip olup, %40'ı Yeminli Mali Müşavir ve %50'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak faaliyet göstermektedir. Aynı zamanda, katılımcılardan 6'sı bağımsız denetim faaliyetinin yanısıra Yeminli Mali Müşavirlik denetimi faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik denetiminde bulunan meslek mensuplarının bu sektörde tecrübeleri 10 yılın üzerindeyken, %50'si bağımsız denetim faaliyetlerini 10 yıldan uzun süredir, %20'si 5-10 yıl arası ve %30'u 5 yıldan kısa süredir sürdürmektedir.

Araştırmanın temel amacı, elde edilen denetim kanıtlarının kalitesinden denetçilerin görüşlerinin ne ölçüde etkilendiğini tespit etmektir. Bu amaçla, denetçilerden öncelikle subjektif olarak, mesleki tecrübe ve bilgilerine istinaden bir kanıtın kalitesini nasıl tanımladıklarının açıklanması istenmiştir. Bu soruya verilen cevapların sınıflandırması Şekil 30'da yer almaktadır. Görüşmecilerden %80'i, kanıtın kalitesinin tanımını "güvenilir kaynaklardan elde edilen kanıtlar" olarak belirtmişlerdir. Ayrıca, %20'si kanıtın kalitesinin tanımını denetçinin mesleki muhakemesi ve tecrübesinin temel ölçütü olduğunu düşünmektedir. Denetim kanıtının kalitesini tasvir eden diğer unsurlar ise, sağlamlık ve objektiflik olarak ortaya çıkarken, bir denetçi denetim kanıtlarının kalitesinin tanımının da sektöre göre değişiklik gösteren denetim kanıtı biçimine göre farklılaşacağını belirtmiştir.

Bu analiz ile denetim kanıtının kalitesini etkileyen temel unsurun, kanıtın elde edildiği kaynak olduğu ve güvenilir kaynaklardan elde edilen kanıtların kaliteli kanıtlar olarak kabul edilebileceği anlaşılır.

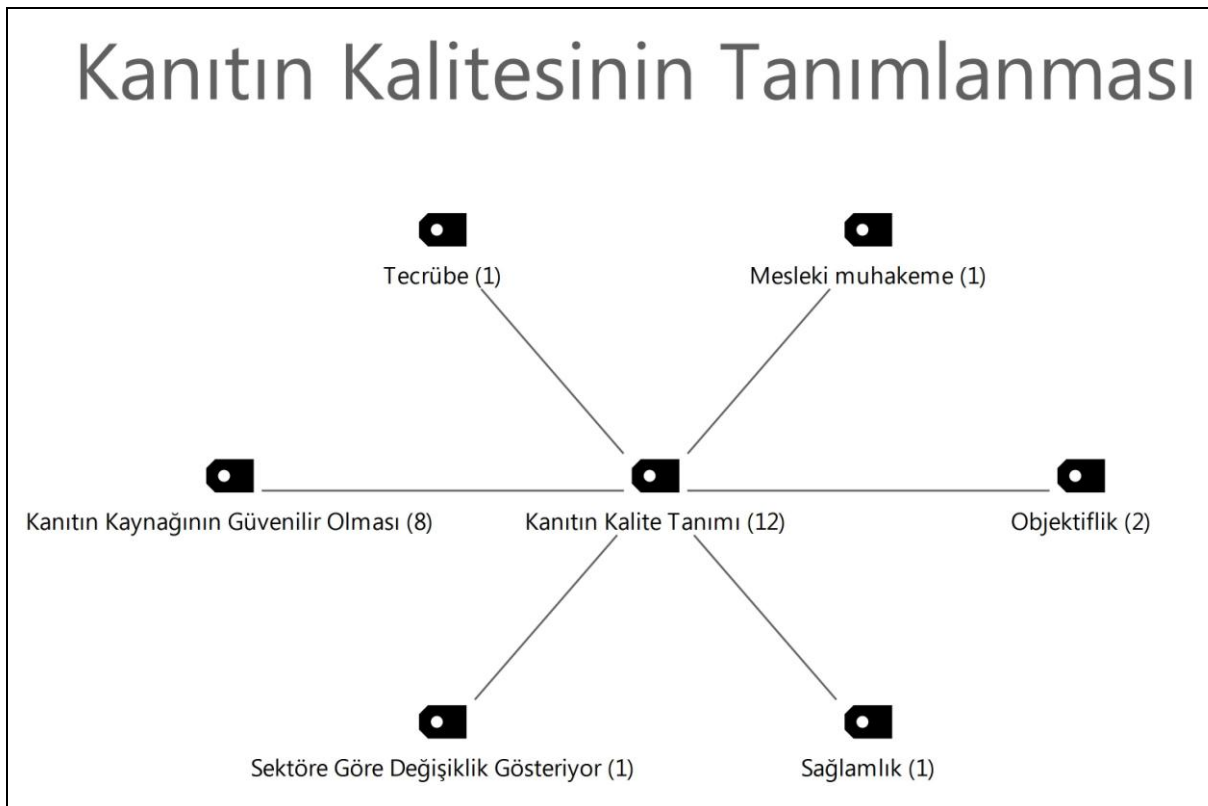
Şekil 29. Denetçilerin Faaliyet Gösterdiği Denetim Alanları



Görüşmecilerden, kaliteli olarak tanımladıkları denetim kanıtlarında özel olarak aradıkları fiziksel özelliklerin olup olmadığının açıklanması istendiğinde; %70 oranında orijinal belgenin kaliteli kanıtların en önemli belirleyicisi olduğu yanıtı alınmıştır. Ayrıca, denetçilerin, denetim kanıtının üzerinde değişiklik yapılamayacak nitelikte belgeler (ticaret sicil gazeteleri, onaylı yönetim kurulu kararları gibi) olmasının önemini belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra, önceden hazırlanmış biçimlerde istenen verilerin alınmasının, kanıtın bizzat denetçi tarafından elde edilmesinin ve elde edilen kanıtın denetime tabi işletme dışından elde edilen nitelikte olmasının denetim kanıtının kalitesinin üzerinde önemli etkileri olduğunu vurgulamışlardır. Özellikle denetçilerden %30'u mümkün olan her

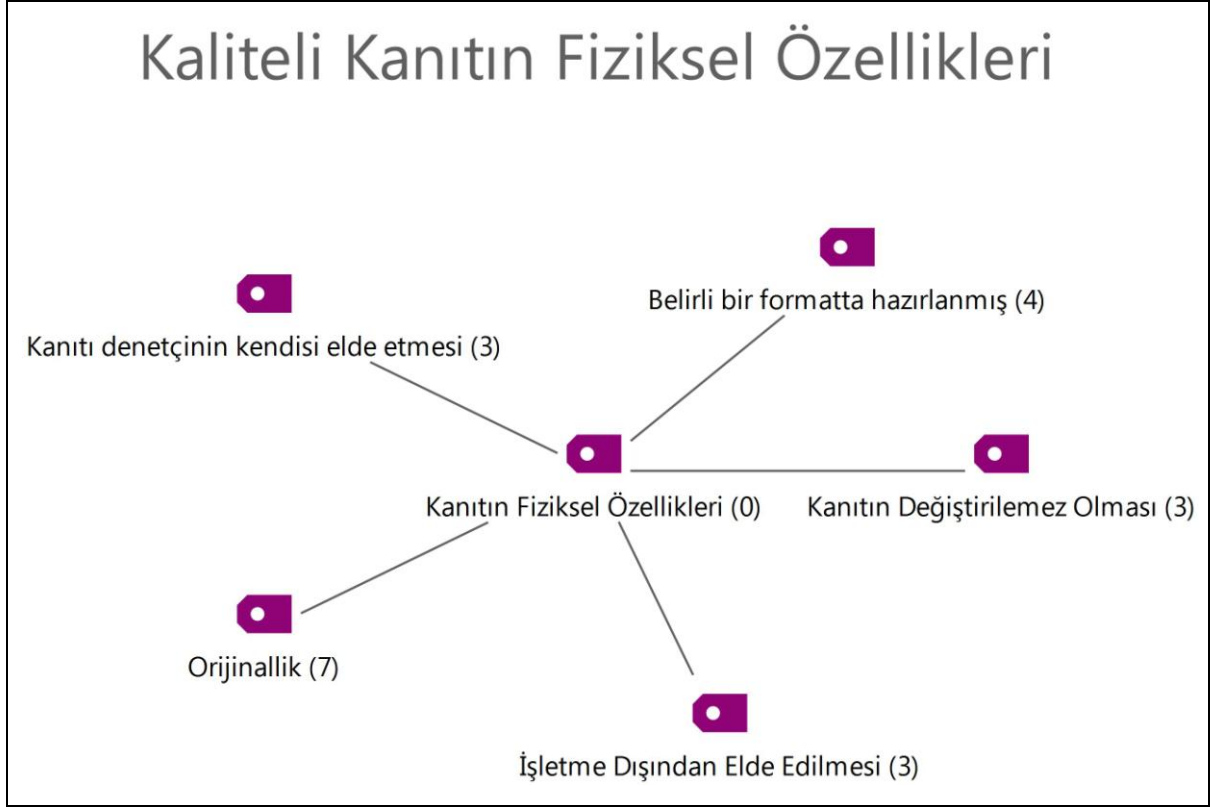
kanıtın işletme dışındaki bir kaynaktan elde edilmesinin önemine vurgu yaparak, işletmeden elde edilen kanıtların güvenilirlik açısından soru işaretleri oluşturduğunu ve işletmenin istenen durumlara uygun denetim kanıtı üretebileceklerini açıklamışlardır. Belirli bir biçimde hazırlanmış denetim kanıtlarının örnekleri olarak, denetçinin özellikle rakamsal veri içeren denetim kanıtlarını işletmeden isterken, belirli detayları içeren listeler talep etmelerini örnek vermişlerdir (alacak/çek listeleri, amortisman tabloları, vb.).

Şekil 30. Kanıtın Kalitesinin Tanımlanması

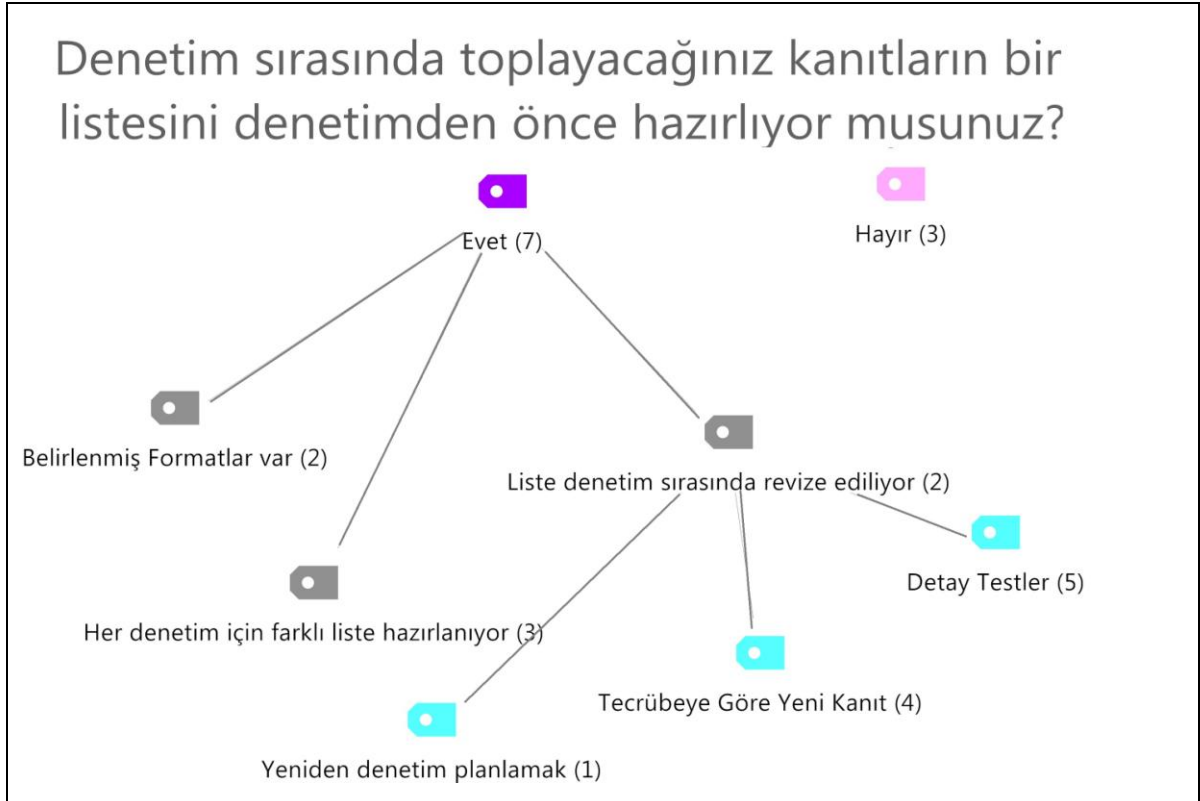


Denetim sürecinin en önemli bölümlerinden biri olan, kanıt toplama sürecinin planlanması sırasında denetçilerin hangi denetim kanıtlarını veri olarak almak istediklerini önceden belirleyip belirlemedikleri ile ilgili olarak sorulan soruya verilen yanıtlar, görüşmecilerden %70'inin denetimin başında hazır kanıt listeleri oluşturduğunu göstermektedir. Görüşmecilerden %30'u ise, böyle bir liste hazırlamanın imkansız olduğunu, her denetimde karşılaşılabilecek durumların ve toplanacak kanıtların o duruma özel olarak ortaya çıkacağını belirtmişlerdir.

Şekil 31. Kaliteli Kanıtın Fiziksel Özellikleri



Şekil 32. Denetim Kanıt Listelerinin Kullanımı



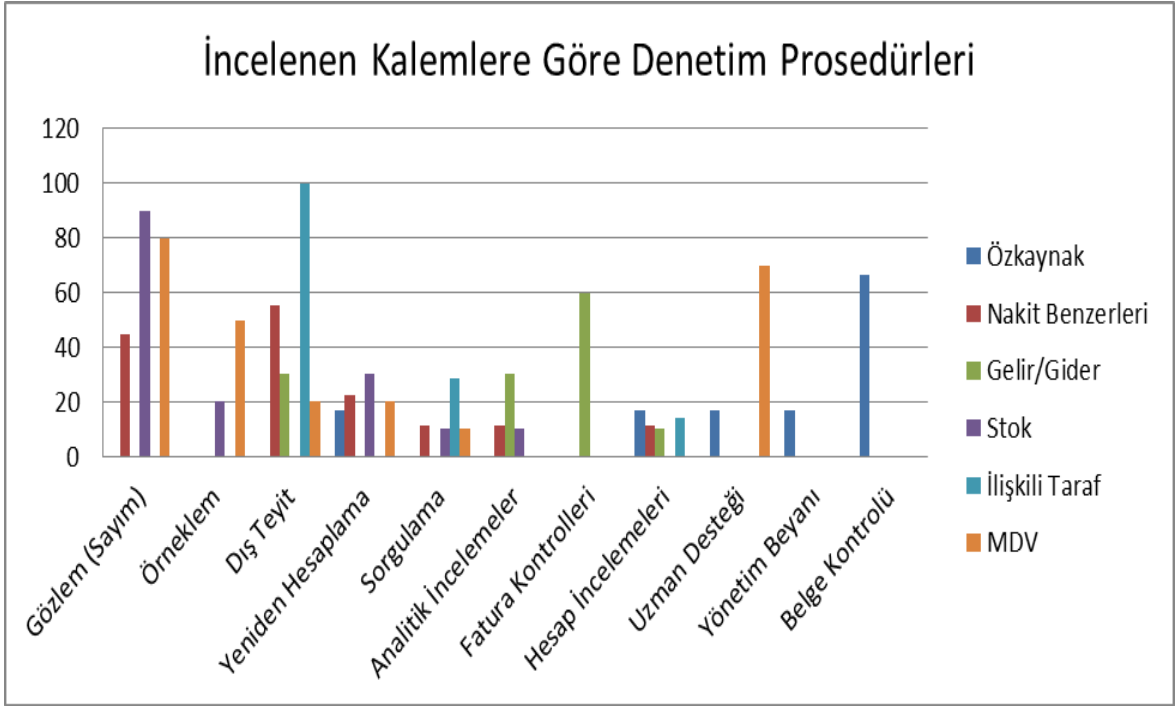
Denetim öncesinde, denetim kanıtlarının listesini oluşturan denetçilerden %28'inin önceden belirlenmiş olan formatlarda verilerin toplanmasını hedefledikleri görüşmeler sonucunda elde edilen veriler ışığında ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, %28'inin her denetimden önce o denetimin kapsamına göre liste hazırladıkları, %44'ünün ise önceden belirlenmiş formatlar göre var olan denetim listelerini denetim sürecinde revize ederek denetimlerini sürdürdükleri anlaşılmıştır. Kanıt listelerini revize eden denetçilerin %50'si detay testlere ihtiyaç duyduklarını belirterek, denetim planlamasını gözden geçirdiklerini, %40'ı denetimdeki ilerlemeye göre yeni kanıtlar elde edilmesinin mesleki tecrübeye bağlı olarak gerekliliğine karar verdiklerini ve kalan %10'u gerekli gördüğü hallerde denetimi yeniden planlama yoluna gittiğini belirtmiştir.

Görüşmeler sırasında denetçilere elde etmiş oldukları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla uyguladıkları işlemler olup olmadıkları sorulmuştur. Denetçilerden %80'i yeterli kalitede olmayan denetim kanıtları elde etmeleri durumunda yeni denetim prosedürleri belirlediklerini ve detay testlere ihtiyaç duyduklarını belirtirken, %10'u elde edilen kanıt ile yetinmeyi; %10'u mümkünse yetkili bir kuruluştan bu durumla ilgili bilgi talep etmeyi tercih ettiklerini belirtmişlerdir.

Şekil 33. Elde Edilen Kanıtın Kalitesini Artırmak İçin Yapılan İşlemler



Şekil 34. Denetim Prosedürleri Kullanımı



Mali tablo kalemlerinin denetimi sırasında, denetçilerin özellikle hangi denetim prosedürlerini uygulamayı tercih ettiği sorulmuştur. Genel olarak, denetçilerin denetim sırasında denetlenen finansal tablo kalemlerinin özelliklerine göre uygulamayı düşündükleri denetim prosedürleri farklılık göstermektedir. Ancak, mümkün olan durumlarda gözlem (sayım) veya dış teyit prosedürlerini tercih etme eğiliminde oldukları görülmüştür. Şekil 34'te stoklar, maddi duran varlıklar, hazır değerler, ilişkili taraf işlemleri, özkaynak hesapları ve gelir/gider kalemlerinin denetiminde denetçilerin tercih ettikleri denetim prosedürleri grafiği yer almaktadır. En çok uygulanan denetim prosedürleri: Gözlem (sayım), dış teyit, sorgulama ve yeniden hesaplama iken, en az başvurulan teknikler yönetim beyanı ve belge kontrolüdür.

Denetçilere görüşme sırasında en güvenilir buldukları kanıt toplama tekniği sorulduğunda, %33'ü işletme dışından doğrulama tekniğini en güvenilir kanıt toplama tekniği olduğunu belirtmişlerdir. İkinci en güvenilir teknik, %28 ile gözlem (sayım) tekniği olurken; görüşmeler (%5) ve analitik incelemeler (%6) en az güvenilir kanıt toplama teknikleri olarak karşımıza çıkmıştır. Analitik incelemelere olan güvensizliğin temel sebebini denetçiler, bu tekniğin bazı durumlara ilişkin şüphe oluşması halinde ek denetim

prosedürleri geliştirmek amacıyla daha çok kullanılması olarak açıklamışlardır. Güvenilirliğe göre kanıt toplama tekniklerinin sıralamasına ilişkin grafik Şekil 35'te yer almaktadır.

Şekil 35. Güvenilirliklerine Göre Kanıt Toplama Teknikleri



Yapılan görüşmelerde, bağımsız denetim sürecinin en önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen önemlilik seviyesinin denetçiler tarafından denetimin hangi aşamasında belirlendiği sorgulanmıştır. Denetçilerden %70'i önemlilik seviyesini denetimin başında, henüz denetim prosedürlerinin planlanması tamamlanmadan önce önemlilik düzeyini belirlediklerini belirtirken, %20'si önemlilik seviyesinin denetim sürecinin içerisinde belirlendiğini, %10'u ise, önemlilik seviyesi belirlemeksizin finansal tabloların maddi hata içermeyecek biçimde denetiminin yapıldığını açıklamışlardır. Önemlilik düzeyini denetim sürecinin içerisinde belirlemeyi tercih eden denetçiler, bunun için standart bir yöntem kullanmadıklarını belirtmişlerdir. Denetim sürecinin başında önemlilik seviyesini

belirleyen denetçilerden %71'i finansal tablolarda yer alan tutarların daha önceden belirlenmiş oranlarını göz önünde bulundurarak, %14'ü işletmenin risk düzeyini belirledikten sonra bu düzeyi dikkate alarak ve %14'ü ise standart bir yöntem kullanmadan önemlilik seviyesini belirlediklerini açıklamışlardır. Önemlilik seviyesi belirleyerek denetimini sürdüren tüm denetçiler, önemlilik seviyesinin belirlenmesinin ardından denetim süreci içerisinde yeniden gözden geçirilmek suretiyle bu düzeyin değişebileceğini vurgularken, bu düzeyin başta belirlenen önemlilik seviyesinden yüksek olamayacağını, ancak daha düşük bir seviyeye çekilebileceğini belirtmişlerdir.

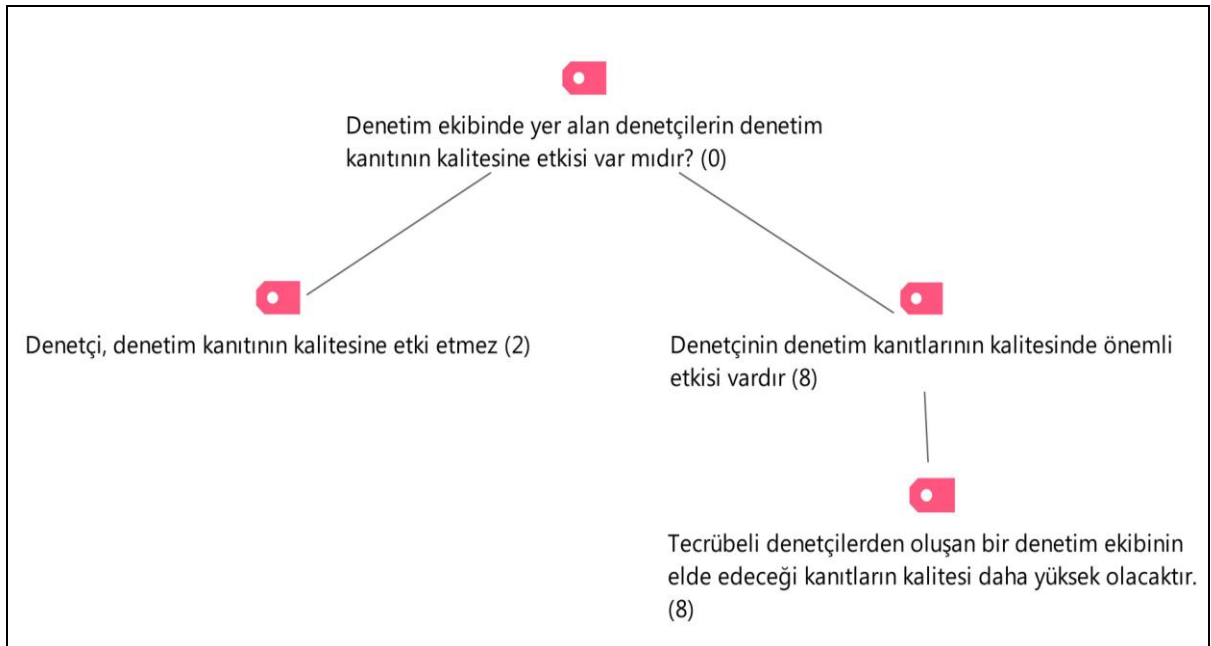
Şekil 36. Önemlilik Seviyesinin Tespiti



Denetçilere yöneltilen bir başka soru ise, denetim ekibinin oluşumunun denetimde elde edilecek kanıtların kalitesini etkilediğini düşünüp düşünmedikleridir. Denetçilerin %80'i denetim ekibinde yer alan denetçilerin, o denetimde elde edilecek denetim kanıtlarının kalitesi üzerinde yüksek etkisi olacağını düşünürken, %20'si denetim ekibinde yer alan denetçilerin bu konuda bir etkisi olmayacağını belirtmişlerdir. Denetçilerin

seçiminin elde edilecek kanıtların kalitesini etkileyeceğini düşünenler, tecrübeli bir denetçinin yapacağı denetiminde daha kaliteli denetim kanıtları elde edeceğini ve bu kanıtları elde etme süresinin daha tecrübesiz bir denetçiye kıyasla daha kısa olacağı yönünde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca, tecrübeli denetçilerin sorgulama yeteneklerinin daha gelişmiş olduğunu ve tecrübesiz bir denetçinin sorgulamadan kabul edebileceği verileri kabul etmemesinin de denetim kanıtının kalitesine etkisi olacağını belirtmişlerdir. Diğer taraftan, denetimde elde edilen kanıtların kalitesinin denetim ekibinde yer alan denetçilerden bağımsız olduğunu söyleyen denetçiler, denetim sürecinin doğru planlanması ve prosedürlerin doğru belirlenmesi halinde denetime katılan denetçi kim olursa olsun, elde edilecek kanıtın aynı kanıt olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Şekil 37. Denetim Ekibinin Oluşumunun Kanıtın Kalitesine Etkisi



Araştırmaya katılan denetçilerden %60'ı denetim kanıtının kalitesi ile önemlilik seviyesi arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düşükçe denetim kanıtının kalitesinin arttığını düşünmektedir. Daha düşük önemlilik seviyeleri belirlendiğinde, yapılan denetimin daha çok örneklem içereceği ve kanıt miktarı arttıkça, elde edilen kanıtların kalitesinin de artacağını belirtmişlerdir. Diğer taraftan görüşme yapılan denetçilerin %30'u denetim kanıtının kalitesinin önemlilik seviyesi ile herhangi bir ilişkisinin bulunmadığını, önemlilik seviyesinin düşürülmesinin; yalnızca elde edilecek denetim kanıtının miktarını arttıracığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %10'u bunun olup

olmadığının genel geçer olarak belirtilemeyeceğini açıklayarak, bu durumun bazı özellikli durumlarla örneklendirilebileceğini ama doğrudan ilişkilendirilemeyeceğini vurgulamışlardır.

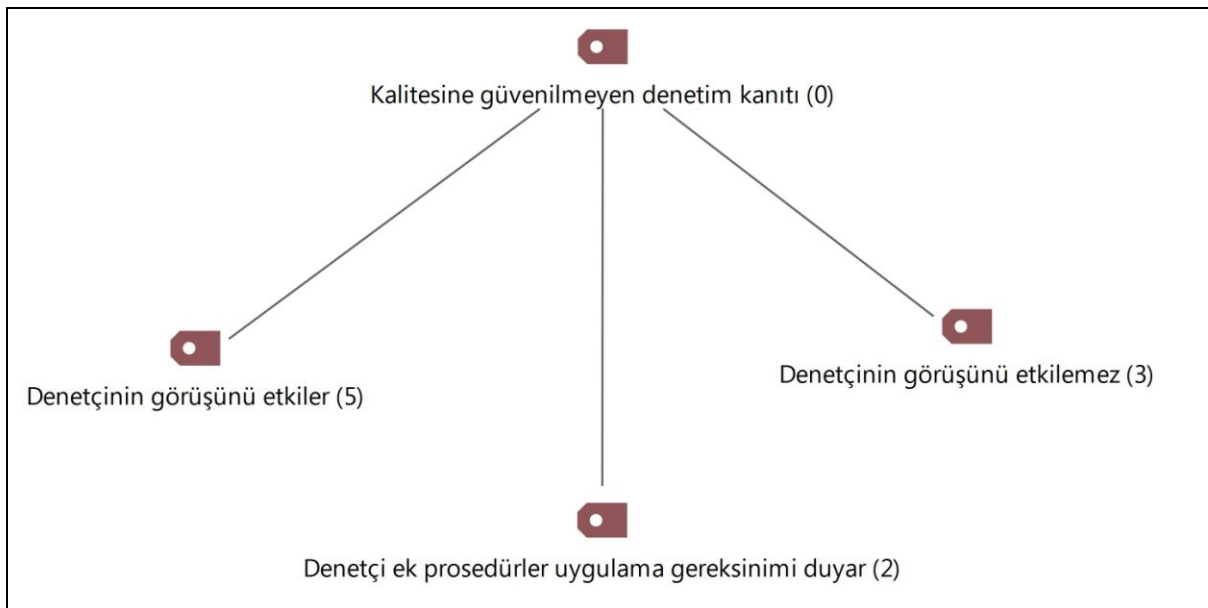
Diğer taraftan, katılımcıların %80'i önemlilik seviyesi ile elde edilecek denetim kanıtı miktarının arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düşürüldükçe elde edilecek denetim kanıtı sayısının artacağını söylerken, %20'si bu kavramların birbiriyle ilişkili olmadığını belirtmiştir.

Görüşme yapılan denetçilere denetim sırasında önemli bir yanlışlık tespit etmeleri halinde, ilk olarak ne yaptıkları sorulduğunda ise, %50'si tespit edilen yanlışlığın doğrudan yönetimle görüşülmesi gerektiğini belirtmiştir. %40'ı tespit edilen yanlışlıkla ilgili herhangi bir işlem yapmadan denetimin tamamlanmasını beklemenin daha doğru olacağını ve %10'u söz konusu yanlışlık ile ilgili olarak denetim ekibi ile görüşülmesi ve yapılması gereken işlemlerin denetim ekibi ile birlikte karar verilmesi gerekliliğini belirtmişlerdir. Bütün görüşmelerde, durumun yönetimle görüşülmesi gerekliliği düşüncesinin ortak olduğu, ancak yönetimle yapılacak görüşmenin zamanlamasının farklılaştığı gözlemlenmiştir. Yönetim ile yapılacak olan görüşme sonucunda, yönetimden elde edilen bilgiler ve söz konusu yanlışlığın düzeltilme durumuna göre; denetçi görüşünün değişebileceğine yönelik görüş, tüm katılımcıların paylaştığı bir sonuçtur.

Denetim sürecinde elde edilmiş olan, ancak denetçinin güvenilir olduğundan emin olmadığı denetim kanıtlarının denetçi görüşü oluşturulması sırasında denetçinin kararına ne tür bir etkisi olacağı sorulduğunda katılımcıların %50'si denetçinin görüşünün bu kanıtlardan etkileneceğini belirtmiştir. Bu etkinin ne yönde olacağına ilişkin ise denetçilerin %60'ı olumsuz yönde etkileneceği ve bu konuyu görüş paragrafında açıklayarak, durumun önemliliğine bağlı olarak şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş bildirilmesine karar verebileceği açıklaması yapılmıştır. %40'ı ise, denetçinin elindeki kanıt ile hareket edeceği gerekçesiyle, bu kanıtı itibar edilmek zorunda kalacağını ve denetçinin görüşünü oluştururken bu kanıtın varlığını olumlu olarak kabul edebileceğini belirtmiştir.

Katılımcıların %30'u, denetçinin kalitesine güvenmediği bir denetim kanıtının denetçi görüşünün oluşturulmasında olumlu ya da olumsuz bir etkisinin olmayacağını, elde edilen bu kanıtın yok sayılarak denetçi görüşünün belirleneceğini düşünmektedir. %20'si ise, güvenilirliği sorgulanan denetim kanıtının; konusu olduğu kaleme ilişkin olarak ek prosedürler tasarlanarak güvenilir denetim kanıtları elde edilmeden denetçi görüşü oluşturulmayacağını belirtmişlerdir.

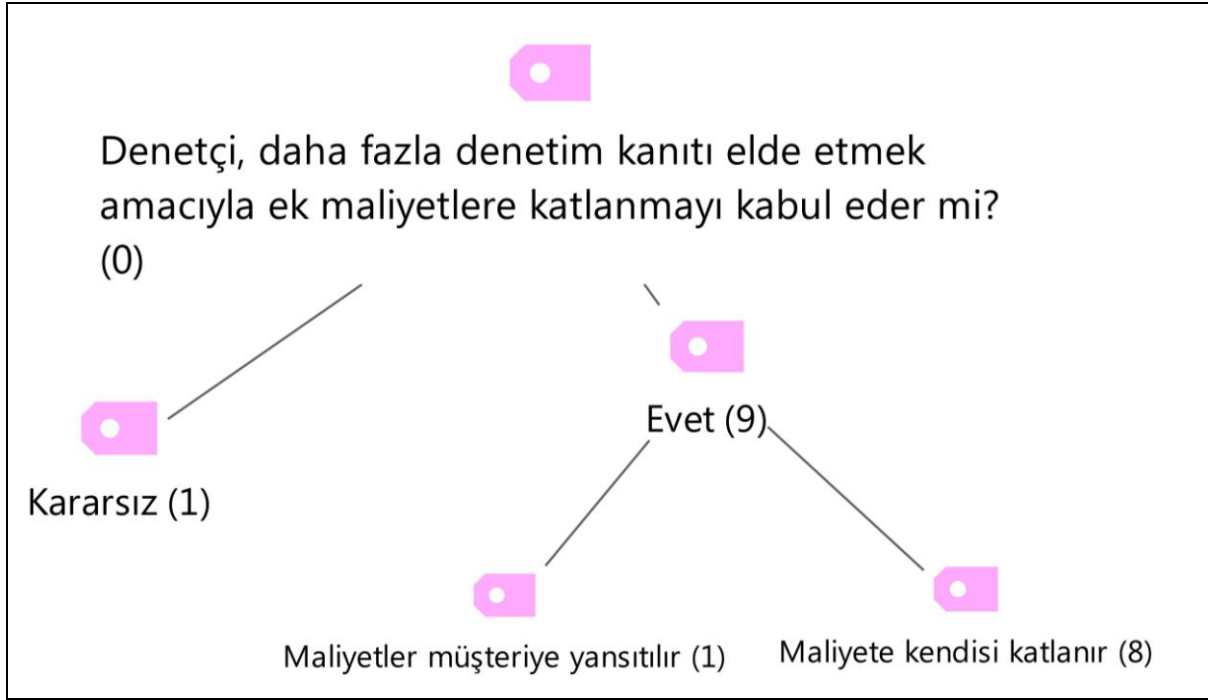
Şekil 38. Güvenilir Olmayan Denetim Kanıtının Denetçi Görüşüne Etkisi



Denetim süreci tamamlandıktan sonra, denetçinin elde edilen denetim kanıtlarını yetersiz bulması durumunda, daha kaliteli/güvenilir/amacına uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim planını değiştirme, denetim süresini uzatma, bir uzmandan destek alma amacıyla daha fazla maliyete katlanma ihtimali olup olmadığı sorusundan elde edilen veriler Şekil 39'da yer almaktadır. Denetçilerden %90'ı denetçinin görüşünü oluşturmasına temel oluşturacak denetim kanıtlarını toplamasının zorunlu olduğunu ve bunun için maliyete katlanılması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu düşünceyi paylaşan denetçilerin %90'ı maliyete gerekli olduğu hallerde kendileri katlanmayı kabul ederken %10'u bu maliyetleri ancak denetlenen işletmeye yansıtmak suretiyle kabul edebileceklerini ifade etmiştir. Katılımcıların %10 ise böyle bir durumla karşı karşıya kalınması halinde tereddüt edeceklerini ve denetimin zaman ve imkân kısıtları nedeniyle, ancak çok önemli bir durum olması halinde bu maliyetlere katlanmanın anlamlı olacağını açıklamıştır. Denetim

maliyetlerinin finansal maliyetlerle sınırlı olmaması ve iş yoğunluğunun da göz önünde bulundurulması yüksek derecede önem arz etmektedir. Bu durum denetçiler tarafından özellikle belirtilmiştir.

Şekil 39. Ek Maliyetlere Katlanma Durumu



Yarı yapılandırılmış mülakat tekniği uygulanarak 10 bağımsız denetçi ile yapılan görüşmelerin sonucunda, denetim sırasında elde edilen tüm kanıtların bağımsız denetçiler tarafından tecrübe, birikim ve deneyimlerine dayalı olarak farklı farklı değerlendirildiği anlaşılmıştır. Aynı zamanda denetimde elde edilen kanıtların gerek kalitesinin tanımlanması, gerek fiziksel özellikleri ve kanıt kalitesini artırmak için izlenecek yöntemler ile kanıtların önemlilik seviyesi her bir denetçi açısından farklı değerlendirilebilmektedir. Buna paralel olarak, denetim ekibinin oluşturulması konusunda da farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.

Yapılan tüm görüşmelerde bağımsız denetim sürecinin bir prosedürler bütününden oluştuğu ve denetim firması tarafından hazırlanan prosedürlerin doğru bir biçimde hazırlanması halinde, denetçinin şahsi kararlarının önemini yitireceği, sürecin kendiliğinden sonucu ortaya çıkarabilecek özellikte yapılandırılabilceği anlaşılmıştır. Uluslararası bağımsız denetim firmalarının tüm dünyada aynı hizmeti verme iddialarının

altında bu süreçler bütününün organizasyonunun doğru yapılması yatmaktadır. Yerel olarak faaliyet gösteren denetim firmalarının yaklaşımlarının vergi kanunları ile sınırlandırılmış denetim bakış açılarını değiştirmeleri ve belge denetiminden uzaklaşarak denetim süreçlerini oluşturmak ve denetim prosedürlerini planlamak konusunda kendilerini geliştirmeleri gerektiği anlaşılmıştır.

Diğer taraftan denetçiler, kanıt toplama tekniklerinin güvenilirliğine göre yapılan sıralamada dış teyit ve gözlem (sayım) önemli ağırlık taşırken, diğer tekniklerin göreceli olarak daha az güvenilir bulunduğu konusunda birbirine yakın görüşler paylaşmışlardır. Ancak, güvenilir olmayan denetim kanıtının denetçi görüşüne etkisi noktasında, görüşme yapılan 10 denetçiden %50'sinin denetçi görüşünün etkileneceğini, %30'unun etkilemeyeceğini, %20'sinin ise ek uygulamalara ihtiyaç duyacağı yönünde fikir sunması uygulamada bu konuda bir birliğin olmadığı görüşünü kuvvetlendirmektedir. Bu durum denetçilerin bilgi birikimleri, tecrübeleri ve yasal düzenlemeleri izleme ile yetişmişlik seviyeleri ile yakından ilgilidir.

BÖLÜM V

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada muhasebe ve denetimin tarihsel gelişiminden başlayarak işletmelerdeki önemi ve buna bağlı olarak denetimin gelişimi ele alınmıştır. Denetim uygulamalarındaki değişim ve gelişmeler günümüzde Bağımsız Denetim kavramını daha önemli bir konuma getirmiştir. Özellikle finansal kararların alınmasında ve işletmelerin faaliyetlerinin röntgeninin çekilerek değerlendirmeler yapılmasında bağımsız denetim özel bir önem kazanmıştır. Bu nedenle bağımsız denetim sürecinin risk odaklı denetim kapsamında değerlendirilmesi çağdaş anlamda ve günümüz gelişmelerine paralel olarak önemli bir yere sahip olmuştur.

Bağımsız denetimin öneminin artmakta olması, kamu otoritelerini de harekete geçirmiş, bu nedenle konunun belli bir disiplin içerisinde yürütülebilmesi amacıyla bağımsız denetim standartları yayınlanmıştır.

Bilindiği gibi risk odaklı denetim süreci, işletme risklerinin değerlendirilmesi, toplanan kanıtlarla bu risklere karşılık verilmesi ve toplanan kanıtlar neticesinde bir görüşe varılarak bu görüşün raporlanması aşamalarından oluşmaktadır.

Risk odaklı denetimdeki aşamalardan en önemlisinin kanıt toplama aşaması olduğu söylenebilir. Risk odaklı denetimin amacına ulaşması özellikle toplanan kanıtların kalitesi ile yakından ilgilidir. Bağımsız denetçi, her ne kadar objektif ölçüler içerisinde toplanan kanıtların kalitesine yönelik olarak çoğu kez sebep-sonuç ilişkilerini değerlendirmek durumunda ise de denetçinin almış olduğu eğitim, bilgi birikimi ve deneyimleri subjektif anlamda denetim sonuçlarını etkileyebilmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde kanıt toplama ve toplanan kanıtların kalitesinin denetçi görüşüne etkileri konusunda ampirik bir çalışma yapılarak hali hazırdaki denetim standartlarının uygulanabilirliği noktasındaki bulgular sınıflandırılarak özetlenmiştir.

Araştırma kısmında bağımsız denetçiler ile görüşmeler yapılarak önceki bölümlerde açıklanan standartlara uygun olarak tasarlanmış denetim süreçleri ile fiilen denetim yapan kişilerin uyguladıkları denetim süreçlerinin ilişkisi ortaya konulmak istenmiştir. Çalışmanın temel amacı denetim kanıtının kalitesinin denetçi görüşü oluşturulmasına etkisini tespit etmektir. Bu amaçla görüşme yapılan bağımsız denetçilere sorulan açık uçlu

soruların cevapları sınıflandırılarak, subjektif olarak bir kanıtın kalitesinden etkilenip etkilenmedikleri anlaşılmasına çalışılmıştır.

Görüşmecilerden %80'i, kanıtın kalitesinin tanımını “güvenilir kaynaklardan elde edilen kanıtlar” olarak belirtmişlerdir. Ayrıca, %20'si kanıtın kalitesinin tanımını denetçinin mesleki muhakemesi ve tecrübesinin temel ölçütü olduğunu düşünmektedir.

Görüşmecilerden, kaliteli olarak tanımladıkları denetim kanıtlarında özel olarak aradıkları fiziksel özelliklerin olup olmadığının açıklanması istendiğinde; %70 oranında orijinal belgenin kaliteli kanıtların en önemli belirleyicisi olduğu yanıtı alınmıştır.

Bağımsız denetçilerin %70'lik kısmının denetim süresince toplayacakları denetim kanıtları için önceden bir liste hazırladıkları ve bu %70'in içerisindeki %20'lik bir kısmın denetim sürecinde bu listeyi revize ederek detay testlere yöneldiği anlaşılmıştır.

En önemli bulgulardan biri olarak, denetçilerin elde ettikleri kanıtların kalitesini artırmak amacıyla uyguladıkları işlemler olup olmadığı sorulduğunda; %80'lik kısım yeterli kalitede olmayan denetim kanıtları elde etme durumunda yeni denetim prosedürleri belirlediklerini ve detay testlere ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir.

Yapılan mülakatlarda, kanıt toplama tekniklerinin güvenilirliğine göre sıralamada dış teyit %33, gözlem %28 ve yeniden hesaplama tekniğini kullanma %17'lik oranlarla en güvenilir yöntemler olarak karşımıza çıkarken görüşme ve analitik incelemeler düşük güvenilirlikte kabul edilmesi denetçilerin subjektif değerlendirmeler noktasındaki güvensizliğini ortaya koymaktadır. Analitik incelemelere olan güvensizliğin temel sebebinin denetçiler, bu teknik uygulanarak şüphe uyandıran durumların belirlenebileceğini bunun yanı sıra denetim prosedürleri geliştirilerek bu durumun daha güvenilir kanıtlarla desteklenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Önemlilik seviyesinin tespitinde, bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun denetimin başlangıcında o denetime ilişkin önemlilik seviyesini belirledikleri görülmüştür. Denetim sürecinin başında önemlilik seviyesini belirleyen denetçilerden %71'i finansal tablolarda yer alan tutarların daha önceden belirlenmiş oranlarını göz önünde bulundurarak, %14'ü işletmenin risk düzeyini belirledikten sonra bu düzeyi dikkate alarak ve %14'ü ise standart bir yöntem kullanmadan önemlilik seviyesini belirlediklerini açıklamışlardır. Önemlilik seviyesi belirleyerek denetimini sürdüren tüm denetçiler, önemlilik seviyesinin belirlenmesinin ardından denetim süreci içerisinde yeniden gözden

geçirilmek suretiyle bu düzeyin değişebileceğini vurgularken, bu düzeyin başta belirlenen önemlilik seviyesinden yüksek olamayacağını, ancak daha düşük bir seviyeye çekilebileceğini belirtmişlerdir.

Bağımsız denetimin bir ekip tarafından yapılmasının gerekliliği tüm katılımcılar tarafından kabul edilmiştir. Bunlardan %80'i tecrübeli denetçilerden oluşan bir denetim ekibinin elde edeceği kanıtların kalitesinin daha yüksek olacağı görüşündedirler.

Araştırmaya katılan denetçilerden %60'ı denetim kanıtının kalitesi ile önemlilik seviyesi arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düştükçe denetim kanıtının kalitesinin arttığını düşünmektedir. Diğer taraftan, katılımcıların %80'i önemlilik seviyesi ile elde edilecek denetim kanıtı miktarının arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düşürüldükçe elde edilecek denetim kanıtı sayısının artacağını söylerken, %20'si bu kavramların birbiriyle ilişkili olmadığını belirtmiştir.

Görüşme yapılan denetçilere denetim sırasında önemli bir yanlışlık tespit etmeleri halinde, ilk olarak ne yaptıkları sorulduğunda ise, %50'si tespit edilen yanlışlığın doğrudan yönetimle görüşülmesi gerektiğini belirtmiştir. %40'ı tespit edilen yanlışlıkla ilgili herhangi bir işlem yapmadan denetimin tamamlanmasını beklemenin daha doğru olacağını ve %10'u söz konusu yanlışlık ile ilgili olarak denetim ekibi ile görüşülmesi ve yapılması gereken işlemlerin denetim ekibi ile birlikte karar verilmesi gerekliliğini belirtmişlerdir.

Denetim sürecinde elde edilmiş olan, ancak denetçinin güvenilir olduğundan emin olmadığı denetim kanıtlarının denetçi görüşü oluşturulması sırasında denetçinin kararına ne tür bir etkisi olacağı sorulduğunda katılımcıların %50'si denetçinin görüşünün bu kanıtlardan etkileneceğini belirtmiştir. Güvenilir olmayan bir denetim kanıtının, denetim sonucunu doğrudan etkilemesi beklenmeyen bir durum olarak düşünülürken bu sonuç araştırmanın sonucunu etkilemiştir.

Bütün bunlara ek olarak denetçinin daha fazla denetim kanıtı elde etmek amacıyla ek maliyetlere katlanması noktasında, %10'luk bir kısım kararsız kaldığını belirtirken, diğer bir %10'luk maliyetleri müşteriye yansıtacağını belirtmiş, %80'lik büyük çoğunluk maliyetlere kendi katlanma pahasına bu durumu sürdüreceğini belirtmiştir.

Bağımsız denetim sürecinin standartlaştırılmaya çalışılıyor olması bu sürecin denetçinin eğitimine, birikimine, deneyimlerine bağlı olarak etik kurallar çerçevesinde sürdürülüyor olması gerçeğini değiştirmemektedir. Bir başka deyişle, finansal tablolar belli

standartlara uygun olarak hazırlanmış olsa dahi, denetçi görüşü ve değerlendirmesi farklılıklar arz edebilmektedir. İşte bu noktada etik kurallar manzumesi denetçi görüşünü etkileyen subjektif unsurlar olarak sonucu farklı kılabilir. Denetim kanıtının kalitesi konusundaki genel kanaat, belgenin geçerliliği ve kabul edilebilirliği olarak değerlendirilmekte, hemen hemen bütün bağımsız denetçiler bu iki kıstas doğrultusunda hareket etmenin doğru ve yeterli olacağını düşünmektedir. Çoğu kez, bir bağımsız denetçi için bir belge veya bilgi yeterli görülürken, diğeri için riskli ya da daha geniş anlamda araştırılması gereken bir belge olarak değerlendirilebilmektedir. Bu noktada denetçiler arasında bir standart oluşmadığı anlaşılmıştır.

Bağımsız denetim olgusunun dünyadaki gelişimine paralel olarak, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmesi için denetçilerin eğitimi büyük önem taşımaktadır. Türkiye’deki denetim anlayışının temelini 3568 sayılı Kanun ile oluşturulan Yeminli Mali Müşavirlik kurumu temelinde oluşmuş olması, denetçilerin temel bakış açısının vergiye dayalı olarak gelişmesine neden olmuştur. Bağımsız denetim yetkisi olarak fiilen bağımsız denetim yapmanın ön şartı söz konusu kanunda yer alan mesleki ünvanlardan birine sahip olmak olduğu için, bağımsız denetimden önce vergisel olarak finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesi ile yetiştirilmiş denetçiler bağımsız denetime yönelmektedir. Birbirinden çok farklı temellere sahip olan bu denetim türlerinin tek bir kişi tarafından tam olarak yürütülebilmesi ancak eğitim ve tecrübe ile sağlanabilir. Finansal tabloların dayanağını oluşturan belgelerin kalitesi noktasında değerlendirmeler yapmak durumunda olan bağımsız denetçilerin, her türlü önyargı ve düşünceden arınmış olarak daha ziyade analitik yöntemler de kullanmak yoluyla objektif, daha verimli ve rasyonel, herkes tarafından genel kabul görmüş ilkeler ve prensipler doğrultusunda benzer sonuçlara ulaşmaları mümkün olacaktır.

Ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ve uygulamalar, dünyada oluşan gelişmelerin tercüme edilerek burada yer alan sistemin içerisine dahil edilmesiyle geliştirilmektedir. Bu nedenle farklı temellerde ve bakış açısıyla yetiştirilmiş denetçilerden, yeni bakış açısını edinmeleri ve uygulamaları beklenmektedir. Bu sistemin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesi ancak denetçilerin bağımsız denetim konusunda alacakları eğitimlerin geliştirilerek, bilgi seviyelerinin artması ve alışkanlıklarının değiştirilmesi ile mümkündür.

Çalışmada, belli denetim standartları konulmuş olmasına rağmen, standartlarda yer alan tanım ile denetim kanıtının kalitesi ile denetçinin değerlendirmesi arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, bu ilişki doğrudan ortaya konulamamıştır. Diğer taraftan

görüşme yapılan denetçilerin yapmış oldukları denetim kanıtının kalitesi tanımları, standartlarda yer alan tanımlardan daha kapsamlı olarak kanıtın geçerliliği ve kabul edilebilirliğini içerecek biçimde yapılmıştır. Denetçilerin, denetim prosedürlerinin planlanması sırasında elde edilecek denetim kanıtlarının kalitesinden öte kanıtın varlığını ve içeriğini ortaya koyan kanıtlar elde etmeyi hedefledikleri anlaşılmıştır. Denetçinin görüşünü etkileyen unsurlar belgenin geçerliliği ve kabul edilebilirliği olarak görülmektedir. Bu anlamda denetçilerin görüşlerinin, bağımsız denetim kanıtının kalitesi ile doğrudan ilişkili olduğu anlaşılabilir.

Bağımsız Denetim Standartlarının denetim kanıtının yeterli miktar ve kalitesi ile ilgili nicel bir tanımlama yapamıyor olması, bağımsız denetimde etik ilkelerin önemini gözler önüne sermektedir. Denetçi, denetim görüşünü oluşturma aşamasında mesleki bilgi, eğitim ve deneyimlerinin yanı sıra, mesleki etik ilkeler açısından karar vermek durumunda kalabilmektedir. Denetçilerin, deneyimlerinin yanı sıra uygulayacakları denetim prosedürlerini geliştirecek olan eğitim eksikliklerini gidermeleri gerekmektedir. Denetim mesleğinin gelişmesi ve yapılan denetimlerin standartlarda belirtilen kaliteye yaklaşması ancak denetim sürecinin doğru ve detaylı olarak planlanması yoluyla gerçekleşebilecektir. Özellikle analitik prosedürlerin ve maddi doğruluk testlerinin uygulamada yaygınlaşması gerekmektedir.

Denetçilerin, denetim prosedürleri ve denetim süreçlerine ilişkin eğitimler ile kendilerini daha donanımlı hale getirmeleri ve bu sayede denetimde etik anlayışın önemini azaltacak önlemler alınması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

MAKALELER

Abdolmohammadi, M. J. ve Boss, S. R. 2010. Factors Associated with IT Audits by the Internal Audit Function. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11(3): 140-151.

Akyel, R. T. 2010. Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3): 1-22.

Archambeault, D. S. 2007. Auditing Management Assertions: The Impact of SAS No. 106. *Tennessee CPA Journal*, 52(10): 20-22.

Augustine, O. E., Mgbame, C., Lucky, G. O. ve Kuegbe, K. 2013. Impact of Audit Evidence on Auditor'S Report. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(13): 92-99.

Ay, M. T. 2007. Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 14: 271-290.

Başpınar, A. 2005. Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148: 35-62.

Beasley, M. S., Carcello, J. V. ve Hermanson, D. R. 2001. Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4): 63-66.

Bekçioğlu, S., Coşkun, A., ve Gümüş, U. T. 2013. İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Journal Of Accounting & Finance*, 59: 1-15.

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. 2011. Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 21(15): 571-592.

Caster, P. ve Verardo, D. 2007. Technology Changes the Form and Competence of Audit Evidence. *The CPA Journal*, 77(1): 68-70.

Christensen, B. E., S. M. Glover, T. C. Omer, ve M. K. Shelley. 2013. Understanding Audit Quality: Insights From Audit Partners And Investors. *Working Paper*, Texas A&M University, Brigham Young University, And University Of Nebraska.

Cömert, N. 2012. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 109: 29-49.

- Çetin, S. 2008. İngiltere’de “En İyi Değer” Rejimi ve Denetim Sistemi. *Sayıştay Dergisi*, 68: 47-63.
- Dabbağoğlu, K. 2007. İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 82: 161-171.
- Davutyan, N. T. ve Kavut, L. T. 2006. Bağımsız Denetimde Müşteri Kabul Riskinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Ölçülmesi. *İMKB Dergisi*, 9(33): 85-106.
- Demirbaş, M. 2005. İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (7): 167-188.
- Dennis, I. 2010. 'Clarity' Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project. *International Journal Of Auditing*, 14(3): 294-319.
- Dinç, B. 2003. Mali Denetimde Önemlilik Kavramı. *Sayıştay Dergisi*, 50-51: 141-152.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. 2009. Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *World of Accounting Science*, 11(2): 35-64.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. 2011. Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 56: 121-142.
- Durukan, M. B., ve İkız, A. K. 2007. Denetim Kalitesi, Kalite Ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve. *Mali Çözüm Dergisi / Financial Analysis*, 82: 35-62.
- Erdoğan, M. 2002. Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5): 51-63.
- Erdoğan, N. T. 2006. Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31: 112-119.
- Gist, W. E., Scott, W. D., ve Shastri, T. 2013. External Auditor’s Ethical Dilemma: Perceived Threat to Auditor’s Responsibility Posed by the Auditor’s Allegiance to Corporate Management. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3): 665-691.
- Gros, M., ve Worret, D. 2014. The Challenge of Measuring Audit Quality: Some Evidence. *International Journal of Critical Accounting*, 6(4): 345-374.
- Kassem, R., ve Higson, A. 2012. Financial Reporting Fraud: Are Standards' Setters and External Auditors Doing Enough?. *International Journal of Business and Social Science*, 3(19): 283-290.
- Karataş, Z. 2015. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1):62-80.

- Koçberber, S. 2008. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68: 65-89.
- Legoria, J., Melendrez, K. ve Reynolds, J. 2013. Qualitative Audit Materiality and Earnings Management. *Review of Accounting Studies*, 18(2): 414-442.
- McKee, T. E. ve Elifsen, A. 2000. Current Materiality Guidance for Auditors. *The CPA Journal*, 70(7): 54-57.
- Morris, J. T. ve Thomas, C. W. 2011. Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution Redrafting Brings Both Significant and Subtle Changes. *Journal of Accountancy*, 211(6): 24-28.
- Norman, C. S., Rose, A. M. ve Rose, J. M. 2010. Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5): 546-557.
- Ohta, Y. 2009. The Role of Audit Evidence in a Strategic Audit. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(1): 58-67.
- Özdemir, M. 2010. Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1): 323-343.
- Pongpattrachai, D., Cragg, P. ve Fisher, R. 2014. IT Infusion within the Audit Process: Spreadsheet Use in Small Audit Firms. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(1): 26-46.
- Salterio, S. ve Koonce, L. 1997. The Persuasiveness of Audit Evidence: The Case of Accounting Policy Decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6): 573-587.
- Stoel, D., Havelka, D. ve Merhout, J. W. 2012. An Analysis of Attributes That Impact Information Technology Audit Quality: A Study of IT and Financial Audit Practitioners. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1): 60-79.
- Şirin, M. 2006. Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 61: 23-37.
- Trotman, K. T. ve Wright, W. F. 2012. Triangulation of Audit Evidence in Fraud Risk Assessments. *Accounting, Organizations and Society*, 37(1): 41-53.
- Tuan, K. ve Arioglu, E. 2014. The State of Independent Auditing in the Turkish Commercial Code. *Journal of Economics, Finance & Accounting* 1(1): 46-58. <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2284973>>
- Türnüklü, A. 2000. Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 6(4): 543-559.

Yank, S. S. ve Koçyiğit, S. Ç. 2014. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında ISAE 3000 ve Bağımsız Güvence Raporlarının ISAE 3000 Açısından Değerlendirilmesi. *World Of Accounting Science*, 16(4): 121-150.

Zakari, M. A. ve Ahmad, N. S. M. 2014. The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 3(1), 1-12.

Zakari, M. ve Menacere, K. 2012. The Challenges of the Quality of Audit Evidence in Libya. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1(1): 3-24.

KİTAPLAR

Arkin, H. 1974. *Handbook of Sampling for Auditing and Accounting*. McGraw-Hill Companies.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. 2001. *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. Alfa Basım, 1. Baskı, İstanbul.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. ve Neal, T. L. 2010. *Fraudulent Financial Reporting 1998-2007: An Analysis of US Public Companies*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Bell, T. B., Peecher, M. E. ve Solomon, I. 2005. *The 21st Century Public Company Audit Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. KPMG

Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. 1999. *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1093. Eskişehir.

Cook, J. W. ve Winkle, G. M. 1980. *Auditing - Philosophy & Technique*. Houghton Mifflin Company Boston.

Cömert, N., Uzay, Ş. ve Uyar, S. 2013. Riskin Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, SAÜSEM, 145-410.

Erdoğan, M. 2006. *Denetim*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Güçlü Marşap, B. ve Kurt, G. 2008. *Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938-2008)*.

Güredin, E. 2007. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Arıkan Basın Yayım Dağıtım, İstanbul.

Griffiths, P. 2005. *Risk-Based Auditing*. Gower Publishing Ltd., UK.

Holmes, A. W., Overmyer, W. S. ve Göktürk, O. 1975. *Muhasebe Denetimi "Auditing": Standartları ve Yöntemleri*. Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara.

Kardeş, S. 1996. *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No. 29, Ankara.

Kepekçi, C. 2004. *Bağımsız Denetim*. Avcıol Basım Yayım, İstanbul.

Köse, H. Ö. 2007. *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım.

Özer, H. 1997. *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Sayıştay Yayınları, Ankara.

Rubin ve Rubin. 1995. *Qualitative Interviewing: The Art Of Hearing Data*. Sage Publications, Londra.

Sağlam, N. ve Yolcu, M. 2014. *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Spencer Pickett, K. H. 2006. *Audit Planning: A Risk-based Approach*. Wiley & Sons. Hoboken. New Jersey.

Ulusoy, Y. 2007. *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. 2003. *Sınırlı Uygunluk Denetimi*. Türmob Yayınları, 198, Seri No: 2003(1), Ankara.

Whittington, O. R. ve Pany, K. 1997. *Study Guide for use with Principles of Auditing*. Irwin McGraw-Hill, 12th Edition.

BİLDİRİLER

Coşkun, A. ve Denge, Y. M. 2011. KOBİ’lerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*. 05-09 Ekim 2011. <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/ASLANCOSKUN.pdf> Erişim Tarihi: 12.09. 2011>.

Çetinkaya, C. 1990. Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı. *Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" Sempozyumu*. Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Kurulu, Yayın No: 1990/308, 20-21, Ankara.

Fooladi, M. ve Shukor, Z. A. 2012. Board of Directors, Audit Quality and Firm Performance: Evidence from Malaysia. *National Research & Innovation Conference for Graduate Students in Social Sciences* içinde (ss. 7-9).

Kassem, R. ve Higson, A. 2013. Corruption: Can External Auditors Detect it?. *2013 BAFA Northern Area Group and Interdisciplinary Perspectives Special Interest Group Annual Conference*, 9 -10 Eylül 2013, Nottingham, UK.

Selvi, Y., Türel, A. ve Şenyiğit, B. 2005. Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirisi, İstanbul.*

Zakari, M. A. 2013. Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?. *International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues"* içinde (pp. 17-18), 17-18 Kasım 2013, Roma, İtalya

TEZLER

Akbulut, H. 2010. *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.

Altıntaş, T. 2007. *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma.* Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Bayazitli, E. 1991. *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması,* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Kandemir, C. 2010. *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu.* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.

Kütük, İ. 2008. *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.

Senal, S. 2011. *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma.* Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta

Şener Atsız, S. 2014. *Muhasebe Denetiminde Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım.* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.

MEVZUAT

American Institute of Certified Public Accountants. 2001. SAS 56 Analytical procedures.

Internal Control Standards Committee. 2004. Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector.

Kamu Gözetimi Kurumu. 13.10.2013. BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. Resmi Gazete (28794 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 04.11.2013. BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol. Resmi Gazete (28821 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 04.11.2013. BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. Resmi Gazete (28821 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 10.12.2013. BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. Resmi Gazete (28847 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 10.12.2013. BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması. Resmi Gazete (28847 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması. Resmi Gazete (28867 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi. Resmi Gazete (28867 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 24.12.2013. BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. Resmi Gazete (28861 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 24.12.2013. BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler. Resmi Gazete (28861 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları. Resmi Gazete (28867 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 09.01.2014. BDS 520 Analitik Prosedürler. Resmi Gazete (28877 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 10.01.2014. BDS 501 Bağımsız Denetim Kanıtları Üzerinde Durulması Gereken Özel Hususlar. Resmi Gazete (28878 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 16.03.2006. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler. Resmi Gazete (26110 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 17.03.2006. TFRS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Resmi Gazete (26111 sayılı).

PCAOB. 2010. Related to The Auditor's Assessment of and Response to Risk and Related Amendments to PCAOB Standards. Release No. 2010-004.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. 2013. Düzenlilik Denetim Rehberi. Sayı 3.

T.C. Yasalar. 13.06.1989. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı).

T.C. Yasalar. 18.03.2014. Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı. Resmi Gazete (28945 sayılı).

T.C. Yasalar. 26.12.2012. Bağımsız Denetim Yönetmeliği. Resmi Gazete (28509 sayılı).

WEB KAYNAKLARI

ALBA Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. 2012. TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası, "Bağımsız Denetim Uygulama Örneği. BI., <https://www.samsunsmmmo.org.tr/upload/file/ALBA_SUNU__.ppt>

Anonim. Eylül 2014. Audits, External. <<http://www.inc.com/encyclopedia/audits-external.html>>

AICPA. 2016. AU Section 326 Audit Evidence. <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf>>

Collings, S. 2016. New Audit Evidence Rules Explained. <<http://www.accountingweb.co.uk/topic/financial-reporting/new-audit-evidence-rules-explained/491599>>.

Collings, S. 2016. ISA 500 - Audit Evidence. <http://accountancystudents.co.uk/isa_500_-_audit_evidence/>

Deveci, M. S. 2016. Risk Odaklı İç Denetim Modellemesi. <<http://tokkder.org/tokkder-dergi/1080/>>.

Islam, M. 2012. A Business and Entity Environment Risk Analysis to Plan an External Audit Engagement of Energy Industry: Evidence from New Zealand. <SSRN 2242261>.

Marris, D. 2010. Challenges Obtaining Audit Evidence. *Working Paper*, TexasWomans University, <SSRN 1590634>.

Perry, T. P. M. 2011. SAS 106–Audit Evidence: Is it Effective?. <SSRN 1907438>.

Uzay, Ş. 2011. Yeni TTK'da İç Kontrol ve Denetim, Seminer Notları, **11. Anadolu Eğitim Odaları Semineri**, Antalya. <<http://www.ksmmmo.org.tr/office/pdf/sabanuzay.pptx>>

Uyar, S. Ekim 2015. Risk Odaklı Denetim. <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/004/>>.

EK-1 MÜŞTERİ KABUL FORMU

1. Genel Bilgiler

1.1. Şirketin Varlığına ve Tüzel Kişiliğine İlişkin Bilgiler

Bu bölümde şirketin unvanı, adres bilgileriyle diğer iletişim bilgilerine yer verilir. Elde edilen belgeler ile ayrıca şirketin varlığının ve tüzel kişiliğinin doğruluğu sağlanmış olur. Potansiyel müşteri şirketin bu bilgilerinin doğruluğu şirketin ticaret sicil gazetesinde yayınlanmış sayfaları, kurumlar vergisi beyannameleri, güncel vergi levhası, ticaret odasından alınan faaliyet belgesi gibi resmi kurum ve kuruluşlardan temin edilen kanıtlar olması daha güvenilirdir. Bu veriler sayesinde şirketin tüzel kişiliği tespit edilerek, gerekli kontrollerin yapıldığı ve belgelendirildiği onaylanmalıdır.

Şirketin Ticaret Ünvanı	
Şirket Adresi	
Telefon Numaraları	
İnternet Adresi	
E-mail Adresi	
Ticaret Sicil Numarası	

Eklenecek Belgeler:

- *Şirket ana sözleşmesi örneği veya şirket kuruluşuna ilişkin ticaret sicil gazetesi*
- *Varsa ana sözleşme tadiline ilişkin ticaret sicil gazeteleri*
- *Ticaret Odasından alınmış son 6 aya ilişkin faaliyet belgesi*
- *Vergi Levhaları*

1.2. Şirketin Ortaklık Yapısı

Bu bölümde şirketin ortaklarının listesi yapılır. Bunun için şirket ortaklık pay defterinin yanı sıra Anonim Şirket dışındakiler için ticaret sicil gazetesinden de faydalanılabilir. Ayrıca şirketin kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan ilgili bölüm incelenerek çalışma dosyasına eklenebilir. Eğer ortak sayısı çok fazla ise %10 ve üzeri ortaklık payına sahip ortaklar dikkate alınabilir. Diğer taraftan KAYİK olan işletmeler için SPK, KAP siteleri aracılığıyla da araştırma yapılabilir. Bu araştırmalara ilişkin veriler ile ortaklık yapısının kontrol edildiği belgelendirilmeli ve onaylanmalıdır.

Eklenecek Belgeler:

- *Anonim Şirketler için ortaklar pay defteri fotokopisi, Limited Şirketler için son ortaklık durumunun yayınlanmış olduğu ticaret sicil gazetesi*

1.3. Şirketin Şubeleri

Şirket şubelerine ilişkin ön bilgiler her ne kadar işletme tarafından sözlü veya yazılı beyan edilse de, bu bilgiler ticaret sicil gazetesi aracılığıyla da teyit edilebilir.

Eklenecek Belgeler:

- *Şirketten alınacak şirketin şube adres ve iletişim bilgilerini içeren liste*
- *Şirketin şubeleri mevcut ise şube açılışlarına ilişkin ticaret sicil gazetesi*

1.4. Şirket Adına İletişime Geçilecek Kişilerin Bilgileri

Şirket adına ilk etapta iletişime geçilen personel alt pozisyondaki bir personel olabilir. Bu tür çalışmalarda dikkat edilmesi gereken husus, daha sonraki aşamalarda yapılması muhtemel sözleşmede imza atmaya yetkili kişiler ile iletişime geçilmesidir. Bununla ilgili olarak, sözleşmeyi imzalama yetkisi olmasa da en azından bu tür görüşmeleri yapabileceğine ilişkin yetkisi olan kişiler ile muhatap olmaktır. Görüşmenin yapıldığı kişilere ilişkin yazılı yetki belgeleri temin edilmelidir. Bu uygulamada genellikle kişi adına verilmiş noter onaylı vekaletname olabilir.

İletişim kurulan personelin adı		
Şirketteki Pozisyonu		
İletişim kurulan personelin yetki belgesi var mı?	EVET	HAYIR

Eklenecek Belgeler:

- *Şirket adına iletişime geçilen personelin yetkili olduğunu gösteren belge (imza sirküleri, yönetim kurulu kararı vb.)*
- *Şirkette bulunan yöneticiler ve pozisyonlarını içeren şirketten temin edilecek liste*

1.5. Şirketin Faaliyet Konusu

Şirketin esas faaliyet konusu ve ayrıca esas faaliyetinin dışındaki diğer faaliyetlerinin de detaylı olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Denetim teklifinin kabul edilmesi ve sürecin planlanması açısından şirketin faaliyet konusu/konuları ve içinde faaliyet gösterdiği sektör yüksek derecede önem taşımaktadır. Bu bölümde denetim firması, denetim işini kabul etmesi halinde, şirketin faaliyet gösterdiği sektörde uzmanlaşmış denetim ekibini oluşturarak denetimi sürdürmek isteyecektir. Şirketin web sayfası, daha önceki bölümlerde temin edilen ticaret sicil, faaliyet belgesi, güncel vergi levhası gibi kanıtlar aynı zamanda bu bölümünde kanıtı olarak kabul edilebilir. Eğer şirketin bağımsız denetime tabi finansal tabloları konsolide olacak ise, konsolidasyona tabi diğer işletmelerinde faaliyet konuları hakkında bu bölümde bilgi alınmalıdır.

Şirketin Ana Faaliyet Konusu		
Şirketin Faaliyet Gösterdiği Diğer Alanlar		
Denetime Tabi Olacak Finansal Tablolar Konsolide mi?	EVET	HAYIR

Konsolidasyona dahil diğer işletmelere ilişkin genel bilgiler		
Şirketin Tam Ünvanı	Ortaklık Payı	Konsolidasyon Yöntemi

1.6. Talep Edilen Denetim Konusu ve Kapsamı

Şirketin denetimini talep ettiği finansal tabloların hangi düzenlemelere göre hazırlandığı, hangi dönemleri kapsadığı ve hangi tür denetimi talep ettiğine ilişkin bilgiler bu kısımda öğrenilir.

Finansal Tabloların Hazırlandığı Raporlama Çerçevesi	
Finansal Raporlama Dönemi	
Denetim Türü	
Raporun Sunulacağı Kurum	
Raporun Talep Edildiği Tarih	

2. Şirket Riskleri

2.1. Şirketin Geçmiş Verilerinin İncelenmesi

Bu bölümde şirketin geçmişi incelenerek, şirketin daha önce herhangi bir önemli kanun ihlalinde bulunup bulunmadığı, geçmişte yer alan veya hala devam eden bir soruşturma veya uyuşmazlık durumunun varlığı, daha önceden herhangi bir kara para aklama veya uygunsuz fon aktarımı durumunun tespit edilip edilmediği, işyerinde iş ahlakının sorgulanmasını gereken durumların var olup olmadığı, daha önce yargıya intikal etmiş ve

sonuçlanmış şirketin itibarını etkilemesi durumların olup olmadığı incelenmelidir. Bu sayılan durumlara ilişkin varsa geçmiş veriler ile ilgili belgeler edinilerek endişeye yol açan ve denetim açısından olumsuz sonuçlar yol açması muhtemel haller burada açıklanmalıdır.

Şirketin geçmiş dönem verilerinin incelenmesi sonucunda denetimin yapılmasına karar verilmesi durumunda bu kararın gerekçesi bu bölümde açıklama olarak belirtilmeli ve denetçi tarafından onaylanmalıdır.

2.2. Şirketin İşleyişinin Gözden Geçirilmesi

Bu bölümde şirketin faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirme şekli incelenerek, işleyişin denetim firması açısından herhangi bir itibar riski taşıyıp taşımadığı anlaşılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken hususların başında işletmenin faaliyet alanının etik olmayan veya yüksek risk taşıyan bir iş kolu veya sektör olup olmadığıdır.

Diğer taraftan, şirketin bulunduğu iş kolunda ne kadar süredir faaliyet gösterdiği, daha önceki dönemlerde başarısız iş girişimlerinin olup olmadığı, önceki dönemlerde müşterileri veya tedarikçileri ile arasında bulunan anlaşmazlıkların içerikleri, son dönemlerde şirketin iş kolunda önemli ve faaliyeti etkilemesi muhtemel değişiklikler olup olmadığı incelenerek, denetim açısından bu durumların bir risk unsuru oluşturmadığından emin olunmalıdır.

Şirketin yönetsel anlamda incelenmesi ve işleyişin bu açıdan değerlendirilmesi de bu bölümde yapılır. Son zamanlarda üst düzey yöneticiler veya şirket çalışanlarının çoğunluğu açısından büyük değişiklikler yapılmışsa, yönetimin finansal veya faaliyet açısından yetersizliğine ilişkin veriler varsa, şirket yöneticilerinin veya ortaklarının politik faaliyetleri veya sahiplikleri açısından eleştirilere maruz kalmalarına sebep olan durumlar mevcut ise denetçi denetim işini kabul etmeden bu konularda detaylı bilgiler elde edilerek, bu durumların yaratabileceği riskleri göz önünde bulundurmalıdır.

3. Finansal Bilgiler

Bu bölüm, işletmenin finansal tablolarında yer alan ve almayan bazı bilgilerin yer aldığı bölümdür. Denetim firmasının, burada yer alan finansal bilgileri göz önünde bulundurarak işletmenin karşı karşıya bulunduğu herhangi bir finansal risk olup olmadığını belirlemesi

gerekmektedir. Diğer taraftan, denetim ücretinin belirlenmesi ve denetim işinin planlanması aşamasında burada yer alan bilgilerden faydalanılacaktır.

3.1. Bilanço Aktif Büyüklükleri

Bilanço Aktif Toplamı:	
Dönen (Cari) Varlıklar Toplamı	
Duran Varlıklar Toplamı	
Kısa Vadeli Borçlar Toplamı	
Uzun Vadeli Borçlar Toplamı	
Özkaynaklar Toplamı	

3.2. Net Satışlar ve Dönem Net Karı

Net Satışlar	
Faaliyet Karı/Zararı	
Dönem Karı/Zararı	
Dönem Net Karı/Zararı	

3.3. Muhasebe ve Finans İşlemlerinin Yoğunluğu

Dönem boyunca düzenlenen fatura sayısı	
Muavin fiş sayısı	
Yevmiye defteri sayfa sayısı	

3.4. Çalışan Sayıları

Ortalama Çalışan Sayısı	
İdari Personel Sayısı	
İşçi Sayısı	

4. Ortaklık Yatırımları

Potansiyel müşteri işletmenin, mali yatırımlarına ilişkin bilgiler bu bölümde yer almaktadır.

	İşletme Ünvanı	Faaliyet Alanı	Denetimden Geçme Durumu	Ortaklık Oranı
Bağlı Menkul Kıymetler				
İştirakler				
Bağlı Ortaklıklar				
Diğer Yatırımlar				

5. Diğer İlişkili Taraflar

İşletmenin ortak ve yakınlarının, üst yönetici veya kilit personel pozisyonundaki kişilerin pay sahibi olduğu işletmeler ile işletme faaliyetini etkileme veya işletme tarafından faaliyetleri etkilenme ihtimali olan işletmelere ilişkin bilgiler bu bölümde yer almalıdır.

6. Şirketin Önceki Denetimleri

Bu bölümde işletmenin daha önceden geçirmiş olduğu tüm denetimler yer almalıdır. Daha önceden bağımsız denetimden geçmiş işletmelerde önceki denetçi ile görüşme yapılması gerekmektedir. Tam tasdik denetimi gibi dışardan alınan hizmetler ile özellikle kamu iktisadi teşebbüslerinde sayıştay, hazine müsteşarlığı veya bağlı bulunduğu üst müdürlükler tarafından yapılan denetimler ve kapsamaları da öğrenilmelidir.

Şirketin daha önceden geçirdiği bağımsız denetim dışında denetimler var mı?	EVET	HAYIR
Geçirilen Denetimlere İlişkin varsa rapor/ceza ve benzeri belgeler alındı mı?	EVET	HAYIR
Önceki denetimlerde tespit edilmiş ve denetim firmasının karşılaşması muhtemel riskler saptandı mı?	EVET	HAYIR
Açıklamalar:		

Önceki Denetçi İle Görüşülmesi

Potansiyel müşterinin ilk kez denetim yaptırıyor olması durumu dışında, denetim firması potansiyel müşterinin daha önce denetim işlerini gerçekleştiren denetçi ile görüşebilir. Bu görüşmenin amacı önceki denetçinin sır saklama yükümlülüklerini ihlal etmeyecek biçimde, potansiyel müşterinin çalışma ahlakı, ücret ödeme politikaları, denetim sırasında denetçi ile gerekli düzeydeki bilgi paylaşımları ve benzeri konulardaki görüş ve düşüncelerini öğrenmektir.

Şirket daha önce denetim hizmeti almış mı?	EVET	HAYIR
Önceki Denetçi ile görüşme yapıldı mı?	EVET	HAYIR
Tespit edilen riskler mevcut mu?	EVET	HAYIR
Açıklamalar		

7. Şirket Personeline İlişkin Bilgiler

Şirketin finansal tabloları Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'ne göre hazırlanıyor mu?

EVET

HAYIR

Cevabınız HAYIR ise şirketin finansal tablolarının hangi esaslara göre hazırlandığını açıklayınız.

Finansal Tabloların hazırlanmasından sorumlu personelin raporlama esaslarına ilişkin tecrübeleri ile ilgili notlar:

Eklenecek Belgeler:

Finansal raporlama çerçevesinin farklı olması durumunda, işletmenin tabi olduğu finansal raporlama esaslarına ilişkin belgeler.

Finansal rapordan sorumlu personelin tecrübesini kanıtlayan belgeler. (Örn. Meslek ruhsatı, şirkette çalıştığı süreyi ve görevlerini gösteren şirketten alınacak olan yayı vb. belgeler.)

8. Bağımsızlık

Müşterinin kabulü halinde denetim ekibinde yer alacak olan denetçilerin bağımsızlıklarını etkileyecek herhangi bir durum olmadığından emin olmalıdır. Bu formun ekine aşağıda yer alan bağımsızlık beyanının, görevli denetçiler tarafından doldurularak ve imzalanarak eklenmesi gerekmektedir.

9. Değerlendirme

Yukarıda yer alan bilgiler ışığında denetçinin vereceği ön karar bu bölümde yer almalıdır. Denetçi, olumlu veya olumsuz kararını ve gerekçelerini bu kısımda belirterek, üst yönetime hitaben yazacağı karar metnini oluşturur.

Denetçinin değerlendirmesi:

Bağımsızlık Beyanı

31.12.2014 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak hazırlanmış olan finansal tablolarını denetim ekibinde yer aldığım A.Ş. ile aramda bağımsızlığımı zedeleyecek herhangi bir durum olmadığını beyan ederim.

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorunda olduklarının farkındayım.

Denetim sürecinde dürüst ve tarafsız olmamın yanında, bağımsızlığımı ortadan kaldıracabilecek özel bir durumum da bulunmamaktadır.

Çalışmam sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket edeceğimi,

Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalacağımı,

Karşılaştığım etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerime taşıyacağıma, konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvuracağımı,

Dürüstlük ve tarafsızlığımı etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermeyeceğimi,

Bağımsız denetim sonucunda ulaştığım görüşü, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklayacağımı beyan ederim.

200 numaralı Bağımsız Denetim Standardında belirtilen denetçinin taşıması beklenen tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kriterlerine uygun davranacağımı ve yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplayarak uygun görüşü belirteceğimi beyan ederim.

Ad – Soyad – Unvan

İmza

EK-2 SÖZLEŞME ŞARTLARININ BELİRLENMESİ FORMU

Müşteri Şirket Ünvanı:

Sözleşme Türü:

Tarih:

1. TEMEL BİLGİLER

Faaliyet Gösterdiği Sektör		
Denetimin Yürütüleceği Adres		
Finansal Tablo Tarihi		
Denetimin ve Düzenlenecek Raporun Kapsamı		
Konsolide Finansal Tablo Denetimi	EVET	HAYIR

2. FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Müşteri şirket tarafından denetimi talep edilen finansal tabloların hangi finansal raporlama çerçevesinde hazırlandığı belirtilmelidir.

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları)
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
- KOBİ Finansal Raporlama Standartları
- Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi
- Diğer Ülke genel kabul görmüş muhasebe standartları (Açıklayınız)
- Diğer: (Açıklayınız)

3. FİNANSAL RAPORLAMAMANIN KABUL EDİLEBİLİRLİĞİ

- 3.1. İşletmenin niteliği (örneğin, işletmenin ticari bir işletme mi, kamu sektörü işletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir işletme mi olduğu),

- 3.2. Finansal tabloların amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi hazırlandığı),
- 3.3. Eğer özel amaçlı finansal tablolar hazırlanmış ise BDS 800 gereği ek hususlar ve yükümlülükler belirlenmiş mi?
- 3.4. Finansal tabloların niteliği (örneğin, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu) ve
- 3.5. Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.

4. YÖNETİMİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE MUTABAKATA VARILMASI

Yönetim ile aşağıdaki hususlarda mutabakata varıldı mı?

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
- Denetçinin sorumlulukları,
- Yönetimin sorumlulukları,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekil ve içeriğine atıf ile raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

5. RİSKLİ GÖRÜLEN HUSUSLAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde müşteri kabul sürecinde tespit edilen riskler ve bu riskler açısından denetçinin yapacağı değerlendirmeye yer verilmesi gerekmektedir. Denetçi, denetim ekibini oluştururken, denetim stratejisini ve denetim planını belirlerken göz önünde bulundurması gereken özellikle risk içeren hususları ve bunlara ilişkin mesleki değerlendirmesini burada yapmalıdır.

Denetçi tarafından riskli görülen hususlar ve bunlara ilişkin değerlendirmeler:

6. TAHMİN EDİLEN ÇALIŞMA ZAMANI

Denetim işinin kabul edilmesi halinde, denetim firması tarafından bu işin ne kadar sürede yapılacağı tahmin edilerek denetim planlamasının yapılması gerekmektedir. Denetimin süresi, denetim ekibinin oluşturulmasında ve denetim işlerinin zamanlamasının planlamasında yüksek derecede önem arz etmektedir. Burada belirlenen tahmini çalışma zamanının denetim planında nihai olarak belirlenen çalışma zamanı ile tam olarak uyumlu olması beklenmezken, denetimin tamamlanmasının tahmin edilen sürelerden gösterdiği farklılığın çok fazla olmaması beklenir.

Tahmini Denetim Başlangıç Tarihi	
Tahmini Denetim Sonuç Tarihi	
Tahmini Rapor Sunulma Tarihi	
Tahmini Çalışılması Gereken Saat (Toplam)	

7. DENETİM EKİBİNİN BELİRLENMESİ

Denetim ekibinin belirlenmesi sırasında denetim firması, müşteri şirkete ilişkin olarak daha önceden toplamış olduğu bilgileri göz önünde bulundurarak, denetim ekibinin yeterliliğini değerlendirmelidir. Bir denetim işinin sürdürülmesi ve tamamlanmasında denetim ekibinde yer alacak kişilerin hem mesleki olarak yeterlilikleri hem de benzer denetim işlerinden elde etmiş oldukları tecrübeler önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, denetim sırasında uzman

kişilerden denetim ile ilgili destek alınıp alınmayacağı da göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim firması, özellikle bazı konularda dışarıdan bir uzmanın görüşüne veya desteğine ihtiyaç duyabilir.

DENETİM EKİBİ			
Sorumlu Ortak			
Kıdemli Denetçi			
Denetçi			
Denetçi Yardımcısı			
UZMANLAR			
Bilişim Uzmanı	Evet	Hayır	
Vergi Uzmanı	Evet	Hayır	
Aktüer	Evet	Hayır	
Değerleme Uzmanı	Evet	Hayır	
Diğer (.....)	Evet	Hayır	

8. DENETİM ÜCRETİNİN BELİRLENMESİ

Tahmin edilen çalışma zamanı ve belirlenen denetim ekibi verilerinin ışığında denetim firmasının söz konusu denetim için bir bütçe oluşturarak, bu bütçe ile bağlantılı bir denetim ücreti belirlemesi gerekmektedir. Burada yer alan ücret, denetim firmasının söz konusu denetim işini yapmayı kabul etmesi için belirlediği hizmetin fiyatı olmakla beraber, sözleşmede yer alacak olan ücret, yönetim ile yapılacak olan görüşmeler ile değişiklik gösterebilir.

Diğer taraftan, denetim firmasının teklifi hazırlarken, verilecek olan hizmetin getirisini ve bu getirinin firmanın ortalama fiyat düzeyi ile ilişkisini de göz önünde bulundurmalıdır. Bu konuda özellikli bir durum olması halinde, bu durumun açıklamalar bölümüne eklenmesi gerekmektedir.

Bütçelenen Çalışma Saatleri (Toplam)	
Tahmini Denetim Bütçesi (Toplam)	
Teklif Edilecek Denetim Ücreti	
Açıklamalar:	

9. YÖNETİM MUTABAKAT MEKTUBU

Sözleşme ile eş zamanlı olarak, şirket yönetiminin denetim şirketine ulaştıracağı denetime tabi finansal tabloları ve ilgili dipnotları, yönetim mutabakat mektubu ile birlikte vermesi gerekmektedir.

Yönetimden alınacak mutabakat mektubunun bir örneği ekte sunulmuştur. (Ek:2-a)

10. SONUÇ

Bu bölümde denetçi, gerek müşteri kabul aşamasında gerekse sözleşme şartlarının belirlenmesi sırasında tespit ettiği karşılaşılabilecek muhtemel riskleri ve bu risklere ilişkin olarak alınması planlanan önlemleri belirtmelidir. Ayrıca yapılacak olan sözleşmenin standart sözleşme dışında içermesi beklenen hükümler varsa, bu durumlarla ilgili açıklamalara yer verilmelidir.

Müşteri ile ilgili belirlenen olası risklerin içeriği

Belirlenen risklere karşı alınacak önlemler

Sözleşmenin içermesi gereken ek hükümler

Diğer tespit ve açıklamalar

[Burada İşletmenin anteti yer almalıdır]

Bağımsız Denetim Şirketi'ne;

Bu açıklama mektubu, ... Şirketi İşletmesinin .././.... tarihinde sona eren yıla ait finansal tablolarının ... Standartları'na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş bildirilmesi amacıyla tarafınızca yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak sunulmuştur.

Aşağıdaki hususları *(yeterli bilgi elde etmek amacıyla gerekli gördüğümüz sorgulamaları yaparak ulaştığımız bilgi ve kanaatimiz çerçevesinde)* teyit ederiz:

Finansal Tablolar

- Finansal tabloların ... Standartları'na uygun olarak hazırlanması için .././.... tarihli bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarında öngörülen sorumluluklarımızı (özellikle finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulması sorumluluğumuzu) yerine getirdik.
- Gerçeğe uygun değer ile ölçülenler dâhil, tarafımızca muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan önemli varsayımlar makuldür (BDS 540).
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri, Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır (BDS 550).
- Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olaylar düzeltilmiş veya açıklanmıştır (BDS 560).
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkileri tek başına veya toplu olarak önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi açıklama mektubuna eklenmiştir (BDS 450).

Sunulan Bilgiler

- Tarafımızca size:
 - Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı,
 - Yürütülen denetimle ilgili olarak tarafımızdan talep edilen ilave bilgiler,
 - Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlanmıştır.
- Tüm işlemler muhasebe kayıtlarında kaydedilmiş ve finansal tablolara yansıtılmıştır.
- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır (BDS 240).
- Haberdar olduğumuz ve işletmeyi etkileyen ve aşağıdaki kişilerin dahil olduğu gerçekleşmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm bilgiler açıklanmıştır:
 - Yönetim,
 - İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanlar,
 - Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişiler (BDS 240).
- Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüphelerine ilişkin ilgili tüm bilgiler açıklanmıştır (BDS 240).
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında etkisi dikkate alınması gereken bilinen tüm mevzuata aykırılık veya şüphelenilen aykırılık halleri açıklanmıştır (BDS 250).
- İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri açıklanmıştır (BDS 550).

Yönetim Temsilcisi

Yönetim Temsilcisi

EK-3 BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

Sözleşmenin tarafları olan, (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak ifade edilecektir) ve (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Denetim Şirketi” olarak ifade edilecektir) müşterinin bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Amacı

Madde 1- (1) Denetimin amacı; müşterinin tarihli ve sayılı genel kurul kararına (*denetçi mahkeme kararıyla atanmışsa söz konusu mahkeme kararının tarih ve sayısı verilecektir*) istinaden hazırlanan iş bu denetim sözleşmesi uyarınca denetim şirketi tarafından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapılmasıdır.

Denetimin Konusu ve Kapsamı

Madde 2- (1) İş bu denetim sözleşmesi uyarınca 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak denetim,

a) Müşterinin tarihli finansal durum tablosu (bilânço), aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notların denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;

b) Yönetim kurulu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini ve raporlanmasını ve

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesini ve raporlanmasını

kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilecektir)

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3- (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan denetimi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na

(BDS'ler), 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütecektir.

(2) a) Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlayarak denetimi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayacak ve yürütecektir.

b) Denetim şirketi, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla çeşitli prosedürler uygulayacaktır. Seçilen prosedürler, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır.

c) Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunu, yapılan önemli muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunu değerlendirecektir.

ç) Bağımsız denetimin ve iç kontrolün yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bağımsız denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütölmüş olsa bile bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğunu taraflar göz önünde bulunduracaktır.

d) Denetim şirketi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla müşterinin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin iç kontrolü de değerlendirecektir. Ancak bu değerlendirme, müşterinin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirme amacı taşımaz. Bununla birlikte bağımsız denetim sırasında tespit edilen, finansal tabloların denetimiyle ilgili her türlü önemli iç kontrol eksikliği, denetim şirketi tarafından yazılı olarak müşteriye bildirilecektir.

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığını denetimini yapacak ve yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için riskin erken saptanması ve yönetimi sistemini ve buna yetkili komiteyi kurup kurmadığını (*böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını*) değerlendirecektir.

(4) Denetim şirketi üstlendiği denetim kapsamında gerçekleştirdiği çalışmalarını mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgelendirecek ve muhafaza edecektir.

EK-4 GENEL DENETİM STRATEJİSİ FORMU

Şirket:

Dönem:

Denetim Kapsamı:

1. Denetim sözleşmesinin konusunu oluşturan finansal tablolar ve denetimin kapsamı

Denetlenecek finansal bilgilerin hazırlandığı finansal raporlama çerçevesi ve denetimin kapsamı:

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların hangi tablolardan oluştuğu ve hangi finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı, varsa muaf olduğu raporlamaya ilişkin hususlar bu bölümde belirtilecektir.

a. Sektörü düzenleyen kurumlar tarafından istenen raporlar gibi sektöre özgü raporlama yükümlülükleri var mı?

EVET

HAYIR

Sektöre Özgü Raporlama Yükümlülüklerine İlişkin Açıklama:

Sektörü düzenleyen kurumların, var olan finansal tablolara ek olarak istedikleri bir tablo, sunum veya belge olup olmadığı bu bölümde açıklanmalıdır. Sektörü düzenleyen kuruluşun finansal tabloların dipnotlarında özellikle yer alması gereken bilgilere ilişkin bir düzenlemesi varsa, bu husus da bu bölümde açıklanmalıdır.

b. Denetime tabi finansal tablolar konsolide finansal tablolar mı?

EVET

HAYIR

Konsolidasyona tabi işletmeler ve bu işletmelerdeki kontrol gücüne ilişkin açıklamalar:

Konsolidasyona tabi işletmelerin denetim ihtiyaçları:

c. Faaliyet bölümlerine ilişkin raporlama var mı?

EVET

HAYIR

Faaliyet bölümlerinin niteliği:

Faaliyet bölümlerinin denetiminde uzman desteğine ihtiyaç olacak mı?

EVET HAYIR

İşletmenin finansal tablolarında faaliyet bölümlerine ilişkin bilgiler mevcut olduğunda, bu bilgilerin denetlenmesi sırasında bir uzman desteğine ihtiyaç olup olmayacağı belirlenerek denetim planlaması sırasında uzman ile ilgili detaylara yer verilmesi gerekmektedir.

d. İşletmenin hizmet aldığı bir kuruluş var mı?

 EVET HAYIR

Hizmet kuruluşuna ilişkin bilgiler:

İşletmenin bir hizmet kuruluşu kullanması halinde, söz konusu kuruluşla ilişkin detaylı bilgiler bu kısma eklenmelidir. Bu bilgilerin hizmet kuruluşunun tam adını, iletişim bilgilerini, denetim durumunu ve denetlenen işletme ile ilişkisini içermesi beklenmektedir.

e. İşletme ilk kez mi denetleniyor?

 EVET HAYIR

Cevabınız evet ise, önceki dönem denetçilerine ilişkin bilgiler:

Önceki denetçi ile yapılan görüşmeye ilişkin notlar:

Önceki denetçiden elde edilen denetim kanıtlarına ilişkin notlar:

Cevabınız hayır ise, önceki dönem denetim dosyalarına ilişkin denetimde dikkate alınması gereken hususlar:

İşletmenin ilk defa bağımsız denetime tabi olması durumunda bu husus yukarıda açıklanmalı ve açılış finansal tablosuna ilişkin denetim prosedürleri ayrıca belirlenmelidir.

f. İşletmede kullanılan ve denetimde kullanılacak bilgi teknolojilerine ilişkin açıklamalar:

İşletmede kullanılan ve raporlama sürecine veri sağlayan bilgisayar programlarına ilişkin açıklamalar:

Söz konusu programlardan yararlanılması planlanan denetim süreç ve prosedürleri:

--

2. Şirket yönetiminin beklentileri

--

Şirketin imzalı denetim raporunun teslim edilmesini istediği tarih ve varsa özel durumlar bölümde açıklanmalıdır.

3. Zaman Planlaması

Ön Çalışma	
Sayım	
Denetim Çalışmasının Tamamlanması	
Kalite Kontrol	
Taslak Denetçi Raporu	
İmzalı Denetçi Raporu	
Koordinasyondan Sorumlu Denetçi	

Denetim çalışmalarının zaman planlaması bu bölümde yer almalıdır. Denetim süresince yapılması gereken ekip toplantılarını planlanması ve yürütülmesi ile denetim çalışmalarının zamanında tamamlanmasından sorumlu olan denetçi koordinasyondan sorumlu denetçidir.

4. Çalışma Mekanı

Denetim çalışmalarının sürdürüleceği adres/adresler:

Denetim çalışmaları genel olarak şirket merkez ve üretim yerlerinde gerçekleştirilmekle birlikte, planlanan denetimlerin sürdürülmesi planlanan adresler bu kısımda belirtilmelidir.

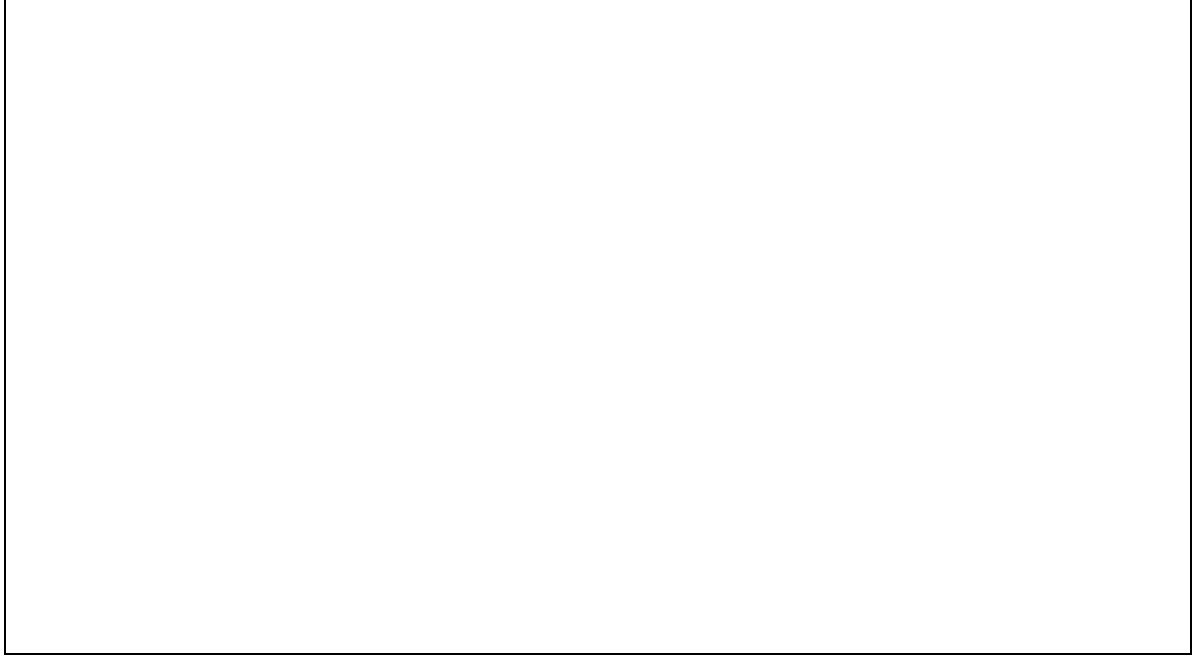
5. Denetim Ekibi

Sorumlu Denetçi	
Kıdemli Denetçi	
Denetçi	
Denetçi Yardımcısı	

Öngörülen denetim riski ve şirketin faaliyet konusu dikkate alınarak belirlenecek olan denetim ekibi bu kısımda oluşturulmalıdır. Denetim ekibi üyelerinin denetim sözleşmesinde yer alan kişilerden oluştuğuna dikkat edilmelidir.

6. Denetim Stratejisi

--



Denetim planlaması aşamasında incelenmesi gereken süreçler bu kısımda belirlenerek, denetim planlamasının hangi süreçlerde ve hangi riskler göz önünde bulundurularak yapılması gerektiği açıklanacaktır. Üretim işletmelerinde genel olarak incelenmesi beklenen süreçler Satın Alma, Stoklar, Satış ve Tahsilatlar, Duran Varlık Yatırımları, Personel, Dönem Sonu Kapanış İşlemleri gibi süreçlerden oluşmakla birlikte süreçler şirketler özelinde farklılıklar gösterebilmektedir.

**EK-5 İŞLETME, SEKTÖR VE İŞLETMENİN FAALİYET KONUSUNUN
ANLAŞILMASI FORMU**

Şirket:

Dönem:

Denetim Kapsamı:

1. Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat ve diğer dış faktörler,

1.1. İşletmenin raporlama yapmakta olduğu finansal raporlama çerçevesi:

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları)

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

KOBİ Finansal Raporlama Standartları

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

Diğer Ülke genel kabul görmüş muhasebe standartları (Açıklayınız)

1.2. İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve sektör içerisinde işletmenin büyüklüğüne ilişkin bilgiler:

İşletmenin içinde bulunduğu sektör	
İşletmenin sektör içerisindeki payı <i>(Sektör verileri ile işletme mali tablo verilerinin karşılaştırılması ile bulunacaktır)</i>	
Sektördeki rekabet durumuna ilişkin notlar	
Üretim teknolojisinin durumu	
Sezonluk faaliyetler var mı?	<input type="checkbox"/> EVET <input type="checkbox"/> HAYIR

1.3. İlgili mevzuata ilişkin faktörler

İşletme Kamu işletmesi statüsünde mi?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
İşletmenin tabi olduğu özel bir mevzuat var mı?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
İşletmenin tabi olduğu özel mevzuat gereği finansal tablolarında belirtmesi gereken özel bir husus var mı?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
Denetim raporunun sunulması gereken bir düzenleyici üst kuruluş var mı?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
İşletmenin faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen mevzuat var mı?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
İşletmenin tabi olduğu özel bir vergi uygulaması mevcut mu? (muafiyet ve istisnalar dahil)	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
Devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin uygulamalar işletmede mevcut mu?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
Açıklanması gereken diğer dış faktörler veya çevresel faktörler mevcut mu?	<input type="checkbox"/> EVET	<input type="checkbox"/> HAYIR
Açıklamalar: <i>Yukarıda yer alan sorulardan herhangi birine EVET cevabı verilmesi halinde söz konusu durumu açıklayıcı açıklamalar bu kısma girilmeli ve varsa bu hususların dayanağını oluşturan belgeler bu firmanın ekinde dosyalanmalıdır.</i>		

2. İşletmenin Niteliği

2.1. İşletmenin Ortaklık ve Üst Yönetim Yapısı

İşletmenin nevi	
İşletmenin kısa tarihçesi	
İşletmenin ana faaliyet konusu	
Ortaklara ilişkin bilgiler	
Ortak Adı	Sermaye Payı

2.2. İşletmenin Faaliyetleri

İşletmenin aşağıda yer alan faaliyetlerden hangilerini sürdürdüğünü işaretleyiniz:

- İmalat
- Ticaret
- Yatırım
- Finansman
- Diğer: _____

İşletmenin sürdürmekte olduğu faaliyetlere ilişkin bilgiler:

İmal edilen / Satılan Ürünler, Verilen Hizmetler:

İşletmenin ana faaliyet konusuna ilişkin mal ve hizmetlerin tanımı bu bölümde yer almalıdır.

Şirket birleşmelerine ilişkin açıklamalar:

Finansal tablolarda yer alan önceki dönemlerde gerçekleşmiş şirket birleşmelerine ilişkin notlar bu kısımda yer almalıdır. Gelecek dönemlerde yapılması olası şirket birleşmelerine ilişkin bilgilerin bu kısımda açıklanmasına gerek yoktur.

Şirketin kısa ve uzun vadeli finansal yatırımlarına ilişkin açıklamalar:

Şirketin yapmış olduğu kısa ve uzun vadeli finansal yatırımlara ilişkin kısa açıklamalar ve yatırımların hangi amaçla yapıldığı bu bölümde açıklanmalıdır.

2.4. İşletmenin Yapılanma Biçimi ve Nasıl Finanse Edildiği

İşletme Yönetimine İlişkin Bilgiler:

- İşletme yönetiminde söz sahibi olan kişilere ilişkin bilgiler:

Yönetim Kurulu Başkanı	
Yönetim Kurulu Üyeleri	
Satış Direktörü	
Satın Alma Direktörü	
Muhasebe Müdürü	

İşletmenin organizasyon şeması temin edilerek bu forma eklenmelidir.

- İşletmenin kaynak yapısına ilişkin bilgiler:

İşletmenin özkaynaklarının toplam aktif büyüklüğü içerisindeki payı
İşletmenin sermayesinin toplam aktif büyüklüğü içerisindeki payı
İşletmenin dış borçlarının niteliği

3. Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişiklikler

İşletmenin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalara finansal tablo dipnotlarında yer verilmiş mi?

EVET HAYIR

İşletmenin son dönem finansal tablolarına etki eden muhasebe politikalarında değişiklik var mı?

EVET HAYIR

Muhasebe politikalarında değişiklik varsa, bu değişikliklerin geçmiş dönem verileri üzerindeki etkileri yönetim tarafından açıklanmış mı?

EVET HAYIR

İşletmenin muhasebe politikalarında değişiklik yapmaya gerek duyma sebebini açıklayınız.

İşletmenin önemli ve/veya beklenmedik durumlar için belirlemiş olduğu muhasebe politikaları mevcut mu?

EVET HAYIR

İşletmenin uygulaması gereken yeni veya değişen finansal raporlama standartları mevcut mu?

EVET HAYIR

4. İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin ilgili riskler,

İşletmenin hedef ve stratejileri:

Hedefler:

Stratejiler:

Bu bölümde işletmenin faaliyetlerini sürdürürken kendisi için belirlemiş olduğu hedef ve stratejiler açıklanmalıdır. İşletmenin misyon ve vizyonunu içeren dökümanlar mevcut ise bu belgeye eklenmelidir.

İşletmenin hedef ve stratejilerini gerçekleştirmesinde risk unsuru oluşturabilecek aşağıdaki unsurlardan mevcut olanları işaretleyiniz.

- İşletme yeni bir ürün geliştirmekte.
- İşletme teknolojik olarak eskiyen bir teknolojiye sahip
- İşletmenin ürün/hizmet süreçlerinde geçmiş yıllarda yüksek sayıda hata/şikayet var.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği pazar daralmakta.
- İşletmenin hedefleri, gerçekleşme ihtimali olmayan hedefler.

İşletmede mevcut olan aşağıdaki “önemli yanlışlık” risklerine işaret edebilecek durum ve olayları işaretleyiniz.

- Ekonomik olarak istikrarsız bölgelerdeki faaliyetler, örneğin ciddi devalüasyonun veya yüksek enflasyonun bulunduğu ülkelerdeki faaliyetler.
- Vadeli işlemler piyasası gibi oynak piyasalara maruz kalan faaliyetler.
- Yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler.
- Önemli müşterilerin kaybı dâhil, işletmenin sürekliliği ve likidite sorunları.
- Sermaye ve kredilere erişim üzerindeki kısıtlamalar.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki değişiklikler.
- Tedarik zincirindeki değişiklikler.
- Yeni ürün veya hizmetler geliştirmek veya sunmak ya da yeni iş alanlarına girmek.
- Faaliyetlerini yeni yerlere doğru genişletmek.
- Büyük işletme satın alımları, yeniden yapılanmalar ve diğer olağan dışı olaylar gibi işletmedeki değişiklikler.
- Satılması muhtemel işletmeler veya işletme bölümleri.
- Karmaşık iş birlikteliklerinin ve iş ortaklıklarının bulunması.
- Bilânço dışı finansmanın, özel amaçlı işletmelerin ve diğer karmaşık finansman yöntemlerinin kullanılması.
- İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler.
- Uygun düzeyde muhasebe ve finansal raporlama becerilerine sahip personelin bulunmaması.
- Kilit yöneticilerin ayrılması dâhil, kilit personeldeki değişiklikler.
- Özellikle yönetim tarafından ele alınmayanlar olmak üzere, iç kontrol eksiklikleri.
- İşletmenin BT stratejisi ile iş stratejileri arasındaki tutarsızlıklar.

- BT ortamındaki değişikler.
- Finansal raporlamaya ilişkin önemli ve yeni BT sistemlerinin kurulması.
- Düzenleyici kurumlar veya diğer kamu kurumları tarafından işletmenin faaliyetlerinin veya finansal sonuçlarının sorgulanması.
- Geçmiş dönemlerdeki yanlışlık ve hatalar veya dönem sonunda yapılan düzeltmelerin çokluğu.
- Dönem sonunda yapılan şirketler arası işlemler ve yüksek tutarlı hâsılat işlemleri dâhil, önemli tutarlardaki rutin olmayan veya sistematik olmayan işlemler.
- Borcun yeniden yapılandırılması, satışa hazır menkul kıymetlerin sınıflandırılması ve satılabilir varlıklar gibi yönetimin niyetine bağlı olarak kaydedilen işlemler.
- Yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması.
- Karmaşık süreçler içeren muhasebe ölçümleri.
- Muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem veya olaylar.
- Satış garantileri, finansal garantiler ve çevresel iyileştirmelere ilişkin yükümlülükler gibi devam etmekte olan dava ve koşullu borçlar.

5. İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi.

İşletmenin finansal performans göstergelerini nasıl ölçtüğü ve finansal performansı nasıl gözden geçirdiği hakkında bilgi veriniz.

İşletmenin performans göstergesi olarak kullandıkları verileri işaretleyiniz:

- Temel performans göstergeleri (finansal ve finansal olmayan) ile temel finansal oranlar, trendler ve faaliyet istatistikleri.
- Dönem bazlı finansal performans analizleri.
- Bütçeler, tahminler, varyans analizleri, bölüm bilgileri ile işletme içindeki birimler ve diğer seviyelerdeki performans raporları.
- Çalışanlara ilişkin performans ölçümleri ve teşvik primi politikaları.
- İşletme performansının rakiplerinkiyle karşılaştırılması.

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-6 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ FORMU

Şirket:

1. Kontrol Çevresi

İşletmede süreç ve prosedürlerin yazılı olarak oluşturulduğu bir iç kontrol sistemi mevcut mu?

EVET HAYIR

Mevcut iç kontrol sisteminden elde ettiğiniz veriler ile aşağıdaki tabloyu doldurunuz.

Kontrol Bileşeni	İşletmede Uygulanan Prosedür ve Süreçler	Notlar / Referans
Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin kuralları bildirme ve uygulatma		
Yeterliğe bağlılık		
Üst yönetimden sorumlu olanların katılımı		
Yönetimin felsefesi ve çalışma şekli		
Organizasyon yapısı		
Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi		
İnsan kaynakları politika ve uygulamaları		

Notlar/Referans sütununa denetçinin uygulanan kontrol bileşenin etkinliğine ilişkin yorumları ve işletmeden elde edilen iç kontrol kanıtlarına verilen referans numaraları yazmalıdır.

2. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci

İşletme ile yapılacak görüşme sonucunda aşağıdaki alanları doldurunuz.

- 2.1. İşletmede finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanması ile ilgili iş hayatına ilişkin riskler nasıl belirlenmektedir?

- 2.2. İş hayatına ilişkin belirlenen risklerin önemi hangi süreçler sonucunda tahmin edilmektedir?

- 2.3. İşletme söz konusu risklerin gerçekleşme olasılığını nasıl değerlendirmektedir?

- 2.4. Tahmin edilen ve değerlendirilen riskleri yönetmek ve bu risklere karşılık vermek amacıyla atılacak adımlara işletme tarafından nasıl karar verilmektedir?

2.5. Aşağıda yer alan ve önemli risklere sebep olabilecek durumlardan işletmenin karşı karşıya bulunduğu durumları işaretleyiniz.

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler
- Yeni Personel
- Yeni ve yenilenmiş bilgi sistemleri
- Hızlı büyüme
- Yeni teknoloji
- Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler
- Kurumsal yeniden yapılanma
- Genişleyen yurtdışı faaliyetler
- Yeni muhasebe düzenlemeleri
- İlk defa uygulanacak veya değiştirilmiş finansal raporlama standartları

3. Bilgi Sistemleri

İşletmede yer alan bilgi sistemleri ve bu bilgi sistemlerinin finansal raporlar için veri sağlayıp sağlamadığına ilişkin olarak aşağıdaki bilgileri giriniz.

Bilgi Sistemi	Kullanıldığı Departmanlar	Finansal Raporlar İçin Veri Sağlıyor mu?	Notlar/Referans

Notlar/Referans sütununa denetçinin kullanılan bilgi sistemlerine ilişkin yorumları ve işletmeden elde edilen bilgi sistemlerinin işleyişini gösteren kanıtlara verilen referans numaraları yazmalıdır.

Kullanılan bilgi sistemleri aşağıdaki amaçları tam olarak sağlıyor mu?

- Tüm geçerli işlemlerin belirlenmesi ve kaydedilmesi.
- Finansal raporlama açısından uygun biçimde sınıflandırılmasını sağlamak üzere işlemlerin zamanında ve yeterince detaylı biçimde açıklanması.
- Uygun parasal tutar üzerinden finansal tablolara kaydedilmesini sağlamak için işlemlerin değerinin llmesi.
- Doğru döneme kaydedilmesini sağlamak için işlemlerin gerçekleştiği uygun hesap dönemin belirlenmesi.
- İşlem ve ilgili açıklamaların uygun bir şekilde finansal tablolarda sunulması.

4. Kontrollerin İzlenmesi

İşletme kontrollerin uygulanması için geliştirdiği prosedür ve süreçlerin izlenmesini sağlıyor mu?

- EVET HAYIR

Kontrollerin izlenmesine ilişkin denetim kanıtları alındı mı?

- EVET HAYIR

Kontrollerin izlenmesi ile ilgili olarak risk unsuru oluşturması muhtemel bir durum tespit edildi mi?

- EVET HAYIR

İşletmenin kontrollerin izlenmesi ile ilgili eksik olduğu düşünülen, geliştirilmesi gereken bir husus tespit edildi mi?

- EVET HAYIR

Açıklama:

--

5. Sonuç ve Yorumlar

İşletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi sonucunda denetçi tarafından iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan tespit ve yorumlar:

--

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-7 HİLE VE USULSÜZLÜK RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ FORMU

Şirket:

Hile ve Usulsüzlük Riski Toplantısı

Toplantı Tarihi:

Toplantıya katılan denetim ekibi üyeleri:

- 1-
- 2-
- 3-
- 4-
- 5-

Yapılan müzakereler sonucunda denetim ekibi tarafından ulaşılan sonuç:

İşletmede çeşitli düzeylerde görev yapan kişilerle yapılan müzakerelere istinaden bu formun ekinde yer alan "Hile ve usulsüzlük mutabakat formları"nda yer alan bilgiler denetim ekibinin katılacağı hile ve usulsüzlük riski toplantısında değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmeler sonucunda varılan sonuç bu bölümde yer almalıdır.

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

Şirket:

Mülakat Tarihi:

Mülakat Yapılan Personele İlişkin Bilgiler:

İsim:

Unvan:

1- İç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgi verebilir misiniz?

2- İç kontrol sisteminin bileşenlerinin işleyişi hakkında bir kontrol süreci mevcut mu?

3- Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin olarak şirket içerisinde nasıl bilgilendirme yapılıyor?

4- Organizasyon yapısı ve bu yapı içerisindeki yetki ve sorumlulukların dağılımına ilişkin olarak bilgilendirme yapıldı mı?

5- Sizin bulunduğunuz departman içerisinde daha önce tespit edilmiş, iddia edilen veya şüphelenilen hile ve usulsüzlükler mevcut mu?

6- Hile ve usulsüzlük iddialarına karşı izlenen süreci anlatır mısınız?

7- Hile ve usulsüzlükleri önleme, caydırma ve bulmada yardımcı olmak veya bu riskleri azaltmak için özel olarak kurulmuş bir sistem veya kontrol mekanizması var mı?

8- Hile ve usulsüzlük risklerini azaltmak için oluşturulan kontrollerin gözetimi nasıl sağlanıyor?

9- Hile ve usulsüzlük riskine ilişkin görüşlerinizi paylaşır mısınız?

Mülakatı Yapan:

İmza:

EK-8 BİLİŞİM TEKNOLOJİSİNİ ANLAMA VE DEĞERLENDİRME FORMU

Şirket:

Şirketin sahip olduğu yazılım ve donanımla ilgili genel bilgiler:

Donanım/Yazılım Adı	Donanımı/Yazılımı Kullanan Departmanlar	Yazılımın Temel Kullanım Amacı	Alındığı Tarih

İşletmenin muhasebe yazılımı ile ilgili olarak aşağıdaki soruları cevaplayınız.

Sorular	Evet	Hayır	Rf. No
Muhasebe yazılımı son yapılan finansal raporlamadan sonra değiştirildi mi?			
Muhasebe yazılımı kullanıcılarının parola güvenliğini sağlamak için alınan önlemler var mı?			
Muhasebe yazılımı kullanıcılarının işlemleri takip edilebiliyor mu?			
Muhasebe yazılımları kullanıcılara kısıtlama getirilmesine olanak sağlıyor mu?			
Muhasebe yazılımı kullanıcılarının seviyeleri var mı?			
Muhasebe yazılımı kullanıcılarının yapmış oldukları işlemlerin kontrolünü sağlayan bir sistem mevcut mu?			
Muhasebe yazılımından elde edilen veriler finansal tabloların oluşturulmasından önce herhangi bir dönüştürme işlemine tabi tutuluyor mu?			
Muhasebe yazılımının içerisinde yer alan ve farklı departmanlar tarafından kullanılan veriler mevcut mu?			
Bilgilerin güvenliğini sağlamak için alınmış önlemler var mı?			
Muhasebe yazılımında yer alan verilerin düzenli bir biçimde yedekleri alınıyor mu?			
Yedeklenen verilerin saklandığı güvenli bir yer var mı?			

Diğer yazılımlara ilişkin genel bilgiler edinmek amacıyla aşağıdaki soruları cevaplayınız.

Sorular	Evet	Hayır	Rf. No
Geçirdiğiniz son denetimden sonra bilişim teknolojileri ile ilgili önemli bir değişiklik oldu mu?			
Bilişim teknolojilerinden sorumlu bir yönetici var mı?			
Önemli işlemler ve sürecin işleyişi ile ilgili daha önceden belirlenmiş ve henüz düzeltilmemiş bir aksaklık var mı?			
Önemli işlemler ve sürecin belgelendirilmesi süreçleri düzenli olarak işliyor mu?			
Şirketin satış için kullandığı ve müşteriler tarafından ulaşılabilen bir yazılım var mı?			
Satış için kullanılan yazılım aracılığıyla yapılan satışlar şirket toplam hasılatının önemli bir kısmını oluşturuyor mu?			
Satış amaçlı kullanılan yazılımda şirket ve müşterilerin güvenliğini sağlamak için özel olarak alınan önlemler var mı?			
İşletmede kullanılan yazılımlarda bir aksama olduğunda, bütün süreçler etkileniyor mu?			
Düzenli olarak yazılımların ve içeriklerinin yedekleri alınıyor mu?			
Alınan yedekler işletme dışında güvenli bir yerde saklanıyor mu?			
İşletme içerisinde bilgi teknolojilerinin kullanımına ilişkin olarak çalışanlar ile paylaşılan, yazılı düzenleyici hükümler var mı?			
Bilişim teknolojisi ortamıyla ilgili olarak ortaya çıkabilecek herhangi bir durum için şirketin acil durum planı var mı?			

Denetçinin işletmedeki bilişim teknolojisi ortamı hakkındaki genel değerlendirmesi

- İşletmede kullanılan bilişim teknolojisi ortamı *karmaşık* olarak tanımlanabilir mi?
 EVET HAYIR
- İşletmede değişikliğe uğramış/güncellenmiş yazılımlar var mı?
 EVET HAYIR
- Bilişim Teknolojisi güvenliği ve şirket içerisindeki kullanım düzeyi uygun mu?
 EVET HAYIR

- Denetim sürecinde bilişim teknolojisi ortamının kullanılmasına ilişkin denetçi değerlendirmesi

--

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-9 ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN HESAPLANMASI FORMU

Şirket:

Finansal Rapor Tarihi:

Sorumlu Denetçi:

Bağımsız denetçi önemlilik seviyesini belirlerken, finansal tablolarda yer alması muhtemel hataları ortaya çıkarmak amacıyla işletmenin faaliyet konusunu, önemli işlem ve süreçlerini, içerisinde faaliyet gösterilen sektör ile olan ilişkilerini, pazar durumunu ve genel olarak işletmenin içerisinde bulunduğu ekonominin durumunu göz önünde bulundurmalıdır.

Önemlilik seviyesini belirlerken denetçi, finansal tablo kullanıcıları için en önemli olan kalemleri göz önünde bulundurmalıdır. Bu kalem hisseleri borsada işlem gören işletmeler için genel olarak vergi öncesi kar rakamı olarak kabul edilebilirken, hisseleri borsada işlem görmeyen ve daha küçük bir yatırımcı kitlesine hitap eden işletmeler için farklı kalemler önemli olarak görülebilir.

Kullanılabilecek hesaplama bazları aşağıdaki biçimde örneklendirilebilir.

Önerilen hesaplama bazı	Hesaplama yöntemi(*)	Örnekler
Vergi öncesi kar	%2-%10 arası	Vergi öncesi kar çıktığı durumlarda
Net satışlar (iskonto ve iade sonrası)	%0.5-%1 arası	Satış hacmi yüksek ama kar marjı düşük şirketler
Özkaynak toplamı	%1 (maksimum)	Gayri faal şirketler
Toplam varlıklar	%0.5-%1 arası	Yatırım aşamasındaki işletmeler
Net varlık değeri	%0.5 (maksimum)	Yatırım ve emeklilik fonları

(İhtiyatlılık kavramı gereği, önemlilik seviyesi belirlenirken düşük oranlar kullanılmalıdır.)

Önceki dönemlerde kullanılmış olan hesaplama bazı:

Önceki dönemlerde belirlenen önemlilik seviyesi:

Önceki dönemlerde belirlenen performans önemlilik düzeyi:

ÖNEMLİLİK HESAPLAMASI

<i>Hesaplama bazı</i>	<i>Kullanılan oran</i>	<i>Hesaplama bazının tutarı</i>	<i>Genel önemlilik seviyesi</i>	<i>Kabul edilebilecek yanlışlık seviyesi (%75)</i>
Vergi öncesi kar				
Net satışlar				
Özkaynak toplamı				
Toplam varlıklar				
Diğer				

Kullanılan hesap bazı ve gerekçesi:

Hesap bazında yapılan düzeltmeler ve gerekçesi:

Hesap bazında denetçinin öngördüğü yalnızca denetlenen döneme özgü olarak ortaya çıkmış durumların hesaplama sırasında göz önünde bulundurulması gerekebilir. Böyle bir durumun varlığı halinde bu husus bu bölümde açıklanmalıdır.

Kullanılan hesap bazı önceki dönemlerde kullanılan hesap bazıyla aynı mı?

EVET

HAYIR

Hesap bazının değiştirilmesi ile ilgili açıklama:

Denetçi, izleyen dönemlerde hesap bazını değiştirmemelidir. Geçerli bir neden ile hesap bazının önceki dönemlerden farklı alınması halinde bu durumun sebepleri bu bölümde açıklanmalıdır.

Hesaplanan genel önemlilik seviyesi	
Kabul edilebilecek yanlışlık seviyesi (%...)	
Düzeltilme farkı eşiği (%...)	

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-10 ANALİTİK İNCELEME FORMU

Yapılan İncelemelerin Özeti:

Tespit Edilen Bulguların Özeti:

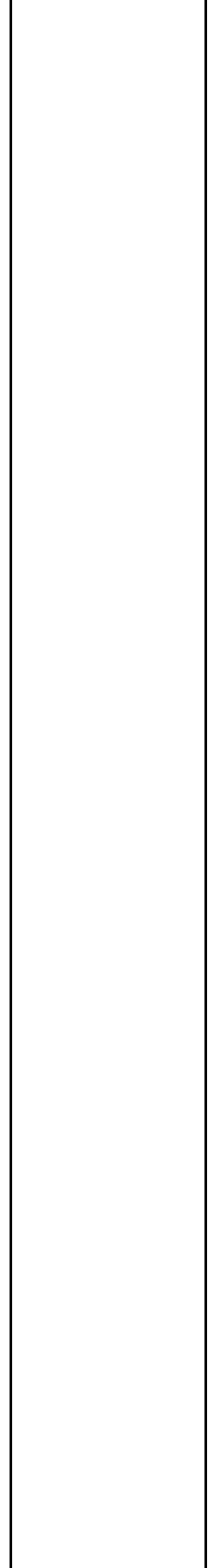
Sonuç:

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Kalemlerindeki Değişimler	Cari Dönem	Önceki Dönem	Fark	Oran	Açıklamalar
VARLIKLAR					
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Nakit Benzerleri					
Finansal Yatırımlar					
Gerçeğe Uygun Değerinden Ölçülenler					
İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülenler					
Ticari Alacaklar					
<i>İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</i>					
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar					
Krediler					
Diğer Alacaklar					
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar</i>					
Türev Araçlar					
Stoklar					
Canlı Varlıklar					
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar					
Peşin Ödenmiş Giderler					
<i>İlişkili Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler</i>					
<i>İlişkili olmayan Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler</i>					
Diğer Dönen Varlıklar					
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Dönen Varlıklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Dönen Varlıklar</i>					
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar					
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar					
Gerçeğe Uygun Değerinden Ölçülenler					
İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülenler					
Ticari Alacaklar					
<i>İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</i>					
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar					
Krediler					
Diğer Alacaklar					
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar</i>					
Türev Araçlar					
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar					
Canlı Varlıklar					
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller					
Maddi Duran Varlıklar					
Finansal Kiralama Yoluyla Alınan Duran Varlıklar					
Diğer Maddi Duran Varlıklar					
Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Şerefiye					
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Peşin Ödenmiş Giderler					
<i>İlişkili Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler</i>					
<i>İlişkili olmayan Taraflardan Peşin Ödenmiş Giderler</i>					
Ertelenmiş Vergi Varlığı					
Diğer Duran Varlıklar					
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Duran Varlıklar</i>					
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Duran Varlıklar</i>					
TOPLAM VARLIKLAR					
KAYNAKLAR					
Kısa Vadeli Yükümlülükler					
Kısa Vadeli Borçlanmalar					
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları					
Diğer Finansal Yükümlülükler					
Ticari Borçlar					

<i>İlişkili Taraflara Ticari Borçlar</i>				
<i>İlişkili Taraflara Olmayan Ticari Borçlar</i>				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar				
Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflara Borçlar				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar				
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar				
Diğer Borçlar				
<i>İlişkili Taraflara Diğer Borçlar</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar</i>				
Türev Araçlar				
Devlet Teşvik ve Yardımları				
Ertelenmiş Gelirler				
<i>İlişkili Taraflardan Ertelenmiş Gelirler</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Ertelenmiş Gelirler</i>				
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü				
Kısa Vadeli Karşılıklar				
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar				
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar				
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar				
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler				
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler</i>				
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler				
Uzun Vadeli Yükümlülükler				
Uzun Vadeli Borçlanmalar				
Diğer Finansal Yükümlülükler				
Ticari Borçlar				
<i>İlişkili Taraflara Ticari Borçlar</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar</i>				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar				
Diğer Borçlar				
<i>İlişkili Taraflara Diğer Borçlar</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar</i>				
Türev Araçlar				
Devlet Teşvik ve Yardımları				
Ertelenmiş Gelirler				
<i>İlişkili Taraflardan Ertelenmiş Gelirler</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Ertelenmiş Gelirler</i>				
Uzun Vadeli Karşılıklar				
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar				
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar				
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar				
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü				
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler				
<i>İlişkili Taraflardan Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler</i>				
<i>İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler</i>				
ÖZKAYNAKLAR				
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar				
Ödenmiş Sermaye				
Sermaye Düzeltme Farkları				
Geri Alınmış Paylar (-)				
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)				
Paylara İlişkin Primler/İskontolar				



Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler				
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları				
Diğer Kazanç/Kayıplar				
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler				
Yabancı Para Çevirim Farkları				
Riskten Korunma Kazanç/Kayıpları				
Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları				
Diğer Kazanç/Kayıplar				
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler				
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları				
Net Dönem Karı/Zararı				
Kontrol Gücü Olmayan Paylar				

--

GELİR TABLOSU KALEMLERİ	Cari Dönem	Önceki Dönem	Fark	Oran
-------------------------	------------	--------------	------	------

Açıklamalar

Hasılat				
Satışların Maliyeti (-)				
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/Zarar				
Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı				
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti (-)				
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr/Zarar				
BRÜT KAR/ZARAR				
Genel Yönetim Giderleri (-)				
Pazarlama Giderleri (-)				
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)				
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler				
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)				
ESAS FAALİYET KARI/ZARARI				
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler				
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)				
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar				
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI				
Finansman Giderleri (-)				
Finansman Gelirleri				
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI				
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri				
Dönem Vergi Gideri/Geliri				
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri				
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI				
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI				
DÖNEM KARI/ZARARI				

--

Oran Analizleri:

Cari Dönem	Önceki Dönem	FARKLAR Oranlar Arasında	Yüzde
---------------	-----------------	--------------------------------	-------

Likidite Oranları

- Cari Oran
- Nakit Oranı
- Likidite Oranı

Likidite Oranları Hakkında Yorumlar:

Faaliyet Oranları

- Alacak Devir Hızı
- Varlıklar Devir Hızı
- Stok Devir Hızı

Faaliyet Oranları Hakkında Yorumlar:

Karlılık Oranları

- Brüt Kar Marjı
- Faaliyet Kar Marjı
- Vergi Öncesi Kar Marjı
- Efektif Vergi Oranı
- Vergi Sonrası Kar Marjı
- Özkaynak Karlılık Oranı (ROA)
- Varlıklar Karlılık Oranı (ROE)
- Sermaye Karlılık Oranı (ROIC)
- Faaliyet Giderler/ Net Satışlar

Karlılık Oranları Hakkında Yorumlar:

Finansal Yapı İle İlgili Oranlar

Toplam Finansal Borç/Özkaynak

Toplam Finansal Borç/Toplam

Varlıklar

Finansal Yapı İle İlgili Oranlar Hakkında Yorumlar:

EK-11 SÜREÇLERİN İNCELENMESİ FORMU

Şirket:

Finansal Tablo Tarihi:

Sürecin Adı:

Görüşme Yapılan Kişi / Kişiler:

Sürecin Aşamaları:

--

Süreçte yer alan ve özel prosedürler uygulanmasını gerektiren durumlar:

--

Süreçte hatalara yol açabileceği düşünülen alanlar:

--

Sürecin finansal tablolar üzerindeki etkisi:

Süreçte yapılması gereken kontroller:

Sürece ilişkin denetim stratejisinin ve uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesi:

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-12 HESAP KONTROL FORMU

	Evet	Hayır	RF.
Kasa sayım tutanakları alındı mı?			
Mizan ile doğruluğu kontrol edildi mi?			
Döviz mevcudu var mı?			
Değerlemede kullanılan kurlar kontrol edildi mi?			
VUK ta belirtilen limit tutarı üzerinde işlem yapılmış mı?			
Grup yada ilişkili taraflara yüksek tutarlarda ödemeler var mı?			
Yüksek tutarlı hareketlerin muavinleri alındı mı?			
Kasa mevcudu yüksek ise, nedeni araştırıldı mı?			
Merkez dışında kasaları var mı?			
Banka mutabakatları yapıldı mı?			
Mutabakat yüzdesi nedir?			
Mutabakatsızlık var mı?			
Mutabakatı gelmeyen var mı?			
Mutabakatı gelmeyenlerin oranı nedir?			
Vadeli mevduatları var mı?			
Vadeli mevduatlarına faiz tahakkuk ettirilmiş mi?			
Gelir tahakkukları "bankalar" hesabına alındı mı?			
Döviz mevcudu var mı?			
Değerlemede kullanılan kurlar kontrol edildi mi?			
Mutabakatların gönderildiğinin belgeleri alındı mı?			
Ağırlıklı olarak belirli bankalarla çalışılıyor mu?			
Bankaların yüzdesel analizi yapıldı mı?			
Yurtdışı banka mevcutları var mı?			
Yurtdışı bankalar hangi ülkede?			
Diğer hazır değerlerin muavini alındı mı?			
Yoldaki paralardan oluşan mevcutları var mı?			
Kredi kartı slipleri bu hesapta mı takip ediliyor?			
Hisse senetlerinin mutabakatı alındı mı?			
Dönem içindeki alım ve satımlar kontrol edildi mi?			
Dönem sonundaki hisse senedi mevcutları değerlemesi kontrol edildi mi?			

Hazine bonosu, devlet tahvili var mı?			
Bunların mutabakatı alındı mı?			
Dönem içindeki alım ve satımlar kontrol edildi mi?			
Dönem sonundaki tahvil ve bono mevcutları değerlemesi ve raporlaması kontrol edildi mi?			
Ters repo işlemleri var mı?			
Ters repoların "bankalar" hesabında gösterimi sağlandı mı?			
Yatırım fonları var mı?			
Dönem içindeki alım ve satımlar kontrol edildi mi?			
Dönem sonundaki yatırım fonları mevcutları değerlemesi kontrol edildi mi?			
Menkul kıymet grubundaki hesaplarda değer düşüklüğü var mı?			
Değer artış ve azalışlarının ertelenen vergi etkisi kontrol edildi mi?			
Alıcılara mutabakat gönderildi mi?			
Mutabakat yüzdesi nedir?			
Mutabakatsızlık var mı?			
Mutabakatı gelmeyen var mı?			
Mutabakatı gelmeyenlerin oranı nedir?			
Alıcılar ve ilgili hesaplar içerisinde dövizli alacak var mı?			
Değerlemede kullanılan kurlar kontrol edildi mi?			
Dövizli alacakların alıcılar bazında yüzdesel oranları tespit edildi mi?			
Alacak devir hızından uzun süredir tahsil edilememiş alacaklar tespit edildi mi?			
Alacak devir hızı hesaplaması yapıldı mı?			
İşletmenin satışlarında vadeli satışlar mevcut mu?			
Alacakların yaşlandırılması yapıldı mı?			
Grup yada ilişkili taraf kapsamındaki şirketlerden olan alacak tutarları var mı? Bunlar ayrıca raporlanmış mı?			
Grup yada ilişkili taraf kapsamındaki şirketlerden olan alacak tutarlarının toplam alacaklar içindeki yüzdesi tespit edildi mi?			
Grup yada ilişkili taraf kapsamındaki şirketlerde fiktiflik olasılığı araştırıldı mı?			

Alınan çek ve senetlerin sayımı yapıldı mı?			
Vadesi gelmesine rağmen tahsil edilemeyen çek ve senet var mı?			
Tahsil edilememe nedeni araştırıldı mı?			
Karşılıksız çek ve senetleri var mı?			
Teminat olarak alınan çek ve senetler var mı?			
Vadeli satışlar bugünkü değerlerine indirgenmiş mi?			
Vadeli çek ve senetler için reeskont hesaplaması yapıldı mı?			
Önceki yılın reeskontlarının iptalinin doğruluğu kontrol edildi mi?			
Reeskont hesaplamasında kullanılan faiz oranları kontrol edildi mi?			
Dövizli çek ve senetler için libor oranları kullanıldı mı?			
Davalık alacakları var mı?			
Karşılıksız çekler için karşılık ayrıldı mı?			
Avukattan durumu gösterir yazı alındı mı?			
Karşılık ayrılması gereken hesaplar kontrol edildi mi?			
Ortaklardan ve ilişkili taraflardan alacaklar tam olarak tespit edildi mi?			
Mutabakatı yapıldı mı?			
Tutarsızlık tespit edildi mi?			
İlişkil taraf kapsamındaki şirketlerden elde edilen faiz, kira vb ödemeler tam olarak alındı mı?			
Tahsil edilemeyen alacak var mı?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlerden alacakların aktif içindeki yüzdesi incelendi mi?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlerden olan alacakların para kullandırmadan yada ticari ilişkiden kaynaklandığı tam tespit edildi mi?			
Şirket hazır değerleri başka şirketlere kullanılıyor mu?			
Stok sayım tutanakları alındı mı?			
Stok sayımına nezaret edildi mi?			
Stok sayımında çıkan miktar ile tutar ve mizan birbirini doğruluyor mu?			
Değeri düşen stok tespit edildi mi?			

Vadeli stok alımları var mı? Eğer varsa vade farkları hesaplandı mı?			
Stok alımındaki nakliye, sigorta, komisyon, akreditif, kur farkları vb giderler alış maliyetine dahil edildi mi?			
Mal alış iskontoları kayıtlara intikal ettirildi mi?			
Belirli bir kotanın üstüne çıkan müşteriler (satış) için mal iskontosu veya fiyat iskontosu yapılıyor mu?			
Dönem sonunda bu tür kayıtlara alınmayan iskontolar kayıtlara aldırıldı mı?			
Akreditifler ile bankadan alınan mutabakatlar arasında tutarsızlık var mı?			
Depo hareketlerine ilişkin evrak örnekleri alındı mı?			
Konsonsinye malları var mı?			
Sigorta poliçeleri alındı mı?			
Sigorta poliçeleri ile mizan birbirini doğruluyor mu?			
Dönemsellik ilkesinin doğru uygulandığı tespit edildi mi?			
Gelir tahakkuklarının listesi alındı mı?			
Sınıflandırılması yapıldı mı?			
Son KDV Beyannamesi alındı mı?			
Mizan ile birbirini doğruluyor mu?			
Son Muhtasar Beyannamesi alındı mı?			
Mizan ile birbirini doğruluyor mu?			
Son Damga Vergisi Beyannamesi alındı mı?			
Mizan ile birbirini doğruluyor mu?			
Geçici vergi beyannameleri alındı mı?			
Mizan ile birbirini doğruluyor mu?			
Önceki yılın Kurumlar Vergisi Beyannamesi alındı mı?			
Mizan ile birbirini doğruluyor mu?			
Kurumlar Vergisi hesaplama tablosu alındı mı?			
Matrahtan indirimler ve ilaveler doğru hesaplanmış mı?			
Finansal Varlıkların listesi (adı,nominal değeri, pay oranı, pay tutarı, alınma tarihi) alındı mı?			
Cari dönemde alış var mı?			
Cari dönem finansal varlık satışı var mı?			

Satış kar/zararı doğru kayıtlanmış mı?			
Cari dönemde bedelsiz hisse alımı var mı?			
Finansal varlık alışlarındaki ödemeler nasıl yapılmış?			
Tüm finansal varlıkların faaliyet konuları öğrenildi mi?			
Finansal varlıklarla ilgili olarak ekspertiz çalışması var mı?			
Finansal varlıkların değerlemeleri kontrol edildi mi?			
Finansal varlık alım, satım ve hareketlerin muavinleri alındı mı?			
Finansal varlıkları varlığı teyyit edildi mi?			
Borsada işlem gören finansal varlıkları var mı?			
Finansal varlıkların sınıflandırılması (alım satım amaçlı - vadeye kadar elde tutulacak varlıklar - bağlı menkul kıymetler) kontrol edildi mi?			
Değerleme, farkları doğru hesaba alınmış mı?			
UFRS göre değerlendirme kontrol edildi mi?			
Elde edilen temettü varsa vergi matrahı hesaplaması kontrol edildi mi?			
Sınıflandırmaları kontrol edildi mi?			
Duran varlıkların sayım listesi alındı mı?			
Mizan ile doğruluğu test edildi mi?			
Tutarsızlıklar var mı?			
Hurda döküntü gibi duran varlıkları var mı?			
Duran varlık hareket tablosu çıkartıldı mı?			
Arsa, arazi ve binaların tapuları alındı mı?			
Arsa, arazi ve binaların üzerindeki sınırlamaları varlığı kontrol edildi mi?			
Binanın kapladığı alan bina maliyetine dahil edilmiş mi?			
Amortisman oranları VUK a göre mi tespit edilmiş?			
Amortismanı bittiği halde kullanılan duran varlıkları var mı?			
Duran varlıklar için bir ekspertiz çalışması yaptırılmış mı?			
Duran varlıklar gerçek değerlerini gösteriyor mu?			
Cari dönemde alınan duran varlıkların faturaları alındı mı?			
Duran varlık alımlar belirli bir yere yoğunlaşmış mı?			
Yatırım amaçlı duran varlıkların dönem sonu değerlemesi yapılmış mı?			

Yatırım amaçlı olarak alınan duran varlıkları var mı?			
Duran varlıklarından kira geliri elde ediliyor mu?			
Amortisman hesaplama tabloları alındı mı?			
Mizan ile doğruluğu test edildi mi?			
Finansal kiralama yoluyla alınmış varlıkları var mı?			
Sınıflandırılması kontrol edildi mi?			
Faiz ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi kontrol edildi mi?			
Uzun süredir hareketsiz verilmiş sipariş avansları var mı?			
Duran varlık satışlarının muhasebe fişleri alındı mı?			
Grup şirketlerine duran varlık satışı var mı?			
Faturadaki varlığın gerçekten satıldığı kontrol edildi mi?			
Yapılmakta olan yatırımların dönem içi hareket tablosu çıkartıldı mı?			
Yatırım indirimleri mevcut mu?			
Cari dönemde kullanılan yatırım indirimi, sarkan yatırım indirimleri doğrulandı mı?			
Kullanılan kredilerin sözleşmeleri alındı mı?			
Kredi faizleri tahakkuk ettirilmiş mi?			
Kredilerin türleri hakkında bilgi alındı mı?			
Faiz tahakkuklarının sınıflandırılması kontrol edildi mi?			
Uzun vadeli olanların faizler kısa döneme çekildi mi?			
Bankalardan gelen mutabakatlarla krediler kontrol edildi mi?			
Bir tutarsızlık tespit edildi mi?			
Vadelerine göre sınıflandırılmaları kontrol edildi mi?			
Dövizli kredilerin değerlemesi kontrol edildi mi?			
Leasing sözleşmeleri alındı mı?			
Leasing sözleşmelerine uygun olarak ödemeler yapılmış mı?			
Dönem sonundaki leasing borçları mizanla birbirini doğruluyor mu?			
Dövizli leasinglerin değerlemeleri kontrol edildi mi?			
Satıcılara mutabakat mektubu gönderildi mi?			
Mutabakat yüzdesi kaç?			
Mizan değerleri ile tutmayan mutabaklar var mı?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlere borçları var mı?			

Bu borçların ticari borçlar içindeki yüzdesi nedir?			
Uzun süredir ödenemeyen borçları var mı?			
Neden ödenemediği hakkında bilgi alındı mı?			
Vadeli borçları var mı?			
Dövizli borçları var mı?			
Dövizli borçların değerlemesi kontrol edildi mi?			
Verilen çeklerin ve senetlerin listesi mizan ile kontrol edildi mi?			
Dövizli çekler değerlemesi kontrol edildi mi?			
Vadeli borçlara reeskont uygulandı mı?			
UFRS kapsamında vadesi bilinen borçlara reeskont hesaplandı mı?			
Vadeli verilen çeklere ve senetlere reeskont hesaplaması yapıldı mı?			
Dövizli değerlemelerde LIBOR oranları kullanıldı mı?			
Önceki yılın reeskontlarının iptali kontrol edildi mi?			
Ortaklara, ilişkili taraf kapsamındaki şirketlere borçları var mı?			
Sınıflandırmaları doğru yapılmış mı?			
İlişkili taraf olarak tanımlama yapıldı mı?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlerde ödenen faiz, kira vb ödemeler tam olarak alındı mı?			
İlişkili taraflara olan borçların yüzdesel analizi yapıldı mı?			
İlişkili taraflara olan borçların içinde sermaye borcu var mı?			
Ödenmemiş temettü borçları var mı?			
SSK beyannameleri alındı mı?			
SSK beyannameleri ile mizan test edildi mi?			
Taksite bağlanmış SSK borçları var mı?			
Örnek olarak seçilen 5 kişinin bordroları ile ssk bordroları kontrol edildi mi?			
Rapor tarihi itibarıyla faturası gelmemiş borçları var mı?			
Kesinleşmemiş giderlerin karşılıkları ayrıldı mı?			
Aleyhimize açılan davalar için yeterli karşılık ayrıldı mı?			
Faiz tahakkuklarının sınıflandırılması kontrol edildi mi?			
Gelecek aylara ait gelirlerin listesi ve tutarları elde edildi mi?			
Kira kontratları alındı mı?			

Kiraların emsallerine göre değerleri kontrol edildi mi?			
Şirketin kuruluş gazetesi alındı mı?			
Şirketin ortaklık yapısını gösterir en son hazirun cetveli alındı mı?			
Ortaklık yapılarına ilişkin olarak mutabakat yapıldı mı?			
Yapılan mutabakat çalışmasında tutarsızlıklar var mı?			
Sermaye artırmı olmasına ve süresi geçmesien rağmen ödenmeyen sermaye taahhütleri var mı?			
Sermaye ödemelerinde hangi hesaplar kullanılmış, muavin ve fişleri alındı mı?			
Sermaye artırımlarına ilişkin olarak TTS Gazetesi alındı mı?			
Emisyon primleri var mı?			
Emisyon primlerinin nasıl hesaplandığı öğrenildi mi?			
Sermaye yedeği olarak hesaplanan değer artışları var mı?			
Bunların doğruluğu test edildi mi?			
Özsermaye grubundaki hesapların enflasyon düzeltmeleri kontrol edildi mi?			
TTK'na göre ayrılması gerekli yedekler ayrılmış mı?			
Duran varlık satışından kaynaklanan özel yedeklerin doğruluğu kontrol edildi mi?			
Son kar dağıtım kararları alınıp kontrol edildi mi?			
Özkaynak değişim tabloları kontrol edildi mi?			
Satışlar ürün, hizmet vb bazda sınıflandırılmış mı?			
Satışlar şirketin ana faaliyet konusuna göre sınıflandırılmış mı?			
Herhangi bir satış yönetmelikleri var mı?			
Satış yönetmelikleri alındı mı?			
Yurtdışı satışları var mı?			
Kur farkları, faiz gibi gelirler satışlar içerisinde mi gösterilmiş?			
Hizmet gelirlerinin detayları öğrenildi mi?			
Kira gelirlerinin detayların öğrenildi mi?			
Satışlar için vade farkları hesaplandı mı?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlere yapılan satışların tutarları öğrenildi mi?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlere yapılan satışların yüzdesel			

analizi yapıldı mı?			
Yapılan satışların emsallerine göre değerlendirilmesi yapıldı mı?			
Satış indirimleri, iskontoları fatura üzerindeki tutarlarını yoksa ayrıca fatura alınmış mı?			
Fatura üstü indirim ve iskontolar iade ve indirimlerde mi gösteriliyor?			
Müşterilere verilecek iade, indirim ve iskontolardan henüz kayıtlara intikal ettirilmemiş olanlar var mı?			
İndirim ve iskontolar fiyat olarak mı yapılıyor yoksa mal olarak mı yapılıyor?			
Dönemsellik ilkesine aykırı bir durum tespit edildi mi?			
Satışlar içindeki yüksek tutarlı satış faturalarının fotokopileri alındı mı?			
Satışlarda dönemlere göre farklılaşmalar oluyor mu?			
Satışların maliyeti tablosu elde edildi mi?			
Maliyetlerin içinde faiz, kur farkı gibi giderler var mı?			
Gider fonksiyonları doğru bir şekilde ayrıştırılıyor mu?			
İşçilik giderlerinde dönemsellik ilkesine uyulduğu test edildi mi?			
Genel üretim giderlerinde dönemsellik ilkesine uyulduğu test edildi mi?			
Fire hesaplamaları yapılıyor mu?			
Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyetinden çıkarılmış mı?			
Faaliyet giderlerinin ana kalemler itibarıyla tutarları öğrenildi mi?			
Oransal olarak analizleri yapıldı mı?			
Belirli gider kalemlerinde yoğunluk tespit edildi mi?			
Yüksek tutarlı giderlerin faturaları alındı mı?			
Ayrılan karşılıklar GYG nin içerisinde gösterildi mi?			
İlişkili taraf kapsamındaki şirketlerden elde edilen giderleri var mı?			
Bu giderlerin yüzdesel analizi yapıldı mı?			
PSD içerinden indirim ve iskontolar var mı?			
Bunların sınıflandırılması kontrol edildi mi?			
Dönem içerisinde elde edilen temettü gelirleri var mı?			

Özsermaye yöntemine göre değerlendirilen iştirakleri var mı?			
Bunlardan elde edilen değer artışları doğru sınıflandırılmış mı? (özkaynak mı ? gelir mi?)			
Diğer gelirlerin detayları öğrenildi mi?			
Sınıflandırmalarının doğruluğu kontrol edildi mi?			
Diğer giderlerin detayları öğrenildi mi?			
Sınıflandırmalarının doğruluğu kontrol edildi mi?			
Dönem içindeki banka kredileri faizler ve kur farkları kontrol edildi mi?			
Dönem sonundaki banka kredilerinin faiz tahakkukları ve kur farkları kontrol edildi mi?			
Vadeli mal alışlarındaki vade farkları hesaplandı mı?			
Leasinglerin kur faizleri ve kur farkları kontrol edildi mi?			
Komisyon giderlerinin GYG içerisinde gösterilmesi sağlandı mı?			
Leasinglerin kur faizleri ve kur farkları ödeme tablosu ile karşılıklı kontrol edildi mi?			
Reeskont faiz giderleri hesap edildi mi?			
Kambiyo zararlarının muavinleri alındı mı?			
Kambiyo zararları ve karları doğru sınıflandırıldı mı?			
Kambiyo karlarının muavinleri alındı mı?			
Faiz gelilerinin dönemsellik ilkesine uygunluğu kontrol edildi mi?			
Faiz geliri içerisinde ilişkili taraftan olan tutarlar tespit edildi mi?			
Yüzdesel analizi yapıldı mı?			
Faiz giderleri içerisinde ilişkili taraflardan olan tutarlar tespit edildi mi?			
Yüzdesel analizi yapıldı mı?			
Kambiyo karları ve zararları içerisinde ilişkili taraflardan olan tutarlar tespit edildi mi?			
Yüzdesel analizi yapıldı mı?			
Yüksek tutarlı finansal faaliyet rakamlarının fişleri ve faturaları alındı mı?			
Finansal faaliyet tutarları bilanço kalemlerine doğru bir şekilde			

yansıtılmış mı?			
Satışlardaki vade farkları hesaplandı mı?			
Kayıtlı değerler ile rapor değerleri arasındaki farklar tam olarak liste şekli den tespit edildi mi?			
Bunların ertelenen vergi varlığını yoksa yükümlülüğü olduğu tam olarak tespit edildi mi?			
Mali tablolarda yer almayan ertelenen vergi etkileyen kalemlerin listesi yapıldı mı(geçmiş yıl mali zararları, yatırım indirimler vb)?			
Önümüzdeki yıllarda ertelenen vergiyi kullanacağı bir matrahın oluşacağı tahmini oluştu mu?			
Şirketin yıllara yaygın inşaat onarım işleri var mı?			
İnşaat onarı işlerinde UFRS düzenlemesi yapıldı mı?			
Devam eden işlerle ilgili olarak inşaat alacakları ve borçları doğru hesaplandığı kontrol edildi mi?			
UFRS düzenlemesi yapılırken düzeltilen gelir ve giderlerin mali tablolara alındığı yıl iptali yapıldı mı?			

EK-13 ÇALIŞMA KAĞITLARI FİHRİSTİ

Kod	Açıklama
FR.BD. 001	Temel Formlar
FR.BD. 001. 00	Bilgi Formu
FR.BD. 001. 01	İşletme Sürekliliği Test Formu
FR.BD. 001. 02	Aracı Kurumlar Hesap Kontrol Formu
FR.BD. 001. 03	Portföy Yönetim Şirketleri Hesap Kontrol Formu
FR.BD. 001. 04	Yatırım Ortaklıkları Hesap Kontrol Formu
FR.BD. 001. 05	Yatırım Fonları Hesap Kontrol Formu
FR.BD. 001. 06	Üretim İşletmeleri Hesap Kontrol Formu
FR.BD. 001. 07	Önceki Dönem Detay Mizan
FR.BD. 001. 08	Cari Dönem Detay Mizan
FR.BD. 001. 09	Denetim Planlaması Formu
FR.BD. 001. 10	Önemlilik Formu
FR.BD. 002	Mesleki Şüphencilik Formu
FR.BD. 003	Analitik İnceleme Teknikleri Formu
FR.BD. 004	Çalışma Kağıdı
FR.BD. 010	Nakit ve Nakit Benzerleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 010. 01	Kasa Sayım Tutanağı
FR.BD. 010. 02	Alınan Çeklere İlişkin Liste ve Dökümler
FR.BD. 010. 03	Banka Ekstreleri
FR.BD. 010. 04	Vadeli Hesaplara İlişkin Dökümler
FR.BD. 010. 05	Verilen Çeklere İlişkin Liste ve Dökümler
FR.BD. 010. 06	Diğer Dönen Varlıklara İlişkin Çalışma Kağıtları
FR.BD. 010. 07	Diğer Ekler
FR.BD. 011	Menkul Kıymetler Çalışma Kağıdı
FR.BD. 011. 01	Hisse Senedi Bilgilerine İlişkin Döküm ve Bilgiler
FR.BD. 011. 02	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bono Portföyüne İlişkin Belgeler
FR.BD. 011. 03	Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bono Portföyüne İlişkin Belgeler
FR.BD. 011. 04	Diğer Menkul Kıymetlere İlişkin Belge ve Bilgiler
FR.BD. 011. 05	Menkul Kıymetlere İlişkin Değer Düşüklüğü Hesaplama Tablosu
FR.BD. 011. 06	Diğer Ekler
FR.BD. 012	Ticari Alacaklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 012. 01	Ticari Alacaklara İlişkin Mutabakatlar
FR.BD. 012. 02	Alacak Senetlerine İlişkin Detay Bilgileri ve Dökümler
FR.BD. 012. 03	Finansal Kiralama Sözleşmelerine İlişkin Bilgi ve/veya Belgeler
FR.BD. 012. 04	Verilen Depozito ve Teminatlara İlişkin Açıklayıcı Tablo
FR.BD. 012. 05	Şüpheli Ticari Alacaklar Listesi
FR.BD. 012. 06	Şüpheli Ticari Alacaklara Ayrılan Karşılıklara İlişkin Detay Bilgiler
FR.BD. 012. 07	Diğer Ekler
FR.BD. 013	Diğer Alacaklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 013. 01	Ortaklardan Alacaklara İlişkin hesap dökümü ve açıklamalar
FR.BD. 013. 02	İştiraklere İlişkin bilgiler ve alacak-borç dökümleri

FR.BD. 013. 03	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklara ilişkin belge ve bilgiler
FR.BD. 013. 04	Personelden Alacakların içeriği ve detayları tablosu
FR.BD. 013. 05	Diğer Çeşitli Alacaklara ilişkin bilgiler
FR.BD. 013. 06	Diğer Ekler
FR.BD. 015	Stoklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 015. 01	Envanter Listesi / Stok Sayım Tutanakları
FR.BD. 015. 02	Değer Düşüklüğü varsa açıklamalar ve belgeler
FR.BD. 015. 03	Verilen Sipariş Avanslarının Detayları
FR.BD. 015. 04	Satılan Malın Maliyeti Tablosu
FR.BD. 015. 05	Diğer Ekler
FR.BD. 017	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 017. 01	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Detayları
FR.BD. 017. 02	İşlerin tamamlanma oranları
FR.BD. 017. 03	Diğer YYİÖ İşlerine ilişkin belgeler
FR.BD. 017. 04	Diğer Ekler
FR.BD. 018	Gelecek Dönemlere İlişkin Giderler ve Gelir Tahakkukları Ç.K.
FR.BD. 018. 01	Gelecek Aylara Ait Giderleri oluşturan gider listeleri
FR.BD. 018. 02	Gelir Tahakkuklarına ilişkin bilgi ve belgeler
FR.BD. 018. 03	Kasko ve sigorta poliçeleri
FR.BD. 018. 04	Diğer gider belgeleri
FR.BD. 018. 05	Diğer Ekler
FR.BD. 019	Diğer Dönen Varlıklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 019. 01	Son Dönem KDV Tahakkuku ve Mahsup fişi
FR.BD. 019. 02	Banka Stopaj Yazıları
FR.BD. 019. 03	Avanslara İlişkin Dökümler
FR.BD. 019. 04	Sayım tutanakları ile sayım noksanına ilişkin kayıt fişinin fotokopisi
FR.BD. 019. 05	Diğer Ekler
FR.BD. 024	Mali Duran Varlıklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 024. 01	Menkul Kıymetlere ilişkin bilgi ve belgeler
FR.BD. 024. 02	Diğer Mali Duran varlıklara ilişkin bilgi ve belgeler
FR.BD. 024. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 025	Maddi Duran Varlıklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 025. 01	Amortisman Tabloları
FR.BD. 025. 02	Maddi Duran Varlıklar Değerleme Tabloları
FR.BD. 025. 03	Dönem İçi MDV Değişim Tablosu
FR.BD. 025. 04	Varsa MDV Satışına İlişkin Kayıt Örnekleri
FR.BD. 025. 05	Diğer Ekler
FR.BD. 026	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 026. 01	Amortisman Tabloları
FR.BD. 026. 02	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Tabloları
FR.BD. 026. 03	Dönem İçi MODV Değişim Tablosu
FR.BD. 026. 04	Varsa MODV Satışına İlişkin Kayıt Örnekleri
FR.BD. 026. 05	Diğer Ekler
FR.BD. 027	Özel Tükemeye Tabi Varlıklar Çalışma Kağıdı

FR.BD.	027.	01	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Döküm Tablosu
FR.BD.	027.	02	Diğer Ekler
FR.BD.	029		Diğer Duran Varlıklar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	029.	01	Diğer Duran Varlıklara İlişkin Hesap Detayları
FR.BD.	029.	02	Özellik Arzeden Durumlara İlişkin Açıklamalar
FR.BD.	029.	03	Amortisman Tablosu
FR.BD.	029.	04	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığına İlişkin Açıklamalar
FR.BD.	029.	07	Diğer Ekler
FR.BD.	030		Mali Borçlar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	030.	01	Banka Kredileri Ödeme Planları
FR.BD.	030.	02	Finansal Kiralama Sözleşmelerine İlişkin Bilgi ve/veya Belgeler
FR.BD.	030.	03	Çıkarılmış Tahvillerin Detaylı Bilgi ve Dökümleri
FR.BD.	030.	04	Diğer Ekler
FR.BD.	032		Ticari Borçlar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	032.	01	Ticari Borçlara İlişkin Mutabakatlar
FR.BD.	032.	02	Borç Senetleri Listesi
FR.BD.	032.	03	Alınan Depozito ve Teminatların Detayları
FR.BD.	032.	04	Diğer Ticari Borçlara İlişkin Bilgi ve/veya belgeler
FR.BD.	032.	05	Diğer Ekler
FR.BD.	033		Diğer Borçlar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	033.	01	Otaklara Borçlar Hesabına İlişkin Döküm ve Açıklamalar
FR.BD.	033.	02	İştirakler, Bağlı Ortaklıklara olan borçlar
FR.BD.	033.	03	Personele Olan Borçların Açıklaması
FR.BD.	033.	04	Diğer Çeşitli Borçlar Detayı
FR.BD.	033.	05	Reeskont Hesap Tablosu
FR.BD.	033.	06	Diğer Ekler
FR.BD.	034		Alınan Avanslar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	034.	01	Ekler
FR.BD.	036		Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Çalışma Kağıdı
FR.BD.	036.	01	Son Dönem Muhtasar Beyannamesi
FR.BD.	036.	02	Son Dönem SSK Bildirgeleri
FR.BD.	036.	03	Diğer Ekler
FR.BD.	037		Borç ve Gider Karşılıkları Çalışma Kağıdı
FR.BD.	037.	01	Kıdem Tazminatı Karşılığı kayıtları
FR.BD.	037.	02	Karşılık hesaplama ve kayıtları
FR.BD.	037.	03	Diğer Ekler
FR.BD.	038		Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirler Ve Gider Tahakkukları Ç.K.
FR.BD.	038.	01	Gelecek Aylara ait giderlere ilişkin bilgi ve belgeler
FR.BD.	038.	02	Gider Tahakkuklarına ilişkin bilgi ve belgeler
FR.BD.	038.	03	Diğer Ekler
FR.BD.	039		Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Çalışma Kağıdı
FR.BD.	039.	01	KDV Beyannameleri
FR.BD.	039.	02	Sayım Tutanakları
FR.BD.	039.	03	Diğer Ekler

FR.BD. 049	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Çalışma Kağıtları
FR.BD. 049. 01	Ekler
FR.BD. 050	Ödenmiş Sermaye Çalışma Kağıdı
FR.BD. 050. 01	Kuruluş ve Sermaye Artırımına İlişkin TTSG
FR.BD. 050. 02	Sermaye hesaplarının muavinleri
FR.BD. 050. 03	Detay bilgi içeren ekler
FR.BD. 050. 04	Diğer Ekler
FR.BD. 052	Sermaye Yedekleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 052. 01	HS İhracına İlişkin Belgeler
FR.BD. 052. 02	Sermaye Yedeklerine İlişkin Açıklayıcı ekler
FR.BD. 052. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 054	Kar Yedekleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 054. 01	Kar Yedeklerine İlişkin Açıklayıcı Ekler
FR.BD. 054. 02	Diğer Ekler
FR.BD. 057	Geçmiş Yıllar Karları Çalışma Kağıdı
FR.BD. 057. 01	Geçmiş Yıllar Karlarının Detaylı dökümleri
FR.BD. 057. 02	Dönem Net Karına İlişkin gerekli açıklamalar
FR.BD. 057. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 058	Geçmiş Yıllar Zararları Çalışma Kağıdı
FR.BD. 058. 01	Geçmiş Yıllar Zararlarının Detaylı dökümleri
FR.BD. 058. 02	Dönem Net Zararına İlişkin gerekli açıklamalar
FR.BD. 058. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 060	Yurtiçi Satışlar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 060. 01	Brüt Satışlara İlişkin Hesap Özetleri
FR.BD. 060. 02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Açıklayıcı Ekler
FR.BD. 060. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 061	Satış İndirimleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 061. 01	Satış İndirimlerine İlişkin Hesap Özetleri
FR.BD. 061. 02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Açıklayıcı Ekler
FR.BD. 061. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 062	Satışların Maliyeti Çalışma Kağıdı
FR.BD. 062. 01	Satışların Maliyetine İlişkin Hesap Özetleri
FR.BD. 062. 02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Açıklayıcı Ekler
FR.BD. 062. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 063	Faaliyet Giderleri Çalışma Kağıdı
FR.BD. 063. 01	Faaliyet Giderlerine İlişkin Hesap Dökümleri
FR.BD. 063. 02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Ekler
FR.BD. 063. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 064	Diğer Olağan Gelir ve Karlar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 064. 01	Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlara İlişkin Hesap Dökümleri
FR.BD. 064. 02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Ekler
FR.BD. 064. 03	Diğer Ekler
FR.BD. 065	Diğer Olağan Gider ve Zararlar Çalışma Kağıdı
FR.BD. 065. 01	Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Hesap Dökümleri

FR.BD.	065.	02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Ekler
FR.BD.	065.	03	Diğer Ekler
FR.BD.	066		Finansman Giderleri Çalışma Kağıtları
FR.BD.	066.	01	Finansman Giderlerine İlişkin Hesap Dökümleri
FR.BD.	066.	02	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Ekler
FR.BD.	066.	03	Diğer Ekler
FR.BD.	067		Diğer Olağandışı Gelir ve Giderler Çalışma Kağıdı
FR.BD.	067.	01	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlara İlişkin Hesap Dökümleri
FR.BD.	067.	02	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlara İlişkin Hesap Dökümleri
FR.BD.	067.	03	Açıklama Gerektiren Durumlara İlişkin Ekler
FR.BD.	067.	04	Diğer Ekler
FR.BD.	069		Dönem Net Karı/Zararı Çalışma Kağıdı
FR.BD.	069.	01	Ekler

EK-14 TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR ÇALIŞMA KAĞIDI

Tarih:

Rapor Dönemi:

Hazırlayan:

Kontrol Eden:

5) Ticari Alacaklar a. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
Ticari Alacaklar			
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)**			
İnşaat İşlerinden Alacaklar			
Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri			
Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri Reeskontu (-)			
Şüpheli Alacak Karşılığı (-)			
TOPLAM			

Şüpheli Ticari Alacaklar Hareket Listesi	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
Açılış Bakiyesi			
Dönem İçinde Ayrılan Karşılık			
Yabancı Para Çevrim Farkları			
Şüpheli Alacaklardan Tahsilat (-)			
Tahsili Mümkün Olmayan Şüpheli Alacaklar (-)*			
TOPLAM			

* Tahsili mümkün olmayan şüpheli alacakların finansal tablolardan çıkarılıp çıkarılmadığı kontrol edildi mi?

Evet Hayır Referans No: _____

** Reeskont hesaplamalarında kullanılan alacak yaşlandırma listesi kontrol edildi mi?

Evet Hayır Referans No: _____

b. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

Uzun Vadeli Ticari Alacaklar Cari Önceki Referans
Dönem Dönem No.

Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
Ticari Alacaklar			
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)**			
İnşaat İşlerinden Alacaklar			
Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri			
Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri Reeskontu (-)			
TOPLAM			

6) Ticari Borçlar

a. Kısa Vadeli Ticari Borçlar

Kısa Vadeli Ticari Borçlar Cari Önceki Referans
Dönem Dönem No.

Kısa Vadeli Ticari Borçlar	Cari Dönem	Önceki Dönem	Referans No.
Ticari Borçlar			
Ticari Borçlar Reeskontu (-)**			
Borç Senetleri			
Borç Senetleri Reeskontu (-)**			
TOPLAM			

** Reeskont hesaplamalarında kullanılan alacak yaşlandırma listesi kontrol edildi mi?

Evet Hayır Referans No: _____

b. Uzun Vadeli Ticari Borçlar

Uzun Vadeli Ticari Borçlar

Cari
Dönem

Önceki
Dönem

Referans
No.

Ticari Borçlar			
Ticari Borçlar Reeskontu (-)**			
Borç Senetleri			
Borç Senetleri Reeskontu (-)**			
TOPLAM			

7) Açıklamalar

Ticari alacak ve borçlara ilişkin denetim sırasında tespit edilen ve açıklama gerektiren hususlar buraya eklenmelidir.

Eklenecek belgeler:

- 01 Hesap mutabakatlarına ilişkin belgeler
- 02 Muhasebe sisteminden elde edilen belgeler
- 03 Alım ve satış işlemlerine ilişkin evrak fotokopileri
- 04 Fatura kontrollerine ilişkin dökümanlar

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza

EK-15 İLİŞKİLİ TARAF İŞLEMLERİ ÇALIŞMA KAĞIDI

Tarih:

Rapor Dönemi:

Hazırlayan:

Kontrol Eden:

8) İlişkili Tarafların Bakiyeleri

a. Ticari Alacaklar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

b. Diğer Alacaklar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

c. Ticari Borçlar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

d. Finansal Borçlar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

e. Türev Araçlar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

9) İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler

a. Mal ve Hizmet Satışları

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

b. Mal ve Hizmet Alımları

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

c. Diğer Satışlar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

d. Diğer Alımlar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

e. Üst Düzey Yöneticilere Sağlanan Faydalar

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

f. Diğer İşlemler

İlişkili Taraf	Önceki Dönem	Cari Dönem	Referans No.

10) Açıklamalar

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin denetim sırasında tespit edilen ve açıklama gerektiren hususlar buraya eklenmelidir.

Eklenecek belgeler:

- 01** Hesap mutabakatlarına ilişkin belgeler
- 02** Muhasebe sisteminden elde edilen ilişkili taraf işlemlerine ilişkin belgeler
- 03** İlişkili taraflar ile yapılan görüşmelere ilişkin toplantı notları
- 04** Alım ve satış işlemlerine ilişkin evrak fotokopileri
- 05** Diğer ekler

Hazırlayan
Tarih
İmza

Kontrol Eden
Tarih
İmza