

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

**BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE KANIT TOPLAMA VE GÖRÜŞ
OLUŞTURMADA ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİNİN
UYGULANMASI**

**HAZIRLIYAN
ÖZGE TANRIVERDİ**

DOKTORA TEZİ

**TEZ DANIŞMANI
PROF.DR. NALAN AKDOĞAN**

ANKARA 2021

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 25 / 12/ 2020

Öğrencinin Adı, Soyadı: Özge Tanrıverdi

Öğrencinin Numarası:21110168

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe Finansman Tezli Doktora Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Tez Başlığı: Bağımsız Denetim Sürecinde Kanıt Toplama ve Görüş Oluşturmada Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygulanması

Yukarıda başlığı belirtilen Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 125 sayfalık kısmına ilişkin, 25 / 12/ 2020 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 17'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:

ONAY

Tarih:25 / 12/ 2020

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

TEŞEKKÜR

Bu çalışmada bana yardımcı olan değerli hocalarım Prof. Dr. Nalan Akdoğan, Doç. Dr. Deniz Umut Erhan ve Prof. Dr. Serap Sebahat Yanık'a sonsuz teşekkür ediyorum. En büyük desteğim, motivasyonum canım anneme ve daima yanımda olan sevgili babama da ayrıca teşekkür ediyorum.

ÖZET

Bu çalışmada, bağımsız denetim süreci incelenirken kanıt toplama ve oluşturma aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin (AİP) uygulanması ve konu hakkında örnek bir uygulama ile denetçi tarafından sürecin ilerleyişi ortaya konmaya çalışılmıştır.

Ekonominin büyümesi, şirketlerin kendi içlerindeki yapılarının karmaşıklığı ve sınırlarının genişlemesi ile denetim alanı önem kazanmıştır. Denetçi tarafından şirketler hakkında hile ve hataların ortaya çıkarılıp makul bir güvence sağlamak amacıyla bazı teknikler kullanarak denetim faaliyeti gerçekleştirilmektedir. Kullanılmakta olan bu teknikler; fiziki inceleme, gözlem, yeniden hesaplama, soruşturma ve analitik incelemelerdir.

Bağımsız denetim süreci planlama, yürütme ve tamamlama olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır. Kullanılan denetim tekniklerinden analitik inceleme prosedürleri, zaman içinde, denetimin 3 aşamasında kullanılması gerekli hale gelmiştir.

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim sürecinde kanıt toplama ve görüş oluşturma aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin etkisini incelemektir. Yapılan incelemeler ve değerlendirmeler sonucunda da denetim kanıtlarının kalitesinin, kabul edilebilir hata düzeyi ve riskleri minimum düzeye indirme konusundaki önemi ve görüş oluşturmada önce tekrar prosedürleri uygulayarak daha objektif ve doğru karar vermedeki önemi saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Analitik İnceleme, AİP, Denetim Kanıtları, UFRS

ABSTRACT

In this study, it is endeavored to reveal implementation of the analytical review procedures (ARP) in evidence collection and creation stages and the progression of the process by the auditor via a sample practice on the subject matter when examining the independent audit process.

The field of audit has gained importance upon growth of the economy, the complexity of the internal structures within the companies and expansion of the boundaries thereof. Auditing activities are carried out by the auditor using some techniques in order to detect frauds and errors about the companies and to provide reasonable assurance. The techniques currently used in this respect are physical examination, observation, recalculation, investigation and analytical examinations.

The independent auditing process consists of three stages: planning, execution and completion. In time, the analytical review procedures, considered to be one of the audit techniques used, have become necessary to be used in 3 stages of the audit.

The purpose of the study is to examine the impact of the analytical review procedures on evidence collection and opinion building stages in the independent audit process. As a result of the reviews and evaluations, the importance of the quality of the audit evidences on acceptable error level and minimizing the risks and the importance of making more objective and accurate decisions by applying repetitive procedures before building opinions have been determined.

Keywords: Independent Audit, Analytical Review, ARP, Audit Evidence, UFRS

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	2
1.DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	2
1.1.Denetim Kavramı.....	2
1.2.Denetim Türleri.....	2
1.2.1.Yapılış amacına göre denetim çeşitleri.....	3
1.2.2. Amaçlarına göre denetim çeşitleri.....	3
1.3 Denetçiler.....	10
1.4 Denetim İlkeleri.....	12
1.5 Dünyada Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci.....	13
1.6 Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci.....	16
1.7. Yerel Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci.....	22
1.7.1. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için Türkiye finansal raporlama standartları (KOBİ TFRS).....	22
1.7.2. Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ve küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı (KÜMİ FRS).....	23
1.8. Denetim Standartları.....	23
1.8.1 Uluslararası denetim standartları.....	25
1.8.2. Türkiye denetim standartları.....	25
İKİNCİ BÖLÜM.....	27
2. BAĞIMSIZ DENETİM AŞAMALARI.....	27
2.1. Risk Değerlendirme.....	27
2.1.1. Müşteri seçimi ve işin kabulü.....	27
2.1.2. Müşteriyi tanıma ve denetimin planlanması.....	29
2.1.2.1 İşletmeyi tanıma.....	30
2.1.2.2. Denetim çalışmalarını bölümlere ayırma.....	31
2.1.2.3 Önemlilik düzeyinin incelenmesi.....	31

2.1.2.4. Denetim riskini belirleme	32
2.1.2.5. İş süreçlerinin belirlenmesi.....	35
2.1.2.6. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi	37
2.1.2.7. Hile ve usulsüzlük ekip toplantısı ve riskin değerlendirilmesi.....	38
2.1.2.8. Bilişim teknolojileri açısından incelenmesi.....	40
2.1.2.9. Denetim programı ve zamanlama.....	43
2.2. Riske Karşılık Verme	46
2.2.1. Denetim kanıtları	49
2.2.2. Denetim prosedürleri.....	50
2.2.3. Denetimi test etme.....	54
2.2.3.1. Kontrol (uygunluk) testleri	54
2.2.3.2. Maddi doğruluk (doğrulama) testleri.....	54
2.2.4. Denetim tekniklerinin hesaplar bazında örnekleri	57
2.3. Görüş Oluşturup Raporlama.....	61
2.3.1. Denetimin tamamlanması	61
2.3.1.1 Geleceğe dair olması muhtemel belirsizliklerin incelenmesi	62
2.3.1.2. Bilanço tarihinden sonra önemli olayların gerçekleşmesi	62
2.3.1.3. Tamamlayıcı nitelikte kanıtlar toplamak	62
2.3.1.4. Sonuçları Değerlendirme.....	63
2.3.2. Görüş Raporlama.....	63
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	68
3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ	68
3.1. Analitik İnceleme Prosedürleri Tanımı	69
3.2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin (AİP) Tarihsel Gelişimi.....	69
3.2.1. Analitik inceleme prosedürlerinin UDS'deki yeri (UDS 520)	70
3.2.2. AICPA'nın yayınladığı denetim standardındaki yeri (SAS No:56)	71
3.2.3. SPK'nın yayınladığı tebliğdeki yeri (seri x no:22).....	72
3.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin UDS 520, SAS No:56 Ve SPK Tebliği Açısından Karşılaştırılması.....	73
3.4. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri.....	77
3.4.1. İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması	77
3.4.2. İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe tahminleri karşılaştırılması.....	77
3.4.3. İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması.....	78
3.4.4. İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması	78

3.4.5. İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması	78
3.5. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimde Kullanım Aşamaları.....	79
3.5.1. AİP'lerin denetimin planlama aşamasında kullanılması	79
3.5.2. AİP'lerin denetimin yürütme (test) aşamasında kullanılması	80
3.5.3. AİP'lerin denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması.....	82
3.6. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları.....	83
3.7. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler.....	86
3.7.1. Trend analizleri.....	86
3.7.2. Karşılaştırmalı tablolar (yatay) analiz	89
3.7.3. Dikey analiz.....	89
3.7.4. Oran analizi	92
3.7.5. Ussallık testleri.....	98
3.7.6. Zaman serisi analizleri.....	99
3.7.7. Yapay sinir ağları	100
3.7.8. Benford kanunu	100
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	100
4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN ÖRNEK UYGULAMASI	100
4.1. Analitik Prosedürlerin Uygulandığı Denetim Aşamaları	101
4.1.1. Denetim planının oluşturulması ve uygulanması aşaması.....	101
4.1.2. Denetim kanıtlarının toplanması aşaması.....	103
4.1.3. Sonuçlandırma ve raporlama aşaması	103
4.2. Analitik inceleme prosedürlerinin Türkiye'de kullanımı	106
4.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanıma İlişkin Bir Örnek.....	107
4.4. Araştırmanın Amacı	107
4.5. Araştırmanın Kapsamı.....	107
4.6. Araştırma Metodu.....	107
4.7. Örnek Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılması	108
4.7.1. Planlama aşamasında uygulanan örnek prosedürler.....	108
4.7.1.1. Finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi	110
4.7.1.2. Ticari alacakların değerlendirilmesi	110
4.7.1.3. Stokların değerlendirilmesi	111
4.7.1.4. Kredilerin değerlendirilmesi.....	111
4.7.1.5. Ticari borçların değerlendirilmesi	112
4.7.1.6. Kar veya zarar tablosu kalemlerinin değerlendirilmesi	112

4.7.1.7. Hasılatın değerlendirilmesi.....	112
4.7.1.8. Satışların maliyetinin değerlendirilmesi.....	113
4.7.1.9. Pazarlama giderlerinin değerlendirilmesi.....	114
4.7.1.10. Diğer gelirlerin değerlendirilmesi	114
4.7.1.11. Planlama aşamasında ortaya çıkan sonuç.....	116
4.7.2. Denetim kanıtlarının toplanması aşamasında uygulanan prosedürler	116
4.7.2.1. Denetim kanıtlarının toplanması aşamasında ortaya çıkan sonuç	118
4.7.2.2. Sonuçlandırma ve raporlama aşamasında uygulanan prosedürler.....	119
4.7.2.3. Finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi	121
4.7.2.4. Ticari alacakların değerlendirilmesi	121
4.7.2.5. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi	122
4.7.2.6. Kâr veya zarar tablosu kalemlerinin değerlendirilmesi	122
4.7.2.7. Hasılatın değerlendirilmesi.....	122
4.7.2.8. Satışların maliyetinin değerlendirilmesi.....	123
4.7.2.9. Pazarlama giderlerinin değerlendirilmesi.....	123
4.7.2.10. Genel yönetim giderlerinin değerlendirilmesi.....	123
4.7.2.11. Diğer gelirlerin değerlendirilmesi	124
4.7.2.12. Sonuçlandırma aşamasında ortaya çıkan sonuç.....	124
SONUÇ	124
KAYNAKÇA	126
EKLER.....	131

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute Of Certificated Public Accountant (Amerikn Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu)

AİP: Analitik İnceleme Prosedürleri

BDDK: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu

BDDT: Bilgisayar Destekli Denetim Teknolojisi

CISA: Certified Information System Auditors – Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

FASB: Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

GAAS: Generally Accepted Auditing Standards

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

IAASB: The International Auditing and Assurance Standards Board - Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IAG: International Auditing Guidelines – Uluslararası Deneti Yönetmelikleri

IAPC: International Auditing Practices Committe – Uluslararası Denetim uygulamaları komitesi

IFAC: International Federation Of Accountants – Uluslararası Muhasebe Kurumu

ISA: International Standards on Auditing – Uluslararası Denetim Standartları

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü

KKS: Kalite Kontrol Standardı

KVYK: Kısa Vadeli Yabancı Kaynak

PCAOB -Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu

SAS: Statement On Auditing Standard – Denetim Standartları Tebliği

SerPKanunu: Sermaye Piyasası Kanunu

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurumu

SSK: Sosyal Sigorta Kurumu

TDS: Türkiye Denetim Standardı

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UDS: Uluslararası Denetim Standardı

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

UVYK: Uzun Vadeli Yabancı Kaynak

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Serbest ekonomi ortamında dünya ekonomisine adapte olup birlikte hareket edebilmek için ortak bir dil geliştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla muhasebe açısından finansal tabloları herkesin anlayabilmesi için de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), Türkiye'deki karşılığı olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) geliştirilmiştir. Finansal tablolar standartlara uygun hazırlansa dahi başta çıkar çatışması olmak üzere çeşitli nedenlerle gerçeği göstermekten uzaklaşabilir. Güvenilirlik de kamuya açıklama politikası doğrultusunda önemlidir ve denetlenmesi gerekmektedir. Ancak denetim ile finansal tabloda bulunan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmış olur.

Finansal tabloların denetlenmesi gerekli ve önemlidir; çünkü bir işletmenin birden fazla bazen binlerce sahibi olabilmektedir. Bu durumda pay sahipleri arasında işletmeye dair bilgilendirme sistemi finansal tabloların sayesinde yön bulmaktadır. Hazırlanıp sunulan finansal tablolara da olabildiğince güven duymak için hata ve hilelerin minimuma indirilmesi, mali tabloların denetlenmesi gerekir. Bu denetlemeyi de pay sahibi olmayan dışarıdan bir elin yapması objektif ve gerçekçi olur ki buna "bağımsız denetim" denmektedir. Bağımsız denetim, diğer adıyla dış denetim, işletme tarafından oluşturulmuş finansal tabloların kontrolünü yaparak kamuoyuna, güvenilir, doğru, dürüst bir sunum yapar.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı

Denetim yani“audit” Latince bir kelimedir; “onaylayan”, “işiten” (haberdar olan) anlamına gelmektedir.¹ Bu anlamda denetim onaylama ve doğrulamanın bir çeşidi denebilir. Doğrulama/ onaylama ile anlatılmak istenen, bir uzman tarafından başka bir kişinin iddiasının güvenilirliği hakkında sonuç bildirebilmektir.²

Denetim kavramını en çok kabul edilen tanımıyla açıklamak gerekirse; *ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk seviyesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir.*³

Amerikan Muhasebe Derneği tarafından yapılan tanımla da iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama sürecidir. Bunu yaparken de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Finansal Raporlama Standartları, tüzükler, yönetmelikler, bütçelerle karşılaştırma yapılmaktadır.

1.2. Denetim Türleri

Denetim çeşitleri birçok açıdan incelenebilmektedir. Denetimin yapılma amacı ne ise türleri de amaca uygun sınıflandırmak mümkündür. Çalışmamız doğrultusunda öncelikle yapılış nedenine göre denetimi daha sonra amaçlarına göre denetim çeşitlerini ele alınacaktır.

¹ Woolf, Emile: Auditing Today, Prentice Hall, ABD 1985, s.1; Stetler, Howard F. : Auditing Principles, Practice Hall,, ABD, 1977, s.5

² Konrath, Larry F. : Auditing A Risk Analysis Approach, South-Western Thomson Learning, Kanada, 2002, s.3

³ Köse, Yasemin; Ertan, Selim: Türkiye’de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s. 292

1.2.1 Yapılış amacına göre denetim çeşitleri

İncelenen kaynakların ortak kanısı yapılış amacına göre denetim çeşitlerini 2'ye ayırmak mümkündür:

Zorunlu (Yasal) Denetim:

Denetlenecek işletmenin isteğine bağlı olmadan yapılması gereken denetimdir ve denetimin kaynağı mevzuat olduğu için yapılmaması durumunda yaptırımları vardır.⁴

İsteğe Bağlı Denetim:

Yasal bir zorunluluk olmadan tamamen işletmenin isteği ile yapılan denetimdir. Bu denetim işletmeden kaynaklanan ihtiyaçların bir sonucudur. Bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklar da isterlerse bağımsız dış denetim yaptırabilirler.⁵

1.2.2 Amaçlarına göre denetim çeşitleri

Amaçlarına göre denetim çeşitleri Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Bağımsız Denetim olarak incelenmektedir.

Bağımsız Denetim:

Ülkemizde bağımsız denetimin içinde bulunduğumuz şartlara uygun hale gelmesi için ilk iş Türk Ticaret Kanunu'nun değiştirilmesi daha sonra da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması olmuştur. KGK'nın kuruluş amacı ise, uluslararası standartlara uyum, bağımsız denetimde uygulama birliği, kalite ve güveni sağlamak, bağımsız denetçilere yetki vermek, kamu gözetimi yapmaktır.⁶

Bağımsız denetimin tanımı KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde açıklandığı şekli ile; *Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim*

⁴ Karayalçın, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1988, s. 227

⁵ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.15

⁶Uyar, Süleyman: Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi), İSMMMO Mali Çözüm, 2015, s.17

kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.⁷

Bağımsız denetimin amacı, hazırlanmış olan finansal tabloların standartlara uygunluğunu tespit edip ilgililerin gerçekçi ve tarafsız bir şekilde bilgilendirilip bilgilendirilmediği konusunda görüşünü bildirmesidir. Diğer bir deyişle denetimin kapsamında olan finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler hakkında ilgililere güven vermektir.

Bağımsız denetimi yapan denetçiler ise YMM ya da SMMM unvanını almış kişiler olabilmektedir. Denetçilerin yetkilendirilmesi ise KGK sorumluluğundadır.⁸ Bağımsız denetçi, denetimi planlayıp yön verdikten sonra sonuçları rapor eder ve bu aşamalarda genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun hareket etmelidir.⁹ Denetçi çeşitleri incelenirken bağımsız denetçiler ile ilgili gerekli bilgiler verilecektir.

Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesi ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yetkisiyle Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir. Bakanlar Kurulu bunun için ölçütler belirlemiştir.

2018 yılı için bu ölçüt; 35 milyon TL aktif toplamı,
70 milyon net satış hasılatı ve
175 çalışan olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, 26 Mayıs 2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda bağımsız denetime tabi olmak için eşik değerlerden bahsedilmiştir. SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir (kararın Ek I listesinde yer alan):

Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası

Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası

⁷ <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (madde 4 / b)

⁸ <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (madde 5/1)

⁹ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.132

Çalışan sayısı 50 kişi olan ve Karara ekli ve aşağıda yer verilen (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir:

Aktif toplamı 30 milyon TL

Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL

Çalışan sayısı 125 kişi.¹⁰

Ülkemizde bağımsız denetimde yetkili organ, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'dır. Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan denetim kuruluşlarının KGK'dan yetki alması gerekmektedir.¹¹

Bağımsız denetime koşulsuz olarak tabi olan kuruluşlar:

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansman kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören anonim şirketler,
- Bankalar,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,

¹⁰ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>

¹¹Köse, Yasemin; Ertan, Selim: Türkiye'de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, s.292

- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,
- İstanbul altın borsasında faaliyet gösteren yetkili kuruluşlar, kıymetli maden aracı kuruluşları, kıymetli maden üretimi / ticareti yapan anonim şirketler, ulusal düzeyde yayın yapan televizyon şirketleri,
- 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu uyarınca kurulan anonim şirketlerdir.

Koşullu olarak bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar ise:

- Son 2 yılda aktif toplamı 50 milyon TL ve yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL ile ortalama çalışan sayısı 200kişi olma koşullarından en az ikisinin gerçekleşmesi durumunda bağımsız denetime tabidir.
- Sermayesinin en az %25 'nin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketlerden; aktif toplamı 40 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 50 milyon TL, çalışan sayısı en az 125 kişi olan şirketlerden en az 2 şartı sağlayan bağımsız denetime tabidir.
- Yurt çağında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden; aktif toplamı 50 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 75 milyon TL ve çalışan sayısı 200 kişi olan şirketlerden en az 2 koşulu sağlayan bağımsız denetime tabidir.
- Bilgi teknolojileri ve iletişim kurumunun denetime tabi olan şirketlerden; aktif toplamı 50 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 100 milyon TL ile çalışan sayısı 250 olan şirketlerden en az 2 koşulu sağlayan bağımsız denetime tabidir.
- EPDK'nın düzenlemelerine göre faaliyet gösteren lisans, sertifika ve yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı kanun hükmüne tabi KİTler hariç); aktif toplamı 50 milyon TL, yıllık net satış hasılatı100 milyon TL ile çalışan sayısı200 olan şirketlerden en az 2 koşulu sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.
- Sermaye piyasasında araçları borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SerPKanunu uyarınca halka açık sayılan şirketlerden; aktif toplamı 15 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL ve çalışan sayısı 50 kişi olan şirketlerden en az 2 koşulu sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.
- TMSF iştiraki konumundaki şirketlerden; aktif toplamı 150 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve çalışan sayısı 500 kişi olan şirketlerden en az 2koşulu sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.

- KİT ile bağılı kuruluşlar ve sermayesinin en az %50si belediyelere ait şirketlerden; aktif toplamı 40milyon TL, yıllık net satış hasılatı 50 milyon TL ve çalışan sayısı 125 kişi olan şirketlerden en az 2 koşulu sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.¹²

SPK'ya göre Halka açık işletmelerde bağımsız denetim gerçekleştirilirken niteliklerine göre 3 gruba ayırmak mümkündür:

- Sürekli Denetim (Continuous Auditing): Muhasebe çalışmalarının yıllık olarak incelenmesi sürekli denetimdir. Teknolojinin gelişimini kullanarak muhasebe sistemleri de bilgisayar ortamında hazırlanmış programlar üzerinden yürütülmektedir. Yine bilgisayar ortamında denetim teknikleri ve analitik prosedürleri kullanıp bu ortamda toplanan denetim kanıtlarıyla mali raporlardaki bilgiler değerlendirilir.¹³ Bilgisayar destekli denetim, sürekli denetimin başlangıcı olup denetçilere sürekli izleme kolaylığı sağlamıştır.

Sürekli denetimde esas olan risk değerlendirmeleri ve kontrol değerlendirmelerinin denetim teknikleri ile bir arada olmasıdır.

Belgeler fiziki ortamda değil, bilgisayar ortamında oluşturulmuş bir muhasebe bilgi sisteminde kayıtlı olan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğuyla ilgili görüş oluşturmaktadır. Bu noktada da analitik denetim prosedürleri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılır. Sürekli denetim bağımsız denetçi tarafından sunulan bir hizmettir. Denetçi süreklilik halinde olan bilgiyi üst yönetime ve ilgililere vermektedir.¹⁴

Sürekli denetimde risk ve kontrol önemli 2 bileşendir. Risk ve kontrol arasındaki ilişkide kontrolün riski düşürmek için var olduğu söylenebilir. Kontrol arttıkça risk azalmaktadır. Denetçi, tam tersi açıdan ilerleyerek riskleri belirleyip kontrolün eksik olduğu noktalara yoğunlaşırlar. Böylece risk derecelendirilmesi sürekli denetimin sağladığı hız ve kolaylıklar geleneksel denetimi terk etmeye neden olmaktadır. Geleneksel denetim genelde işlemler gerçekleştikten sonra örneklem yöntemi

¹² 23.01.2013 tarihli resmi gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı.

¹³ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.19

¹⁴ Selimoğlu, Seval: Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi. 1. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 2005, Antalya, s.284

kullanılarak işlem seçilip incelenmesi ile yapılmaktadır. Sürekli denetimde ise işlemler bütün halinde sürekli, kontrol ve risk analizleri yapılarak ilerler. Sürekli denetimin daha risk odaklı bir denetimdir. Amaç denetim etkinliğinin artmasıdır. Risk odaklı bir denetimde denetçi, denetim planlaması yapmadan önce karşılaşılabileceği riskleri tespit eder ve amacı bu riskleri minimuma indirecek bir planlama yapmak olur. İşletmenin faaliyetlerine göre risk oluşturabilecek alanlar belirlenip finansal tabloda ne kadar etkili olduğuna bakılır. Denetçi için risklerin minimuma inmesi ve makul güvence verebilmek esastır. Makul güvence, finansal tablo okuyucuları için verilebilecek maksimum güvence seviyesidir; çünkü tam güvence vermek mümkün değildir. Anlatılmak istenen, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği veya içeriyorsa ona uygun bir görüş oluşturduğuna dair verilen güvencedir. Makul güvence için yeterli denetim kanıtı toplanmalıdır. Yeterli denemesindeki amaç, kanıt miktarının, denetçinin mesleki tecrübesine bırakılmış olmasıdır. Risk odaklı denetimde aşamalar şu şekildedir:

- Risk değerlendirme,
- Riske karşılık verme,
- Görüş oluşturup raporlama.

Denetim süreci bu basamaklara göre detaylandırılarak ikinci bölümde anlatılacaktır.

Özetle; örneklem seçmek ve denetim planlamasının önemli olması denetçinin önemli yanlışlık riski içeren konulara daha fazla eğilmesine sebep olmuştur. Bunu da örneklem sayısını artırarak, ekstra denetim prosedürleri uygulayarak yapmaktadır. Risk odaklı bir denetim sürecinde denetçi hangi hesap gruplarına daha fazla dikkat edeceğine risk derecelerine göre karar vermektedir.¹⁵

Sürekli denetimde geniş çaplı bir veri tabanı vardır ve buradaki bilgiler arası ilişkiyi kurmak için denetçilere AICPA (Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yol gösterici standartlar oluşturulmuştur. Denetçiler ve standartlar ile ilgili daha kapsamlı bilgilere yer vermek gerekirse önce denetçi ve çeşitleri daha sonra da standartların ortaya çıkış ve gelişim süreçleri incelenmelidir.

¹⁵ Çetinkaya, Neslihan: Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart, 2017, s.111

- Sınırlı Bağımsız Denetim: Sürekli denetimden farklı olarak gerektiğinde ve belli zamanlarda inceleme yapılmasıdır. Kolektif yatırım kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları, sermaye piyasası araçları kullanan anonim şirketler sınırlı bağımsız denetime tabidirler. Bağımsız denetimden farkı, denetim kanıtını toplama sınırının olmasıdır. Dönem sonunda bütün bir yılın verileri ile ara dönem verilerinin netliği aynı olmayacağı için kısıtlı kanıtla denetim yapılmış olur.¹⁶
- Özel Denetim: İşletmenin yönetimine bilgi sağlamak ve belli bir alan için inceleme yapıp görüş oluşturulan denetim çeşididir. İşletmeler tarafından vergi beyanı için hazırlanan finansal tablolara ait vergi bazlı muhasebe düzenlemelerini, nakit akışı ile hazırlanmış muhasebe ilkelerini, düzenleyici kurum zorunlu kıldığı için hazırlanan raporlama hükümlerini, tahvil / kredi / hibe gibi sözleşmelerin hükümlerini içerir.¹⁷

Faaliyet Denetimi:

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerini verimlilik ve etkinlik yönleriyle incelemektir ve bunu yaparken finansal olan/olmayan her bilgi değerlendirilmektedir. Daha sonrasında da hedeflere ne kadar ulaşılabildiği ve kaynaklarını ne kadar verimli kullanabildiği ölçülür. Danışmanlık yapar gibi işletmeye gerekli tavsiyeler verilir.

Faaliyet denetimini iç denetçiler yapmaktadır fakat işletme açısından daha da faydalı olacağı düşünüldüğü zamanlarda bağımsız denetçiler de yapabilmektedir.¹⁸

Uygunluk Denetimi:

Uygunluk denetimi; işletmede yürütülen faaliyetlerin üst yönetim tarafından konulan kurallara veya işletmenin dış çevresi tarafından uygulanan vergi, iş kanunları gibi hukuk kurallarına uygun olup olmadığının belirlenmesi için yapılan bir denetim çeşididir. İç denetçilerle kamu

¹⁶ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.16

¹⁷ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.16

¹⁸ Soyer, Semih: Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005, s.28 ve 29

denetçilerinin ilgilendiği denetim şeklidir ve muhatap alınan taraf işletmede bulunan yöneticilerdir.¹⁹

1.3 Denetçiler

1.3.1. Denetçi kavramı

Denetçi; M.Ö 3000 yıllarında Ninua ve Babil’de ekonomik faaliyetlerin denetlendiğine dair bilgiler bulunmaktadır.²⁰ Mezopotamya’da ticari işlemleri, stok ve gelir-gider durumunu gösteren hesaplar tutulmuştur.²¹ Kral I.Edward zamanında devlete ait gelir hesaplarının düzenli tutulup tutulmadığını belirlemek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir. Böylece “auditor” terimi ilk defa 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. 19. Yüzyılda muhasebeciler ortaya çıkmış ve en temel görevleri, hileli işlemleri izlemek ve hataları bulmak olmuştur. Günümüzde bağımsız dış denetim uygulaması ilk kez 19. yüzyıl sonlarında İngiltere’de gerçekleşmiştir.²²

Denetim görevini meslek olarak icra eden kişi denetçi olarak adlandırılır. Denetçiler mesleklerinde tecrübe sahibi, bağımsız, etik değerleri olan bilgi sahibi kişilerdir. Denetçilerin mesleklerinde tecrübe ve bilgi sahibi olması denetim sürecini yürütebilmeleri açısından olmazsa olmaz kişisel özelliklerdendir.²³ Bunu sağlayabilmek için de üniversitelerin; muhasebe, işletme, iktisat, hukuk ve maliye bölümlerinden eğitim almış olmaları gerekmektedir.²⁴

Denetçilerin bağımsız olması objektifliğini koruması açısından çok önemlidir. Denetim çalışmasını gerçekleştirirken ilgililerin, denetçinin bağımsız olduğu konusunda ufak bir şüphe dahi duymaması gerekmektedir. Denetçinin başarılı olması da tarafsızlığı ile doğru orantılıdır.²⁵

Denetçi çeşitlerini 3 başlık altında aşağıdaki gibi incelemek mümkündür:

¹⁹ Soyer, Semih: Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005, s.28

²⁰ Arkun, Osman Fikret: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, İstanbul, 1980, s.18

²¹ Karayalçın, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 1988, s.5

²² Soyer, Semih: Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005, s.8

²³ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.61

²⁴ Aksoy, Ahmet: Muhasebe Denetimi, İzmir, 1984, sf. 12

²⁵ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.61

Bağımsız denetçiler: Denetim şirketinde çalışan, incelediği işletmenin bir çalışanı olmayan, bağımsız çalışan kişilerdir. Ülkemizde bağımsız denetçi olmak için mesleki sınava tabi tutulup yetki kazanan kişiler bağımsız denetçi olabilmektedir.²⁶

Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi için BDS 200 geliştirilmiştir. Standart, bağımsız denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bağımsız denetçinin genel amaçlarının neler olduğu ve bunlara ulaşmak için hazırlanmış bağımsız denetimin niteliğini ve içeriğini açıklamaktadır.

Denetçiler finansal tabloları dikkatle inceleyip UFRS'ye uygun hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol ederken raporlarda hata ve hile olmadığına dair tespitler yapar veya hilenin olmadığı konusunda güvence verir. Denetçi çalışmalarını BDS'ye uygun olarak yürütmektedir. Çalışmaların sonucunda rapor sunarak bir görüş bildirir. Denetçiler denetimde ortaya çıkan riskleri en düşük seviyeye indirmek için yeterli ve gerekli kanıtı ihtiyaç duyarlar ve bunun sonunda da ilgililere maksimum güvencede görüş sunarlar.²⁷

İç denetçiler: İç denetçi, işletmede üst yönetimin görevlendirdiği ve işletmenin ücret ödediği denetçilerdir. İşletme faaliyetleri ve hesaplarını inceleyerek raporlarını işletme yönetimine sunarlar.²⁸ İç denetçiler; işletmenin sahip olduğu varlık kalemlerinin kontrolünü apar, muhasebe tarafından hazırlanıp muhafaza edilen belgelerin güvenilir olmasının kontrolünü yapar, üst yönetimin belirlediği prosedürlere ve hazırladığı planlara ne ölçüde uyulduğunu takip eder, işletmenin faaliyet konusunda etkinliğini ölçer, bağımsız denetçiye destek olmak amacıyla iş birliği yaparlar. İç denetçiler uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar.²⁹

Kamu denetçileri: Adından da anlaşılacağı üzere denetimi kamu yararına yapan ve kamuda çalışan denetçilerdir. Görevleri de kamu ve özel işletmelerin, devletin politikasına bağlılığı araştırmak, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu incelemektir. Kamu denetçileri olarak SPK 'da çalışan denetçiler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri sayılabilir.³⁰ Diğer denetçilerden farklı olarak yaptırım güçleri vardır.

²⁶ Aktuğlu, Mehmet Ali: Denetleme ve Revizyon, Bilgehan yayın evi, İzmir, 1986, s.87

²⁷ Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan "Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik", Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016, s.33

²⁸ Soyer, Semih: Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005, s.33

²⁹ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.64

³⁰ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.64

Sonuç olarak denetimde önemli olan denetimin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları (GKGMI) ile Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS/IFRS) dayanması ve denetçinin bağımsız olmasıdır; çünkü finansal tablo ilgilileri objektif ve güvenilir bilgileri edinmek isterler. Aynı zamanda, denetçi, denetim ilkeleri ve denetim standartlarına uymak zorundadır.

1.4 Denetim İlkeleri

Denetçiler görevlerini yerine getirirken öncelikle kamunun yararını düşünmelidirler. Bu sorumluluk altında başarılı bir denetim yapmak için de bazı kurallara uymalıdır. Bunlara denetim ilkeleri denir ve KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bunlara yer verilmiştir ve şu şekilde sıralanabilmektedir.³¹

Bağımsızlık: Denetçi, çalışmalarını sürdürürken hiçbir kişi veya kurumun baskısı altında kalmamalı, mesleki şüphecilğine zarar verecek ortamlardan uzak durmalı kısaca bağımsız olmalıdır.³² Denetçinin bağımsızlığına olumsuz etkisi olabilecek durumlar; denetlenen işletme ile çıkar ilişkisinin olması, arkadaş veya akrabalık ilişkisinin olması, herhangi bir hasımlık durumunun olması sayılabilir.³³

- **Dürüstlük:** dürüstlük ilkesi denetçilerin, denetlenen taraftan herhangi bir etki altında kalmaksızın adil ve bağımsız hareket etmesidir. Dürüst olmak için, bariz hata ve hile içeren bilgiler, hatalı kayıtların görmezden gelinmesi ve hiç bir mantığa dayanmayan belgelerin kanıt olarak kabul edilmesi gibi konulara dikkat etmelidir.
- **Tarafsızlık:** Denetçinin sahip olması gereken etik ilkelerden biri de tarafsızlıktır. Tarafsız davranırken hiçbir kişi veya kurumun lehine / aleyhine tutum sergilememektir. Denetim süresi boyunca karşılaştığı olayları, bilgileri olduğu gibi görmeli ve yansıtmalıdır.³⁴
- **Mesleğe önem verip, titiz olmak;** denetim ilke ve standartlarına uyulmalıdır. Bununla birlikte mesleki şüphecilik de olmalıdır. Denetçi, denetlediği firma ile ilgili, firmanın içinde bulunduğu sektörle ilgili az bilgiye sahip olarak başlar ve karşı tarafın

³¹ Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik 2. bölüm – resmi gazete tarihi: 14.09.2010 resmi gazete sayısı:27699

³² Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2007, s.16

³³ Öztürk, Yıldız: Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2013, s.17

³⁴ Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat: Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007,s.56

sundukları ile yola çıkar. Bu noktada yanlış veya eksik bilgilendirme riskiyle karşı karşıya kalırlar. Dolayısıyla tamamen hatalı bilgi sunuluyor ya da hepsi gerçeği yansıtmıyor gibi bir bakış açısıyla denetime başlamak doğru değildir. Denetçinin kararına güvenerek finansal tablolarla ilgilenenlerin de sorumluluğunu alarak gerekli ve yeterli şüpheli yaklaşım ile sürece başlanmalıdır.³⁵

- Etik davranmak: Denetçiler, denetimi yaparken müşteri tarafa nazik ve saygılı olmalı, tehditkâr ya da kırıncı tavır içinde olmamalıdır. Aynı zamanda muhasebe mesleğinde olan kişilerin her zaman etik ilkelere bağlı kalması, mesleğin itibarına zarar vermemesi gerekmektedir. Daha sade ve gerçekçi olmalıdır.³⁶
- Yeterlilik: Mesleki açıdan yeterli olmak hizmet verilen müşterilere yeteri kadar yardımcı olup bilgilendirebilmektir. Bunu yaparken de denetim teknikleri ve denetim standartlarına uymaya özen göstermelidir.
- Faaliyet yasağına uymak: Denetçiler mesleği dışında ticari bir işte çalışamaz. Son 2 yılda görev aldığı bir kurumda denetim yapamaz
- Reklam yasağı: Reklam olabilecek faaliyette bulunamaz en fazla tanıtıcı broşür verebilirler.
- Sır saklama sorumluluğu (gizlilik): denetim sürecinde işletmeye ait birçok konuya denetçiler şahit olmaktadır. Bunların sır niteliğinde olanları, yasa gereği açıklanma zorunluluğu olmayanları gizli kalmalı, özellikle 3. kişilerin yararına kullanılmamalıdır. Denetim süreci bitse de denetçi sır saklamalıdır.

1.5 Dünyada Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

Dünyada bağımsız denetimin ilk izlerine 1800lü yıllarda rastlamak mümkündür. Denetimle birebir ilgisi olan denetçi kavramı ise ilk olarak İngiltere'deki toprak sahipleri tarafından kullanılmıştır.³⁷ Denetim ile ilgili ihtiyaç, işletmelerin büyümesi ve ilgili tarafların bilgilendirilmesi söz konusu olduğu dönemlerde doğmuştur. Yaşanmış ekonomik olaylarla ve teknolojiye gelişmelerle bazı değişimler göstererek günümüzdeki haline ulaşmıştır. İşletme yapıları da zaman içerisinde bu değişimlerden etkilenerek daha karmaşık yapılar haline dönüşmüştür. Karmaşık yapı içerisinde işletmeye dahil olan "ilgili tarafların" sayıları da

³⁵ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.66

³⁶ Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat: Finansla Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.53

³⁷ Aktuğlu, Mehmet Emin: Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, 1986

artmıştır. İlgili taraflara işletme hakkında doğru ve gerçek finansal bilgiler sunulmaktadır. Bu finansal bilgilerin tam anlaşılır, yapılacak değerlendirmeler için ihtiyaca uygun, objektif, önemli hatalar içermemesi açısından güvenilir karşılaştırma yapılırlı nitelikte olması en temel özellikleridir. Bağımsız denetimin görevi finansal bilgilerin taşınması gereken özellikleri taşıyıp taşımadığını denetlemektir.

Önceleri kamu harcamalarına uygunluğun tespiti ile daha vergisel boyutta iken; ticari alanların genişleyip işletme sayılarının artmasıyla, muhasebeci ve denetçi kavramlarının ortaya çıkması ile muhasebe işlemlerinin kayıt edilmesinin incelenmesine doğru boyut değiştirmiştir. Yine o yıllarda İngiltere 'de doğmuş olan İngiliz Muhasebeciler Derneği (1880 tarihinde) Sertifikalı İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chatered Accountants in England and Wales) muhasebeciler ile ilgili olan ilk örgütlenmelerdendir. Diğer taraftan 1901 yılında ABD'de Sertifikalı Kamu Muhasebeciler (Certified Public Accountants) ilk kez mali tablo denetimi yapmışlardır.³⁸ 1920li yıllarda denetim daha kayıt bazlı bir halde ve amaç itibariyle de hata ve hilenin tespitine odaklı olmuştur. Amerika'da ilk önceleri denetim muhasebe sistemindeki hata ve hileleri tespit konusunda yoğunlaşmışken Wall Street ile ilgili borsanın çöküşü (1929) duraklama dönemini beraberinde getirip yaklaşık 1941 tarihinde toparlanmaya başlamıştır. Borsanın çöküşü ve büyük buhranın ardından toparlanma döneminde yatırımcılar ortaya çıkmıştır. Amerikan ekonomisi için denetimin amacı başka bir yön kazanmış şirketlerin dürüst ve tarafsız olması konusu önem arz etmiştir. Kaynakların etkin kullanımı konusu da önem kazanmış, iç kontrol denetim sürecinde var olaya başlamıştır.

1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) ile halka açık şirketler için denetime tabi tutulmuş mali tabloların yayınlanması zorunlu hale gelmiştir. ABD'de ilk denetim standardı 1917 yılında, "Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü" olan AICPA tarafından bir rapor olarak hazırlanmıştır. 1929 ve 1936 yıllarında değişiklikler yapılmış ve "Finansal Tabloların Doğrulanması" olarak yayımlanmıştır. 1948'de toplanan AICPA genel kurulu tarafından alınan kararla AICPA genel kabul görmüş denetim standartları (Generally Accepted Auditing Standarts) olarak bilinen denetim standartları kabul edilmiştir. AICPA'nın yayınladığı standartlar birçok ülkede kabul edilerek bu günlere ulaşmıştır.

1960lı yıllardan sonra (1960- 1990 tarihleri) büyük şirketlerin artması, yönetimin daha profesyonel hal alması ve hesap verebilirliğin hissedarlar, alacaklılar, yatırımcılara ek olarak müşteriler ve tedarikçiler için de önem kazandığı görülmüştür. İşletme içi ve çevresinden

³⁸ Kavut, Lerzan; Adiloğlu, Burcu: Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, s.40

gelen bilgilerin kanıt olarak incelenmesi, bilgisayarlı denetimin ortaya çıkması, örneklemin önem kazanması, risk unsuru öne çıkararak risk odaklı denetim anlayışının ortaya çıkması önemli gelişmelerdendir. Risk odaklı denetimde analitik inceleme teknikleri ile risklerin belirlenmesi ve işletmenin sahip olduğu faaliyet ve müşteri portföyü açısından karşı karşıya kaldığı risklerin belirlenmesi gündeme gelmiştir.

1973 yılında muhasebe standartlarının oluşturulması amacıyla da Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standarts Board (FASB)) kurulmuştur. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda, ABD muhasebe örgütlerinin kabul etmesiyle kurulmuştur. Kurul ilk standart için 1974 yılında taslak yayınlamıştır. Amaç ortak bir muhasebe dili kullanmaktır.

1986 yılında Avrupa'da Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) kurulmuştur. AB ülkelerinin muhasebecileri de bu federasyona dahil olmuştur. 1989 yılında uluslararası platformda uyuma destek vermişlerdir.³⁹

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), 1977 yılında onay almış ve bir devlete bağlılığı olmayan kuruluştur.

IFAC çatısı altında oluşturulan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar 90lı yıllarda yayımlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB); uluslararası muhasebe standartlarını kabul edip geliştirirken; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC) Uluslararası Denetim Standartlarını yayınlamıştır.⁴⁰

1990lardan sonra denetim global çapta gelişme gösterse de gelişimin asıl merkezi olarak ABD gösterilebilir.⁴¹ Yaşanan gelişmelere ek olarak elektronik ticarete de denetim benimsenmiş, hem müşteri hem de yapılan işin riskine odaklı denetim benimsenmiştir. Bağımsız denetimle ilgili düzenleyici kurumlar artmıştır. 2002 yılında, Enron, Worldcom gibi firma skandallarından sonra Sarbanes Oxley Yasası çıkmıştır. Yasa, SEC (Sermaye Piyasası

³⁹Güleç, Ömer Faruk; Ergi, Şener: Dünyada ve Türkiye'de Finansal Ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci, Kırklareli Üniveristesi İİBF, 2019, Eylül, Vol:8, Sayı:2, s.262

⁴⁰ Kaya, İdil: FASB-IASB Anlaşması Ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru, Galatasaray Üniversitesi, s.4

⁴¹ Kavut, Lerzan; Adiloğlu, Burcu: Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, s.43

Kurulu)'e denetçinin bağımsızlığı ile ilgili düzenleme yapma görevi vermiş, ilgili taraflar için, mali tabloların doğru ve güvenilir olmasına önem vermiştir. Diğer taraftan kanunun amacı denetimden geçmiş şirkete güvenin artması ve yatırımcıların korunması olmuştur.⁴²

1.6 Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

1920’li yıllarda ülkemizde tanınmış, tecrübeli muhasebeciler tarafından vergi denetimi yapılmaya başlamıştır. Ekonomik anlamda gelişmenin etkisiyle 1970’li yıllarda “yabancı kredi” imkanlarını kullanmak isteyen Türk şirketlerine mecburi kılınmıştır.

Dünyada da 1970’li yıllardan sonra denetime dair yaşanan gelişmeler arasında bağımsız denetimi düzenleyici sistemlerin devreye girdiğinden önceki sayfalarda bahsedilmişti. Ülkemizde 1987 yılında “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile bu anlamda ilk düzenleme yapılmıştır. Denetim daha vergisel çerçevede iken kamu denetçilerinin yanına bağımsız dış denetim ile bağımsız denetçiler kavramı gelmiştir. Halka açık işletmelerde uygulanan bağımsız dış denetim sigorta şirketlerinde de uygulanmaya başlamıştır. Denetimin sadece vergi denetimi olduğu anlayış tamamen değişmiş; muhasebecilerin yanında denetçiler de var olarak birbirinden ayrı, uzmanlaşmış meslek grubu doğmuştur.

Yasal düzenlemeler ilgili olduğu alanlara göre ayrı ayrı incelenirse;

- a) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri: Ülkemizde 1980’li yıllarda banker skandalı ile gerekli yasal düzenleme için Sermaye Piyasası Kanunu yayınlanmıştır. Kanunda düzenleme yetkisi SPK’ya ait olup; raporlama ile ilgili koşulların uygulamaya geçirilmesi konusunda da sorumlu tutulmuştur. IFAC tarafından 2006 yılında Uluslararası Standartlar yayınlandığında ülkemizde de tüm dünya ile uyum sağlamak amaçlı “Sermaye piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Sonraki yıllarda standartta yapılan değişikliklerle alakalı yine tebliğ yayınlanmıştır (2013 tarihli). Bu tebliğdeki değişime göre artık bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi KGK (Kamu Gözetim Kurumu) na geçmiştir.
- b) 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında denetimle ilgili birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun amacı işletmede gerçekleşen faaliyetlerin güvenilir ve doğru

⁴² Kavut, Lerzan; Adiloğlu, Burcu: Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, s.40

şekilde gerçekleşip gerçek durumun objektif sunulmasını sağlamaktır. Kanuna dair düzenleme mesleğin kapsamı, mesleğe giriş şartları, stajı, yeterliliği, YMM'lere ait onay yetkisi, meslek birlikleri ve birliklerin ait oldukları odaların ilişkisi hakkında gerçekleşmiştir. Kanunla birlikte TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kurulmuştur. 1993 yılında da TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi) kurulmuştur. TÜRMOB denetimi altında TESMER tarafından meslek sahibi olmak için başlamıştır. Kanunla gerçekleşen diğer bir değişimde denetim standartlarını artık TMMOB'un (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) oluşturmasıdır. Kurul standartlarla ilgili çalışmalar yapmış fakat uygulanması hakkında yaptırım yetkisi olmadığı için görevini 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devretmiştir. 2003 yılında da Türkiye Denetim Standartlarını KGGK oluşturmaya başlamıştır.

- c) Bankaların denetimi farklı kanunlarla yapılmaktadır ve bu konuda düzenleme yapma yetkisi Hazine Müsteşarlığında iken 1999 yılında kurulan BDDK'ya devredilmiştir. 2005 ve 2006 yıllarında bazı düzenlemeler yapılmış; KGGK kurulduktan sonra bankalar denetimini yapmak isteyen kuruluşların taşınması gereken şartlar Merkez Bankasından da görüş alarak BDDK tarafından belirlenecektir.
- d) Sigorta şirketlerinin faaliyetlerinin düzenlenmesi 7397 sayılı kanunla belirlenmiştir. 2003 yılında Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayınlayıp, sigorta şirketlerinin denetimini yapacak kuruluşa dair düzenlemeler açıklanmıştır.
- e) 2001 yılında enerji piyasası ile ilgili düzenlemeleri yapmak adına EPDK kurulmuştur. Denetimi ile ilgili koşullar ise 2003 yılında "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kurumlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. 2011 yılında daha güvenilir ve istikrarlı bir piyasa için "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ" yayınlanmıştır.
- f) 1957 yılında yayınlanmış TTK'da; denetçi olmak için gerekli kriterlere yer verilmemiş, denetim işletme bünyesinde bulunmaktaydı. Bu durumda denetim bağımsız olmadığı için objektiflik ve güvenilirlik ilkelerine uygun değildi. 2012 yılında yeni TTK ile tamamen bağımsız denetim uygulamaya konulmuştur. Yeni TTK ile; eski düzendeki vergiye dayalı denetim terk edilerek denetimin sadece kamu otoriteleri için olmadığı kanısı getirilmiştir. Eskiden sadece halka açık şirketler

standartlara uyum sağlamak zorunda iken artık halka açık olmayanlarda standartlara uyumlu olmalıdırlar bağımsız denetimi yapabilecek olan yetkililer; YMM, SMMM ve bağımsız denetim kuruluşlarıdır. Raporlamayı da bağımsız denetçi yapmak zorundadır. Şirkette hisse sahibi olan biri bağımsız denetçi olamadığı gibi denetçi de yalnızca vergi denetimi yapabilmektedir. 10 yıl içinde 7 yıl denetçilik yapmış kişinin tekrar denetçi olması için 3 yılın geçmesi ayrıca denetçilerin de denetlenmesi gerekmektedir.

KGK düzenlemeleri; 2011 yılında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur ve yetkileri 2012 yılında yürürlüğe giren 28347 sayılı “KGK’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmeliğinde” yayınlanmıştır. Yönetmeliğe göre görevi, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ve Denetim Standartlarına uyumlu TMS ve TDSleri oluşturmaktır. Kamu gözetimi, adından da anlaşılacağı üzere kamunun faydasına gerçekleştirilen kontrollerdir. Bunu yaparken de borsa şirketleri, bankalar ve büyük ölçekli işletmelerinin denetim faaliyetlerinin hem kanuni düzenlemelere hem de standartlara uygunluğu kontrol edilir. Amaç; güvenilir, doğru, karşılaştırılabilir bilgilerin kamuya sunulmasıdır. SPK’nın ve BDDK’nın denetime dair görev yetkileri KGK’ya geçmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetçileri ve denetim kuruluşu yetkilendirme görevi, bağımsız denetime dair güven ortamını sağlama görevi, standartları oluşturup yayınlama görevi KGK’ya geçmiştir. KGK, bu doğrultuda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) yayınladığı uluslararası standartları kendisine baz almıştır. Ülkemizin AB uyum süreci için de gerekli olup 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da kabul görmüştür. Uluslararası Denetim Standartları da diğer standartlarla aynı teknikte hazırlanmış olup sayılarla kodlanmıştır.⁴³ Bağımsız Denetim Standartları (BDS), genelde Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevrilmiş halidir. Ülkemizde bağımsız denetim yapılırken bu standartlara uymak zorunludur (TTK 397. Madde 4. Fıkra).

Türkiye Bağımsız Denetim Standartları 2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) olarak başlatılmış ve aşağıdaki gibi sıralanmıştır:⁴⁴

⁴³ Soyer, Semih: Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005, s.58

⁴⁴ Kavut, Lerzan; Adiloğlu, Burcu: Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol
BDS ⁴⁵ 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hile İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması – Standartın amacı denetçinin sorumluluğu ile ilgilidir. Kanuna ve standartlara uygunluğun denetimi yapılırken şüpheli durumda uygulanacak denetim prosedürleri ve bunların belgelenmesini kapsamaktadır.
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim – Standart denetçi ile üst yönetim ilişkisini düzenlemektedir. Denetim esnasında denetçinin yönetimle görüşmesi gereken konuları gerçekleştirmesi gerekmektedir.
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime

⁴⁵ BDS = UDS

	<p>Bildirilmesi</p> <p>– Denetçi açısından önemli yanlışlık risklerinin tespiti süreç içinde çok önemlidir. Bunun derecesini tespit ederken işletmenin iç kontrol yapısını da incelemektedir. Dolayısıyla konu ile ilgili aksaklıkları yöneticilere bildirmelidir.</p>
<p>RİSK DEĞERLENDİRME VE BELİRLENEN RİSK KARŞISINDA DENETÇİLERE UYGULANACAK PROSEDÜRLER VE TEKNİKLER İLE İLGİLİ STANDARTLAR</p>	
BDS 300	<p>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması</p> <p>– Standarda göre denetim stratejisi ve denetim planının hazırlanması gerekmektedir. Planlama yapmak kabul edilebilir risk düzeyi açısından oldukça önemlidir.</p>
BDS 315	<p>İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi</p> <p>– Önemli yanlışlık ile ilgili değerlendirme yaparken işletme çevresi de göz önünde bulundurulur. Mali tabloların hata ve hileli durumunda kullanılacak olan sorgulamalar, analitik prosedürler, gözlem ve teftiş gibi risk değerlendirme prosedürlerinden faydalanılmaktadır.</p>
BDS 320	<p>Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik</p> <p>– Önemlilik kavramı finansal tablo kullanıcılarının vereceği kararı etkileyecek kadar önemli anlamında kullanılmaktadır. Önemliliğin denetimde kullanıldığı aşamalar ise; denetim planlanması ve test edilmesi, önemli yanlışlıkların değerlendirilmesi, görüş oluşturma aşamalarıdır.</p>
BDS 330	<p>Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler</p>
BDS 402	<p>Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar</p>
BDS 450	<p>Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi</p>

DENETİM KANITLARI İLE İLGİLİ STANDARTLAR	
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları – Denetçinin görüş oluşturmak için ihtiyaç duyduğu her türlü belgelerdir.
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri ⁴⁶
BDS 520	Analitik Prosedürler
DİĞER ÇALIŞMALARDAN FAYDALANMA İLE İLGİLİ STANDARTLAR	
BDS 600	Özel Hususlar -Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLARI İLE İLGİLİ STANDARTLAR	
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

⁴⁶ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015,s.40

UZMANLIK GEREKTİREN ALANLAR İLE İLGİLİ STANDARTLAR	
BDS 800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler ⁴⁷

1.7. Yerel Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

1.7.1. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için Türkiye finansal raporlama standartları (KOBİ TFRS)

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelere kısaca KOBİ denilmektedir. KOBİ'ler kamu yararına hizmet vermeyen, ekonomik anlamda düşük önem taşıyan ve halka açık olmayan işletmelerdir.

KOBİ'ler tarafından dış kullanıcılara bilgi vermek üzere yayınlanan finansal tablolar için kullanılan standartlardır. KOBİ'lerin kamuya hesap verme yükümlülüğü yoktur.

KOBİ'lerin uluslararası platformda var olabilmesi, düşük maliyetten faydalanabilmesi ve rekabet edebilmesi açısından standartlara ihtiyaç duyması ile UMSK tarafından yerel finansal raporlama standartları geliştirilmiştir. 2010 yılında çevirisi yapılarak KOBİler için TFRS yürürlüğe girmiştir. Tam sete göre daha basitleştirilmiş olup KOBİleri ilgilendirmeyen kısımlar elimine edilmiştir. Fakat 2012 yılında bu uygulamadan vazgeçilmiştir. Yerine Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ) uygulamaya konulmuştur. YFRÇ AB Direktifleriyle uyumlu olup, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların haricinde olup bağımsız denetime tabi olan işletmeler için önem taşımaktadır.

⁴⁷Tokmar, Ercan: Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamaları Tekstil Sektörü Örneği Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul, 2019, s. 33 – 39

1.7.2. Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ve küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı (KÜMİ FRS)

2017 yılında YFRÇ ile ilgili çalışmalar tamamlanıp 30138 sayılı resmi gazetede BOBİ FRS hakkında tebliğ ile 2018 yılı itibariyle uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tam set TFRS uygulanmayan, bağımsız denetime tabi olan BOBİ'ler için finansal tablolarını hazırlamaya ölçüt olmuştur. Bağımsız denetime tabi olma kriterleri 2019 itibariyle şu şekildedir:

Aktif büyüklüğü 35 milyon TL ve üstü, satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 ve daha üstü olan şirketlerdir.

BOBİ FRS uygulayan işletmeler 2 yıl sonunda isteğe bağlı TFRS uygulamasına geçebilmektedirler.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar da bağımsız denetim ve TFRS kapsamındadırlar. KOBİler Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğleri kapsamında; BOBİler ise BOBİ FRS kapsamındadırlar. Küçük ve Mikro ölçekli işletmelere ise finansal raporlama ihtiyaçları karşılanması adına KGK tarafından İngiltere'de FRS 105 baz alınarak KÜMİ FRS taslağı hazırlanmıştır.⁴⁸

1.8. Denetim Standartları

Son zamanlarda hisse senetleri ve tahvillerin uluslararası piyasalarda işlem görmesi, uluslararası yatırımların ve şirketlerin artışıyla birlikte muhasebe alanında da (global bir çerçevede) hesap verilebilirlik, açıklık ve anlaşılır olmak zaruri hale gelmiştir. Dolayısıyla uluslararası yatırımcılar anlayabilecekleri ve karşılaştırma yapabilecekleri tek bir düzen için standartlar geliştirilmiştir.⁴⁹

AICPA 1972'den beri genel kabul görmüş denetim standartlarının yorumu olan, denetim standartlarını yayımlamaktadır. AICPA bünyesinde denetim standartları dairesi Denetim Standartları Tebliğlerini (Statement on Auditing Standards (SAS)) de yayımlamaktadır.

⁴⁸Güleç, Ömer Faruk; Ergi, Şener: Dünya'da ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci, Kırklareli Üniversitesi İİBF, 2019, Eylül, Cilt:8, Sayı:2, s.270 - 271

⁴⁹Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.129

Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları 3 başlık altında 10 standarttan oluşmaktadır:

Genel Standartlar:

1. Denetçi(ler) yeterli teknik eğitim ve uzmanlığa sahip olmalıdır.
2. Denetçi(ler) bağımsız olmalıdır.
3. Denetim süresince ve raporlama aşamasında özenli ve titiz davranılmalıdır.

Çalışma Standartları:

1. Denetimin planlanması ve kontrolü en iyi şekilde yapılmalıdır.
2. İç kontrol sisteminin ne kadar etkin olduğu incelenmelidir.
3. Mali tablolarla ilgili görüş bildirmek için soruşturma, gözlem, teftiş ve doğrulama yöntemleriyle denetim kanıtları elde edilmelidir.

Raporlama Standartları:

1. Denetimi yapılmış olan tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu belirtilmelidir.
2. Uygulanan muhasebe ilkeleri ve yöntemlerinin geçmiş dönemdekilerle aynı olup olmadığı belirtilmelidir.
3. Mali tablolarda bulunan açıklamalar yeteri kadar açık ve net olmalıdır.
4. Denetlenmiş mali tablolarla ilgili bildirilmiş bir görüş varsa da yoksa da nedeni açıkça belirtilmelidir.⁵⁰

GKGDS'ı denetime dair detaylı kuralları içermez; aksine genel hatlarıyla uyulması gereken kuralları içerir. Denetimin geçerli ve doğru gerçekleştirilmesi için önemlidir. Finansal raporlama esnasında farklı yorumların önüne geçmek için GKGDS sayesinde aynı ilkeler doğrultusunda hazırlık yapılır. Denetim standartları, denetçiye süreç boyunca kılavuzluk eden ilkelerden oluşmaktadır. Böylece denetçiye mesleki sorumluluğu konusunda destek olurken yatırımcıları koruma altına alarak etkin bir denetim gerçekleştirilmesi hedefler. Denetim standartları hakkında uluslararası denetim ve Türkiye denetim standartları olarak ayrı ayrı inceleme yapılacaktır.

⁵⁰Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.132 ve 133

1.8.1 Uluslararası denetim standartları

Standartların uluslararası çapta sunulmasının sebebi, her ülkenin kendi içinde, kendi kurallarına göre hazırladığı finansal bilgileri uluslararası yatırımcılar için anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmamasıdır. Önceki bölümde bahsedildiği üzere ilk denetim standardı çalışmaları AICPA tarafından ABD’de başlamıştır ve GKGDS’leri yayınlanmıştır. AICPA 1972’den bu güne kadar da GKGDS’nın yorumu olarak denetim standartları yayınlamaktadır. GKGDS hakkında bilgiler tekrara düşmemek için yeniden verilmemektedir.

Denetim standartlarına ait tebliğler (SAS – Statements on Auditing Standarts) yine AICPA bünyesinde yayınlanmaktadır. Standartların oluşturulması için kurulan FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve sermaye piyasasında yetkili olan SEC birlikte çalışmaktadır.

Bunların yanı sıra Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi olan IASC (International Accounting Standards Committee) standartların tüm ülkelerde uyumlu hale gelmesi için çalışmalar yapmaktadır.⁵¹ Raporlama standartlarının gelişimi ile ilgili olarak genel bir anlatım yapmak gerekirse; ilk olarak IASC (UMSK) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi bünyesinde IASB – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Böylece UMS – IAS Uluslararası Muhasebe Standartları ve UFRS -IFRS Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

1.8.2. Türkiye denetim standartları

1994 tarihinde kurulan TİMÜDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından, uluslararası standartlar baz alınarak ülkemizde yayınlanmaya başlamıştır.1999 yılında TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuş olup kamu yararı için güvenli bir piyasada ilgili tarafların anlayabileceği, gerçek, karşılaştırılabilir nitelikte olan finansal bilgilerin yayınlanması için standartları oluşturmaya başlamıştır.

2003 yılında TÜRMOB tarafından TDSK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) oluşturulup yeni TTK’ya göre denetimin standartlara uyma zorunluluğu getirilmiştir. Genel olarak standartlar 3 bölüm halinde özetlenecek olursa:

⁵¹Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.132

- ✓ Genel Standartlar – denetçi ile ilgili
- ✓ Çalışma Alanı Standartları -faaliyet alanı
- ✓ Raporlama standartlarıdır.

Türkiye’de bağımsız denetim süreci incelenirken standartlara yer verildiği için burada tekrarlanmayacaktır.⁵²

KGK (Kamu Gözetim Kurumu) 2013 yılından itibaren TFRS uygulamasını öngörmüş ve sadece kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla sınırlandırmıştır. Bağımsız denetime tabi ama tam set TFRS uygulamayanlar için ilk olarak KOBİ TFRS öngörüldü fakat 2013/34sayılı AB Muhasebe yönergesinde karar kılındı. KGK, Yerel Finansal Raporlama Standardı oluşturulması için 2013/34 sayılı AB Muhasebe Yönergesi ile tam uyumlu İngiltere ve İrlanda’da 2015 tarihinde yürürlüğe giren FRS 102 (Yerel Finansal Raporlama Seti) baz alınarak Türkiye’de bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayanlar için Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı oluşturuldu. 2017 tarihinde 30138 Mükerrer Sayılı 56 Nolu Tebliğ ile BOBİ FRS yayınlandı ve 01.01.2018’de uygulanmaya başlandı. Son gelişme olarak küçük ve mikro işletmeler için KÜMİ FRS taslağı hazırlanmıştır.⁵³

⁵² Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.136

⁵³Güleç, Ömer Faruk; Ergi, Şener: Dünya’da ve Türkiye’de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci, Kırklareli Üniversitesi İİBF, 2019, Eylül, Cilt:8, Sayı:2, s.259

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM AŞAMALARI

Uluslararası denetim standardına göre denetim süreci risk bazlıdır ve “Risk Tabanlı (odaklı) Denetim Yaklaşımı” denmektedir. Denetim süreci ve denetçinin amaçları doğrultusunda bu süreci nasıl yöneteceği BDS 200 Standardında düzenlenmiştir. Bu 3 aşamalı, risk odaklı yaklaşıma göre müşteri işletmelerin riskleri saptanıp, bu risklerle ilgi karşılıklar (genel ve detaylı denetim prosedürleri hazırlanması) sağlanır ve bu doğrultuda rapor hazırlanır.

Risk odaklı denetim aslında denetçinin işletmeyi denetlemeye başlamadan önce hangi konuya ne kadar önem vermesi gerektiğinin kararını alırken işletme faaliyetleri ve kayıtlarını risklerine göre değerlendirmesidir.⁵⁴

2.1. Risk Değerlendirme

Riskin değerlendirilme süreci, müşteri tarafından teklif talebi gelmesiyle başlar. Buna bağlı olarak da riskler analiz edilir, müşteri ve iş kabul edilirse denetim sözleşmesi gerçekleştirilir. Bu süreç sözleşmenin yapılp denetimle ilgili program ve planın hazırlanmasını içermektedir.

Şirketle ilgili genel bilgiler toplandıktan sonra denetim için risk oluşturabilecek hatlar belirlenip değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2.1.1. Müşteri seçimi ve işin kabulü

Denetimi yapılacak olan müşterinin kabul edilmesi için denetçi birtakım araştırmalar yapmaktadır. Yaptığı araştırmalar ışığında da kararını vermektedir.⁵⁵

⁵⁴ Çetinkaya, Neslihan: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt :19, 1 Mart 2017, s.111

⁵⁵ Haftacı, Vasfi: Bağımsız Denetim, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014, s.46

Bu bölüm 3 aşamadan oluşur; müşteri ile ilgili genel bilgiler toplanır, varsa daha önceki denetçi ile görüşme yapılır ve bunlara bağlı olarak sözleşme imzalanır.

Müşterinin kabul edilmesi ile ilgili standartlar ise “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”⁵⁶ ve “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standartlarıdır.

Bu sırada yapılan işlemler maddelendirilecek olursa:

- İşletmenin kuruluşundan bu yana finansal gelişimi incelenir.
- Sektörde bulunduğu konumu ve itibarına bakılır.
- Daha önceki dönemlerde denetim yaptırmışsa denetim şirketiyle ilişkisi, denetim şirketini görüşü vs gerekli evraklar istenebilir.
- İşletme çevresiyle ilişkisi (müşteriler, satıcılar, kamu gibi) incelenir.
- İşletmenin iç yapısı ve denetimden bekledikleri incelenir.

Bağımsız denetçi veya denetim kuruluşları yukarıda sayılan maddeler dahilinde genel kabul görmüş muhasebe ve kalite standartları çerçevesinde araştırma yapmalıdır.⁵⁷ Kalite kontrol standardı, denetim yaptırmak isteyen müşteri işletmeler hakkında yapılacak araştırma ve incelemeler için benimsenmiş politika ve prosedürlerdir.⁵⁸

Müşteri kabul edilmesinde öncelikle denetçi işletmeyi tanımak adına bazı sorulara cevap aramaktadır. Bunlar; yönetimle ilgili sorumluların kim(ler) olduğu, mali durumu, faaliyet alanı, halka açık olup olmadığı, hukuki süreçlerini kimlerin yönettiği, devam eden davalarının olup olmadığı idari mali işlerinin kimler tarafından yürütüldüğü gibi sorulara bulunan cevaplara göre işletme müşteri olarak kabul edilir veya edilmez.⁵⁹

İşin kabul edilmesi konusunda önceki denetçi ile görüşme de çok önemli rol oynar. Müşteri işletme daha önceden denetime tabi tutulmuş olabilir. Önceki denetimi yapmış olan denetçiyle görüşmek için mutlaka müşterinin izni alınmalıdır çünkü denetçinin sır saklama yükümlülüğü vardır. Önceki denetçiyle görüşürken yöneticiler hakkında bilgiler istenebilir. Denetçi ile yöneticiler arasında anlaşmazlık yaşandı mı, muhasebe ilkelerine uyum sağladılar mı, herhangi bir konuda engelleme yaşandı mı ve neden denetçi değiştiriliyor gibi sorular cevap bulmalıdır. Önceki denetçi böyle bir görüşmeyi kabul etmeyebilir ve işletme

⁵⁶ Ekler Bölümünde Ek 1 ve 2 olarak Örneği verilmiştir.

⁵⁷ Güredin, Ersin: Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s.178

⁵⁸Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s. 60

⁵⁹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

ile ilgili bilgi vermez ya da tam tersi görüşme sağlanır ve gerekli bilgiler alınır. Bu bilgiler iki denetçi arasında gizlidir.

Denetçi işi kabul etmeye karar verirse kabul edilen müşteri ile BDS 210 Standartları çerçevesinde sözleşme hazırlanır. Denetimin amacı, içeriği, karşılıklı sorumluluklar belirlenir.

BDS 210' a göre; denetim devam ederken başta anlaşılan şartlarla ilgili herhangi bir yenileneme yapıp yapılmamasının gerekliliği konusunda mutabık kalınmalıdır. Değişikliğe karar verirse yeni koşullar belirlenmelidir. Denetçi yapılacak olan değişikliği gerekli bulmazsa onaylamamalı denetimden vazgeçmelidir.⁶⁰ Ayrıca sayfa 32'de Hayrettin Usul'a göre denetim sözleşmesinde bulunması gerekenler sıralanmıştır.

2.1.2. Müşteriyi tanıma ve denetimin planlanması

Müşteri işletmenin tanınması, müşterinin kabul edilmesi sırasında yapılmış olur. İşin kabul edilip edilmeyeceği ile ilgili müşteriyi tanımak amaçlı çalışmalar işin kabulü aşamasında yapılmaktadır. Denetim planlanması ve detaylı denetim programı hazırlanması için iş kabulündeki süreçten bir miktar daha titiz davranarak çalışmalara devam edilir. Bu konuyla ilgili de rehber olacak standartlar şunlardır:

- BDS 200 - Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak belirtilmesi,
- BDS 210 - Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerine anlaşmaya varılması,
- BDS 240 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları,
- BDS 250 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması,
- BDS 300 - Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması,
- BDS 315 - İşletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi,
- BDS 320 - Bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik,
- BDS 402 - Hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar,
- BDS 600 - Özel hususlar - Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi,
- BDS 610 - İç denetçi çalışmalarının kullanılması,
- BDS 620 - Uzman çalışmalarının kullanılması.⁶¹

⁶⁰ Tokmar, Ercan: Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamaları Tekstil Sektörü Örneği Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul, 2019, s.44

⁶¹ www.kgk.gov.tr

2.1.2.1 İşletmeyi tanıma

İşletmeyi tanıma süreci denetçiye denetim boyunca ve öncesinde planlama yaparken birçok konuda veri sağlamaktadır.

Müşteri işletmenin unvanı, faaliyetinin konusu, ortaklık yapısı, şu an ve gelecek dönemlere ait nakdi durumu gibi bilgiler edinilir. Organizasyon şeması tanınır, muhasebe kadrosu hakkında önceki denetçi ile de görüşerek bilgi alınır. İçinde bulunduğu sektör incelenip sektördeki konumu araştırılır.

Denetçiye müşteri işletme tarafından denetim talebi gelmesinin ardından denetçinin yapmış olduğu veri toplama ve risk değerlendirmesi sonucunda denetim stratejisi oluşturulur. Daha detaylı yapılan çalışmalarla sözleşmede de belirtildiği üzere müşteri işletme ile ilgili gerekli bilgiler toplanıp denetime dair planlama yapılır. Mali tablolarda yer alan hesaplar için ayrı ayrı denetim programı oluşturularak çalışma detaylanmış hale gelir. Sonrasında kanıt toplama yani riske karşılık verme sürecine geçilir.

Denetim stratejisinin oluşturulma aşamasında riskler hesaplanır, iş süreçlerinin nasıl yürütüleceğine bakılır, önemlilik seviyesi belirlemede etkili olacak kriter ortaya çıkarılır.⁶²

BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardına göre denetimde uygulanacak stratejiler ve denetim riskinin kabul edilebilir seviyeye indirilmesi hususları denetimin planlanması aşamasına dâhildir.⁶³

Strateji oluşturma evresinde denetim ekibiyle ilgili olarak da desteğe ihtiyaç duyulma ihtimali, şirketin muhasebesinin kendi bünyesi dışında tutuluyorsa onların çalışmaları göz önünde tutulur. Ayrıca denetim stratejisi oluşturulurken dikkat edilmesi gereken bazı konular vardır; uluslararası finansal raporlama standartları, işletmenin faaliyet alanı ve fiziki konumu, iş süreçleri, işletme ile ilgili görüşülen kişilerle yapılan görüşme zamanları, ara dönem inceleme raporları, denetim için aşağı yukarı biçilen süre, önemlilik seviyesi, önemli yanlışlığa neden olabilecek hususlar, iç kontrol sistemi gibi sıralanabilir. Tüm bu başlıklar dikkate alındığında uygun denetim ekibi oluşturulup riskli konulara göre denetim bütçesi oluşturulması ve toplantı zamanları ile kalite kontrol sürecinin nasıl sonlanacağı

⁶² <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

⁶³ Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.79

netleştirilmiş olur.⁶⁴

2.1.2.2. Denetim çalışmalarını bölümlere ayırma

Denetim sürecinde planlama yapmanın amacı genel hatlarıyla denetim konusunu alt başlıklara ayırıp her bir alt başlık için uygun olan denetçiyi ve inceleme prosedürlerinin uygulamasını netleştirmektir.⁶⁵ Alt başlıklara ayırmak için kullanılacak yöntemler iki türlü olabilmektedir. Finansal tablolar sınıflamasına göre bölümlendirilir. İlk olarak geleneksel yaklaşım uygulanırsa mali tablolardaki kalemler tek tek incelenir.⁶⁶ İkinci olarak döngü yaklaşımında hesap kalemleri tek tek incelenmez özellik olarak benzeyenler bir araya getirilir.⁶⁷

Denetim planının uygulamasındaki önemli bir başka aşamada hesap bakiyelerinin doğru olup olmadığını incelemektir. Döngü yaklaşımındaki gibi hesap döngüleri (örneğin tahsilat ve satış kalemlerinin olduğu bir döngü) farklı denetçiler tarafından incelenip sonuçlar birleştirilir. Böylece zaman ve maliyetten kazanılır.⁶⁸

2.1.2.3 Önemlilik düzeyinin incelenmesi

Denetçi için denetim planının hazırlanması bazı aşamalardan oluşur. Öncelikle işletmeyi tanımak için ana veriler toplanır. İşletmenin sektörü, sektördeki yeri araştırılır. İşletmenin kendi içinde analitik inceleme teknikleri kullanarak bazı incelemeler yapar, işletmenin izlediği politikaları araştırır ve genel bilgi sahibi olur.⁶⁹ Daha sonra ise denetim sürecinde incelenmesi gereken önemli kalemler veya konular nelerdir onlarla ilgili planlama yapılır. Burada “önemli” demek finansal tablo kullanıcılarını etki altında bırakabilecek anlamındadır. Bu konuda da denetçinin tecrübeli olması çok önemlidir ki hatanın “önemli”

⁶⁴ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

⁶⁵Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.61

⁶⁶Duman, Ömer: Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayını, Ankara, 2008, s.61

⁶⁷Selimoğlu, Seval Kardeş; Özbirecikli, Mehmet; Uzay, Şaban; Kurt, Ganite; Alagöz, Ali; Yanık, Serap: Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s.79

⁶⁸Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.64

⁶⁹ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.88

veya “önemsiz” olduğuna doğru karar verebilsin. BDS 320 Standart önemlilik konusunu ele almıştır ve Standarda göre denetimin 3 aşamasında da (planlama, test etme, görüş bildirme) kullanılmalıdır.⁷⁰

Yine ilk basamak olan risklerin değerlendirilmesinde denetimle alakalı planlama yapılırken BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı ‘na göre “önemlilik” düzeyi de belirlenir. İşletmenin tanınması, önemli yanlışlığın belirlenmesi ile eş zamanlı olarak önemlilik düzeyi de belirlenmektedir. Denetim risklerinin minimuma indirilmesi ve önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması amacın ulaşırken önemli olan verilerin neler olduğunu sayısal ve niteliksel olarak belirlenir. Bunların neticesinde de önemlilik düzeyi ortaya konmuş olur. Yanlışlıklar finansal tablo ilgililerinin kararlarını ya etkilemez ya da olumsuz etkiler. Bu durumda da olumsuz etkiler önemli, diğerleri önemsiz olarak adlandırılırlar. Örneğin, finansal tablo ilgilisi banka ise ve şirkete verilecek kredi söz konusuysa yapılan yanlışlık (iştiraklere borçları yanlış hesaplanmış olabilir veya ayırması gereken karşılıklarda hata yapmıştır vs.) hata veya hile kaynaklı olsun olmasın bankanın kararını etkiliyorsa önemli sayılır.⁷¹

2.1.2.4. Denetim riskini belirleme

Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi için BDS 200 geliştirilmiştir. Standart, bağımsız denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bağımsız denetçinin genel amaçlarının neler olduğu ve bunlara ulaşmak için hazırlanmış bağımsız denetimin niteliğini ve içeriğini açıklamaktadır.⁷²

Denetimde riski sıfırlamak imkansızdır fakat en aza indirmek için çabalanır. Denetim riskini BDS 200’e göre şu şekilde tanımlamak mümkündür: “*Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü olması riskidir.*” (13/c)

Denetçiler finansal tabloları dikkatle inceleyip UFRS’ye uygun hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol ederken raporlarda hata ve hile olmadığına dair tespitler yapar veya hilenin

⁷⁰ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.89

⁷¹ İnaltog, Ceyhan; Taş, Oktay: Bağımsız Denetim Sürecinde Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası, s. 76

⁷² <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf>

olmadığı konusunda güvence verir. Denetçi çalışmalarını BDS'ye uygun olarak yürütmektedir. Çalışmaların sonucunda rapor sunarak bir görüş bildirir. Denetçiler denetimde ortaya çıkan riskleri en düşük seviyeye indirmek için yeterli ve gerekli kanıtı ihtiyaç duyarlar ve bunun sonunda da ilgililere maksimum güvencede görüş sunarlar. Denetim esnasında ortaya çıkan risklere denetim riski denmektedir. Denetim riski ise denetçinin incelediği bu finansal tablolardaki hata ve hileleri göz ardı ederek rapor oluşturmasıdır. Denetimi riskinin iki bileşeni vardır; önemli yanlışlık riski (kontrol riski + yapısal risk) ve ortaya çıkartma riskidir.⁷³

Kontrol riski: iç kontrol tarafından ortaya çıkarılıp önlenemeyecek hata ve hilelerin bulunma olasılığıdır.⁷⁴

Yapısal risk: işletmenin kendi yapısından kaynaklanır ve iç kontrolün olmadığı durumlarda hata ve hilenin var olma olasılığıdır.⁷⁵

Ortaya çıkartma riski: bulgu riski olarak da adlandırılmıştır. Hata ve hileleri ortaya çıkaramama riskidir. Denetçi tarafından kontrol edilebilen risk olması sebebiyle kontrol ve yapısal riskten ayrılır. Yani denetçi tecrübesiz ise yeterliliği düşükse bu riskin ihtimali de o kadar artar.⁷⁶

Denetçi denetim planlaması yaparken denetim risk modeli oluşturmalıdır. Denetim risk modeline göre ortaya çıkarma riski ve toplanacak kanıt sayısı belirlenir.

Denetim Riski= yapısal risk * kontrol riski* ortaya çıkarma riski

Ortaya çıkarma riski= denetim riski / yapısal risk* kontrol riski

Denetim risk modeli aşağıdaki gibi bir görselle açıklanabilir. Burada 2 tane süzgeç vardır. Birincisi iç denetim sistemi ikincisi ise denetçinin uyguladığı yöntemlerdir. İki süzgecin sonunda da hala riskler olabilir buna da denetim riski denmektedir.⁷⁷

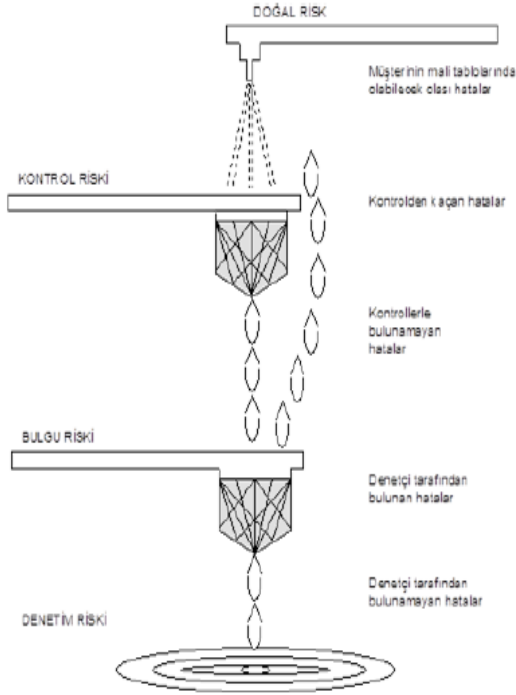
⁷³ Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016, s.33

⁷⁴ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.152

⁷⁵ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.152

⁷⁶ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.153

⁷⁷ Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016, s.39



78

Yapısal (doğal) risk; BDS 200 Standardına göre, iç kontrol sistemi bulunmadığı için işletmelerde bazı işlemlerin önemli yanlışlığa maruz kalabilme riskidir. Örneğin kasadan hırsızlık yapılması riski veya bir tekstil firmasında, gözlük firmasında moda olan ürün üretilmiş ve artık o ürüne rağbet olmadığı için eski fiyatı ile demode olarak ürün stoklarında yer alıyor olması da yapısal risktir.

Kontrol riski, burada risk adından da anlaşılacağı gibi iç kontrol sisteminin yanlışlığı tespit etme veya düzeltme hususlarında gereğini yapmamasından kaynaklanır. İç kontrol sisteminin eteince gelişmediği işletmelerde gelişmiş bir iç kontrol sistemi kurulduğunda kontrol riski ortadan kalkar denilemez. Risk ancak en aza indirilebilir. Bu durumlar denetçiyi şu açıdan etkiler; iç kontrol sistemi ne kadar iyi ve etkin ise denetçi ona göre kendi riskinin düzeyini düşürür ve daha az riski kabullenir. Dolayısıyla işletme ile ilgili incelenmesi gereken belgeler o ölçüde azalmış olacaktır. Buradan da denetçi incelediği işletmenin iç kontrol sistemine tamamen güvenip kendisi kalanları denetler gibi bir algı oluşmamalıdır çünkü sözü geçen doğal risk ve kontrol riskleri finansal tabloların denetimi kaynaklı değil işletme riskleridir. Konunun ilk başında da bahsedildiği üzere Bağımsız Denetim Standardı kontrol riski ve doğal riskine önemli yanlışlık riski der ve o şekilde değerlendirir.

⁷⁸ Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016, s.41

Ortaya çıkarma (bulgu) riski; buradaki hatalar finansal tabloların denetimi ile ilgilidir ve tespit edememe riskidir. Denetçinin, denetim kanıtlarını toplamasının ardından uyguladığı denetim tekniklerinin zamanı, çeşidi, içeriği bulgu riskinin makul seviyeye gelmesini direkt olarak etkiler. Bulgu riski, önemli yanlışlık riski ile de ters orantılıdır. Bulgu riskine β beta riski denilmekte olup istatistiki açıdan kabul edilmemesi gereken hipotezin kabulüdür ve denetim açısından büyük önem arz eder. Denetçi açısından bu risk örnekleme doğru seçmemiş olmasından, yeterli ve gerekli denetim kanıtlarını toplayamamasından kaynaklanabilir.

Denetim risklerinin kabul edilebilir aralığı %3 - %5'tir. Buna bağlı olarak sayısal bir örnek sunmak gerekirse:

Doğal Risk (IR): %70

Kontrol Riski (CR): %50

Bulgu Riski (DR): %5

Denetim Riski (AR): ?

$AR = IR * CR * DR$

$= 0,7 * 0,5 * 0,05$

$= 0,0175$ %1,75 Yaklaşık %99 güvenle denetçi çalışmaya başlayacaktır.⁷⁹

2.1.2.5. İş süreçlerinin belirlenmesi

İşletmenin denetimine başlamadan önce hangi süreçlerin inceleneceği başlıklandırılır. Genel olarak bu başlıklara bakıldığında satın alma ve ödemeye ilgili süreçten başlayıp, yapılan satışlar ve tahsilatları süreci, üretim ve stoklama süreci, maddi duran varlıklara yatırım süreci, insan kaynakları yönetilmesi süreci ve finansal raporlama süreçleri incelenir. Süreçler incelenirken önemli yanlışlıklar ile ilgili riskler tespit edilip işletmenin bunlara nasıl reaksiyon verdiği incelenir.⁸⁰

⁷⁹ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 201s. 92-94

⁸⁰ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

Satın alma ve ödeme süreci (alım süreci); satış yapıp gelir elde edilmesinde kullanılan mal ve hizmetlerin teminini kapsar. İncelenen hesaplar ise hem peşin hem de kredili ödemelerin yapıldığı hesaplardır. Üretim ve satışların yapıldığı işletmelerde ise (örneğin mobilya) hammadde ve yardımcı malzemelerin alımı da bu süreçte incelenir.

Satış ve tahsilat sürecinde (satış süreci); mal ve hizmetlerin satış sürecidir. Satış hasılatı adına nakit veya kredili alışların bulunduğu hesaplar incelenir. Örneğin, Ticari Alacaklar, Şüpheli Ticari Alacaklar, Satışlar, Satıştan iade ve iskontolar gibi.

Üretim ve stoklama süreci; stoklar işletmenin bulunduğu faaliyet alanına göre çeşitlilik gösterebilir ve stokların yönetim süreci önemlidir. İncelenen hesaplara stok giriş çıkışları, stokların korunması, maliyeti gibi hesaplar örnek gösterilebilir.

Maddi duran varlıklara yatırım süreci; kaynakların işletme faaliyetleri için kullanılan varlıklara aktarım sürecidir. İncelenen hesaplar ise, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, alımları, satışları, amortismanları örnek olarak verilebilir.

İnsan Kaynakları Yönetim süreci; işletmenin işletme ile ilgili istihdam ettiği personelle ilgili süreçtir. Personelin eğitimi, istihdam edilmesi, performans değerlemesi, işten çıkışı, ücretleri, sosyal güvencesi gibi hesaplar incelenir.

Finansal raporlama süreci; yapılan tüm işlemlerin kayıt altına alınması, mali tabloların oluşturulup dipnotlarının verilmesi sürecidir. Mali tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı incelenir.

Süreçler belirlendikten sonra kontrol testleri uygulanarak incelemesi yapılır. Denetim süreci başlarken süreçler belirlenip önemli yanlışlık riskleri saptanır. Sonra da işletme kendi içinde kontrolleri nasıl sağladığı incelenir. Bu şekilde belirtilmiş olan riskleri olasılığı belirlenir. Denetçi işletmenin kontrollerini etkin bulursa kontrol testi uygular. Kontrol testi sonucunda işleyen ya da işlemeyen olarak işletmenin iç kontrollerini ayırıyor. İşleyen bir mekanizma söz konusu ise maddi doğruluk (detay) testleri sınırlı; işlemeyen ise daha detaylı uygulanıyor. Her hesap grubu için detaylı bir denetim programı hazırlanır. Program, işletme yönetiminin beyanlarını kontrol etmek için kanıt toplama tekniklerini kapsar. Tekniklerinde detaylı ya da sınırlı olarak uygulanması ortaya çıkarma riskiyle doğru orantılıdır. Örneğin;

Hazır Değerler Hesabı yapısı gereği riski yüksek sayılır. İlişkilendirildiği süreç ise satın alma ve tahsilat sürecidir. Dolayısıyla bu süreçle ilgili olarak uygulanan kontrol testlerine göre yüksek kontrol riskinin olması da ortaya çıkarma riskini yükseltir. Kontrol riski ve yapısal riski incelenen hesap gruplarına göre ortaya çıkarma riski yüksek – orta- düşük seviyelerde oluşur. Buna göre denetim teknikleri ve denetim programı oluşturulur.⁸¹

2.1.2.6. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi

İşletmelerin etkin ve başarılı bir iç kontrol sisteminin olması denetçi açısından oldukça önemlidir. Çalışma Alanı Standartlarında bulunan 2 nolu standarda göre denetçi iç kontrol yapısını tanımalı ve de incelemelidir. Dolayısıyla, iç kontrol yapısını inceleyen denetçi kontrol riskini belirler bu da çalışmasının zamanı, detayı ve niteliğini direkt olarak etkiler.

Denetçi incelemesini sadece kâğıt üzerinde politika ve prosedürleri kontrol ederek yapmaz uygulamaya geçişini de inceler. Bunu yaparken de yarar sağlayabileceği kaynaklar şunlardır:

- Denetçinin işletmeye dair eski tecrübeleri,
- İşletmenin yönetim, denetim komitesi ve diğer personelden edindiği bilgiler,
- İç kontrole ait belgeler,
- İşin başındaki personelin gözlenmesi,
- İşletmeye ait el kitapları.

Denetçi, çalışmasına başlarken işletmeyi tanır, iç kontrol yapısını inceler ve buna göre denetleme yapıp yapmayacağına karar verir. İç kontrol yapısını incelerken kontrol ortamı, kontrol prosedürleri ve muhasebe sisteminin unsurlarını inceler. Denetimi yapmaya karar verdikten sonra başlangıç olarak iç kontrolle ilgili bilgileri toplar ve bir kontrol riski belirler. Riskin düzeyine göre maksimum kabul ederse buna göre maddilik testlerinin yapısı, zamanı ve içeriğini belirler. Kontrol riski maksimum düzeyde değil derse kontrolleri test eder ve çıkan olumlu sonuçlara göre yeniden kontrol risk düzeyi belirlenir. Sonrasında belirlenmiş olan düzeye göre maddilik testlerine geçilir.⁸²

Denetçi, iç kontrol yapısının unsurlarını incelerken yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ve

⁸¹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

⁸² Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018,s. 132

organizasyon yapısını araştırır. Muhasebe sistemini incelemesi gerekmektedir. İşlemler ile mali tabloların karşılaştırmasını yapar, işlemlerin ilk hallerinin nasıl olduğuna bakar, muhasebede kayıtların nasıl tutulduğuna, belgelerine ve bunların mali tablolara nasıl aktarıldığını anlar, işlemin başından kayıtlara geçiş sürecini inceler, mali tabloları hazırlarken kullanılan raporlama sistemine bakar. Bunların hepsini her işlem için gerçekleştirmesi zordur fakat kendisine örneklem seçer onun üzerinden ilerler. Bunların ardından incelenecek işletmeye giderek personel araştırması yapar, hazırlanmış belgeleri kontrol eder, süreci izler. Yine kendisine örneklem kümesi yaratır ve bunları takip eder. Örneğin, satış işlemi seçilmiş olsun. Satışın, faturasına, müşteri siparişine, siparişin transferine dair belgeleri ister. Sonrasında iç denetimi inceler. İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar denetçileri yakından ilgilendirmektedir; çünkü iç denetçilerin yaptığı çalışmaları kullanabilir veya denetçinin gözetimiyle birlikte çalışırlar.⁸³

İç kontrol sisteminden edinilen bilgiler denetçi tarafından tek tek not olarak, sembollerle bir akış şeması tasarlayarak ya da her bir denetim alanı için anket formu hazırlayıp bunları cevaplandırarak gerçekleşir. En detaylısı ve en kullanılanı anket formu düzenleyip, soruları ilgili birimlere göre ayarlayıp yetkili kişiden cevapları alarak hazırlanan anket yöntemidir.⁸⁴ Bazen buna ek olarak genel görünüm açısından başarılı olan akış şeması da düzenlenebilmektedir. Akış şeması da denetlenen her birim için oluşturulur ve ilk taslağı hazırlarken biraz zahmetlidir. Belli semboller kullanılmaktadır. Örnek olarak;



gibi semboller kullanılır. Not alma yöntemi küçük işletmelerde kullanılabilse de her detayı not olarak ilerlemek çok zordur.⁸⁵

2.1.2.7. Hile ve usulsüzlük ekip toplantısı ve riskin değerlendirilmesi

Denetçi planlama aşamasında önemli yanlışlık riskine gelmeden önce riskleri saptamak için bir takım değerlendirme prosedürleri uygular. Risk değerlendirme prosedürleri denetçinin

⁸³ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s. 138

⁸⁴ Anket formu örneği Ekler Bölümünde Ek 3 olarak sunulmuştur.

⁸⁵ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s. 142 - 146

gözlemi, analitik prosedürler, işletmede önemli yanlışlık konusunda bilgi sağlayabilecek kişileri (yönetim ve diğerleri ile görüşme) içermektedir.⁸⁶ Yönetimin iç denetim fonksiyonunun ve işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması yapılır. İşletmede bu konuda bilgi verebilecek olan kişiler iç denetim organından ya da finansal raporlama ve yönetim konularından sorumlu olan kişilerdir. Denetçinin bu şekilde kişi sorgulaması farklı ve işe yarar bilgiler sağlayabilir. Örnek vermek gerekirse, finansal tabloyu hazırlayan kişiden eğer bilgi alacaksa tabloyu hazırlayan kişi dolayısıyla işletme çevresini tanıma fırsatı bulabilir. (BDS 315A.6 A.7)

Bağımsız denetim yaparken denetçi, finansal tablo ve üst yönetimin yapmış olduğu beyanları⁸⁷ inceleyerek riskleri saptamalıdır. Bu açıdan da öncelikle ‘önemli yanlışlık’ risklerini saptamalıdır. Önemli yanlışlık riskinin kaynağı hata ve hilelerdir. Konuyla ilgili BDS 315 önemli yanlışlık risklerinin saptanıp değerlendirilmesi hakkında açıklayıcı ilkelere sahiptir. Standarda göre işletmenin kendisi ve çevresini tanıyıp⁸⁸ iç kontrol⁸⁹ dahilinde riskler saptanabilmektedir. Riskler analiz edildikten sonra riskleri düşürecek denetim prosedürleri hazırlanmalıdır. Bu sebeple işletmenin iç kontrol sistemini ve çevresini iyi tanımalıdır.⁹⁰

BDS 315’e göre önemli yanlışlık risklerinin belirlenme süreci şu şekildedir:

- Denetçi risk değerlendirme prosedürleriyle bazı veriler elde eder ve bunları risk değerlendirmesinde kullanır.
- Denetçi, mesleki şüpheciliğini de işin içine dahil ederek önemli yanlışlık risklerini belirler.⁹¹
- Denetçi, ilgililerin finansal tablodaki öğrenmek istediği bilgilerin neler olduğunu algılayıp kendi muhakemesiyle önemlilik⁹² belirler.

⁸⁶ Detaylı bilgiler Ekler Bölümünde EK 4 Başlığı altında, BDS 315 olarak aktarılmıştır.

⁸⁷ Açık veya başka bir şekilde finansal tablolara dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, yönetim tarafından sunulan beyanlardır

⁸⁸ Denetim boyunca bilgilerin toplanmasını, güncellenmesini ve analizini içeren ve süreklilik arz eden dinamik bir süreçtir. (BDS 315 A1)

⁸⁹ 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 süreçtir. “Kontroller” terimi bir veya daha fazla iç kontrol bileşeninin herhangi bir yönünü ifade eder. (BDS 315 tanımlar 4b)

⁹⁰<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf>

⁹¹ BDS 200 Tanımlar 13 – g)Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.

- Denetçi, finansal tablo okuyucuların kararlarını etkileyebilecek düzeyde olduğunu düşündüğü yanlışlıkları belirler.⁹³

Önemli yanlışlık risklerinin var olması durumunda denetim şirketi hile ve usulsüzlük ekip toplantısını gerçekleştirerek risk değerlendirmesi yapmalıdır.⁹⁴ Denetçi tarafından risklerin değerlendirilmesi ve gerekli denetim teknikleriyle çalışmasını ilerletebilmesi için işletmenin çevresiyle olan ilişkisinin analiz edilmesiyle başlar. Bu sayede amaçlanan denetim riskini minimum düzeyde tutma arzusuna ulaşabilir.⁹⁵

2.1.2.8. Bilişim teknolojileri açısından incelenmesi

Birçok alanda olduğu gibi muhasebenin defterle tutulması da yerini bilgisayar ortamına bırakmıştır. Dolayısıyla denetleme faaliyeti de yerini “*kağıtsız denetim*” e bırakmıştır.⁹⁶ Denetçi açısından bilgisayar ortamında hazır bulunan programlar, aynı standartta süreci takip edebilme, rahat ve kısa sürede işlem gerçekleştirebilme, bilgileri takip ve denetim ekibiyle gerektiğinde paylaşım yaparken koordine olabilme, çalışma esnasında daha bireysel ve özgür olabilme, elektronik ortamda yürütülmesi gereken işlemleri rahatça denetleyebilme aralarında kolay veri aktarımı gerçekleştirebilme, elde edilen verilerin büyüklüğünü rahat ve kısa zamanda kontrol edebilme, maliyetin azalması gibi konularda avantaj sağlamaktadır.⁹⁷ Bunlara rağmen ilk kurulumunun fazla maliyetli olması bazen tercih edilmemeye sebep olmaktadır. Diğer bir dezavantaj olabilecek husus ise denetimi yapılan müşteri işletmenin kullandığı teknolojinin yanında denetçinin kullandığının geride kalmasıdır ki o zaman denetimin etkin olması söylenemez.⁹⁸

⁹² Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. (BDS 320 madde 2)

⁹³ Önemli yanlışlık riskinin belirlenmesiyle ilgili (BDS 315) detaylı bilgiler Ekler Bölümü Ek 4’te yer almaktadır.

⁹⁴ Gençoğlu, Ümit; Arsoy, Aylin; Ertan, Yasemin; Bora, Tuba: Tms/Tfrs’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014, s.9

⁹⁵ Gençoğlu, Ümit; Arsoy, Aylin; Ertan, Yasemin; Bora, Tuba: Tms/Tfrs’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014, s.10

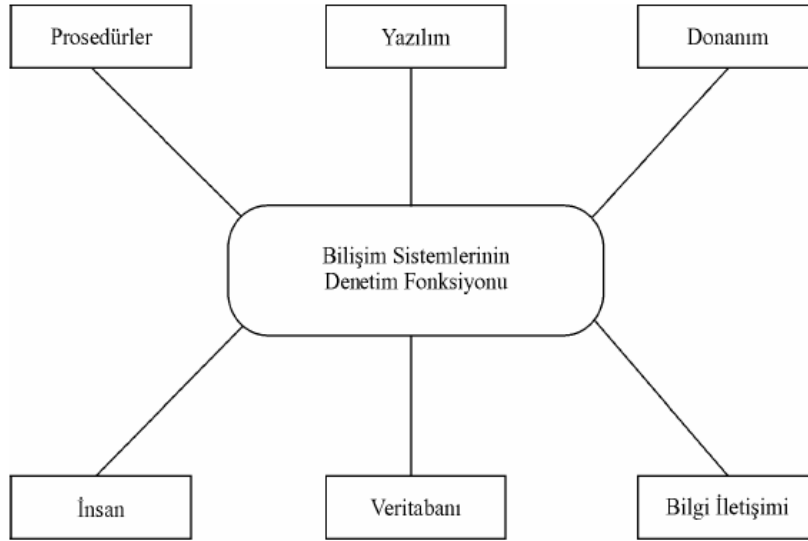
⁹⁶Kamhi, Jak: Bilgisayar Ortamında Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler, Muhasebe Denetim Sempozyumu, 5-9 Mayıs, 1999, s. 1

⁹⁷Salamasick, Mark; Fraczkowski, Wayne: Using Groupware for Audit Automation, The Internal Auditor, Vol: 52, Issue: 2, 1995, s.20.

⁹⁸Selditz, Jane: Taking Advantage Of Technology, The Secured Lender, Vol: 55, Issue: 7, Nov/Dec, 1999, s.106.

Denetçilerin, denetim kanıtlarını toplama, değerlendirme ve raporlama işlemlerini bilgisayar destekli yapması bilgisayar destekli denetim teknolojisi demektir. BDDT'lerin tercih edilmesindeki amaç personel tarafından yapılabilecek hataların minimuma indirilmesiyle uzun uzun hesaplamalar gerektiren sayısal işlemlerin kısa zamanda ve hatasız olarak yapılmasıdır.⁹⁹

Denetimde bilişim sistemleri aşağıdaki şekilde bulunan unsurları içermektedir.¹⁰⁰



Bilişim Sistemlerinin Denetim Fonksiyonu
Kaynak: Moscove, s.300.¹⁰¹

Aslında bilişim teknolojisi kullanıldığı zaman değişen tek şey denetimin nasıl ilerlediğidir içerik değişmez. Denetim amacı da ister manuel ister bilgisayar destekli denetim olsun değişmez. Amaç, incelenen işletmelerin mali tablolarının standartlara ve muhasebe ilkelerine ne denli uyum sağladığı ile ilgili görüş bildirmektir.¹⁰²

Bilişim teknolojilerini kullanmanın denetim açısından hem denetim mesleğine hem de denetim sürecine etkileri vardır. Mesleki olarak etkisi; bazı kaynaklarda denetçinin

⁹⁹ Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.789

¹⁰⁰ Moscove, Stephen; Simkin, Mark; Bagranoff, Nancy: Accounting Information Systems, Sixth Edition, John Willey & Sons Inc., USA, 1999, s.299-300.

¹⁰¹ Ay, Mustafa: Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması Ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, 2007, s.93

¹⁰² Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.758

tanımında ufak bir değişiklikle bilgisayar teknolojisini yeteri kadar kullanabilen ibaresinin eklenmesi yönünde¹⁰³ bazı kaynaklar da ise tanımın değişimi söz konusu değildir fakat teknoloji kullanma etkinliğine sahip olabilmekten bahseder. Hatta özel durumlarda, bu yönde denetim süreci için bilişim teknolojisine hakim olan lisans düzeyde eğitimini o yönde almış, sadece genel muhasebe bilgilerine sahip olmayan, bir denetçinin de denetim ekibine dahil olması mümkündür.¹⁰⁴ Bilişim teknolojileri denetçileri CISA (Certified Information System Auditors)'dan sertifika alarak bu konuda yeteri kadar donanıma sahip olmayı seçmektedirler.¹⁰⁵ Denetçinin kendisine katmış olduğu bu donanımlarla piyasada talep görme olasılığı da artar. Müşterisinin finansal tablolarını daha kısa sürede daha detaylı bilgiler vererek inceleyebilir.¹⁰⁶

Bilişim teknolojilerinin denetim sürecini bilgilerin hazırlanması, muhafaza edilmesi ve aktarılması konusunda direkt etkilemektedir. Denetim için gerekli olan kanıtların bilgisayar ortamında toplanması *elektronik kanıt* ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Veriler elektronik yollarla edinilir ve kullanılır.¹⁰⁷

Yakup Selvi tarafından aktarılan, denetim sürecinde elektronik kanıttan kaynaklı oluşan değişimlerin anlaşılabilmesi için geleneksel ve elektronik kanıt karşılaştırması tablosu aşağıda gösterilmektedir. (Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, sayfa 4)

¹⁰³ Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.796

¹⁰⁴ ISA No: 401.

¹⁰⁵ Moscové, Stephen; Simkin, Mark; Bagranoff, Nancy: Accounting Information Systems, Sixth Edition, John Willey & Sons Inc., USA, 1999, s.301-302

¹⁰⁶ Selvi, Yakup; Türel, Ahmet; Şenyiğit, Bora: Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Fethiye, Muğla, Nisan, 2005, s.3

¹⁰⁷Toroman, Cengiz: Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Temmuz, Ağustos, Eylül, 2002, s.1

ÖZELLİKLER	GELENEKSEL KANIT	ELEKTRONİK KANIT
Tahrifat	Kâğıda geçirilmiş bir kanıtın tahrif edilmesi oldukça zordur.	Tahrif edilmesi çok kolay, bunu belirleyebilmek çok zordur.
Güvenilirlik	Kâğıda geçirilmiş bir kanıtın güvenilirliği çok yüksektir.	Önemli oranda iç kontrol yapısının etkinliğine bağlıdır.
Belgenin Tamlığı	Kâğıt üzerinde bir işlemin tüm süreçlerini görmek mümkündür.	Elektronik süreç, elektronik kanıtları kodlar ve diğer veri alanlarına yapılan çapraz referanslarla gizlenebilir.
Onayların Kanıtlanması	Kâğıt üzerinde tüm onayları görmek mümkündür.	Tam olarak tüm onaylar görülmeyebilir.
Kullanım Kolaylığı	Kullanmak, değerlendirmek ve anlaşılabilmesi için ayrıca bir araç kullanmaya gerek yoktur.	Kullanmak, değerlendirmek ve anlaşılabilmesi için uzmanlık veya bir uzmandan yardım almak gerekebilir.
Anlaşılabilirlik	Kâğıt kanıtlar genellikle anlaşılır ve farklı denetçiler tarafından aynı sonuçlara ulaşılır.	Elektronik kanıt açık değildir ve denetçilerin uyguladıkları prosedürlere göre, sonuçların farklı olmasına sebep olabilir.

108

Elektronik kanıtların denetim sürecinde fazlaca kullanıldığı ortamda ne kadar güvenilir olduğu işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile doğru orantılıdır.¹⁰⁹ Bilişim teknolojilerinin iç kontrol yapısında da yarattığı değişimler vardır. Bunlar:¹¹⁰

- Hataların görülme ihtimali manuel kayda göre daha azdır.
- Veriler bilgisayar ortamında her zaman görünür özellikte değildir.
- Bilgisayar ortamında manipülasyona yol açma ve bundan doğan riskler daha fazladır.
- Bilgisayar ortamında daha kontrollü olduğu için daha tutarlıdır.
- İstenen finansal raporlar zamanında yönetim daha etkindir.

2.1.2.9. Denetim programı ve zamanlama

Denetçi müşteri işletme ile sözleşme imzaladıktan sonra *geçici* bir denetim planı oluşturur. Daha sonra da analitik inceleme ile müşteri işletmeyi ön tanıma yoluna gider. Ardından işletmenin iç kontrol sistemini tanıyarak değerlendirir. Denetimle ilgili makul risk düzeyini

¹⁰⁸Ratcliffe, Thomas; Munter, Paul: Information Technology, Internal Control, and Financial Statements Audits, The CPA Journal, Vol: 72, Issue: 4, April, 2002, s.42

¹⁰⁹Ron, Weber: Information Systems Control and Audit, Prentice Hall, USA, 1999, s.13.

¹¹⁰ Ciftci, Yavuz: Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62, Ocak, Subat, Mart, 2003, s. 6

belirler geçici olarak hazırladığı planı netleştirmiş olur.¹¹¹

İşletmeyi tanımak amaçlı yapılan çalışmalarla denetim stratejisi, planlaması ve programı oluşturulur. Denetim sürecinin ilerleyen aşamalarında işletmeye dair yeni ek bilgiler edinildiği takdirde denetim planlamasına yansıtılır.

Denetimin planlanması ve denetim stratejisinin oluşmasının temeli, kabul edilmiş olan müşterinin iç kontrol sisteminin ve risklerinin değerlendirilmesi sonrasında yapılmaktadır.¹¹²

Denetim planı, bağımsız denetimde bulunan ekibin, uygun denetim kanıtlarını toplamak için uygulayacağı denetim tekniklerinin neler olacağı, hangi aşamada uygulanacağı ve içeriğinden oluşur. Denetim programı kavramı ise denetçinin, denetim planını ayrıntılı bir şablon haline getirmesidir ve denetlenen her alan için ayrı ayrı uygulanmaktadır.¹¹³

Denetim planının hazırlanışı, denetime ait riskler anlatımının ardından denetimde zamanlamanın netleştirilmesi ve denetim ekibinin belirlenmesi gelmektedir.

Zamanlama hem denetim kalitesi hem de bazı hesap kalemlerinin kendi doğası gereği önemlidir. Dolayısıyla dönem içinde denetim başlar ve dönem sonunda biter. Fakat bazı hesap kalemleri dönem sonundan sonra raporlamaya kadar yeniden incelenmesi veya yapılandırılması gereken dinamikliktedir. Raporlamaya kadar bunlara devam edilir. En sonda da ekip oluşturulur. Ekibin tecrübesi, birbirleri yerine ikameleri, sayısı, maliyetin düşürülmesine katkıları gibi ayrıntılar ile ekip oluşturulur.¹¹⁴

Planlama aşaması, denetimin istenen ve programlanan şekilde yürütülmesi için çok önemlidir. Denetimin sahip olduğu riskleri kabul edilebilir düzeye çekmek ise planlama ile mümkündür. Aynı zamanda kaliteli denetim ile planlama arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Planlamada; çalışmanın büyüklüğü, denetim ekibi, maliyetler, zamanlama, sahip

¹¹¹ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.82

¹¹² Gençoğlu, Ümit; Arsoy, Aylin; Ertan, Yasemin; Bora, Tuba: Tms/Tfrs'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014, s.8

¹¹³Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.97

olunan riskler ve uygulanacak program belirlenir. Planlama aşamasında, analitik inceleme prosedürlerini uygulamak denetçiye birçok veri sağlar. Cari yıl ile geçmiş yıllar, sektör ortalaması ve diğer rakip işletmelerle incelenen işletmeyi karşılaştırmak, üstlendiği borçları ödeyebilme gücünün ne olduğu, satışlardaki değişimlerin ne düzeyde olduğu gibi birçok inceleme analitik inceleme prosedürleri sayesinde ölçülebilir. Dolayısıyla yürütme aşamasına geçmeden planlama aşamasıyla pek çok denetim kanıtı toplanmış olur. Prosedürlerin planlama aşamasında kullanılmasının diğer bir nedeni ve avantajı da yapılan analizlerle hatalı kayıtların ortaya çıkarılmasıdır.¹¹⁵

Planlama fizibilite raporu gibi denetçiye ve müşteri işletmeye ışık tutar.

BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardına göre denetimde uygulanacak stratejiler ve denetim riskinin kabul edilebilir seviyeye indirilmesi hususları denetimin planlanması aşamasına dâhildir.¹¹⁶

Denetim planlamasının faydaları; ulaşılabilecek denetim kanıtları öngörülmüş olur ve istenen kanıtlara kolay ulaşılır. Denetim kanıtlarının yeterliliği denetimde karşılaşılabilecek riskleri minimumuma indirir. Bunun yanı sıra maliyet hesaplaması da yapılmış olur.¹¹⁷

Denetçi planlama aşamasında denetimin kapsamını geniş ya da dar tutacağına karar verirken işletmenin iç kontrol sisteminin de değerlendirmesini yapmalıdır. İç kontrol sistemi güçlü ise kapsamı detaylandırıp geniş tutmaya gerek yoktur.¹¹⁸ Denetim planlaması yapılırken bazı analitik testlerin uygulanması da (ussallık testi, oran analizi, yüzde analizi gibi) finansal tablolarla ilgili bilgi elde etmesini sağlar ve denetçi kapsamın darlığı ve genişliği ile ilgili kararında daha da netlik kazanmış olur.¹¹⁹

Denetim planlaması yapıldıktan sonra bunun uygulamaya geçirilmesi de önemli bir aşamadır. Bu aşamada denetim kanıtları toplanır, iç kontrol sistemi ve hesap bakiyeleri incelenir. İç kontrol sistemi incelenirken sistemin yapısını tanıma, test etme ve

¹¹⁵Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.82-83

¹¹⁶ Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s. 79

¹¹⁷ Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016, s.35

¹¹⁸Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s.93

¹¹⁹Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, sf.188

değerlendirme aşamaları gerçekleştirilir.¹²⁰ İç kontrol sisteminin yapısını tanımadaki amaç bu sistemi kullanıp kullanmayacağına karar vermektir. Bunu da işletme yöneticileri ve çalışanlarıyla yaptığı görüşmeler esnasında bazı notlar alarak, işletmenin ne kadar üretim yaptığı ne kadar tedarik yöntemine başvurduğu nasıl satış yaptığı gibi faaliyetlerini yürütme şeklini öğrenerek, anket formları hazırlayıp olanla olması gereken arasındaki farklarını belirleyerek yapar.¹²¹

2.2. Riske Karşılık Verme

Riske karşılık verme (kanıt toplama) süreci, hazırlanmış olan ayrıntılı denetim planının ışığında işletme yönetimi tarafından sunulmuş mali tabloların doğruluğunu araştırmak için kanıtların toplanıp analizinin yapıldığı süreçtir.¹²²

Denetim planlaması yapıldıktan sonra bunun uygulamaya geçirilmesi de önemli bir aşamadır. Bu aşamada denetim kanıtları toplanır, iç kontrol sistemi ve hesap bakiyeleri incelenir. İç kontrol sistemi incelenirken sistemin yapısını tanıma, test etme ve değerlendirme aşamaları gerçekleştirilir.¹²³ İç kontrol sisteminin yapısını tanımadaki amaç bu sistemi kullanıp kullanmayacağına karar vermektir. Bunu da işletme yöneticileri ve çalışanlarıyla yaptığı görüşmeler esnasında bazı notlar alarak, işletmenin ne kadar üretim yaptığı ne kadar tedarik yöntemine başvurduğu nasıl satış yaptığı gibi faaliyetlerini yürütme şeklini öğrenerek, anket formları hazırlayıp olanla olması gereken arasındaki farklarını belirleyerek yapar.¹²⁴

Önemli yanlışlık ve önemlilik düzeyinin belirlenmesi konularını açıklarken sürekli bahsi geçen denetimin planlanması bu süreçte fiilen gerçekleştirilmektedir. BDS 450 bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi standardına göre

¹²⁰ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.63

¹²¹ Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu: Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 185

¹²² Gençoğlu, Ümit; Arsoy, Aylin; Ertan, Yasemin; Bora, Tuba: Tms/Tfrs'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014, s.10

¹²³ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.63

¹²⁴ Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.185

önceden saptanan yanlışlıklara göre denetim stratejisinin güncellenmesi yapılır.¹²⁵ Kanıt toplama aşaması olarak görülebilir.

Denetim kanıtı tanımı şu şekilde yapılabilir: Denetçinin bir sonuca ulaşırken kararlarını dayandırdığı mali tabloları oluşturan finansal olan / olmayan her bilgidir. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları Hakkında Tebliğ de bahsedildiği üzere denetçinin görüş bildirmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini oluşturur.

Bağımsız Denetim Standartlarında kanıt toplama ile ilgili olan düzenlemeler şu şekildedir:

- BDS 230 – Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi,
- BDS 330 – Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler,
- BDS 500 – Bağımsız Denetim Kanıtları,
- BDS 501 – Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması İçin Gereken Özel Hususlar,
- BDS 505 – Dış Teyitler,
- BDS 510 – İlk Bağımsız Denetimler -Açılış bakiyeleri,
- BDS 520- Analitik Prosedürler,
- BDS 530 – Bağımsız Denetimde Örneklem,
- BDS 540 – Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi,
- BDS 550 – İlişkili Taraflar¹²⁶

Bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili olarak görüşünü bildireceği raporu hazırlamadan önce önemli yanlışlığın olmadığı konusunda emin olmalıdır. Bu konuda emin olmak için de elinde yeterli ve gerekli denetim kanıtlarının olması gerekmektedir.¹²⁷ Denetim kanıtı, 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*

¹²⁵ İnaltog, Ceyhan; Taş, Oktay: Bağımsız Denetim Sürecinde Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası, s. 76

¹²⁶ www.kgk.gov.tr

¹²⁷ İnaltog, Ceyhan; Taş, Oktay: Bağımsız Denetim Sürecinde Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası, s.75

uygulamaktır.” Denetçi, risk değerlendirmesi ve denetim süresi boyunca uygulanan analitik incelemeleri ve standartlara bağlı kalarak yapmış olduğu işlemleri belgelendirerek denetim kanıtlarını oluşturur.¹²⁸

Daha önce de bahsedildiği üzere en genel anlamıyla denetimin amacı, hazırlanmış mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası denetim standartlarına uygunluğunu tespit etmektir. Bir anlamda işletme yönetiminin “iddialarını” kontrol etmektir. Sunulmuş olan finansal tablolar yönetimin iddialarıdır. Bu iddialar her hesap grubu için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Yönetimin iddiaları 3 maddede incelenebilir:

- İlki işlemler ve olaylarla ilgili iddialardır. Denetim yaparken hangi tekniklerden yararlanılacak, hangi kanıtlar toplanacak sorularının cevabını verir. Gerçekleşmiş olan bir işlemin gerçekten kayıtlara geçtiği iddia edilmektedir(gerçekleşme). Örneğin, alış ile ilgili yapılmış bir kayıt gerçektir ve belgeleri de mevcuttur. Bunun yanında kayıtların “eksiksiz” kayda geçtiği iddia edilir (tam olma). Gerçek ve eksiksiz olmasının yanı sıra kayıtların doğru yapıldığı ifade edilir (doğruluk). Örneğin, denetçi eldeki tutarları yeniden hesaplama tekniği kullanarak inceler. Bunlara ek olarak işlemler gerçekleştiği zamanda kayıtlara alındığı öne sürülür (dönemsellik). Denetçi kayıtların gerçek tarihinde tutulduğunu kontrol eder.
- İkinci olarak hesapların bakiyeleri ile ilgili iddialardır. Mali tablolarda bulunan kayıtlar ile dönem sonları karşılaştırılarak denetçiye kanıt elde edilmiş olur. Denetçi gözlem tekniği uygulayarak varlık kalemlerinden stokların gerçekten var olup olmadığına bakar ve tablodaki kayıtlarla karşılaştırır (var olma). İşletmenin varlıklarında yer alan demek, malın mülkiyetine de sahip olması demektir. Örneğin işletme teşhir amaçlı elinde bulundurduğu bir malı (konsinye) bedelini ödemiş ve mülkiyetini almış gibi kayıtlara geçmemelidir. Denetçi bunun kontrolünü irsaliyeleri inceleyerek yapabilir (haklar ve yükümlülükler). Ayrıca varlıklar, kaynaklar ve özsermaye ile ilgili tutarlar tam olarak kayıt edilmiş olmalıdır (tam olma). Değerleme ve dağıtımın da doğru yapılıp, gerçek tarihinden itibaren hesaplanıp kaydedilmesi gerekmektedir. Örneğin stok değerlemesi kontrolünü yaparken örneklem seçip piyasa araştırması veya tedarikçiyle görüşerek inceleme yapılabilir.
- Son olarak da sunum ve tam açıklama ile ilgili iddialar da yönetim iddialarındandır.

¹²⁸ Çetinkaya, Neslihan: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt :19, 1 Mart 2017, s. 116

Dipnotlar mali tabloları destekleyici niteliktedir. Dolayısıyla dipnotların da gerçek, tam ve doğru kaydedilmiş olması gerekir. Denetçi bu konuda inceleme yapmak için denetim tekniklerinden bir veya birkaçını uygular. Dipnotlarda ayrıca olması gereken bir özellik de anlaşılabilir olmasıdır.

Denetim sürecinde kullanılacak olan denetim tekniklerinin belirlenmesi, denetim programının oluşturulması ve hangi kanıtların toplanacağı yönetimin iddialarının kontrol edilmesi ile netleşmektedir.

Denetçi topladığı kanıtlarla görüşünü raporlama aşamasına geçmektedir. Bu sebeple de yeterli sayıda ve güvenilir kanıtlara ulaşması gerekmektedir. Denetçi için kanıtların miktarı, önemli olduğunu düşündüğü hesap kalemleri ve kanıtların güvenilirlik düzeyi ile ilgilidir. Kanıtlara güveni fazla ise kanıt sayısını az tutabilir. Kanıt güvenilirliği de kaynağının güvenilir olmasıyla, denetimin amacına uymasıyla, kanıtların objektif olmasıyla, dış kaynaktan elde edilmiş olmasıyla ve etkin bir iç kontrolden temini ile doğrudan ilgilidir.¹²⁹

2.2.1. Denetim kanıtları

Denetim kanıt çeşitleri, esas ve destekleyici diye iki başlık altında incelemek gerekirse; esas olanlar muhasebe verilerinin oluşturduğu yazılı veya elektronik ortamda bulunan belgelerdir. Destekleyici olanlar ise işletmenin kayıt altına aldıkları dışında işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilir.¹³⁰ Destekleyici bilgiler denetim kanıtlarının güvenilirliğini artırır. “Neler denetim kanıtı olabilir?” sorusuna yanıt olarak;

- Muhasebe kayıtları (açılış kayıtları, faturalar, sözleşmeler)
- Defteri kebir ve yardımcı defterler
- Yevmiye kayıtları
- Yevmiye kayıtlarında olmayan finansal tablo düzeltmeleri
- Hesaplamalar
- Anlaşmalar
- Açıklamalar

¹²⁹ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

¹³⁰ Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.86

- Maliyetle ilgili çalışma kağıtları
- 3. Kişilerden alınan teyitler
- Analist raporları
- Rakiplerin verileri
- Geçmiş denetim çalışma verileri
- Tarafsız uzman raporu
- Yönetimin açıklamada bulunmak istememesi
- Fiziksel kanıtlar (maddi duran varlıkların fiziki incelemesi)
- Doğrulamalar (3. Kişiden alınan cevaplar)
- Belgelenmiş kanıtlar
- Yazılı bildirimler
- Yüz yüze görüşme sonucu sözlü kanıtlar
- Denetçinin yeniden yaptığı hesaplamalar
- Analitik kanıtlar (ussallık testleri¹³¹, mali oranlar, istatistikler).

Denetim kanıtlarının miktarının yeterli olması BDS 500 ve Seri X No:22 Tebliğde zorunlu tutulmuştur. Kanıtların miktarına karar verirken denetçiyi; işletmenin iç kontrol sistemi, işletmenin genel durumu, hesap gruplarının özellikleri, incelenen kalemin niteliği, incelenen kalemin risk ve önemlilik düzeyi ve maliyet etkiler.¹³²

2.2.2. Denetim prosedürleri

Denetim kanıtının kalitesini tarafsız, objektif kaynaklı, denetime uygunluğu, önemlilik düzeyinin belirlenmiş olması, yeterli olması gibi unsurlar etkilemektedir. Denetim kanıtının yeterli olmasını da kabul edilebilir hata ve riskleri en az düzeye indirebilecek olması etkilemektedir. Denetim kanıtlarını oluştururken kullanılan teknikleri aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür:¹³³

Fiziki inceleme tekniği: Literatürde sayım ve envanter incelemesi olarak da incelendiği görülmüştür. Belgelerin ve kayıtlarda bulunan varlıkların gerçekte var olduğunun gözle görülmesi ve işletmeye ait olduğunun resmi olarak (tapu senedi, sigorta poliçesi, vergi

¹³¹ Denetçinin, işletmenin mali olmayan faaliyet verilerini kullanarak bir hesap kaleminin tutarını tahmin etmesidir. (www.muhasebeturk.org)

¹³² Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s. 86 - 87

¹³³ Usul, Hayrettin, Türkiye Finansal raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, 1. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2013, sf.135 - 142

beyannamesi gibi) da ispatlanmasıdır. “kaydi” (yapılan sayımlar kayıtlar üzerinden ilerler) ve “fiziki” (varlıkların yeri olan depo, fabrika, mağaza gibi fiziki bir ortamda kayıtların incelenmesi)olarak ikiye ayrılabilir.¹³⁴ Hem avantajı hem de dezavantajı olan bir yöntemdir. Maddi varlıkların kayıtlarda bulunduğu gibi işletmede bulunması denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından çok önemlidir fakat kayıtlar her zaman doğru olmayabilir. Yani fiziki olarak işletmede gözükken bir varlık, kayıtlara işletmeye ait olarak geçirilebilir. Bu kayıt doğru olabileceği gibi kiralanmış bir varlık da aynı şekilde kaydedilmiş olup yanılabilir.¹³⁵ Diğer taraftan sayım yapılacak ürün uzmanlık gerektiriyorsa (örneğin altın sayımında ayarının ne kadar olduğunun bilinmesi gibi) denetçi tarafsız bir uzmanla da çalışabilir. Fiziki sayım kasa, alacak senetleri, stoklar ve maddi duran varlık kalemleri için uygundur.¹³⁶

Belge İnceleme Tekniği: Fiziki inceleme tekniğinden daha geniş anlamda bir inceleme tekniğidir. İşletmenin faaliyeti ve finansal tablolarıyla ilgili belgelerin içeriğinin ve kayıtlara aktarımının incelenmesidir. İki basamaklı bir inceleme yöntemidir. Birinci basamakta belgeler miktar, tutar, alıcı ve satıcı hakkındaki bilgiler, tarih yönünden araştırılır. İkinci basamakta ise içerik olarak doğrulanmışsa kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı üzerinde durulur. Tek başına uygulanmasından ziyade fiziki sayım, karşılaştırma, doğrulama ve yeniden hesaplama inceleme yöntemleriyle birlikte uygulanmaktadır.¹³⁷

Gözlem Tekniği: Denetçinin işletmeyi bizzat tanıklık ederek izlemesidir¹³⁸ Fiziki sayımdan farkı denetçinin direkt olarak inceleme yapmaması sadece gözlem yapmasıdır. En çok işletmenin iç kontrol sistemini incelerken avantajlı olmaktadır.¹³⁹

Soruşturma Tekniği: İşletme ve çevresinden finansal olan / olmayan bilgilerin kişilerden öğrenilmesidir. Bu kişiler iç ve dış denetçiler de olabilmektedir. Dolayısıyla önemli ve tamamlayıcı nitelikte bir inceleme yöntemidir.¹⁴⁰

Doğrulama (teyit) Tekniği: Denetçinin belirlediği üçüncü bir taraftan müşteri olan

¹³⁴ Yavaşoğlu, Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.91

¹³⁵ Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.93 - 94

¹³⁶Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.148 - 149

¹³⁷ Yavaşoğlu, Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.91

¹³⁸ Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006, s.140

¹³⁹ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s. 150

¹⁴⁰ Yavaşoğlu, Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.96

işletmenin bilgi istemesi ve bu bilgilerin de işletmeye değil direkt olarak denetçiye ulaştırılmasıdır.¹⁴¹ İstenilen bilgiyle eldeki bilgi karşılaştırılıp doğrulama yapılmış olur. İşletmenin, örneğin Bankalar ile ilgili hesapları incelenirken işletme kayıtlarında bulunan bilgilerin bir de bankadan teyidi alınır. Teyit alırken de denetçi tarafından hazırlanan teyit belgesi işletme yöneticisine imzalatılır ve sonucu denetçiye gönderilir. Denetçiler tarafından çok kullanılmaktadır. Bununla ilgili Prof. Dr. Hayrettin Usul'un Bağımsız Denetim kitabı sayfa 151'de “*Tablo 9: Teyit Yapılabilecek Bazı Hesaplar ve Kaynakları yer almaktadır:*

<i>Hesaplar</i>	<i>Bilgi Kaynağı</i>
<i>Bankalar</i>	<i>Bankalar</i>
<i>Menkul kıymetler</i>	<i>Aracı kuruluşlar, Takasbank</i>
<i>Ticari alacaklar</i>	<i>Alıcılar</i>
<i>Konsinye gönderilenler</i>	<i>Alıcılar</i>
<i>Mali borçlar</i>	<i>Bankalar</i>
<i>Ticari borçlar</i>	<i>Satıcılar</i>
<i>Alınan sipariş avansları</i>	<i>Alıcılar</i>
<i>Çıkarılmış tahviller</i>	<i>Tahvil alıcıları</i>
<i>Sigortaların kapsamı</i>	<i>Sigorta şirketi</i>
<i>Şarta bağlı olaylar</i>	<i>Alacaklılar ve denetlenen işletmenin hukuk danışmanları veya avukatları</i>

Teyit yapılırken her zaman “doğru mu?” “yanlış mı?” şeklinde yapılmaz. Bazen doğru ya da yanlış şeklinde cevap ister (olumlu teyit); bazen yanlışsa verilmesini ister (olumsuz teyit); bazen de rakamlarla teyit yapılmaz konu içeriği ile ilgili bilgi ister (boş bakiyeli teyit). Bunlarla ilgili örnekler Ekte mevcuttur.¹⁴²

Yeniden Hesaplama Tekniği: İşletmenin matematiksel hesaplarla kaydettiği bilgilerin bir kez de denetçi tarafından hesaplanıp kontrol edilmesidir.¹⁴³ Denetçi yeniden yaptığı

¹⁴¹ Yavaşoğlu, Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s.92

¹⁴² Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.151

¹⁴³ Gürbüz, Hasan: Muhasebe denetimi, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1990, s.101

hesaplamaları TFRS'ye uygun olarak yapar ve düzeltme gerekirse bunu işletmeye iletir. Bu hesaplar ise; stokların değerlemesi, amortismanlar, karşılıklar reeskontlar, yeniden değerlemeler, şerefiyeler, dağıtılacak kâr payları ve ikramiyelerdir.¹⁴⁴

Analitik inceleme tekniği: Finansal olan / olmayan bilgilerin hem kendi içlerinde hem de birbirleriyle rasyonel ilişkilerinin incelenmesidir. Bunun sonuçlarının da işletmenin beklentilerine ve politikalarına uygunluğunun araştırılmasıdır. Cari dönem ve önceki dönemin istatistiki yöntemlerle karşılaştırması yapılır.¹⁴⁵

Analitik inceleme tekniği denetim sürecinin 3 aşamasında da riskleri değerlendirme yöntemi olarak kullanılmaktadır.¹⁴⁶

Bağımsız denetim teknikleri (fiziki inceleme ve belge incelemesi, teyit, gözlem, yeniden hesaplama, soruşturma, analitik inceleme) risk değerlendirme prosedürlerinin ve diğer denetim prosedürlerinin (kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri) sürecinde kullanılmaktadır.¹⁴⁷

Denetçi, işletme ile ilgili denetlenebilir olduğu kanısına vardıldıktan sonra başlangıç kontrol riskini hesaplar. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerinin önemli hatayı engelleyememe veya ortaya çıkarmama riskidir. Dolayısıyla kontrol riskinin artması denetçinin maddi doğrulama testlerine hemen geçmesi, riskli alanlarla ilgili örnekleme geniş tutması, işletme dışından bilgileri daha fazla edinmesi, riskli hesap kalemlerinin denetim çalışmasını dönem sonunda takip etmesi gibi sonuçlar doğurur. Kontrol risk düzeyi yüksek olana 2, orta olana 1, düşük için ise 0,5 belirlenmiş olabilir. Anlatılanların aksine kontrol riski yüksek denilebilecek düzeyde değildir diye düşünülüyorsa işletme yönetiminin iç kontrol sistemine verdiği önem ve iç kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerin olup olmadığı sorusuna yanıt arar. Sonuçlar olumlu ise ek çalışmalar yaparak kontrol riskini düşürmeyi tercih edecektir.

Bu durumda az önceki sorusunu bir adım daha geliştirerek iç kontrol sisteminin politika ve prosedürlerinin etkinliğini araştırmalıdır. Yani elde yazılı olan ile faaliyete geçirilen aynı mıdır? Buna da “kontrollerin testi” (“uygunluk testi”) denmektedir. Başlangıç kontrol riski

¹⁴⁴ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.155

¹⁴⁵ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016,s. 66

¹⁴⁶ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

¹⁴⁷ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

en yüksek seviyenin altında olduğuna, ek çalışmalarla kontrol riskinin düşürülmesine ve de kontrollerin testine öncelikle yapılması gereken her incelenen alan için iç kontrol yapısının amaçları belirlenir sonra da bunların etkisini ölçmek için kontrollerin testi yapılır.¹⁴⁸

2.2.3. Denetimi test etme

Denetimin test etme (yürütme) aşamasında denetçi vereceği karara dayanak olsun diye denetim kanıtlarını kullanıyorsa kontrol testleri ve maddi doğrulama testlerini kullanır.

2.2.3.1. Kontrol (uygunluk) testleri

Denetlenen işletmedeki iç kontrol sistemine ait olan politika ve prosedürlerin etkinliğini kontrol eden testlerdir. Örneğin işletmenin fiziki bir mekanda beklettiği stokların kapısında kilit olup olmaması finansal tablolara yansiyabilecek hata ve hileleri önleme amaçlıdır. Bunu test etmek de kontrol testidir.¹⁴⁹ Amacı kontrol riskini ortaya çıkarmaktır. Buna göre de denetim yaparken ne kadar detaylandırmak gerek denetçiye fikir vermiş olur. Buna göre de kontrol riski düşükse az örnekleme, yüksekse çok örnekleme yapılır.

Kontrol testleri nasıl yapılır? İç kontrol sistemi ve politikası üzerinden gidildiğine göre üst düzey yöneticilerle, iç kontrol departmanı ve varsa başka sorumlularla görüşme yapılır. İşletme faaliyetleri gözlemlenir. İç kontrole ait yazışmalar incelenir. İşlerin planlamaya uygun devam edip etmediğine bakılır. Denetçi bu sayede anketler hazırlayabilir. Anket sonuçları ve gözlemler belgelendirilir.¹⁵⁰

2.2.3.2. Maddi doğruluk (doğrulama) testleri

İşletme tarafından kayda geçirilmiş muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu olup olmadığını incelemek için denetim kanıtı oluştururken kullanılan prosedürlerdir. Maddi doğruluk testlerinin niteliği, zamanlaması ve çapı, denetimdeki makul düzeyde bulgu riskine bağlıdır. Örneğin bulgu riski yüksekse, testler yılsonuna birkaç ay kala yapılır, fakat risk düşükse bilanço tarihine yakın zamanda yapılır. Pratikte, genelde, bilanço tarihine yakın zamanda yapılır. Bazen de birkaç ay öncesinde yapmak imkansızdır. Örnek olarak, bir hesap kalemiyle ilgili değerlendirme yapılıyorsa bilanço

¹⁴⁸ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.149

¹⁴⁹ Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.108

¹⁵⁰ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.99

tarihindeki piyasa değeri bilinmelidir. Bu durumda önceden test yapılmaz.¹⁵¹

Maddi doğruluk testlerini üç başlıkta incelemek mümkündür:

- İşlemlerin maddi doğruluk testi: Esasında işlemlerin test edilmesi denildiğinde hem maddi doğruluk testlerinden hem de kontrol testlerinden faydalanılmaktadır. Çünkü buradaki test etmenin amacı işletmenin kayıtlarının doğru olup olmadığının test edilmesidir. Maddi doğruluk testi olduğu zaman mali tablolardaki hile ve hatalar araştırılır; kontrol testi uygulandığı zaman da iç kontrol sisteminin tasarladığı prosedürlerin etkinliği araştırılmaktadır. Dolayısıyla ikisinde de test eş zamanlı olarak yapılabilir.
- Hesap bakiyelerinin doğruluk testi: Dönem sonunda bilanço ve gelir tablosu hesap bakiyelerine bakılarak test yapılır. En çok da bilanço kalemlerindeki bakiyelere uygulanır. Örnek olarak Satıcılar hesabının bakiyesi incelenirken her bir satıcı firmayla işletmenin kayıtları tek tek karşılaştırılır. Kontrol testleri burada uygulanmaz çünkü parasal doğruluk kontrol edilmektedir. Kontrol testinde stokların ambara girişi ya da ambardan çıkışında takibinin yapıldığına dair aranılan belge kontrol testine örnektir. Dönem sonunda stokların sayılması hesap bakiyelerinin maddi doğruluk testine örnektir.
- Analitik testler: Eldeki bilgilerle karşılaştırma yapıp birbirleri ile ilişkisinin incelenmesi testidir. Yine bir örnekle açıklamak gerekirse; stok devir hızı ve stok bulundurma oranları hesaplamaları yapılır. Çıkan sonuçlarla hem sektör ortalaması hem de önceki yıl sonuçları karşılaştırılabilir. Devamında da şimdiki yılın dönem sonu stok seviyesi değerlendirilebilir.¹⁵²

Denetçinin burada ilk yapması gereken işletmenin amacının ne olduğu bu amaç doğrultusunda iç kontrol sistemindeki politika ve prosedürlerinin var olup olmadığını, neler olduğunu şematize etmektir. Örnek olarak, Prof. Dr. Nejat Bozkurt'un Muhasebe Denetimi kitabı sayfa 149 Tablo 23'te bir örnek vardır. Bu örneği inceleyebiliriz:

¹⁵¹ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.100

¹⁵² Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.100

“Alacak Hesabı ve İç Kontrol Yapısı İlişkisi”

İÇ KONTROL YAPISI POLİTİKA VE PROSEDÜRLERİ	İŞLETMENİN AMACI	İDDİA
<i>Belli bir tutarın üzerindeki kredili satışlar, krediler yöneticisi tarafından onaylanacaktır.</i>	<i>Kredili satışların neden olduğu tahsil edilemeyen alacak zararlarını azaltmak.</i>	<i>DEĞERLEME</i>
<i>Sevk edilen miktarlar ile faturalanan miktarlar karşılaştırılacak</i>	<i>Sevk edilen miktarların faturalarının kesilmesinin ve faturalanan miktarların sevkinin sağlanması</i>	<i>BÜTÜNLÜK VAR OLMA</i>
<i>Belli periyotlarla bir tepe yöneticisi alacakların yaşlandırılması işlemini yapacak.</i>	<i>Alacakların tahsilatında doğabilecek sorunların önlenmesi.</i>	<i>DEĞERLEME SUNUŞ</i>

Alacak hesabı ve iç kontrol yapısının incelenmesinde yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere denetçi çeşitli sorgulamaları yapmaktadır. Denetçi iç kontrol sisteminde öngörülen politikaların hayata geçirilip geçirilmediğini test etmelidir. Diğer bir ifade ile sevk edilen miktar ve faturalanan miktarını karşılaştırılmalıdır. Gerçekte bu karşılaştırma yapılmış mı, bu belgelere ulaşılmış mı denetçi test etmelidir. Daha sonra bu politika ve prosedürleri kimlerin yürüttüğünü anlamak için kanıtlar bulmalıdır ki soruşturma, teftiş, gözlem, tekrarlama gibi denetim prosedürleriyle bunu yapması mümkündür.

Denetçi soruşturmayı çalışanlara yapar. Bir satın alma sürecinde farklı aşamalarda farklı kişilerin görevlendirilip görevlendirilmediği hususunu denetçi sorgulayarak anlayabilir.

Teftiş ile bir takım soruların cevabı onlarla ilgili belgelerin kontrolü ile sağlanabilmektedir. Örneğin, siparişlerle ilgili form ve satış emirleri satışlar ve krediler hesabıyla ilgili bilgi verebilir. Bu konuda siparişe alakalı gerekli belgeleri denetçi inceleyebilir ve bu konuda

gerekli bulguları bulabilir.

Denetçinin gözlem yapmak istemesi durumunda ise; özellikle işletmeden gerekli bilgileri alamadığında veya alsa dahi yerinde izlemek istediğinde işletmeye gidip süreci analiz edebilir.

Tekrarlama diğer bir deyişle doğrulamada da, denetçi bazı hesaplamaların işletme tarafından doğru yapıp yapılmadığını da kontrol ederek sağlamasını yapar. Böylece Kanıtlar da toplandıktan sonra denetçi son kontrol riskini belirler.¹⁵³

2.2.4. Denetim tekniklerinin hesaplar bazında örnekleri

Öncelikle bütün finansal tablo kalemlerini kendi içinde önceki dönemiyle karşılaştırması yapılır. Hesaplar için tek tek artış ve azalışlarda göze çarpan tutarlar varsa detaylı incelemesine gidilir. Dipnotlarındaki bilgiler kontrol edilir. Bilanço ve gelir tablosu ile ilgili örneklemeler aşağıdaki gibidir.¹⁵⁴

VARLIKLAR

Dönen Varlıklar

Nakit ve Nakit Benzerleri

- Kasa sayımını gözlem yaparak kontrol etmek.
- Bankalarla ilgili kontrol yaparken mutabakat istemek (doğrulama tekniği).
- Yabancı paraların dönem sonu değerlemelerini yeniden hesaplama tekniği ile kontrol etmek.
- Faiz tahakkuklarının yeniden hesaplanarak kontrol edilmesi.

KAYNAKLAR

Yabancı Kaynaklar

- Borçlar için bankalarla mutabakatın sağlanması.
- Kredi ile ilgili sözleşme şartlarına uyumun kontrol edilmesi.
- Ödemelerin planlandığı gibi ödenmesinin kontrol edilmesi.
- Faiz tahakkuklarının yeniden hesaplanması.
- Kredilerden döviz türü olanlarının yeniden değerlemesinin kontrol edilmesi.

¹⁵³Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s. 149- 151

¹⁵⁴ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

- Verilen çeklerle ilgili doğrulama tekniği uygulanarak kontrol edilmesi.
- Diğer nakit ve benzeri hesapların kontrol edilmesi.

Menkul Kıymetler

- Menkul kıymetlerin Bankalarla mutabakatının kontrol edilmesi.
- Standartlara uygun değerlemesinin yapılmasının kontrol edilmesi.

Ticari Alacaklar

- Müşterilerle ilgili dikkat çeken bakiyelerin sorgulanması.
- Müşterilerle de mutabakat sağlanması.
- Reeskont hesapların kontrol edilmesi.
- Yabancı paralarla ilgili kur değerlemesinin kontrol edilmesi.
- Şüpheli alacak karşılığının yeterli olup olmadığının kontrol edilmesi.

Stoklar

- Göze çarpan yeni kalemlerin kontrol edilmesi ve hammadde birim fiyatlarının geçmiş dönemlerle karşılaştırılması.
- Kontrol edilen hammaddelerin fiyatlandırmasında maliyete eklenen kalemlerin kontrolünün yapılması.

- Vade ayrımının doğruluğunun kontrol edilmesi.
- Tedarikçi hesaplarının kontrol edilip göze çarpan tutarlarının incelenmesi.
- Reeskont hesaplarının kontrol edilmesi.
- Gelecek zamana ait gelirlerin sorgulanması.
- KDV hesaplarının beyannameleriyle karşılaştırılması.
- Gider tahakkuklarının hesaplanması.
- Borç ve gider karşılıklarının sorgulanması.
- Kıdem tazminatlarının standartlara uygun değerlemesinin yapıp yapılmadığının ve kaydının doğruluğunun kontrol edilmesi.
- Kıdem tazminatı aktüeriyasının kontrol edilmesi.

- Değer düşüklüğü karşılıklarının yeterliliğinin kontrol edilmesi.
- Standart gereği net gerçekleştirilebilir değer ile maliyetten düşük olanı ile değerlendirildiğinin kontrol edilmesi.
- Sayım sonucu ile kayıtların aynı olmasının kontrol edilmesi.

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları

- Peşin ödenmiş giderlerin sorgulanması.
- Gelir tahakkuklarının hesaplanmasının kontrol edilmesi.

Diğer Dönen Varlıklar

- KDV hesaplaması ile beyanların teyit edilmesi.
- Peşin ödenen vergilerle beyannamelerinin teyit edilmesi.
- İş avansları ve personel avanslarının niteliği, doğru kaydı, bilanço sonunda kapanmasının kontrol edilmesi.
- Vade ayırımının doğru yapılmasının kontrol edilmesi.

Duran Varlıklar

- Ticari alacakların ve diğer alacakların tutarlarının kontrol edilmesi.

Özkaynak

- Dönem içinde özkaynak hareketlerinin kontrol edilmesi.

- Dönem sonu reeskont değerlemelerinin kontrol edilmesi.

- Sermaye artışlarının tahsilatlarının kontrol edilmesi.
- Geçici vergi beyannamelerinin ödemelerinin kontrol edilmesi.
- Vergilerin kontrol edilmesi.
- Ertelenmiş vergilerin kontrol edilmesi.

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Maddi duran varlık kalemlerinin tutarları arasındaki değişimin kontrol edilmesi.
- Arsa ve binalar için tapu ile mutabakatının sağlanması.
- Yeniden değerlemenin doğru yapıp kayda doğru alındığının kontrol edilmesi.
- Amortisman hesaplamalarının kontrol edilmesi.
- Değer düşüklükleri ve karşılık ayrılıp ayrılmayacağının hesaplanması.

GELİR TABLOSU

Satışlar ve Satışların Maliyeti

- Satışların, maliyetlerinin ve kârlılığının incelenip sorgulanması.

Faaliyet Giderleri

- Gerekli belgelerin alınması, göze çarpan tutarların sorgulanması.

Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Giderler

- Gerekli belgelerin istenip önemli farkların sorgulanması.

Finansman Giderleri

- Kredi bilgilerine bakarak faiz giderlerinin yaklaşık olarak hesaplanması.
- Banka ve menkul kıymetlere bakarak faiz gelirlerinin yaklaşık hesaplanması.
- Kur farkı gelir ve giderlerinin hesaplanması.

Ayrıca çalışılan avukatlarla da mutabakat sağlanması gerekmektedir. Karşılık ayrılmışsa dipnotlarının kontrolü yapılmalıdır. Yönetim kurulu ve genel kurulun kararları incelenerek dipnotlarda kontrolü yapılmalıdır.

Tüm bunların dışında denetçinin çalışma kağıtlarından da bahsetmek gerekirse; denetim süreci içinde standartlara uygunluğu, denetim prosedürlerini, denetim tekniklerini, çalışma sırasında önemli olan konuların kaydedildiği belgelerdir. Denetimle ilgili görüş oluşturulup denetim tamamlandıktan sonra çalışma kâğıtları da ilgili dosyaya iliştilir. Çalışma kâğıtları ile ilgili yapılacak son düzenlemelerde 60 gün içinde halledilip standartlarda uygun görülen zaman içinde saklanmalıdır.¹⁵⁵

2.3. Görüş Oluşturup Raporlama

2.3.1. Denetimin tamamlanması

Denetçi kanıt toplama aşamasının ardından toparlamış olduğu çalışma kağıtlarını ve denetime dair diğer çalışmalarını bitirdikten sonra raporlama yapıp görüş bildirmektedir. Denetimi tamamlama aşamasında, gerekli gözden geçirmeler yapılır ve denetim çalışması yürütülürken şirketle ilgili bilanço ve gelir tablosu kalemlerine ait döngüler incelenir (örneğin personel ve ücret döngüsü, stok ve üretim döngüsü gibi). Bu incelemeler sonunda da birtakım sonuçlar elde edilir ve bunlara bağlı elde edilen görüş raporda belirtilir.

Denetimin tamamlanma aşaması, bu döngülerden elde edilen sonuçların toplanıp hazırlanması aşamasıdır ve 4 başlık altında incelenebilmektedir:

¹⁵⁵ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

2.3.1.1 Geleceğe dair olması muhtemel belirsizliklerin incelenmesi

İşletme açısından henüz sonuca ulaşmamış, finansal tablolarda yer almayan, işletme ile 3. kişiler arasındaki ilişkiden kaynaklanan belirsizliklerdir. Örneğin işletmenin kredi talebinin henüz cevaplanmamış olması, devlet ile vergisel anlamda yaşanan uyuşmazlıklar, hala süren bir davanın sonuçlanmamış olması gibi şirkete nasıl bir zarar vereceği öngörülemez durumlardır. Denetçi açısından önemlidir çünkü; denetçinin olumlu görüş bildirdiği işletme, rapor sunulduktan sonra sonuçlanan bir dava sebebiyle büyük bir borç yükünün altına girebilir. Dolayısıyla denetçinin bu gibi belirsizlikleri tespit etme yükümlülüğü vardır. Tespit ettikten sonra da denetçi ihtiyatlı davranıp dipnotlarda ve mali tablolarda bu durumu belirtmelidir.

2.3.1.2. Bilanço tarihinden sonra önemli olayların gerçekleşmesi

Bilanço tarihi sona erdikten sonra işletmede denetlenmesi gereken, hatta yürütülmüş denetim çalışmasının seyrini etkileyebilecek ölçüde önemli gelişmeler yaşanabilmektedir. Bu sebeple bilanço tarihi sona erse dahi denetçi raporu hazırlamadıysa gerekli düzeltmeleri yapar ve ona göre hazırlar. Fakat burada önemli olan denetçinin son olaylarla ilgili bilgiyi ne zaman aldığıdır. Finansal tablolar hazırlanmadan aldıysa gerekli düzeltmelerin yapılmasını üst yönetimden ister ve onlar da kabul ederse yeniden raporu düzenler. Üst yönetim, denetçinin değişim isteğini kabul etmezse denetçi görüşünü değiştirip raporu hazırlar. Denetçi raporu hazırlayıp işletmeye verdiyse değişiklik yapmadan yayınlamasını ister, uymazlarsa yasal haklarını kullanabilir. Denetçi, finansal tablolar yayımlandıktan sonra verilere ulaşmışsa ve raporun değişmesini gerektirir durum varsa işletme üst yönetimi ile konuşup yeniden rapor düzenler ve “diğer hususlar paragrafı” adı altında yenilikleri yayınlar. İşletme yeniden raporun düzenlenmesini kabul etmezse denetçi hukuki haklarını araştırıp uygulayabilir.¹⁵⁶

2.3.1.3. Tamamlayıcı nitelikte kanıtlar toplamak

Denetçi görüşünü bildirebilmek için, incelenmiş döngüler, gelecekteki belirsizlikler ve bilanço tarihi sonrası olaylar ile ilgili kanıtlar toplamaya çalışır. Bunun için de analitik

¹⁵⁶ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.232

inceleme prosedürlerini bir kez daha uygulayarak işletmenin genel durumuna bakar. Daha sonra işletmenin bilanço tarihi sonrası en azından 1 yıl daha hayatta kalma olasılığına bakar. İşletmeden bu aşamaya kadar sunduklarının arkasında olduklarına dair garanti mektubu isteyebilir. Son olarak da işletmenin 3. Kişilerle olan parasal ilişkilerini kontrol eder.

2.3.1.4. Sonuçları Değerlendirme

Denetimin tüm aşamalarının gerçekleştirilmiş ve amaçlara ulaşılmış olduğu tekrar test edilir. Çalışma kâğıtlarını kontrol eder, bulunmuş hataları tekrar inceler ve olumlu görüş bildirmek için gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister. Denetçi için buradaki hataların finansal tabloları ne derecede etkileyeceği önemlidir (önemlilik kavramı).¹⁵⁷ Dolayısıyla düzeltilmesini istediği hatalar telafi edilmiyorsa olumsuz görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır. En son aşamada denetçi çalışma kâğıtlarını tekrar gözden geçirerek güvenilir bir rapor oluşturulmasını sağlar.

2.3.2. Görüş Raporlama

Denetimden geçmiş şirket hakkında hazırlanan raporun sadece olumlu veya olumsuz görüş içermesi, daha dar kapsamlı olması ilgililerin itirazlarıyla karşılaşmıştır. Bunun sonucunda da denetçinin, daha fazla bilgi vermesi adına raporlama standartları değişime uğramıştır. IAASB'nin yayımladığı değişiklikler 15/12/2016 ve sonrası hesap dönemleri için geçerli sayılacaktır. Gerçekleşen değişim sonrasında, KGK tarafından yayımlanan standartta (T) kodlu paragraflar UDS ile kıyaslandığında farklılıklar uygulama alanını daha genişleten ya da ek çalışma yapılmasını gerekli kılan niteliktedir. (T) kodu olmayanlar ise UDS ile birebir özelliktedir. Revizyon sonrası raporun, aşağıdaki özel durumlarda şekil ve içerik olarak nasıl etkilendiğini düzenleyen sorumluluklar yer almaktadır:

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları (BDS 700)¹⁵⁸

¹⁵⁷ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.352, 353

¹⁵⁸ www.kgk.gov.tr/

Değişim sonrasında denetçi raporunda bulunacak olan başlıklar aşağıdaki şekil ve sıralamada olacaktır:

- 1)Görüş
- 2)Görüşün dayanağı
- 3)Diğer bilgiler: Yönetimin diğer bilgiler ile ilgili sorumlulukları ve denetçi bulguları
- 4)Kilit denetim konuları
- 5)Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları
- 6)Bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları
- 7)Mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülüklerle ilişkin rapor¹⁵⁹

Yenilenmiş BDS hükümlerine göre hazırlanan denetçi raporunda amaç tutarlılığın korunması olunmuştur. Aynı zamanda, finansal tablo okuyucularına ve yatırımcılara, uluslararası platformda raporları karşılaştırabilme imkanı verecek “tutarlılık” kavramıyla ülkelerin kendi özel durumları gereği bazı maddelerin esnetilebilir olması arasında bir dengenin sağlanmasıdır.¹⁶⁰

Kapsam

Denetçi raporunun hazırlanması ile ilgili yenilenmiş BDS 700 hakkında bilgi vermek gerekmektedir. Standart genel olarak denetçinin, denetim sonucunda hazırlamakla yükümlü olduğu raporun şeklini, içeriğini ve görüş oluşturma hakkında sorumluluklarını düzenlemektedir.

Standartta yapılan yenilik ile kilit denetim konularına da yer verilerek kapsamı genişletilmiştir (BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi). Revizyon öncesinde, standarda göre, denetim raporunda kilit denetim konuları bulunmamaktadır.

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

Denetçi, finansal tabloların önemli tüm yönleri ile finansal raporlama çerçevesine uygun

¹⁵⁹ Yanık, Serap; Karataş, Muharrem: Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2017, s.6

¹⁶⁰ BDS 700 md.4

olup olmadığına dair görüş oluşturur. Bunun için de hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık içermediği ile ilgili makul güvence sağladığından emin olmalıdır. Aynı zamanda aşağıdaki konuları da değerlendirmektedir:

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikaları ile ilgili, yapılması gereken açıklamaların yapılıp yapılmadığı, politikalarla ilgili açıklanan bilgilerin ihtiyaca uygun olup olmadığı; bu bilgilerin muhasebeleştirme, ölçme ve sunulmasına dair kriterlerin finansal tablodaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara nasıl uygulandığının yansıtılıp yansıtılmadığı, muhasebe politikalarının anlaşılabilir, açık bir şekilde ifade edilip edilmediğini değerlendirir.
- Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu ve finansal raporlama çerçevesi ile tutarlı olup olmadığı değerlendirilir.
- Yönetimin yapmış olduğu muhasebe ile ilgili tahminlerin ve açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirir.
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bu konuda anlaşılabilir olup olmadığının değerlendirmesini yaparken bilgilerin açık ve kısa sunulmasına ve önemli açıklamaların uygun yerde yapılıp yapılmadığını değerlendirir.
- Hedef kullanıcılar açısından önemli işlem ve olayların, işletmenin finansal performansı ve nakit akışlarına etkisi net bir şekilde anlaşılabilirdir.
- Finansal tabloda kullanılan başlıklar dahil kullanılan her terimin uygunluğunu değerlendirir.¹⁶¹

Denetçi yaptığı değerlendirmelerin sonucunda görüşünü bildirmekle yükümlüdür. Eğer finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standardına uygun olduğunu düşünürse “olumlu görüş” bildirmektedir. Aksine, önemli yanlışlık içerdiğini düşünürse veya yeterli denetim kanıtı bulunmadığına kanaat getirirse BDS 705 16 ve 17. maddeler gereği olumlu görüş dışında bir görüş bildirir. Denetçi raporu yazılıdır ve elektronik ortamda bulunan raporlar ile basılı halde bulunan raporları kapsamaktadır. Denetçi raporu şu şekilde düzenlenmektedir:

Birinci bölüm “Görüş” başlığı altında denetçinin görüşünü içermektedir. Eski BDS 700’de Finansal Tablolara İlişkin Rapor başlığı ile başlamaktaydı.

¹⁶¹ BDS 700 madde 12 - 15

Görüş bölümünde belirtilen diğer hususlar ise şu şekildedir:

- İşletme belirtilir.
- Denetlenmiş olduğu ifade edilir.
- Finansal tablodaki her başlık belirtilir.
- Önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnot atıflarına yer verilir.
- Her bir finansal tablonun tarihi/dönemi belirtilir. (BDS 700 madde 24)

İkinci bölüm “Görüşün Dayanağı” olarak yer alır. Başlık altında, denetimin BDS'lere uygun yürütüldüğü ifade edilir. BDS kapsamında denetçi sorumluluklarının bölümüne atıf yapılır. Denetçinin etik sorumluluklarını yerine getirdiğine dair “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a” atıf yapılır. Denetim kanıtlarının görüş oluşturmak için yeterli olup olmadığının kanaatine vardığı ifade edilir. (BDS 700 madde 28)

Eski BDS 700'de görüşün dayanağı bölümü bağımsız denetçinin sorumluluğu adı altındaki başlıkta açıklamaktaydı. İkinci başlık olarak da yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları yer almaktaydı.¹⁶²

Üçüncü bölüm ise “İşletmenin Sürekliliği” için denetçi ve yönetimin sorumlulukları ve yapılan çalışmalarına ilişkin denetçinin bulgular ile ilgili yeni bölümdür. Eski BDS 700'de bu bölüm bulunmamaktadır.¹⁶³

Dördüncü bölüm ise revize edilmiş BDS 700'e özgü olan Kilit Denetim Konuları'dır. Denetçinin, denetim esnasında en çok odaklandığı ve kaygılandığı konular ile bu konuları ne şekilde incelediğini ifade etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla denetçinin muhakemesi öne çıktığı için bu başlık altındaki konular denetçiden denetçiye değişim gösterebilir. Denetçilerin görüşleri gerçek, şirkete özel, kısa ve anlaşılabilir, gerekli detayların verildiği şekilde olmalıdır.¹⁶⁴

Beşinci bölüm “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” adı altında yönetimin sorumlu olduğu konular yer almaktadır. Yönetimin iç kontrolden ve işletmenin sürekliliği konularından sorumlu olduğu açıklanmaktadır. (BDS 700 madde 34)

¹⁶²Yanık, Serap; Karataş, Muharrem: Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2017, s.12

¹⁶³Yanık, Serap; Karataş, Muharrem: Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2017, s.12

¹⁶⁴ www.kpmg.com.tr

Eski BDS 700’de bağımsız denetçinin standartlara uygun denetim yaparak görüş bildirdiği konusu açıklanmaktaydı.¹⁶⁵

Altıncı bölümde “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” incelenmektedir. Denetçinin sorumlukları hakkında yeni açıklamalar standardı revize edilmiş halde buradaki başlık altında yer almaktadır. Eski BDS’de ise, standarda göre hazırlanan finansal raporların gerçeğe uygun olup olmadığı ile ilgili görüş bildirilmekteydi.

Bu bölümde denetçinin amaçlarının önemli yanlışlık konusunda makul güvence vermek ve görüşünü bildirmek olduğu vurgulanmıştır. Bahsi geçen makul güvencenin yüksek bir güven aralığı olduğu fakat yüzde yüz önemli yanlışlığı olmadığı garantisini de vermediği belirtilmektedir. Bunlara ek olarak, denetçinin denetim süresince mesleki şüpheciliğini devam ettirdiği ve mesleki muhakemesini kullandığı belirtilmektedir. (BDS 700 madde 38)

BDS 700 madde 39 – 46’da denetçinin tüm sorumluluklarından bahsedilmektedir.

Yedinci bölümde, mevzuatta öngörülen denetçi raporu yer almaktadır. Denetçi raporunda asgari olarak bulunması gereken unsurlar şu şekildedir:

- ✓ Başlık.
- ✓ Muhatap.
- ✓ Görüş.
- ✓ Finansal tablo başlıkları.
- ✓ Denetçinin etik hükümler gereği bağımsız olduğuna dair açıklama.
- ✓ Raporlama yükümlülükleri ile ilgili bölüm. (BDS 570 22. Paragraf)
- ✓ Sınırlı olumlu veya olumsuz görüş dayanağı ile ilgili bölüm.
- ✓ BDS 701’de zorunlu hale gelen bilgiler ve ilave bilgileri içeren bölüm.
- ✓ Raporlama yükümlülükleri ile ilgili bölüm. (BDS 720 24. Paragraf)
- ✓ Yönetim sorumlulukları ile ilgili açık lama ve finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların belirtildiği bölüm.
- ✓ BDS ve denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin bölüm.
- ✓ Denetçinin imzası.
- ✓ Denetçi raporu tarihi.¹⁶⁶

¹⁶⁵Yanık, Serap; Karataş, Muharrem: Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2017, s.13

Sonuç olarak yenilenmiş denetim standartlarının amacının daha şeffaf ve daha fazla bilgi veren bir formatta olduğu görülmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

Muhasebe işlemlerinde denetime olan ihtiyacın artması, muhasebe denetimiyle ilgili gelişmeler, gerçekleşen işlem sayısının artması hata ve hilelerin de orantılı olarak arttığını göstermektedir. Denetimde gerçekleşen hata ve hilelerin saptanması ve incelenmesi amacıyla risk değerlendirme prosedürleri oluşmuştur. Bu prosedürler uygulanarak denetim kanıtları elde edilmiştir. Standarda göre denetçilerin tüm bunları gerçekleştirmek için müşterisini tanıması gerekmektedir. Bu amaçla da risk değerlendirme prosedürleri uygulanmaktadır ve risk değerlendirme prosedürlerini 3 başlık altında incelemek mümkündür:

- Yönetim ve diğerleriyle görüşme: Amaç, sorgulama yaparak müşterinin tanınması ve risklerin belirlenmesidir. Denetçi bu aşamada, ortaklar, yönetici, muhasebeci ve diğer çalışanlarla görüşmektedir. Bu sayede işletmeyi tanır ve risk belirlerken üzerinde durması gerektiği konu başlıklarını netleştirir.
- Gözlem ve inceleme: Yapılan görüşmelerin ardından denetçi tarafından yeni bilgiler edinilmesidir. İşletmenin faaliyet gösterdiği alanlar ve organizasyon şeması, işletmenin tesisleri, yönetimin faaliyet alanındaki duruşu ve iç kontrole ilişkisi, politikalara uyum göstermesi gibi konular hakkında dikkatle gözlem yapılır. İnceleme yaparken göz önünde bulundurulması gereken konular ise; iş planlaması, sektör ve medya raporları, sözleşmeler, düzenleyici kurumlar bankalar avukatlarla yazışmalar, muhasebe politikaları, performans verileri ve geçici finansal tablolarıdır.
- Analitik prosedürler: Analitik prosedürler aşağıda ayrıntılı olarak açıklamıştır.

3.1. Analitik İnceleme Prosedürleri Tanımı

Analitik prosedürün tanımlarından en geneli; finansal tabloda bulunan hesapların arasındaki ilişkilerin karşılaştırılıp olağan dışı sapmaların tespitini gösteren bir süreçtir.¹⁶⁷

Yapılan araştırmalar sonucunda karşılaşılan tanımlamalar şu şekildedir:

- AICPA tarafından 1988 yılında yayınlanan SAS 56 Yönetmeliği ‘. Paragrafta; “Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesi ile elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir.”
- IFAC tarafından yayınlanan UDS 520 Analitik Prosedürler standardı 3. Paragrafta; “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin makullüğünü araştıran çalışmalardan elde edilen finansal verilerin değerlendirilmesi ve olağan dışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan sapmaların karşılaştırılmasıdır.”
- BDDK tarafından 01/11/2006 tarihinde yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve faaliyetleri hakkında yönetmelik; “finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir” şeklinde tanımlamıştır.”¹⁶⁸
- SPK tarafından yayınlanan Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standardı Hakkında Tebliğde 18. Kısım 2.madde; “finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.”

3.2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin (AİP) Tarihsel Gelişimi

AİPlerinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, ilk olarak 1978 tarihinde SAS No:23 olarak AICPA tarafından yayınlandığı görülmüştür. 1988 yılında SAS No:56 Analitik Prosedürler olarak yenilenmiş hali yayınlanmıştır. Yayınlanan SAS No:56 yönetmeliğinin SAS No:23’ten farkı ise analitik inceleme prosedürlerinin, denetimin, planlama ve yürütme

¹⁶⁷ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.280

¹⁶⁸ <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>

aşamalarında kullanılmasının zorunlu kılınması olmuştur.¹⁶⁹

1994 yılında UDS 520 Analitik İnceleme Standardı olarak yeni düzenlemelere standartlarda yer verilmiştir.

Ülkemizde ilk kez SPK tarafından Seri X, No: 16Tebliği ile denetim tekniklerinden biri olarak analitik inceleme prosedürleri yayınlanmıştır. Daha detaylı hali ile 2006 tarihinde Seri X No:22 sayılı tebliğde revize edilmiştir. Yapılan revizyon ile analitik inceleme prosedürleri denetimin planlama ve tamamlanma aşamalarında zorunlu olarak kullanılır hale gelmiştir.¹⁷⁰

3.2.1. Analitik inceleme prosedürlerinin UDS'deki yeri (UDS 520)

Tarihsel sürecine kısaca göz atmak gerekirse:

IAPC tarafından standartlar yayınlanmadan önce yönetmelikler yayınlanmıştır.

1979 yılında; uluslararası Denetim Yönetmeliği 1 Finansal Tablolar Denetiminin Kapsamı ve Amacı yayınlanmıştır.¹⁷¹

1980 yılında; Uluslararası Denetim Yönetmeliği 3 yayınlanmış ve ilk kez denetim kanıtları hakkında tartışmalar olduğu görülmüştür. “Denetçiler yeterli düzeyde uygun denetim kanıtı elde etmede uygunluk ve “maddi doğruluk testler” i uygulamalıdır” ifadesi yer almıştır. Maddi doğruluk testleri için 2 gruptan bahsedilmiştir; ilki işlemler ve hesap kalanları için “detay testleri” ikincisi ise analitik prosedürleri kapsamına alan olağan dışı dalgalanmaların sonuçlarının, önemli oranlar ve trendlerin sonuçlarının analiz edilmesidir.

1982 yılında; IAG 8 – uluslararası denetim yönetmeliği 8’de analitik inceleme prosedürlerine ve çeşitlerine değinilmiştir. Yer alan ifade şu şekildedir; “denetçiler finansal tablolara ilişkin iddiaların geçerli olup olmadığını analitik denetim prosedürleri yoluyla

¹⁶⁹ Kardeş, Seval: Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, 1995, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.44

¹⁷⁰ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011, s.212

¹⁷¹ Dönmez, Adnan, Ersoy, Ayten; bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2, s. 42

araştırmalıdır.”

1983 yılında; IAG 12 – başlık halinde “analitik inceleme” yer almıştır. Analitik inceleme hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

1984 yılında; IAG 16 – “bilgisayar destekli denetim teknikleri”nden bahsedilmiştir. Bu tekniklerin içinde analitik inceleme prosedürleri de yer almıştır. İşlem ve hesap kalanları hakkında detay testleri yaparken, olağandışı dalgalanmaların analizinin yapılmasında bilgisayar kullanmanın verimi artıracığı anlatılmıştır.

1986 yılında; IAG 23 – “işletme sürekliliği” başlığına yer verilmiştir.

1991 yılında; IAPC tarafından analitik inceleme prosedürleri taslak haline getirilmiştir.¹⁷²

1994 yılında; UDS yayınlanmıştır ve analitik inceleme prosedürlerine de yer verilmiştir.

2004 yılında; 500 -599 Denetim Kanıtları grubunda UDS 520 Analitik Prosedürler olarak IAASB tarafından 1994te yayınlanmış olan UDS'nin gözden geçirilip tekrar yayınlanmış halinde yer almıştır. 1994 ve 2004 te içerik olarak UDSlerde değişiklik görülmemiştir. Fakat 2007 yılında yayınlanan UDS 520 de “Denetimin planlama aşamasında analitik prosedürler” yerini “risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürler” ifadesine bırakmıştır. Diğer bir farklılık ise “analitik prosedürlere güven derecesi” yerini “denetim riski ile ilgili standartlar ISA 315 ve ISA 330” a bırakarak kaldırılmıştır.¹⁷³

3.2.2. AICPA'nın yayınladığı denetim standardındaki yeri (SAS No:56)

AICPA 1887 yılında kurulmuştur ve Amerika'da denetim standartlarını belirleyip uygulama yetkisine sahiptir. Standartları yayınlamaya da 1917'de başlamıştır.¹⁷⁴

1972 yılında; SAS No:1 “codification of auditing standards and procedures” standardında analitik inceleme prosedürlerinden ilk kez bahsedilmiştir.

¹⁷² Mckee, Thomas:Modern Analytic Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Boks, New York, 1989, s. 42-44

¹⁷³ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2, s.45

¹⁷⁴ Mckee, Thomas:Modern Analytic Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Boks, New York, 1989, s.44

1978 yılında; SAS No:23 – analitik inceleme prosedürleri başlık olarak ilk kez detaylandırılarak yayınlanmıştır.¹⁷⁵

1988 yılında; SAS No:56 – 23 numaralı yönetmelik “analitik prosedürler” başlığı altında bazı değişiklikler yapılarak yayınlanmıştır. 23 nolu yönetmelikte prosedürler “isteğe bağlı” iken yeni versiyonda *denetimin planlanması ve denetim testleri sonuçlarının gözden geçirilmesi* aşamalarında kullanılmak üzere zorunlu hale getirilmiştir.¹⁷⁶

3.2.3. SPK’nın yayınladığı tebliğdeki yeri (seri x no:22)

Türkiye’de ilk defa SPK tarafından yayınlanan Seri X, NO:16 sayılı bağımsız denetim hakkında tebliğde analitik inceleme olarak yer almıştır (madde 31 denetim tekniklerinde). Yer alan ifade tam olarak şu şekildedir: *“işlem ve hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.”*

2006 yılında; Seri X, No: 22 sayılı tebliğde analitik inceleme prosedürlerine ait önemli düzenlemeler bulunmaktadır. Tebliğin 18. Kısımında “analitik inceleme teknikleri” başlığı vardır. 18. Kısımla ilgili maddeler EK 4 ‘te sunulmuştur. Genel olarak açıklama yapmak gerekirse; madde 1 de amaç açıklaması yapılmıştır. Madde 3/1 de analitik prosedürler hem planlama hem de son kez gözden geçirme aşamalarında zorunlu olmuştur fakat kanıt toplama aşamasında denetçinin isteğine bırakılmıştır.

¹⁷⁵ Mckee, Thomas:Modern Analytic Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Boks, New York, 1989, s.46

¹⁷⁶ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2, s.46

3.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin UDS 520, SAS No:56 Ve SPK Tebliği Açısından Karşılaştırılması

	UDS 520	SAS NO:56	SERİ X NO:22
Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında zorunluluk	YOKTUR	VARDIR	VARDIR
Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı	<p><i>“Finansal veriler ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıksal ilişkilere ilişkin çalışma sonuçlarınd an elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.”</i> Ek olarak <i>“analitik prosedürler ayrıca, olağandışı dalgalanma</i></p>	<p><i>Finansal veriler ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıksal ilişkilere ilişkin çalışma sonuçlarınd an elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.”</i></p>	<p><i>“Finansal veriler ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıksal ilişkilere ilişkin çalışma sonuçlarından elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.”</i> Ek olarak <i>“analitik prosedürler ayrıca, olağandışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan önemli sapmaların araştırılmasını da kapsar”</i></p>

	<p>ların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan önemli sapmaların araştırılmas ını da kapsar”</p>		
<p>Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları</p>	<p>a.Risk değerleme prosedürü olarak geçer.</p> <p>b.maddi doğruluk testi ile ilgili olarak bilgilerin güvenilir olması, tahminlerde bulunulması ve sonuçlara göre sapmaların araştırılması . Verilerin uygunluğu başlığıyla</p>	<p>a.Planlama aşamasında bahsi geçer ve risk değerleme prosedürü olarak vurgulanm amıştır.</p> <p>b. maddi doğruluk testi ile ilgili olarak bilgilerin güvenilir olması, tahminlerde bulunulması ve sonuçlara göre sapmaların</p>	<p>a.Risk değerlendirme prosedürü olarak geçer.</p> <p>b. maddi doğruluk testi ile ilgili olarak bilgilerin güvenilir olması, tahminlerde bulunulması ve sonuçlara göre sapmaların araştırılması. Verilerin uygunluğu başlığıyla açıklamalar vardır.</p> <p>c.bulunmamaktadır.</p> <p>d. bilgilerin güvenilirliğinden bahseder.bu bilgilerin yapısı, kıyaslanabilir olması, gibi açıklamalar içerir.</p>

	<p>açıklamalar vardır.</p> <p>c.bulunma maktadır.</p> <p>d.bilgilerin güvenilirliği nden bahseder.bu bilgilerin yapısı, kıyaslanabilir olması, gibi açıklamalar içerir.</p>	<p>araştırılması . Verilerin uygunluğu başlığıyla açıklamalar yoktur.</p> <p>c.”iddiaları n yapısına ilişkin açıklamalar ” ve “ilişkilerin makullüğü, tahmin edilebilirliği , verilere ulaşılabilirliğine ilişkin açıklamalar ”</p> <p>bulunmaktadır.</p> <p>d. bilgilerin güvenilirliği nden bahseder.bu bilgilerin yapısı, kıyaslanabilir olması, gibi açıklamalar içermez.</p>	
--	---	---	--

		Bilgilerin denetlenmesi ve yapılan tahminler için farklı kaynaklardan bilgi toplandığına yer verilmiştir.	
Tahminlerin güvenilirliği ile ilgili açıklamalar SPK ve UDS de aynı iken SAS da paralel bir açıklamaya sahiptir.			er
Analistik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında kullanılan yöntemlere ait açıklamalar			
Analistik inceleme prosedürlerinin içeriği	İçerikleri aynıdır. Yer verilen ifade şu şekildedir:” <i>analitik prosedürler işletmenin finansal verilerinin; bir önceki dönemin karşılaştırılabilir verileri, beklenen sonuçlar, finansal bilgi elemanları, asındaki dönem boyu olan ilişkiler, brüt kâr marjı bilgileri gibi müşterinin faaliyet gösterdiği sektörüne ait bilgiler ve finansal bilgiler ile onlarla ilişkili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerle karşılaştırmasını içerir.</i> ”		

177

¹⁷⁷ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten:Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2, s.56 -58

3.4. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri

Denetçi için amaca yönelik, uygun prosedür seçimi, AİPlerin kullanımında büyük önem taşımaktadır. Bu konuyla ilgili olarak 5 tür AİP'den bahsedilebilir:

3.4.1. İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması

İşletmenin içinde bulunduğu dönem ile geçmiş dönemleri karşılaştırılıp, değişimler tespit edilir ve araştırmaları yapılır. Önemli olan karşılaştırılan konuların ilişkili olmasıdır. Örneğin, finansal analiz yapılır. Hesap kalemlerinden Net Satışlar hesabının yıllara göre değişimi incelenir. Elde edilen finansal değişim yorumlanırken enflasyon ve etkisi de hesaba katılır. Direkt hesap kalemlerinin tutarı dışında bir kalemin hesap grubu içindeki yüzde değişimi de izlenebilir. 63 nolu Faaliyet Giderleri Hesap grubunda yer alan 630 Ar-Ge Giderleri veya 632 Genel Yönetim Giderleri yüzde olarak oranlaması yapılarak geçmiş yıllarla aynı şekilde karşılaştırılabilir. İşletmenin kârlılığını, borç ödeyebilme yeteneğini, likiditesini sayısal olarak karşılaştırmak için ise oran analizleri kullanılabilir.¹⁷⁸

3.4.2. İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe tahminleri karşılaştırılması

İşletmede yöneticiler tarafından beklentileriyle orantılı olarak tahminlerde bulunarak bütçe hazırlaması yapılır. Gerçekleşen ile tahmin edilen arasındaki sapmalar denetçiyi ilgilendirmektedir.¹⁷⁹ Örnek vererek açıklamak gerekirse; işletmede işçi olarak çalışanların sayısı ve çalışma saatlerine göre aldıkları ücretler bellidir. Buna göre bütçe hazırlarken üretimin miktarı hatta maliyetiyle ilgili tahminlerde bulunulabilir.¹⁸⁰ Bu tahminler ile gerçekleşen durum arasındaki farkların büyüklüğü hata ya da hilenin habercisi olabilir. Denetçi için bu verilerin kontrolü altında olması için işletme yöneticilerinin bütçe tahminlerinin ne derece gerçeğe ve doğruluğa yakın olduğunun bilinmesi gerekir. Bunu bilmek için de bütçenin hazırlanma metotları ve geçmiş tutarları incelenmelidir. Ayrıca

¹⁷⁸ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012 s.289

¹⁷⁹ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012 s.290

¹⁸⁰ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2, s. 41

eldeki bilgilerle ilgili detay (doğrulama) testlerini yapması gerekmektedir.¹⁸¹ Bu testlerde denetçi, dönem sonunda mali tabloda sunulan verilerin doğru olup olmadığını ve bu bilgilerin sektör ve geçmiş dönemlerdekiyle arasındaki ilişkisini inceler.¹⁸²

3.4.3. İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması

Denetçi elinde bulunan geçmiş dönemlere ait verileri kullanarak regresyon analizi, trend analizi gibi yöntemlerle birtakım sonuçlara ulaşır. Kendi bulduğu sonuçlar ile işletmenin sunduğu bilgileri kıyaslayarak önemli derecede sapma varsa çalışmasına incelenmek üzere dahil eder.¹⁸³

3.4.4. İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması

İşletme tarafından sunulan bilgiler ile işletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili ortalama veriler karşılaştırılıp işletmenin sektör içindeki konumu anlaşılır. Ortalama sektör verilerine ulaşamadığı takdirde sektör içinde bulunan başka bir işletmenin verileriyle karşılaştırma yapılarak benzer sonuçlara ulaşılabilir. Yapılan matematiksel hesaplamalar işletmenin stok devir hızı, stok ve hammadde maliyeti gibi konularda bilgi vermektedir ve denetim çalışması için de faydalı olabilmektedir.¹⁸⁴

3.4.5. İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması

İşletmenin finansal olmayan verileri ile tahminlerde bulunup kaydi verilerle bu tahminlerin karşılaştırılmasıdır. Örnek olarak şehirlerarası otobüs taşımacılığı yapan bir şirket

¹⁸¹ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011, s.121

¹⁸³ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.159

¹⁸⁴ Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012, s.290

inceleniyor olsun. Otobüsün doluluk oranına göre getireceği gelir tahmin edilebilir. Bu tahminle de elde edilen gelirin karşılaştırması yapılabilir.¹⁸⁵

3.5. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimde Kullanım Aşamaları

AİPler denetimin planlama, yürütme ve tamamlama aşamalarında kullanılmaktadır. Prosedürleri, denetime başlarken; işletmenin tanınması ve olası risklerin hesaplanması, süreç içerisindeyken; maddilik testlerinin kullanılması, süreç sonunda ise; gözden geçirme amaçları ile kullanılması gerekir.

3.5.1. AİP'lerin denetimin planlama aşamasında kullanılması

Denetimin etkinliği ve kalitesi, yapılan planlamanın denetim riskini makul seviyeye indirmesine bağlıdır.¹⁸⁶

Planlama aşamasında, analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ile denetçi, müşteriye ve içinde bulunduğu sektörü tanıyabilir, sürecin ilerleyen aşamalarında kullanılması gereken testleri ve detaylarını azaltarak maliyetleri düşürebilir, denetim risklerini belirleyebilir.¹⁸⁷

AİPlerin planlama aşamasında kullanılma amaçları ile ilgili aşağıdaki tabloda genel bilgi verilebilir:

SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliğine Göre	UDS 520'ye Göre
<ul style="list-style-type: none">• AİPlerin zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemek,• Müşterinin, denetimin son gününe kadar olan faaliyet ve işlemlerinin denetçi tarafından takip edilmesini	<ul style="list-style-type: none">• Müşteri işletmenin tanınması,• Olağandışı işlemlerin tanınması,• Risk değerlemede kullanılması.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.159

¹⁸⁶ SPK, Seri:X No: 22, s.44

¹⁸⁷ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011,s.53

sağlamak, <ul style="list-style-type: none"> Denetime dair özel risk alanlarını tanımlamak.¹⁸⁸ 	
---	--

3.5.2. AİP'lerin denetimin yürütme (test) aşamasında kullanılması

Denetimin planlanması aşamasında hazırlanan denetim programı ile denetçi denetime başlar. Yürütme aşaması kontrol ve maddi doğruluk testlerini kapsamaktadır. Maddi doğruluk testleri uygulanırken AİP'lerden destek alınmaktadır. Maddi doğruluk testleri, detay testleri ve analitik inceleme tekniklerinden oluşmaktadır. Bu testlerin amacı kayıtların doğru olup olmadığının araştırılmasıdır.¹⁹⁰

Detay testleri, denetçi tarafından riskli bulunan alanlarla ilgili daha detaylı inceleme gerektirmektedir. Amaç, yeterli ve etkili sayıda denetim kanıtı toplamak olduğu için birkaç denetim tekniğini bir seferde kullanmak mümkündür.¹⁹¹

Analitik testler, detay testlerinden maliyet ve zaman tasarrufu yapmaya yardımcı olmaktadır.¹⁹²

Bilanço kalemleri ve gelir tablosu kalemlerinin denetimini yaparken AİP'lerin uygulanması hakkında aşağıdaki tabloda genel bilgi verilmektedir:

Bilanço

Aktif	Pasif
<ul style="list-style-type: none"> Nakit Denetimi: Likiditesi yüksek olan, yöneticilerin finansal kararlarından büyük ölçüde etkilenen nakit işlemlerinin denetiminde detay testlerinin 	<ul style="list-style-type: none"> Kısa ve Uzun Vadeli Borçlar: Denetçi borçları denetlerken, borçların değerlemesinin olduğundan düşük yapılp yapılmadığına bakar; çünkü,

¹⁸⁹ UDS 520; 2007:8

¹⁸⁸ SAS No:56, 1989:68

¹⁹⁰ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa Yayınları, 2014, s.154

¹⁹¹ Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011, s.65

¹⁹² Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme Anabilim Dalı, s.31

<p>kullanımı daha avantajlı olmaktadır. Fakat bazı durumlarda nakitlerin dönen varlık içindeki yüzdesini önceki dönemlerle kıyaslamak ve buna göre veri oluşturmak da mümkündür.</p> <ul style="list-style-type: none">• Ticari ve Diğer Alacaklar: İşletmenin ana faaliyetleri ve yan faaliyetlerinden doğan senetli/senetsiz alacaklarıdır. AİPler ile yönetim tarafından, var olma ve bütünlük iddialarının tespit edilmesi mümkündür.• Stoklar: Nakde dönüşme hızını ve satışların maliyetini direkt etkileyen kalemdir. Denetlenmesi açısından detay testlerine ve AİPlere ihtiyaç duyulur. AİPleri karşılaştırma yaparak (sektörle, tahminlerle, önceki verilerle) kullanır ve sonuca göre daha detaylı incelemeler yapılır.• Maddi Duran Varlıklar: Denetimi zor değildir. AİPlerin uygulanmasında kullanılan teknikler ile sayısal verilere kolayca ulaşılabilir. ¹⁹³• Menkul Kıymet Yatırımları: Kısa vadeli olanlar; hisse senetleri, tahviller, devlet tahvilleri, kısa süreli hazine bonolarıdır. Nakde	<p>işletmeler varlıklarını fazla gösterme çabasının aksine borçlarını düşük tutmak isterler. ¹⁹⁵</p> <ul style="list-style-type: none">• Özkaynak: Denetçi, öz sermayeye yapılan borç ve alacakların doğru olup olmadığını, sunulmasında herhangi bir yanlışlık olup olmadığını, özkaynak işlemlerinin kanun ve SPK'ya uygun olup olmadığını denetler. Oran analizlerini kullanmak uygun olmaktadır.
---	---

¹⁹³ Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme Anabilim Dalı, s.32

¹⁹⁵ Güredin, Ersin: Denetim, İstanbul,2000, Beta Basım, s.317

<p>çevrilmeleri kolaydır. Uzun vadeli olup Duran Varlıklarda yer alanlar ise iştiraklerdir. Başka işletmelerde söz sahibi olup kontrol altında tutmak, gelirlerinden faydalanmak için yapılmaktadır. AİPleri yatırımla ilgili kalemlerde uygulamak oran analizi ve sağlanan gelirlerin karşılaştırmaları ile yapılmaktadır. Oran analizinde, yatırımlar/toplam varlıklar oranı ve kârlılık oranları hesaplanıp sektör ortalaması ve geçmiş yıllar ile karşılaştırılır.¹⁹⁴</p>	
--	--

Gelir tablosu kalemleri: Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde doğru ve dürüst davranılıp davranılmadığı test edilmektedir. AİPler büyük önem taşımaktadır. Amaç, sınıflandırma ve bütünlük denetimi olduğu için en çok ussallık testleri ve trend analizi kullanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse; dönem sonu stok kalanı ile geçmiş yılların bakiyeleri karşılaştırılır. Bir taraftan da şu anki dönem satış maliyeti ile geçmiş yıllara bakılır. Burada, genellikle tespit edilen hata yanlış beyanlardır ve detaylı incelemek gerekmektedir.¹⁹⁶

3.5.3. AİP'lerin denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması

Denetimin son aşamasında tekrar analitik inceleme prosedürlerinin uygulanma amacı, işletmeye dair genel durumun ortaya konmasıdır. Denetçi, işletmeyi geçmiş yıllar ve sektör ile kıyaslayarak görüşünü oluşturmaktadır. Ayrıca, süreklilik ilkesi gereği, onaylanmış tabloların 1 yıl süreyle değerlendirilmesine devam edilmesi, AİPlerin önemini tamamlama

¹⁹⁴ Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme Anabilim Dalı, s.35-38

¹⁹⁶ Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme Anabilim Dalı, s.39

aşamasında da ortaya koymaktadır.¹⁹⁷

3.6. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları

Analitik inceleme prosedürlerini bir cümle ile özetlemek gerekirse, incelenmesi istenen işletme tarafından bağımsız denetçiye verilen bilgilerin denetçinin elde etmiş olduğu verilerle karşılaştırması sonucunda denetimin yol haritasının çizilmesidir.¹⁹⁸

Analitik inceleme prosedürleri uygulanırken basamak basamak ilerlenir. Genel başlıklar halinde bu aşamaları ayırmak gerekirse;

- ✓ Hedef oluşturmak
- ✓ Prosedürleri belirlemek
- ✓ İhtiyaca yönelik bilginin kullanılması
- ✓ Denetçinin karar vermesi
- ✓ Gerekli hesaplamaları yapmak
- ✓ Hesap sonuçlarının incelenmesi
- ✓ Nihai kararın alınması.

Hedef oluşturmak: denetçi, analitik inceleme prosedürlerini denetimin planlanması, yürütülmesi (test etme aşaması) ve tamamlanması aşamalarında ihtiyaç duyup uygulamasını yapabilir. Bununla ilgili kararı da hedef oluştururken verir. Prosedürleri hangi hesaplar üzerinde uygulayacağını tespit eder ve gerekli hesaplamaları yapar. Yaptığı hesaplamalar sonucunda da işine yarayacak bilgileri yani kanıtlarını (finansal oranlar, ekonomik kıyaslamalar, farklı çeşitte analiz teknikleri gibi¹⁹⁹) toplarlar ve ikinci basamağa geçer.²⁰⁰

Prosedürleri belirlemek:

Hedef belirleme aşamasında bahsi geçen hesap kalemlerine ait olan bilgilerin doğru olarak kayıtlara geçip geçmediğini araştırmak için uygun olan analitik inceleme prosedürü bu

¹⁹⁷ Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi,2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme Anabilim Dalı, s. 41

¹⁹⁸Çalış, Ercan: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri Hakkında Yayınlanan Makale, Marmara Üniversitesi İİBF, Denetişim, 2011/8, s. 31

¹⁹⁹ Çalış, Ercan: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri Hakkında Yayınlanan Makale, Marmara Üniversitesi İİBF, Denetişim, 2011/8, s.34

²⁰⁰ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.160

aşamada belirlenmektedir. BDS 520 de 5. Paragrafın açıklamasında da yer aldığı üzere bazı analitik prosedürler tek başına optimum düzeyde ikna edici kanıtlar sağlayabilirler. Bazen de, aksine, tek başına yeterli olmaz başka testler ilave ederek kanıtlar desteklenebilir.

Örnek olarak, satış giderlerinin satışlara oranı ile satış giderlerindeki değişimde satışların etkisi olduğunu varsayabilir. Bu durumda işletme verileri ile denetçinin tahminlerinin karşılaştırılması prosedürünü seçebilir. Denetçi bu prosedürde, örnekte de bahsedildiği gibi, tahminini desteklemek için geçmiş yıl verileriyle regresyon analizi de yapabilir.²⁰¹

İhtiyaca yönelik bilginin kullanılması:

Uygulanacak olan analitik inceleme prosedürlerinin başarılı olabilmesi için doğru verilere ulaşabilmek önemlidir. Bu durumda karşılaştırma yapılırken birbiriyle alakalı verilerin kullanılması, bu verilerin güvenilir olması ve de yeteri kadar geçmiş yıllarda bilgisinin olması gerekir. İlgili verilerin kullanılması denetçinin bilgisine bağlıdır. Güvenilirlik ise işletme dışından elde edilen bilgiler veya daha önceden bağımsız denetimden geçtiyse o zamanlardan kalan veriler daha tarafsız olacağı için daha güvenilir olabilmektedir. Özellikle trend analizi tekniği uygulanacaksa verilerin geçmiş yıl sayısının fazla olması gerekir.

Denetçinin karar vermesi:

Denetçi analitik inceleme prosedürlerini kullanarak hatalı yapılmış kayıtları ortaya çıkarıp bunları incelemeye alır. Bunu yaparken de bazen yüzde olarak bir sınır koyar bazen tutar olarak. Kendisinin koyduğu bu sınırın altında kalan farklılıklarda ya yüzeysel inceleme yapar ya da hiç yapmaz. Sınırın üstündeki farklılıklarda ise bu farkı incelemeye alır.

Gerekli hesaplamaları yapmak:

Denetçi hedef belirleyip, uygun olan prosedürü seçtikten sonra gerekli hesaplamaları yapmaktadır. Bu hesaplamaların sonucunda da tahminlerinin çıktığını görür ya da hata/ hile gibi olağan dışı bir durum olduğunu fark eder.

²⁰¹Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.163

Hesap sonuçlarının incelenmesi:

Denetçi prosedürleri uygulayıp hesaplamaları yaptıktan sonra sonucu değerlendirmeye geçer. Bu sırada çıkan sonucu analiz ederken tekrar gözden geçirmesi gereken bazı noktalar vardır. İşletme yönetim birimi ile yaptığı görüşmeler, işletmenin doğal risk seviyesi, kullanılan diğer denetim testlerinin sonuçları ve işletmeye dair edindiği bilgiler ışığında sonucu analiz eder. Sayısal bir **örnek** vermek gerekirse:

İşletmenin kayıtlardaki faiz giderleri 8 milyar tl olsun (hedefin belirlenme aşaması).

Denetçi kısa vadeli borç hesabıyla ilgili olarak aylık ortalama kredi tutarlarını ve aylık ortalama faiz oranlarını kullanır. Uzun vadeli kredi kullanımını içine yıllık ortalama kredi tutarı ile fiili faiz oranlarını kullanır. (Uygun verilerin kullanılması aşaması).

Denetçinin tahmini faiz gideri tutarı ile gerçekleşen arasındaki farka karar verme sınırı olarak %2 koyar. Dolayısıyla 8milyar TL * 2% = 160 milyon TL olur. (Karar verme kuralının belirlenmesi aşaması).

Denetçi faiz giderlerini hesaplar =kısa vadeli banka kredileri faiz tutarı + uzun vadeli tutar

- Kısa vadeli banka kredi tut.= ortalama aylık kredi tutarına bankayla anlaşılan aylık faiz oranı uygular.
- Uzun vadeli banka kredi tut.= ortalama yıllık kredi tutarına yıllık faizi uygular. Sonuç olarak bu toplam 7.6 milyar TL olduğunu varsayalım. (Hesaplamaların yapılma aşaması).

Kayıtlarda faiz gideri 8 milyar TL idi. Denetçi ise 7.6 milyar TL hesaplamıştı. Aradaki fark 400 milyon TLdir. Aradaki farkın analizi için önemlilik sınırına bakılacak olursa 160 milyon TL olduğu görülecektir. Hesaplanan fark bu sınırı aşmaktadır. Diğer faktörler tekrar göz önüne alınır.(sonuçların analiz edilmesi aşaması).²⁰²

Nihai kararın alınması:

Denetçi karar vermeden önce ilave bir çalışma yapıp yapmayacağına bakar. Yapılan incelemeler sonucunda ortaya çıkan farklar önemli düzeydeyse ve işletme yönetimi destek olacak açıklamalarda bulunabilir. Bu durumda geniş kapsamlı olmayan çalışma yapmaya karar verir. Tam tersi herhangi bir destekte bulunulmazsa yönetim tarafından, denetçi daha detaylı çalışma yapmaya karar verir. Yukarıdaki sayısal örnekten devam etmek gerekirse

²⁰² Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.166

denetçi daha ayrıntılı bir incelemeye karar verir.

Planlanma aşamasında kullanıldığında işletme yapısını ve faaliyetlerini tanımlayabilmek, doğal risk ve kontrol risklerini doğuran finansal olayların tespitini yapabilmek, önemlilik sınırını belirleyebilmek, gerçekleştirilecek olan denetim prosedürünün yapısını, içeriğini ve ne zaman uygulanacağını belirleyebilmek ve işletmenin muhasebeyle ilgili politikalarını öğrenebilmek gibi hedeflere ulaşılır. Böylelikle işletmenin mali durumuna genel bir bakış yaparak işletmenin “performansını” tespit etmiş olur²⁰³

Denetimin yürütülmesi aşamasında kullanıldığında, hesaplar arasında bazı analizler yapılarak çıkan sonuçların birbirleriyle ne kadar uyduklarına bakılır. Analizler yapılırken “maddilik testi” uygulanır. İşletmenin sağladığı verilerdeki rakamların doğruluğu analiz edilerek kanıtlar toplanmış olur. Bunun sonrasında iki sonuç çıkar; ilki olağan üstü bir durumla karşılaşılması ve işletmenin sunduğu bakiyelerin kabul edilmesi, ikincisi de olağan dışı bir sonucun gelmesiyle hata ve hile ihtimalinin dikkate alınarak detaylı incelenmesidir.²⁰⁴

Son olarak denetimin tamamlanması aşamasında incelenen işletmenin finansal tablolarına genel olarak bakılır. Denetçi nihai fikrine ulaşır ve gerek görürse işletme yönetimiyle de görüşür.

3.7. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler

3.7.1. Trend analizleri

En sık kullanılan yöntemdir ve genel olarak bakıldığından hesap bakiyelerinin dönemler arasındaki farklılıklarının belirlenmesidir denebilir. Birbiriyle ilişkili hesap kalemlerinin değişimleri de kıyaslanabilmektedir. Denetçilerin trend analizi tekniğini kullanma amaçlarından ilki geçmiş dönemle ilgili verileri kullanarak şimdiki dönem tahminlerini yapmak, ikincisi ise geçmiş dönemle şimdiki dönem karşılaştırmasını yapmaktır. Genellikle denetimin test edilmesi aşamasında hesapla ilgili tutarın tahmin edilmesinde kullanılır. Planlama aşamasında ise denetim çalışmalarının genişliği belirlenirken beklenmeyen dalgalanmaları tespitinde kullanılır.

Trend analizi ikiye ayrılır:

²⁰³ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.155

²⁰⁴ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.156

Basit trend analizi

Aritmetik hesaplamaların kullanıldığı bir tekniktir. Bir hesap kaleminin art arda dönemlerindeki bakiyelerine uygulanır. Dönem sayısının yeterli olması gerekir ve temsilci olması adına bir dönem seçilir. Buna da “baz dönem” denir. Baz dönem tutarını artık “100” olarak kabul edip hesaplamalar bu döneme göre devam eder. Dolayısıyla;

$$\text{Trend Eğilimi} = \frac{\text{hesabın izleyen dönem tutarı}}{\text{baz dönem tutarı}} * 100$$

Sayısal bir örnekleme yapmak gerekirse;

Denetçi, X İşletmesinin 2017 yılı için Faaliyet Giderleri Hesabını incelemeye almıştır. son 4 yıllık Faaliyet Giderleri bakiyelerinin tablosu şu şekildedir:

(TL)	2013	2014	2015	2016	2017
Faaliyet Giderleri	700	1050	1900	3100	5200

Baz dönem olarak 2013 seçilmiş olsun.

(TL)	2013	2014	2015	2016	2017
Faaliyet Giderleri	100	150	271,4	442,8	742,8

$$2014 \text{ için Trend Eğilimi} = 1050 / 700 * 100 = 150$$

$$2015 \text{ için Trend Eğilimi} = 1900 / 700 * 100 = 271,4$$

$$2016 \text{ için Trend Eğilimi} = 3100 / 700 * 100 = 442,8$$

$$2017 \text{ için Trend Eğilimi} = 5200 / 700 * 100 = 742,8$$

Bulunan sonuçların da analizleri yapılır. Yıllar içerisindeki artışın düzenli olup olmadığına bakılıp farkın dikkat çeker düzeyde olduğu noktada ayrıntılı incelemeye gidilebilir.

Trend eğilimi sayesinde yıllar açısından hesap kaleminin değişimi izlenebildiği gibi birbirleriyle ilişkili hesaplar arası da eğilimler karşılaştırılabilir. Birbirleriyle ilişkili hesaplara dair yorumlara çeşitli örnekler verilebilir:

- Stoklar – satışlar ilişkisi:
Stokların eğilimi artış yönünde & Satışların eğilimi azalış yönünde = izlenen politika yanlıştır denebilir.
- Ticari alacaklar – satışlar ilişkisi:
Ticari alacaklar artış eğilimi gösteriyor & satışlar artış eğilimi gösteriyor = ikisinde de artış var fakat oranlarına bakıldığında ticari alacaklar artış oranı daha fazla ise yapılan satışların tahsilatı başarılı gerçekleşmemiştir veya kayda alınmamıştır.
- Ticari borçlar – stoklar ilişkisi:
Ticari borçlar artış eğilimi göstermekte & stoklar azalış eğilimi göstermekte = borçlarını ödeme güçlüğü yaşıyordur veya kayda alınmamıştır.
- Satışlar – satış maliyetleri ilişkisi:
Satışlar artış eğiliminde & satış maliyetleri artış eğiliminde = oranlandığında satış maliyetlerinin artış eğilimi daha fazla ise kârı az gösterip vergiden kaçınıyor denebilir.²⁰⁵

Regresyon analizi

Denetçinin tahmin ettiği tutarın hesaplanması istendiğinde kullanılan, güvenilirliği yüksek bir tekniktir. Hangi hesap kalemiyle (bağımlı değişken) ilgili tahmin yapılacaksa onu etkileyen değişkenler (bağımsız değişken) kullanılmaktadır. İşletmenin satış gelirleri üzerine bir tahmin yaparken satış gelirlerini etkileyebilecek ekonomik şartlar, üretim ve pazarlama politikalarından faydalanarak denklem kurulup tahmin yapılır.²⁰⁶

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \epsilon_i$$

Y: bağımlı değişken

$\beta_1 X_{1i}$: birinci bağımsız değişken ve regresyon katsayısı

²⁰⁵ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.168-169

²⁰⁶ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.170

€i: hata terimi ²⁰⁷

3.7.2. Karşılaştırmalı tablolar (yatay) analiz

Art arda dönemler arasındaki değişimlerin izlendiği analiz yöntemidir. Artış veya azalış sayısal ve yüzde olarak tespit edilir.

$$\% \text{değişim} = \text{Fark} / \text{ilk yılın tutarı} * 100$$

Hesap Adı	2014	2015	2016	fark		%	
				2014-2015	2015-2016	2014-2015	2015-2016
Genel yönetim giderleri	100,000	210,000	400,000	+110,000 +190,000		%110	%90
Satışlar	200,000	350,000	600,000	+150,000 +250,000		%60	%71

Hesap farkları ve yüzde değişimlerine göre analiz yapılabilir. Kendi içindeki karşılaştırmanın dışında ilgili diğer hesabın farklarına bakarak da yorum yapılabilir.²⁰⁸

3.7.3. Dikey analiz

Bilançoya uygulandığında, hesap kalemlerinin içinde yer aldığı hesap grubunun toplamına oranının bulunup analiz edilmesidir. Örnek olarak stokların dönen varlıklara oranı

²⁰⁷Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011, s.142

²⁰⁸ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.171

verilebilir. Denetçi bilanço kalemlerine dikey analiz tekniğini uyguladığı zaman varlık dağılımı, kaynak dağılımı (kısa vade & uzun vade) ve varlık – kaynak arasındaki ilişkiyi incelemiştir.²⁰⁹ Gelir tablosuna uygulandığında ise, her kalem net satışlara oranlanabilir.

Grup toplamına göre dikey yüzde = Hesabın tutarı / grup toplamı * 100

Genel toplama göre dikey yüzde = Hesabın tutarı / Aktif veya Pasif Tutarı * 100

Gelir tablosu dikey analiz = Gelir tablosu kalemi / Net satışlar * 100

Örnek Yorumlar:

- Kasanın Dönen Varlık toplamında büyük yer kaplaması: Kaynaklar işletme dışından kullanılıyor olabilir.
- Stokların Dönen Varlıklar içinde büyük oranlarda çıkması: Gerçek dışı kayıt ya da yüksek değerlendirme yapılmış olabilir.²¹⁰
- Dönen Varlıklar \geq Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar = Net Çalışma sermayesi varlığıdır. Fazla olması atıl kaynak olduğunu gösterir.

Dönen Varlıklar \leq Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar = İşletmenin nakit sorunu vardır.²¹¹

- 2016 yılı için

10 HAZİR DEĞERLER 200,000 TL

1 DÖNEN VARLIKLAR 600,000 TL

AKTİF TOPLAMI 1000,000 TL

GRUP % = 200,000 / 600,000 = %33

GENEL % = 200,000 / 1000,000 * 100 = %20

Denetçi her dönem için kendi içinde hesaplamalar yaparak bulduğu oranları diğer dönemlerle karşılaştırır. Olağan üstü bir durumda da gerekli incelemeleri yapar.

²⁰⁹ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.172

²¹⁰ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.172

²¹¹ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.99

ÖRNEK:

HESAP ADI	2017	GRUP YÜZDESİ	GENEL TOP. YÜZDESİ
Kısa Vadeli Yab.Ky.	2000,000		33
Uzun Vadeli Yab.K.	1000,000		16,7
Özkaynak	3000,000	100	50
Sermaye	2000,000	74	
Kâr Yedekleri	300,000	11	
Sermaye Yedekleri	400,000	14,8	
Pasif Toplamı	6000,000		100

Özkaynak Grup yüzdesi: $3000,000 / 3000,000 * 100 = 100$

Sermaye Grup yüzdesi: $2000,000 / 2700,000 * 100 = 74$

Kâr yedekleri Grup yüzdesi: $300,000 / 2700,000 * 100 = 11$

Sermaye Yedekleri Grup yüzdesi: $400,000 / 2700,000 * 100 = 14,8$

Tabloda genel toplam yüzdesi bulmak için pasif toplamı “nispi değer” olarak seçilmiş ve ona değer olarak da “100” verilmiştir. Grup toplamı incelenirken de Öz kaynaklar nispi değeri 100 olarak tanımlanmıştır. Buradan yola çıkarak genel toplamına göre dikey yüzdeleri bulunurken;

KVYK : $2000,000 / 6000,000 * 100 = 33$

UVYK : $1000,000 / 6000,000 * 100 = 16,7$

Öz kaynak : $3000,000 / 6000,000 * 100 = 50$

3.7.4. Oran analizi

Mali tablolarda bulunan hesap kalemleri arasında ilişkiyi yorumlamaya yardımcı matematiksel hesapların yapıldığı bir analiz yöntemidir. Yapılan bu hesaplamalarla işletme hakkında, kârlılığı, mali yapısı, çalışma durumu gibi konularda bilgi edinilmiş olur.

Oran analizleri sayesinde işletmenin geçmiş dönemleri ile karşılaştırma yapmanın yanı sıra sektörde bulunan diğer işletmelerle de kıyaslama yapılabilmektedir.

Oran analizini incelerken 4'e ayırmak mümkündür:

- a) Likidite Oranları
 - i. Cari oran
 - ii. Asit test oranı
 - iii. Hazır değerler oranı
- b) Mali Oranlar
 - i. Borçların öz kaynaklara oranı
 - ii. Kısa vadeli yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı
 - iii. Maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı
- c) Faaliyet Oranları
 - i. Alacak devir hızı oranı
 - ii. Stok devir hızı oranı
 - iii. Aktif devir hızı oranı
- d) Kârlılık Oranları
 - i. Brüt kâr oranı
 - ii. Faaliyet kâr oranı
 - iii. Net kâr oranı

Likidite oranları

İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücü ve çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını ölçmede kullanılır.²¹²

Likidite oranları ile işletmenin Dönen Varlıkları ile KVKYK arasında hesaplamalar yapılır.

²¹²Akdoğan,Nalan; Tenker,Nejat: Finansal Tablolara ve Mali Analiz Teknikleri; gözden geçirilmiş 13. Baskı gazi kitapevi, s. 640-690

Cari Oran: Dönen Varlıklar / KVYK

İşletmenin her bir kısa vadeli borcunun karşısında ne kadar dönen varlığı var onu gösterir. Bu değer 1'den büyükse net işletme sermayesi vardır. Oran 1'den küçükse yetersiz çalışma sermayesi söz konusudur; dönen varlıkların yetersizliği bu sebeple de eldeki borçların duran varlıkları finanse etmek üzere alındığını gösterir.

Asit Test Oranı: Dönen Varlıklar – Stoklar- Diğer Dönen Varlıklar / KVYK

İşletmede satışların azaldığı zaman borçların ödenebilme imkânını gösterir.

Hazır Değer Oranı: Hazır Değerler / KVYK

İşletmenin borçlarına karşılık ne kadar nakdinin olduğunu gösterir.

Likidite oranların hesaplanması denetçi açısından işletme hakkında temel bir görüş oluşturmaya neden olur. Likiditesinin düşük olması işletmeyi riskli sınıfa sokarken yüksek olması avantajlı olduğunu göstermeyebilir. Örneğin, dönen varlık kalemleri yanlış kayda geçirilmiş veya yüksek değerlendirilmiş olabilir. Stokların kaydı hatalı yapılmış olabilir (satılmış olan mallar stoktan düşürülmemiştir), alacaklar hesabında hatalı kayıtlar yapılmış olabilir. Sadece Dönen varlıklarda KVYK hesaplarıyla ilgili de yanlışlıklar olabilir. İşletme yabancı para ile borçlanmışsa borcunu ödemesine rağmen kayıtları düzeltmez ki kur farkı doğduğunda gider yazılabilir.²¹³

Mali oranlar

İşletmenin finansman sağlarken yabancı kaynakları ne kadar kullandığını gösterir.²¹⁴ Aynı zamanda kullanılan bu yabancı kaynaklar için bir nevi garantör niteliğinde olan öz kaynakların yeterliliği, işletmenin borç alıp ödeme koşulları, işletmenin geleceği, nakit sıkıntısına düşerse borçlarını ödeyebilme gücü konularında yol gösterir.²¹⁵

Borçların Öz Kaynaklara Oranı: Toplam Borçlar / Öz Kaynaklar * 100

Borçlar ile öz kaynakların ilişkisini gösterir. Oran 1 ve 1'den büyükse;

²¹³ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.175

²¹⁴ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.111

²¹⁵ Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.695

- İşletmenin riskinin yüksek olduğu, borçlarının öz kaynaklarından fazla olduğu anlaşılır.²¹⁶

Toplam Borçlar = KVK + UVK

Öz Kaynak = Ödenmiş Sermaye + Dağıtılmamış Kârlar+ Dönem Kâr/Zararı

- İşletme açısından yüksek miktarda ödenen faiz anlamına da gelebilir.²¹⁷

Oran 1'den küçükse;

- Risk açısından olumlu sinyaller verir fakat uzun vadeli kaynakları yeterli kullanmayı yatırım konusunda eksik kaldığını gösterir.
- İşletmeye nakit girişleri düzenli ise de oran küçük olmaktadır.

KVK Öz Kaynaklara Oranı: KVK / Öz Kaynak * 100

Denetçi yapılan bu oranlama ile kısa vadeli borçların öz kaynağın ne kadar yüzdesini oluşturduğunu hesaplamış olur. Sanayi işletmeleri için kabul edilebilir oran 1/3'tür. Oran ne kadar artarsa işletmenin kısa vadeli borçlarını ödemedi zamanlama konusunda da o kadar zorluk yaşadığı anlaşılır.

Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı:

MDV / Öz Kaynaklar * 100

Maddi duran varlıkların finansmanında öz kaynakların yüzde kaçının kullanıldığını gösterir. Oran 1'den büyük olduğunda finansman için sadece öz kaynaklar değil, yabancı kaynaklardan da faydalandığı anlaşılır. Bunun önemi de ortaya çıkan finansman giderinden ileri gelmektedir. Yani gerçek veya yaratılmış bir borç varsa bunun finansman gideri mali tabloda yer alır. Dolayısıyla yanlış etkileyebilir. Oran hesabı yapılırken MDV'den Birikmiş Amortismanların çıkarılması gerekmektedir. Sanayi işletmeleri için makul oran %65 olmalıdır.

²¹⁶ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.176

²¹⁷ Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.67

Faaliyet oranları

Varlıkların etkin kullanılıp kullanılmadığına bakılır. Faaliyet oranlarını hesaplamak satışlar, stoklar, alacak hesapları arasındaki ilişkiyi incelemeye yardımcı olmaktadır.²¹⁸

Alacakların Devir Hızı Oranı: $\text{Net Satışlar} / \text{Ortalama Alacaklar} * 100$

$\text{Ortalama Alacaklar} = \text{D. Başı Alacaklar} + \text{D. Sonu Alacaklar} / 2$

Net satışlar ile ticari alacaklar arasındaki ilişkiyi inceleyen bir orandır. Oranın yüksek olması alacakların tahsilatında şirketin sorun yaşamaması gerektiği yönündedir. Ortalama alacaklar grubuna, işletme, ortaklardan alacaklar, grup şirketlerinden alacaklar, kayda almadığı satışlardan alacakları dahil etmiş olabilir. Böyle olunca payda, paydan yüksek çıkıp devir hızı oranı düşük hesaplanıyor olabilir.²¹⁹

Alacaklar hesabına dahil edilmesi gerekenler; senetli veya senetsiz alacaklar, alıcılar, alacak senetleri, diğer ticari alacaklardır. Şüpheli ticari alacaklar, reeskont hesapları, verilen depozito ve teminatlar hesapları oranlamaya alınmaz.²²⁰

Oran yüksek çıkması tahsilatta sorun olmadığını göstergesidir. Düşük olması ise; tahsilatta sorun, alacakların batık olması, tahsil edilmiş ama kayda geçirilmemiş olması, başka hesapların alacak tutarına kaydedildiği gibi durumların gösterebilir.²²¹

İşletmenin alacaklarını ne kadar sürede bir tahsil ettiğine ise alacakların ortalama tahsilat süresi ile ulaşılabilir.

$\text{Alacakların ortalama tahsilat süresi} = 360 / \text{Alacak devir hızı}$

Senetli ve senetsiz alacakların ortalama ne kadar zamanda likite dönüşebildiğini gösterir.²²²

²¹⁸ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.177

²¹⁹ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.177

²²⁰ Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.700

²²¹ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.177

²²² Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016,s.118

Stok Devir Hızı Oranı:

Net Satışlar / Ortalama Stoklar

Ortalama Stoklar = D. Başı stok + D. Sonu stok / 2

Stokların paraya çevrilebilme hızını gösterir. Oranın yüksek olması istenir. Düşük olmasında ise;

- Stoklar yüksek değerlenmiş
- Satılamayacak stokların varlığı
- Kayıt dışı satışların varlığı
- İşletme ile ilgisiz alanlarda kullanılan kalemlerin stoklara kaydedilmiş olması
- Stokların şişirilmiş olması gibi durumların gözden geçirilebilir.

Tüm bunları tespit edebilmek önceki dönemler ve sektörle karşılaştırma yaparak mümkün olur. Örneğin; işletme işlerin her zamanki gibi ya da daha iyiye gideceğini düşünüp stokları gereğinden fazla tutar ya da tam tersi yine öngörmeyip isteneni karşılayamayacak kadar az stok bulundurabilir.²²³

Oranın yüksek olması işletme için olumludur faka her zaman bu durum kârlılığı da artırır denemez. Çünkü diğer taraftan üretim, yönetim, satış pazarlama ile ilgili maliyetler daha hızlı artış gösteriyor olabilir.²²⁴

Az stok bulundurduğunda; alış indirim oranlarının işletmeye düşük tutulması pazarın taleplerine cevap verememek, üretimde sorun yaşamak ve hepsi de maliyetlerin artışına neden olur.²²⁵

Stok devir hızı kullanarak stokta kalma süresi $360 / \text{stok devir hızı}$ olarak bulunabilir.

Sürenin kısa olması stokların likiditesinin yüksek olduğunu gösterir.²²⁶

²²³ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.65

²²⁴ Bakır, Hasan; Cumhuriyet, Şahin: Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi, Detay Yay, Ankara, 2009, s. 141

²²⁵ Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.701

²²⁶ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.116

Aktif Devir Hızı Oranı:

Net Satışlar / Aktifler

Oran, işletme, varlıklarını hangi oranda etkin kullanır onu gösterir. Oran yüksekse, etkin ve verimli kullanılmıştır; kârlılık da artar.²²⁷ Oran düşükse, duran varlıklar fazladır. Bu da aktif devir hızını düşürür. Dolayısıyla işletme riski artar ve işletmenin atıl kapasiteye sahip olduğunu gösterir.²²⁸

Kârlılık oranları

İşletme yönetiminin ne kadar etkin olduğunu ve gereği kadar kâr elde edilip edilmediğini gösteren oranlardır. Gelir tablosu kalemlerine bakarak hesaplamalar yapılır.

Brüt Kâr Oranı:

Brüt Satış Kârı / Net Satışlar * 100

Brüt satış kârı = Satış fiyatı – Maliyet

Net satışlar = Satışlar – Satıştan iadeler – Satış iskontoları

İşletmenin ana faaliyetinden elde ettiği kârlılık yüzdesidir. İşletmelerin kârlarını düşü göstermek için kayıt dışı (faturasız) satış yapmalarının dışında satış maliyetlerini artırmış olmaları da mümkündür. Denetçi geçmiş yıllarla bu oranı kıyaslayarak önemli ölçüde farkların olup olmadığına bakabilir.²²⁹

Kârlılık oranı için işletmenin geçmiş yıllarına nazaran düşüş ya da artış olup olmaması denetçi tarafından incelenir. Diğer taraftan sektör ortalamasının da gerisinde kalmak işletmenin geleceği açısından olumsuz algılanır. Denetçi, işletmenin, özellikle kârını düşük gösterdiği bir durumla karşılaşarsa bunun düzeltilmesini ister ya da görüşünü bu yönde belirtir.²³⁰

²²⁷ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.66

²²⁸ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.119

²²⁹ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.120

²³⁰ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.69

Faaliyet Kâr Oranı:

Faaliyet Kârı / Net Satışlar

İşletmenin faaliyet giderleri düşüldükten sonra elde ettiği kârlılığını gösterir. Dolayısıyla işletmenin verimliliği hakkında bilgi edinmek mümkün olur. İşletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili elde ettiği kârlılığı göstereceği için denetçi için önemli bir orandır. Denetçi eldeki verilerin doğruluğu hakkında sağlamayı geçmiş yıl verileri ve sektör ortalaması ile kıyaslayarak yapmaktadır. Oran yüksekse işletme kârlıdır denebildiği gibi kârlı göstermek için faaliyet giderlerini düşük göstermiş olabilir.²³¹

Net Kâr Oranı:

Dönem Net Kârı / Net Satışlar* 100

Vergi düşüldükten sonra Dönem Net Kârına ulaşır bunu da Net Satışlara oranlayarak hesaplanır. Oranın yüksek olması olumludur ve yine geçmiş yıllarla, sektör ortalamasıyla kıyaslamak gerekmektedir. Vergiden arındırılıp Net Kârdan hesaplama yapıldığı için, vergi değişmediği zamanlarda Net Kâr hangi yönde değişim gösteriyor buna da bakmak gerekir. Örneğin, kârda düşüş, vergi sabit, brüt kâr sabit olarak tespit edilmiş olsun. Satışlar, satışların maliyeti hesaplandığında yapılmış hatalar veya hilelerden kaynaklanıyor olabilir.²³²

3.7.5. Ussallık testleri

Denetçinin bağımlı bir değişkenle ilgili tahminde bulunması için bağımsız değişkenleri göz önünde tutarak ilişki kurmasıdır. Örneğin, işçilik maliyetleri bağımlı bir değişkendir.

Denetçi maliyetlerin hesabıyla ilgili bir tahminde bulunmak ister. Bu sebeple çalışan işçi sayısı, işçilere verilen ücretlerin ortalaması, ve işçilerin çalışma saatlerini kullanarak hesap yapar. Başka bir örnek de, taşımacılık işi yapan bir firmanın taşımayla ilgili gelirleri hakkında tahminde bulunmak için yolcu sayısı, gidilen yol gibi verileri kullanması da olabilir.²³³

²³¹ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.121

²³² Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.122

²³³ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.179

Denetimi planlarken, risk odaklı yaklaşım benimsendiği zaman riskli kısımların tespit edilip ona göre planın hazırlanması önemli ve etkili olmaktadır. Dolayısıyla, denetçinin riskle ilgili tahminlerde bulunması açısından ussallık testlerini planlama aşamasına dâhil etmesi avantajlı olacaktır.²³⁴

3.7.6. Zaman serisi analizleri

Denetçinin, denetim yaparken kullandığı nicel, nitel birçok veri vardır. Bazen hesaplamalar yaparak bazen mesleki tecrübesiyle bazen de bu tecrübesine mali olmayan bazı verileri göz önünde tutarak tahminlerde bulunur. Tahminlerini yaparken sayısal nitelikteki verilerin zamana göre şekillendirerek tahminlerde bulunması zaman serisi analizidir. Bilgisayar ortamında, hali hazır bulunan paket program ile kullanılmaktadır.

Zaman serisi modeli de şu şekilde oluşabilir:

$$Y = T + K + M + D$$

$$Y = T * K * M * D$$

Y: Trend (genel eğilim) zaman serisi içindeki artış / azalış eğilimi (GSMH daki değişimin fiyatlara etkisi)

K: Konjonktürel Dalgalanmalar genel eğilimdeki uzun süren dalgalanmalardır. (Ekonomik kriz)

M: Mevsimsel Dalgalanmalar periyodik dalgalanmalardır. (Sonbaharda okul harcamalarının artması)

D: Düzensiz Dalgalanmalar aniden ortaya çıkan, geçici sayılabilen dalgalanmalardır. (Depremler, seller gibi olağan afet zamanında ortaya çıkan)²³⁵

İncelenen işletmelerden elde edilen verilere göre olağan dışı durumların araştırılmasında kullanılır ve işletmenin stoklar, alacaklar, borçlar, satış gelirleri, maliyetler, brüt kâr marjı, stok devir hızı bilgilerinin analizinde büyük avantaj sağlar.²³⁶

²³⁴ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.123

²³⁵ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, s.125

3.7.7. Yapay sinir ağıları

Zaman serisi analizi gibi bilgisayar ortamında faydalanılan bir analiz yöntemidir. Regresyon analizindeki gibi veriler arasındaki ilişkiyi kuran bir sistemdir fakat avantajı şudur ki modelin belirlenmiş olmasına gerek yoktur. Hayrettin Usul' a göre²³⁷; “*sistem tümevarım mantığı ile çalışmaktadır. Sistem deneme yanılma yoluyla girdi ve çıktı arasındaki ilişkinin fonksiyonunu tanımlar ve çok boyutlu, doğrusal olmayan, karmaşık, eksik, kusurlu ve problemin çözümü için özellikle bir matematik modelin ve algoritmanın bulunmaması halinde yaygın olarak kullanılmaktadır.*”

3.7.8. Benford kanunu

Bilgisayar ortamında hata ve hilelerin belirlenmesini sağlayan bir tekniktir. Yapay sinir ağlarının aksine tümden gelim yöntemi kullanılır. Benford kanununa göre sayıların hanesinde bulunan rakamların her birine denk gelme ihtimali eşit değildir. Yani sayıların ilk hanelerinde “X” rakamına denk gelme olasılığını inceler. Tahmin edilen ilk rakamların yerleşimi ile gerçek verilerinki kıyaslanır; sapmalar varsa ek denetim tekniği uygulanır.²³⁸

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN ÖRNEK UYGULAMASI

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimde önemli bir yeri vardır. Denetimin olağan, şekli hesap denetiminden çıkıp, risk ağırlıklı denetime kayma sürecinde analitik prosedürlerin değeri de artmaktadır. Şöyle ki, analitik prosedürler adeta bir riskli alanların teşhis aracı gibi fonksiyon icra etmekte, daha fazla riskli denetim alanlarına daha çabuk bir

²³⁶ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, 126s.

²³⁷ Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015, s.79

²³⁸ Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016, S.133

şekilde dikkat çekmektedir.²³⁹

Analitik inceleme “mantıklılık incelemesi” olarak da adlandırılabilir. Beklenen oranlar ile gerçekleşen oranlar veya beklenen gelişme seyri karşılaştırılarak bu gelişmenin mantıklı olup olmadığı analizi yapılmaktadır.²⁴⁰

Analitik prosedürler, denetim sürecinin önemli bir parçasıdır ve hem finansal hem de finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin incelenmesiyle yapılan finansal bilgilerin değerlendirmelerinden oluşur.

Denetim çalışmasında analitik prosedürler, denetim planının oluşturulması ve uygulanması, denetim kanıtlarının toplanması ve sonuç ve raporlama aşamalarında kullanılabilir.

Analitik prosedürler aşağıdaki amaçlara yönelik kullanılır:

- 1- Denetçiye denetim prosedürlerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamını belirlemesine yardımcı olmak için,
- 2- Maddi doğrulama testlerinde kanıt elde etmek için,
- 3- Denetimin sonuçlandırma aşamasında, finansal bilgilerin genel analizini yaparak değerlendirilmesi için.

4.1. Analitik Prosedürlerin Uygulandığı Denetim Aşamaları

Denetim çalışmasında analitik prosedürler, denetim planının oluşturulması ve uygulanması, denetim kanıtlarının toplanması ve sonuç ve raporlama aşamalarında kullanılabilir.

4.1.1 Denetim planının oluşturulması ve uygulanması aşaması

Denetimin planlanmasında analitik prosedürlerin uygulanmasının amacı, belirli hesap bakiyeleri veya işlem sınıfları için kanıt niteliğinde bir konu elde etmek için kullanılacak denetim prosedürlerinin doğası, zamanlaması ve kapsamının planlanmasına

²³⁹ Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ocak, 2008, s.147

²⁴⁰ Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ocak, 2008, s.147

yardımcı olmaktadır. Bunun için, denetimin planlanmasında kullanılan analitik prosedürler aşağıdakilere odaklanmalıdır:

(a) denetçinin müşterinin işiyle ve son denetim tarihinden bu yana meydana gelen işlemler ve olaylar hakkındaki anlayışını arttırmak ve

(b) denetim riski oluşabilecek spesifik alanları belirlemek. Denetimin planlanmasında kullanılan analitik prosedürler genellikle yüksek düzeyde toplanan verileri kullanır. Ayrıca, denetçinin kararına dayanan prosedürlerin karmaşıklığı, kapsamı ve zamanlaması müşterinin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak büyük ölçüde değişebilir.²⁴¹

Analitik İnceleme Prosedürlerinin denetimin planlanması aşamasında kullanılması şu yararları sağlar:²⁴²

- Finansal problemlerin önceden saptanması
- Gelir tablosu hesaplarının uygunluğunun belirlenmesi
- Gelir tablosuyla bilanço hesaplarının uygunluğunun belirlenmesi
- Yüksek risk alanlarının saptanması

Analitik inceleme prosedürlerini uygulayacak denetçi, finansal tablo kalemleri hakkında bir ön bilgi elde ederek bunların denetimi sırasında ne kadar ayrıntıya ineceğini belirleyecektir. Kar veya zarar tablosundaki brüt kar yüzdesinin beklenenden çok bulması halinde, satışların ve stokların denetimi için uygulayacağı denetim işlemlerini genişletme ve yoğunlaştırma çabası içerisine girecektir.

Denetimin planlanmasında kullanılan analitik prosedürlerde genellikle sadece finansal veriler kullanılır.

Analitik prosedürler denetim planlamasında mizan incelemesi sırasında riskli hesap alanlarına nüfus edilmesini sağlar. Örneğin;

²⁴¹ <https://pcaobus.org/Standards/Archived/Pages/AU329A.aspx>

²⁴² Kardeş, Seval: Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora tezi, 1995, s.48

- Kasa hesabında olağanüstü bir bakiye olması,
- Ortaklar veya avans hesaplarında işletmenin diğer hesapları ve ekonomik durumu göz önünde bulundurulduğunda çok yüksek bakiye olması,
- Bazı hesapların sık ve önemli ölçüde ters bakiye vermesi.

Bu hesapların oldukça riskli hesaplar olduğuna işaret eder. Böylece denetim planlamasında riskli hesap veya denetim alanlarının fark edilmesine ve buna göre planlama yapılmasına olanak sağlar.²⁴³

4.1.2. Denetim kanıtlarının toplanması aşaması

Analitik prosedürlerin bu aşamada denetçi tarafından uygulanması, planlama ve sonuçlandırma aşamalarından farklı olarak zorunlu değildir. Denetçiye bırakılmıştır.

Bu aşamada gerçekleştirilen analitik prosedürler, uygulanacak detay testlerin miktarını etkiler. Yüksek riskli hesap kalemlerinin denetiminde, analitik prosedürler tek başına yeterli değildir.²⁴⁴

Denetimin yürütülmesi esnasında yoğun bir şekilde kullanılan analitik prosedürler ayrıntılı denetim çalışmalarının yerine geçer. Örneğin, gider hesapları veya yatırım hesapları gözden geçirilirken, faturalar içinde işletmenin faaliyetleri ile ilgisi olmayan harcamalar ile karşılaşılabılır.²⁴⁵

4.1.3. Sonuçlandırma ve raporlama aşaması

Bu aşamada analitik inceleme prosedürleri işletmenin sürekliliğinin ve olası yanlışlıkların belirtilerinin değerlendirilmesinde kullanılır. BDS 520'ye göre tasarlanan ve uygulanan analitik prosedürlerin neticesinde ulaşılan sonuçların, finansal tabloların münferit bileşenlerinin veya unsurlarının denetimi sırasında oluşturulan sonuçları desteklemesi amaçlanır. Bu durum, denetçi görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara varılmasına yardımcı olur. Analitik incelemenin denetimin tamamlanması aşamasında

²⁴³Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ocak, 2008, s.148

²⁴⁴ IFAC Guide to Using ISAs Vol II 4th edition, s.104

²⁴⁵ Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ocak, 2008, s.148

çalışma kâğıtlarının ve mali tabloların nihai gözden geçirilmesinde kullanılması en yaygın kullanılış şeklidir.²⁴⁶

AICPA yayınlamış olduğu 56 numaralı yönetmelikte denetim çalışmasının tamamlanma aşamasında finansal tabloların ve çalışma kağıtlarının nihai olarak değerlendirilmesinde AİP'lerin kullanılması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca yönetmelik, denetim çalışmalarının gözden geçirilmesinde AİP'lerden; denetimde hedeflenen sonuçlara ulaşmak ve denetlenen finansal tabloları bir bütün halinde değerlendirmek amaçlarıyla yararlanılacağını belirtmektedir.²⁴⁷

Bu aşamada kullanılan analitik teknikler denetçinin elde ettiği sonuçları yorumlamadan önce geçmişte yapılması gereken ama unutulmuş düzeltmelerin olup olmadığını kontrol etme, gözden kaçan önemli değişimleri yeniden inceleme olanağı sağlarken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine ilişkin incelemelere de katkı sağlar.²⁴⁸

Sonuç olarak denetçi mali tablolara uyguladığı analitik prosedürlerin sonuçlarını analiz ederek yorumlar ve denetim çalışmalarını tamamlar. Finansal tabloların makul bir güvenceye sahip olup olmadığı hakkındaki nihai kararını verir ve denetim raporunda açıklar.

Denetçi denetimin hangi aşamasında analitik inceleme prosedürleri kullanılırsa kullanılsın bu aşamaları sırası ile takip edip yerine getirmesi gerekir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir:²⁴⁹

1. Birinci Aşama: Beklentilerin oluşturulması,
2. İkinci Aşama: Tanımlama (kayıtlı tutarlar ile beklenen değerlerin karşılaştırılması),
3. Üçüncü Aşama: Araştırma (kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki önemli farklılıklar için olası açıklamaların araştırılması),
4. Dördüncü Aşama: Sonuçların değerlendirilmesi (kayıtlı tutarlar ile beklenen

²⁴⁶ Arens, Alvin; Elder, Randal; Beasley, Mark: Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, New Jersey, 2013, s.208

²⁴⁷ AICPA, SAS 56, AU 329.22

²⁴⁸ Kardeş, Seval: Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora tezi, 1995, s.129

²⁴⁹ AICPA Audit Guide, 2007, s.5

değerler arasındaki önemli farklılıkların denetim ve finansal tablolar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi).

Analitik prosedürlerin uygulanmasında yer alan adımlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:²⁵⁰

Ne Yapılır?	Nasıl Yapılır?
Veriler arasındaki ilişkileri belirle	Gerçekleşmesi beklenen bilginin değişik çeşitleri arasında makul ilişkilere yönelik beklentiler geliştirmek Mümkün olduğunda bağımsız kaynaklar kullanılarak bilginin kaynağının araştırılması Finansal ve finansal olmayan veriler şunları içerebilir: *Önceki dönemle karşılaştırılabilir finansal tablolar *Ara dönem ya da yıllık verilerden değerlendirmeleri içeren bütçeler, tahminler ve değerlendirmeler *İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve mevcut ekonomik koşullar
Karşılaştır	Beklentileri kayıtlı tutarlarla ya da kayıtlı tutarlardan geliştirilen tutarlarla karşılaştır.
Sonuçları değerlendir	Beklenmeyen ya da olağan dışı bir ilişki tespit edildiğinde potansiyel önemli yanlışlık risklerini dikkate al.

Bazı küçük işletmeler, denetçilere analitik prosedürleri gerçekleştirmek için ara veya aylık finansal bilgiler gibi mevcut finansal bilgileri sağlayamayabilir. Bu şartlar altında, bazı bilgiler sorgulama yoluyla elde edilebilir, ancak detaylı sorgulamalar için işletmenin finansal tablolarının erken bir taslağı hazır olana kadar beklemek gerekir.

Bir işlem sınıfı için içsel risklerin düşük olması durumunda, yalnızca analitik prosedürler yeterli uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Bununla birlikte, değerlendirilen risk ilgili iç kontrollerden dolayı düşükse, denetçi bu kontrollerin testlerini de yapar. Önemli riskleri ele alırken, analitik prosedürlerin herhangi bir kullanımının diğer önemli testler

²⁵⁰ IFAC Guide to Using ISAs Vol I 4th edition, s.83

veya kontrol testleriyle birlikte olması gerekir.²⁵¹

Analitik prosedürü kullanmak için, denetçi, ilgili savdaki maddi bir yanlışlığın tespit edilmemesi riskini kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye düşürmek için prosedür tasarlamalıdır. Bu, kaydedilen tutarın ne olması gerektiği beklentisinin, tek tek veya toplu olarak önemli bir yanlışlık olasılığını gösterecek kadar kesin olduğu anlamına gelir.²⁵²

4.2. Analitik inceleme prosedürlerinin Türkiye’de kullanımı

Simge Tüzün Şahmaroğlu tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler ile yaptığı anket sonucu olarak uygulanan analitik prosedürlerin çeşitlerinin analizi yapılmıştır. Buna göre;

Denetçilerin denetim sürecinde en sık olarak “işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılması” analitik inceleme prosedürünü kullandığı görülmektedir. Katılımcıların %73,9’u bu prosedüre çok sık başvururken, %26,1’i de çoğunlukla başvurmaktadır.

Diğer prosedürlerin kullanılma sıklığı birbirine yakın düzeydedir. “İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması” prosedürüne bakıldığında katılımcıların %19,6’sı çok sık, %54,3’ü çoğunlukla, %21,7’si ara sıra ve %4,3’ü ise nadiren bu prosedürü kullanmaktadır. “İşletme verileri ile denetçi tarafından beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürünün kullanılma sıklığına bakıldığında katılımcıların %24,4’ü çok sık, %55,6’sı çoğunlukla, %8,9’u ara sıra, %11,1’i ise nadiren bu prosedüre başvurduğunu belirtmiştir. “İşletme verileri ile işletmenin belirlediği beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne katılımcıların %17,4’ü çok sık, %52,2’si çoğunlukla, %26,1’i ara sıra, %2,2’si nadiren başvuruyorken, denetçilerin %2,2’si bu prosedürü hiç kullanmadığını belirtmiştir. En az yararlanan prosedür olan “işletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne katılımcıların %20’si çok sık, %37,8’i çoğunlukla, %28,9’u ara sıra, %11,1’i nadiren

²⁵¹ IFAC Guide to Using ISAs Vol I 4th edition, 102

²⁵² IFAC Guide to Using ISAs Vol I 4th edition, 102

başvururken, %2,2'si hiç başvurmamaktadır.²⁵³

4.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanıma İlişkin Bir Örnek

Çalışmanın önceki bölümlerinde analitik inceleme prosedürleri, analitik inceleme prosedürlerin bağımsız denetim sürecinde uygulaması, analitik inceleme teknikleri ile ilgili teorik açıklamalar ve analizler yapılmıştır. Bu aşamada ise analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını incelenecektir.

4.4. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı önceki bölümlerde anlatılan teorik bilgilerin uygulanması sonrasında işletme finansal tabloları dikkate alınarak planlama aşamasında önemli yanlışlık içeren hesap veya hesap gruplarını belirlemek, kanıt elde etme aşamasında destekleyici kanıt elde etmek ve sonuçlandırma aşamasında herhangi bir yanlışlık olup olmadığının genel anlamda analizini örneklerle ortaya koymaktır.

4.5. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada daha önce bahsedildiği üzere analitik prosedürler denetimin planlama, kanıt elde etme ve sonuçlandırma aşamalarında kullanılmaktadır. Uygulama yapacağımız örnekte bu üç aşama da incelenecektir. Bu noktada halka açık şirketlerin yayınlanan verilerinin yetersiz kalması sebebiyle, uygulama için Arnef Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. Sorumlu Denetçisi Yaşar Umut Nefesli ile mülakat yapılarak, gerçekte olmayan bir şirketin verileri hazırlanmış ve analitik inceleme prosedürleri ve sonuçları bu şirket verileri üzerinden anlatılmıştır. Uygulanan prosedürler ve sonuçlar Yaşar Umut Nefesli'nin tecrübe ettiği ve sık karşılaşılan durumlara göre belirlenmiştir. Bu sebepten tüm analitik prosedür uygulama tekniklerine başvurulmamıştır.

4.6. Araştırma Metodu

Araştırmanın metodu AİP'de kullanılan teknikleri bir araya getirip risk belirlenmesi, denetim kanıtı elde edilmesi ve sonuca ulaşma aşamalarında analitik prosedürlerinin

²⁵³Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde AİPler ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016

etkilerini ortaya koymaktır.

4.7. Örnek Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılması

4.7.1. Planlama aşamasında uygulanan örnek prosedürler

Bu örneğimizde ABC işletmesinin 31 Aralık 2018 bağımsız denetimini yapmak üzere atanmış olan denetçi denetim planlama aşamasını yıl sonundan önce 2018 yılının Kasım ayında gerçekleştirmektedir. İşletme tarafından hazırlanan 30 Eylül 2018, 31 Aralık 2017 ve 30 Eylül 2017 finansal tabloları aşağıda verilmiştir.

Daha önce vurgulandığı üzere analitik prosedürlerde karşılaştırmalı analiz tekniği kullanılırken, finansal veriler aynı dönemi kapsayacak şekilde ele alınmalıdır. Bu örneğimizde 30 Eylül 2018 finansal durum tablosu kalemleri 31 Aralık 2017 ile karşılaştırılırken, 30 Eylül 2018 kar veya zarar tablosu kalemleri 30 Eylül 2017 kalemleri ile karşılaştırılmıştır.

FİNANSAL DURUM TABLOSU

VARLIKLAR

	30 Eylül 2018	31 Aralık 2017	30 Eylül 2017	Değişim	Değişim Yüzdesi
DÖNEN VARLIKLAR					
Nakit ve Nakit Benzerleri	5.234.000	5.577.000	5.100.000	(343.000)	-% 6
Ticari Alacaklar	15.335.000	8.677.000	7.950.000	6.658.000	% 77
Diğer Alacaklar	1.250.000	1.426.000	119.000	(176.000)	-% 12
Stoklar	13.346.000	10.116.000	7.362.000	3.230.000	% 32
Diğer Dönen Varlıklar	450.000	498.000	420.000	(48.000)	-% 10
Toplam Dönen Varlıklar	35.615.000	26.294.000	20.951.000	9.321.000	
DURAN VARLIKLAR					
Maddi Duran Varlıklar	8.110.000	8.038.000	7.294.000	72.000	% 1
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	445.000	434.000	392.000	11.000	% 3
Diğer Duran Varlıklar	13.000	18.000	14.000	(5.000)	-% 28
Ertelenmiş Vergi Varlığı	45.000	24.000	445.000	21.000	% 88
Toplam Duran Varlıklar	8.613.000	8.514.000	8.145.000	99.000	
TOPLAM VARLIKLAR	44.228.000	34.808.000	29.096.000	9.420.000	
ÖZKAYNAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER					
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER					
Krediler	13.412.000	11.971.000	8.045.000	1.441.000	% 12
Ticari Borçlar	3.186.000	2.381.000	2.962.000	805.000	% 34
Diğer Borçlar	835.000	821.000	514.000	14.000	% 2
Diğer Karşılıklar	450.000	395.000	370.000	55.000	% 14
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	17.883.000	15.568.000	11.891.000	2.315.000	
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER					
Krediler	845.000	845.000	845.000	-	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.312.000	1.214.000	1.130.000	98.000	% 8
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	2.157.000	2.059.000	1.975.000	98.000	
ÖZKAYNAK					
Sermaye	25.732.000	25.732.000	25.732.000	-	
Geçmiş Yıllar Zararları	(8.551.000)	(12.002.000)	(12.002.000)	3.451.000	-% 29
Net Dönem Karı	7.007.000	3.451.000	1.500.000	3.556.000	% 97
Toplam Özkaynak	24.188.000	17.181.000	15.230.000	7.007.000	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAK	44.228.000	34.808.000	29.096.000	9.420.000	

KAR VEYA ZARAR TABLOSU

	30 Eylül 2018	31 Aralık 2017	30 Eylül 2017	Değişim	Değişim Yüzdesi
Hasılat	55.250.000	52.650.000	36.540.000	18.710.000	%51
Satışların Maliyeti	(42.610.000)	(41.830.000)	(29.910.000)	(12.700.000)	%42
Brüt Kar	12.640.000	10.820.000	6.630.000	6.010.000	
Pazarlama Giderleri	(4.360.000)	(4.240.000)	(3.050.000)	(1.310.000)	%43
Genel Yönetim Giderleri	(2.140.000)	(2.600.000)	(1.960.000)	(180.000)	%9
Diğer Gelirler ve Karlar	2.198.000	530.000	380.000	1.818.000	%478
Diğer Giderler ve Zararlar	(120.000)	(20.000)	(10.000)	(110.000)	%1100
Faaliyetlerden Kar Zarar	8.218.000	4.490.000	1.990.000	6.228.000	
Finansal Gelirler	345.000	125.000	95.000	250.000	%263
Finansal Giderler	(250.000)	(510.000)	(350.000)	100.000	-%29
Vergi Öncesi Kar Zarar	8.313.000	4.105.000	1.735.000	6.578.000	
Vergi Gideri Geliri, net	(1.306.000)	(654.000)	(235.000)	(1.071.000)	%456
Dönem Karı Zararı	7.007.000	3.451.000	1.500.000	5.507.000	

Bağımsız denetçi tarafından önemlilik 1.500.000 TL olarak belirlenmiş olup, analitik inceleme eşiği 675.000 TL ve oransal değişim eşiği %10 olarak belirlenmiştir.

4.7.1.1. Finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi

Finansal durum tablosu dikkate alındığında karşılaştırmalı analiz yöntemi ile önemli değişikliğe uğramış hesap kalemleri incelenecektir. Bu kalemler:

- Ticari Alacaklar,
- Stoklar,
- Krediler ve
- Ticari Borçlar, olarak tespit edilmiştir.

4.7.1.2. Ticari alacakların değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibarıyla ticari alacak tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %77'lik bir artış göstermiştir. Ticari Alacaklara ilişkin değerlendirme yapıldığında işletmeden edinilen bilgilere göre hasılatındaki artış ve son ayda yapılan satış tutarının yüksek olmasından dolayı değişimin makul olduğu bilgisi alınmıştır.

Ancak hasılatındaki artışın 30 Eylül 2017 hasılatına göre %51 olarak gerçekleşmesi ve hasılat üzerinden hesaplanan alacak tahsilat süresinin 30 Eylül 2018, 31 Aralık 2017 ve 30 Eylül 2017 tarihleri için sırasıyla 68, 60 ve 59 gün olarak hesaplanması bağımsız denetçinin bu hesap kaleminde önemli risk olabileceği kanaatine varmasına sebep olmuştur. Bağımsız denetçi ticari alacakların tahsil edilebilirliğine ilişkin önemli risk belirleyip 31 Aralık 2018 denetiminde buna uygun prosedürlerini yerine getirme kararı almıştır.

4.7.1.3. Stokların değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibarıyla stok tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %32'lik bir artış göstermiştir. Stoklara ilişkin değerlendirme yapıldığında işletmeden edinilen bilgilere göre hasılatındaki artış neticesinde işletme yönetimi daha fazla stok ile çalışmaya karar vermiş bu sebepten değişimin makul olduğu bilgisi alınmıştır.

Bağımsız denetçi tarafından oran analizi tekniği kullanılmış ve stok devir hızı oranları 30 Eylül 2018, 31 Aralık 2017 ve 30 Eylül 2017 tarihleri için sırasıyla 3,63, 4,79 ve 4,06 olarak hesaplanmıştır. Bağımsız denetçi stoklar hesabı detaylarını incelemiş ve hareketsiz (değer düşüklüğüne uğramış) stoklar olabileceği kanaatine varmıştır. Stok değer düşüklüğüne ilişkin önemli risk belirleyip 31 Aralık 2018 denetiminde buna uygun prosedürlerini yerine getirme kararı almıştır.

4.7.1.4. Kredilerin değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibarıyla krediler tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %14'lük bir artış göstermiştir.

Kar veya zarar tablosu incelendiğinde finansal giderler hesabının 30 Eylül 2017'ye göre %29 düşüş göstermesi ilk bakışta kredi tutarında da azalış olmasının beklenmesine yol açmıştır.

İşletmeden elde edilen bilgiye göre 2018 yılı içerisinde kredisinin büyük bölümünü ödeyen işletme, Eylül ayı sonunda yeni bir kredi almıştır.

Bu veriler analiz edildiğinde sonuçlar makul görünmekle birlikte hesapların büyüklüğü neticesinde ticari alacak ve stoklardaki önemli riskten farklı olarak kredilerin tamlığı ve doğruluğu ve finansal giderlerin doğruluğu için normal risk belirleyip 31 Aralık 2018 denetiminde buna uygun prosedürlerini yerine getirme kararı almıştır.

4.7.1.5. Ticari borçların değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibariyle ticari borçlar tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %34'lük bir artış göstermiştir.

İşletme ile yapılan sorgulama sonucu özellikle Eylül ayında yüklü miktarda hammadde alımı yapıldığı ve yeni tedarikçilerle anlaşmalar yapıp ödeme vadelerinin uzadığı bilgisi alınmıştır.

Bağımsız denetçi tarafından yapılan incelemede yeni tedarikçiler ve borç tutarları gözlemlenmiştir. Bu veriler ışığında ticari borçların tamlığı konusunda normal risk belirlenmiş ve 31 Aralık 2018 denetiminde buna uygun prosedürlerini yerine getirme kararı alınmıştır.

4.7.1.6. Kar veya zarar tablosu kalemlerinin değerlendirilmesi

Kar veya zarar tablosu dikkate alındığında karşılaştırmalı analiz yöntemi ile önemli değişikliğe uğramış hesap kalemleri incelenecektir. Bu kalemler:

- Hasılat,
- Satışların Maliyeti,
- Pazarlama Giderleri ve
- Diğer Gelirler, olarak tespit edilmiştir.

4.7.1.7. Hasılatın değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibariyle hasılat tutarı 30 Eylül 2017'ye göre %51'lik bir artış göstermiştir.

Hasılat kalemlerinin değerlendirilmesinde finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu noktada işletmeden hasılatla yönelik doğrudan sorumluluğu olan satış biriminden yıl içerisindeki satışları oluşturan miktar ve fiyatları içeren veri talep edilir. Bunun dışında hesap detaylarından iadeler, iskontolar gibi kalemler de dikkate alınır. Bu örneğimizde işletmenin sadece yurt içinde satış yaptığı ve iade, iskonto gibi kalemleri olmadığı yönünde kurgulanmıştır.

İşletmenin satış biriminden alınan verilere göre ortalama ton fiyatı 1.000 TL olan mamulden 55.000 ton satıldığı bilgisi alınmış ve beklenen hasılat tutarı $55.000 \times 1.000 = 55.000.000$ TL olarak hesaplanmıştır. Gerçekleşen hasılat tutarı ile arasında 250.000 TL mevcuttur ve bu daha önce denetçi tarafından belirlenen eşik değerinin altında kalmaktadır.

Bu veriler ışığında denetçi, yıl sonu denetimlerinde satış biriminden alınan verinin detay testinin yapılması koşuluyla hasılatın gerçekleşmesine ilişkin, hesabın doğası gereği risk belirlemiştir. Belirlenen bu risk hasılatın doğruluğuna ilişkin normal risktir ve önemli risk olarak nitelendirilmemesinin sebebi uygulanan analitik inceleme prosedüründen ortaya çıkan sonuçtur.

4.7.1.8. Satışların maliyetinin değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibarıyla satışların maliyeti tutarı 30 Eylül 2017'ye göre %42'lik bir artış göstermiştir.

Satışların maliyeti kalemindeki değişimi öncelikli olarak hasılatındaki artışla ilişkilendirdiğimizde %9'luk daha az bir artış gözlemlenmektedir. Bu noktada işletme ile yapılan sorgulamalarda işletmenin hasılatı arttıkça sabit maliyetleri aynı oranda artmadığı için bu yönde bir artış olmasının beklendiği dile getirilmiştir. Bu noktada geçmiş yılların brüt kar marjlarını cari dönem kar marjı ile karşılaştırma yoluna gidilmiştir. 30 Eylül 2018, 31 Aralık 2017 ve 30 Eylül 2017 tarihleri itibarıyla brüt kar marjları sırasıyla %23, %21 ve %18 şeklindedir.

İşletmenin sattığı ürünlere yakın ürünlerin piyasadaki kar marjları izlendiğinde ortalama kâr marjı %19 olarak belirlenmiş ve cari dönem kar marjının hem piyasa verilerinin hem de işletmede geçmiş dönemlerde gerçekleşen kar marjlarının üstünde kalmasından dolayı satışların maliyeti kaleminin tam ve doğruluğuna ilişkin normal risk

belirlenmiştir.

4.7.1.9. Pazarlama giderlerinin değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibariyle pazarlama giderleri tutarı 30 Eylül 2017'ye göre %43'lük bir artış göstermiştir.

Pazarlama giderlerindeki artış yine hasılat artışı ile ilişkilendirilmiş ve bu çerçevede işletme ile yapılan sorgulamada nakliye giderlerinin satılan miktar arttıkça ödenen birim fiyatlarında azalma olmasından dolayı hasılat ile aynı oranda artmadığı kaydedilmiştir.

Pazarlama giderleri alt hesapları kontrol edildiğinde nakliye giderlerinin %35 oranında arttığı görülmüş ve geri kalan artışın personel giderlerine ilişkin olduğu kaydedilmiştir. Nakliye giderlerinin analitik incelemesine konu edilebilecek finansal olmayan veriler sağlanamadığından hesaptaki değişim ve tutar büyüklüğü dikkate alınarak, hesabın doğruluğuna ilişkin normal risk belirlenmiştir. Yıl sonunda yapılacak olan denetimde bu hesabın detay testinin yapılması planlanmıştır.

4.7.1.10. Diğer gelirlerin değerlendirilmesi

30 Eylül 2018 tarihi itibariyle diğer gelirler tutarı 30 Eylül 2017'ye göre %478'lik bir artış göstermiştir.

Hesap detaylarına bakıldığında bu artışın tamamen kur farkı gelirlerinden kaynaklandığı görülmüştür. İşletme ile yapılan sorgulamada, işletmenin 2018 yılında ağırlıklı olarak dövizli satış yaptığı ve yıl içerisinde finansal durum tablosundaki parasal kalemlerinden sadece ticari alacaklarında dövizli bakiyeler bulunduğu gözlemlenmiştir.

2018 yılındaki kur artışlarının bu hesapta önemli bir artış meydana getirmesi, denetçi tarafından beklenen bir sonuç olmuştur. Buna göre kur farkı gelirlerinin doğruluğuna ilişkin düşük risk belirlemiştir.

Yukarıdaki değerlendirmeler yapılırken denetçi tarafından aşağıdaki sorular dikkate alınarak incelemeler gerçekleştirilmiştir:²⁵⁴

1. İlişkiler istikrarlı bir çevreden mi geliyor? Dinamik veya dengesiz bir ortamda güvenilir ve kesin beklentiler mümkün olmayabilir.
2. İlişkiler detaylı düzeyde ele alınıyor mu? Miktarların ayrıştırılması, birleştirilmiş seviyeden daha güvenilir ve kesin beklentiler sağlayabilir.
3. Maddi bir yanlışlığı engelleyebilecek çok özetlenmiş bileşenler arasında dengeleyici faktörler veya karmaşıklık var mı?
4. İlişkiler, yönetim takdirine bağlı maddeleri içeriyor mu? Öyleyse, daha az güvenilir veya daha az kesin beklentiler sağlayabilir.
5. Veriler, işletme içindeki kaynaklardan veya işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan mı elde edildi? Denetim kanıtının güvenilirliği (bazı istisnalar dışında), işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde arttırılır.
6. İşletme içindeki kaynaklardan elde edilen veriler doğruluğu ile doğrudan sorumlu olmayan kişiler tarafından mı geliştiriliyor? Eğer öyleyse, doğruluğunu kontrol etmek için daha fazla prosedürü düşünün.
7. Veriler yeterli iç kontrol ile güvenilir bir sistem altında mı geliştirildi?
8. Kurumun verileriyle karşılaştırmak için geniş endüstri verileri var mı?
9. Veriler cari veya önceki dönemlerde denetim testine tabi miydi?
10. Denetçinin, çeşitli kaynaklardan geliştirilen kaydedilmiş miktarlara ilişkin beklentileri var mıydı?

²⁵⁴ IFAC Guide to Using ISAs Vol I 4th edition, 102

4.7.1.11. Planlama aşamasında ortaya çıkan sonuç

Planlama aşamasında uygulanan analitik prosedürlerle belirlenen risklere verilen karşılıklarda aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

1. Ticari alacakların tahsil edilebilirliğine ilişkin tanımlanan önemli risk için uygulanan denetim prosedürleri neticesinde işletmenin 120 gün vadesi geçmiş ve tahsil kabiliyeti çok düşük olan ticari alacakları olduğu tespit edilmiş ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları 9- Finansal Araçlar standardına uygun olarak 2.000.000 TL tutarında şüpheli alacak bakiyesi olduğu görülmüştür. Bu tutar düzeltilmiş yanlışlıklar olarak kayıtlara alınmıştır.
2. Stoklarda değer düşüklüğü ile ilgili tanımlanan önemli risk için uygulanan denetim prosedürleri neticesinde işletmenin üretimde kullanılmayacak durumda olan 2.500.000 TL tutarındaki stokları tespit edilmiştir. Bu tutar düzeltilmiş yanlışlıklar olarak kayıtlara alınmıştır.
3. Analitik prosedürler yardımıyla diğer hesap kalemlerinde belirlenen risklere uygulanan prosedürler sonucunda herhangi bir yanlışlık veya hileye rastlanılmamıştır.

Ortaya çıkan sonuçlar yanlışlık veya hile içeren alanların belirlenmesinde analitik inceleme prosedürlerinin önemini ortaya koyar niteliktedir. Analitik inceleme prosedürleri yukarıda verilen örneklerle sınırlı olmamakla birlikte birçok hesap grubu ve hesap için kolay bir şekilde uygulanabilir niteliktedir.

4.7.2. Denetim kanıtlarının toplanması aşamasında uygulanan prosedürler

Planlama aşamasında belirlenen prosedürler gereği, ABC işletmesinin 31 Aralık 2018 tarihli finansal tablolarında yer alan personel giderlerine ilişkin denetim kanıtları analitik prosedürlerin kullanılmasıyla elde edilecektir. Bu bölümde denetim kanıtı toplama aşamasında uygulamada sıklıkla kullanılan personel giderlerine ilişkin analitik prosedürler kullanılarak denetim kanıtlarının toplanması incelenmiştir. Bu çalışmada personel

giderlerinin sadece ücret giderlerinden oluştuğu varsayılarak, personel giderlerinin içeriklerinin ayrıştırılması yapılmadan bir analiz yöntemi geliştirilmiştir.

İşletme tarafından hazırlanan 31 Aralık 2018 ve 31 Aralık 2017 tarihli finansal tabloların personel giderleri içeren hesap detayları aşağıda verilmiştir:

	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
Satışların Maliyeti		
- <i>Personel Giderleri</i>	7.000.000	6.500.000
Pazarlama Giderleri		
- <i>Personel Giderleri</i>	1.250.000	980.000
Genel Yönetim Giderleri		
- <i>Personel Giderleri</i>	1.300.000	1.150.000
Toplam Personel Gideri	<u>9.550.000</u>	<u>8.630.000</u>

Analitik inceleme prosedüründe kullanılmak üzere hesap bakiyesi ve önemlilik seviyesi dikkate alınarak, denetçi yargısı ile eşik değer belirlenmektedir. Buna göre hesap bakiyesinin, 1.500.000 TL olarak belirlenen önemlilik seviyesinin yaklaşık 6 katı büyüklüğünde olması göz önünde bulundurularak eşik seviyesi, hesap bakiyesinin %5'i olan 477.500 TL olarak belirlenmiştir. Yapılacak analitik test sonucunda hesaplanan tutar ile kayıtlı tutar arasındaki mutlak farkın bu eşik değerinin altında kalması ile test tamamlanacak, bu eşik değerinin üstünde kalması sonucunda ise geliştirilen testin daha fazla detay içermesi sağlanacak veya ilave prosedürler uygulanacaktır.

Eşik değerinin belirlenmesinin ardından personel giderlerinin analitik olarak test edilebilmesi için gerekli veriler elde edilmelidir. Analitik prosedürlere konu olacak bu verilerin niteliği ve niceliği işletmelerin hesaplarının işleyiş ve niteliği doğrultusunda belirlenir. Personel giderleri toplamının doğru ve tam olduğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere kullanılacak olan analitik test için gerekli veriler; 2017 yılı ortalama personel sayıları, 2018 yılında geçerli olan maaş artış oranı ve 2018 yılı ortalama personel sayıları olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetçinin yargısına bağlı olarak teste konu olacak veri setinin seçiminin ardından, elde edilen verilerin tamlığı ve doğruluğu, bir başka ifade ile güvenilir olup olmaması konusunda ayrıca bir denetim prosedürü uygulanmalıdır. Türkiye Denetim

Standartları- Bağımsız Denetim Standardı 500, paragraf 9’da ifade edildiği üzere; denetçinin işletme tarafından sağlanan verileri denetim testlerinde kullanması durumunda, bu verilerin güvenilir olup olmadığı değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme ise, genellikle verilerin tamlık ve doğruluğuna ilişkin kanıt elde ederek yapılmakla birlikte ayrıca bu verilerin yeterli ve açık olup olmadığının sorgulanması şeklinde yapılmalıdır. İşletmeden sağlanacak olan personel sayıları ve maaş artış oranı verilerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi ve ilave prosedürlerin uygulanması kaçınılmazdır.

ABC işletmesinden sağlanan 31 Aralık 2018 ve 31 Aralık 2017 tarihli ortalama personel sayıları, 2018 yılı maaş artış oranı ve bu veriler kullanılarak oluşturulan analitik test sonuçları aşağıdaki gibidir:

2017 Yılı Ortalama Personel Sayısı	185
2018 Yılı Ortalama Personel Sayısı	190
2017 Yılı Personel Başına Düşen Yıllık Ücret	46.649
2018 Yılı Maaş Artış Oranı	%10
2018 Yılı Tahmin Edilen Toplam Personel Gideri	9.749.568
Kayıtlı Personel Gideri	9.550.000
Fark	199.568
Eşik Değer	477.500

Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere 2017 yılı ortalama personel sayısı 185 olan ABC işletmesinin ilk aşamada 2017 yılına ilişkin personel başına düşen ortalama yıllık ücretin bulunabilmesi için, toplam personel giderleri ortalama personel sayısına bölünerek 46.649 TL sonucuna ulaşılmıştır. Bu tutara 2018 yılında gerçekleştirilen %10’luk maaş artış oranı eklenerek ortalama zamlı yıllık ücret bulunmuş ve 2018 yılı ortalama personel sayısı ile çarpılarak tahmin edilen toplam personel gideri 9.749.568 TL bulunmuştur. Çıkan bu sonuç kayıtlı personel giderleri ile karşılaştırılmış ve kayıtlı değer ile arasındaki farkın, belirlenen eşik değerinin altında çıkıp çıkmadığı tespit edilmiştir.

4.7.2.1. Denetim kanıtlarının toplanması aşamasında ortaya çıkan sonuç

Analitik test sonuçları incelendiğinde çıkan mutlak fark, 477.400 TL olarak belirlenen eşik değerinin altında kaldığından testin tamamlanmış olduğu ve personel giderleri

hesabı için analitik prosedürler kullanılarak denetim kanıtı elde edildiği söylenebilir. Yapılan bu hesaplamanın sonucu kadar, işletmeden sağlanan verilerin güvenilirliğinin test edilmesi ve herhangi bir yanlışlığa rastlanılmaması sonucu da Türkiye Denetim Standartları- Bağımsız Denetim Standardı 500, paragraf 9'da ifade edildiği üzere önemlidir.

4.7.2.2. Sonuçlandırma ve raporlama aşamasında uygulanan prosedürler

Önceki bölümlerde planlama ve denetim kanıtlarının toplanma aşamasındaki prosedürleri incelediğimiz ABC işletmesinin 31 Aralık 2018 tarihli finansal tabloları tespit edilen yanlışlıklar sonrası düzeltilmiş ve sonuçlandırma aşamasındaki analitik inceleme prosedürleri bu bölümde incelenmiştir.

İşletme tarafından hazırlanan 31 Aralık 2018 ve 31 Aralık 2017 tarihli finansal tabloları aşağıda verilmiştir:

FİNANSAL DURUM TABLOSU

VARLIKLAR

	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017	Değişim	Değişim Yüzdesi
DÖNEN VARLIKLAR				
Nakit ve Nakit Benzerleri	6.234.000	5.577.000	657.000	% 12
Ticari Alacaklar	13.242.000	8.677.000	4.565.000	% 53
Diğer Alacaklar	1.500.000	1.426.000	74.000	% 5
Stoklar	10.346.000	10.116.000	230.000	% 2
Diğer Dönen Varlıklar	500.000	498.000	2.000	% 0
Toplam Dönen Varlıklar	31.822.000	26.294.000	5.528.000	
DURAN VARLIKLAR				
Maddi Duran Varlıklar	10.240.000	8.038.000	2.202.000	% 27
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	441.000	434.000	7.000	% 2
Diğer Duran Varlıklar	13.000	18.000	(5.000)	-% 28
Ertelenmiş Vergi Varlığı	645.000	24.000	621.000	% 2588
Toplam Duran Varlıklar	11.339.000	8.514.000	2.825.000	
TOPLAM VARLIKLAR	43.161.000	34.808.000	8.353.000	
ÖZKAYNAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER				
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER				
Krediler	11.794.000	11.971.000	(177.000)	-% 1
Ticari Borçlar	2.809.000	2.381.000	428.000	% 18
Diğer Borçlar	741.000	821.000	(80.000)	% 10
Diğer Karşılıklar	480.000	395.000	85.000	% 22
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	15.824.000	15.568.000	256.000	
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER				
Krediler	845.000	845.000	-	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1.342.000	1.214.000	128.000	% 11
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	2.187.000	2.059.000	128.000	
ÖZKAYNAK				
Sermaye	25.732.000	25.732.000	-	
Geçmiş Yıllar Zararları	(8.551.000)	(12.002.000)	3.451.000	-% 29
Net Dönem Karı	7.969.000	3.451.000	4.518.000	% 100
Toplam Özkaynak	25.150.000	17.181.000	7.969.000	
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER VE ÖZKAYNAK	43.161.000	34.808.000	8.353.000	

KAR VEYA ZARAR TABLOSU

	31 Aralık 2018	31 Aralık 2017	Değişim	Değişim Yüzdesi
Hasılat	79.810.000	52.650.000	27.160.000	%52
Satışların Maliyeti	(62.150.000)	(41.830.000)	(20.320.000)	%49
Brüt Kar	17.660.000	10.820.000	6.840.000	
Pazarlama Giderleri	(6.300.000)	(4.240.000)	(2.060.000)	%49
Genel Yönetim Giderleri	(5.090.000)	(2.600.000)	(2.490.000)	%96
Diğer Gelirler ve Karlar	3.170.000	530.000	2.640.000	%498
Diğer Giderler ve Zararlar	(170.000)	(20.000)	(150.000)	%750
Faaliyetlerden Kar Zarar	9.270.000	4.490.000	4.780.000	
Finansal Gelirler	500.000	125.000	375.000	%300
Finansal Giderler	(495.000)	(510.000)	15.000	-%3
Vergi Öncesi Kar Zarar	9.275.000	4.105.000	5.170.000	
Vergi Gideri Geliri, net	(1.306.000)	(654.000)	(652.000)	%100
Dönem Karı Zararı	7.969.000	3.451.000	4.518.000	

Bağımsız denetçi tarafından önemlilik planlama aşamasında 1.500.000 TL olarak belirlenmiş olup daha sonrasında bu tutarı değiştirecek bir etki ortaya çıkmadığı için, denetimin sürdürülmesinde sırasında da bu tutar kullanılmıştır. Sonuçlandırma aşamasındaki analitik inceleme eşiği de yine 675.000 TL ve oransal değişim eşiği %10 olarak belirlenmiştir.

4.7.2.3. Finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi

Finansal durum tablosu dikkate alındığında karşılaştırmalı analiz yöntemi ile önemli değişikliğe uğramış hesap kalemleri incelenecektir. Bu kalemler:

- Ticari Alacaklar,
- Maddi Duran Varlıklar, olarak tespit edilmiştir.

4.7.2.4. Ticari alacakların değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla ticari alacak tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %53'lük bir artış göstermiştir ve hasılatındaki artışa yakın bir seviyededir.

Bu hesap grubuna ilişkin uygulanan denetim prosedürleri gözden geçirilmiş, şüpheli alacak karşılığı dışında düzeltilmesi gereken bir yanlışlığa rastlanılmamıştır.

4.7.2.5. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla maddi duran varlıklar tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %27'lik bir artış göstermiştir.

Denetim çalışmalarında elde edilen kanıt ve veriler değerlendirilmiş hesap artışının nedeni denetçi tarafından detay teste de konu edilen, işletmenin kapasitesini artırmak için Aralık ayında satın aldığı 2.300.000 TL'lik makine olduğu tespit edilmiştir. Bu hesap grubuna ilişkin herhangi ek bir prosedür uygulanmamasına karar verilmiştir.

4.7.2.6. Kâr veya zarar tablosu kalemlerinin değerlendirilmesi

Kâr veya zarar tablosu dikkate alındığında karşılaştırmalı analiz yöntemi ile önemli değişikliğe uğramış hesap kalemleri incelenecektir. Bu kalemler:

- Hasılat,
- Satışların Maliyeti,
- Pazarlama Giderleri,
- Genel Yönetim Giderleri ve
- Diğer Gelirler olarak tespit edilmiştir.

4.7.2.7. Hasılatın değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla hasılat tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %52'lik bir artış göstermiştir.

Hasılat için belirlenen risklere karşı uygulanan prosedürler gözden geçirilmiş ve bunun sonucunda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup, bu aşamada ek bir prosedür uygulanmasına gerek görülmemiştir.

4.7.2.8. Satışların maliyetinin değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla satışların maliyeti tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %49'luk bir artış göstermiştir. 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla brüt kar marjı %22, 31 Aralık 2017 itibarıyla brüt kar marjı %21 olarak gerçekleşmiş ve önemli bir sapma gözlemlenmemiştir.

Satışların maliyeti için belirlenen risklere karşı uygulanan prosedürler gözden geçirilmiş ve bunun sonucunda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup, bu aşamada ek bir prosedür uygulanmasına gerek görülmemiştir.

4.7.2.9. Pazarlama giderlerinin değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla pazarlama giderleri tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %49'luk bir artış göstermiştir. Pazarlama giderlerinin hasılat oranına yakın bir oranda artması denetçi tarafından, diğer yapılan detay testler de göz önünde bulundurularak makul görülmüştür.

Pazarlama giderleri için belirlenen risklere karşı uygulanan prosedürler gözden geçirilmiş ve bunun sonucunda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup, bu aşamada ek bir prosedür uygulanmasına gerek görülmemiştir.

4.7.2.10. Genel yönetim giderlerinin değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla genel yönetim giderleri tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %96'lık bir artış göstermiştir. Bu artışın en önemli sebebi düzeltilmiş yanlışlık olarak kayıtlara alınan 2.000.000 TL'lik şüpheli alacak karşılığıdır. Genel yönetim giderleri bu tutardan arındırıldığında karşılaştırmalı olarak makul seviyede görünmektedir.

Ayrıca genel yönetim giderleri için belirlenen risklere karşı uygulanan prosedürler gözden geçirilmiş ve bunun sonucunda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup, bu aşamada ek bir prosedür uygulanmasına gerek görülmemiştir.

4.7.2.11. Diğer gelirlerin değerlendirilmesi

31 Aralık 2018 tarihi itibariyle diğer gelirler tutarı 31 Aralık 2017'ye göre %498'lik bir artış göstermiştir.

Hesap detaylarına bakıldığında bu artışın tamamen kur farkı gelirlerinden kaynaklandığı görülmüştür ve ilgili testler yapılmıştır. Diğer gelirler için belirlenen risklere karşı uygulanan prosedürler gözden geçirilmiş ve bunun sonucunda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup, bu aşamada ek bir prosedür uygulanmasına gerek görülmemiştir.

4.7.2.12. Sonuçlandırma aşamasında ortaya çıkan sonuç

Sonuçlandırma ve raporlama aşamasında gerçekleştirilen analitik prosedürler sonucu finansal tablolarda herhangi bir yanlışlık tespit edilmemiştir. Bu noktada planlama aşamasında kapsamlı bir şekilde uygulanacak olan analitik prosedürlerin, denetimin geri kalan kısmı için önemli bir kolaylık sağladığı da açıktır.

SONUÇ

Bu çalışmada, denetimin kanıt toplama ve görüş oluşturma aşamalarında kullanılan analitik inceleme prosedürleri ele alınmıştır.

Denetçi, işletmeyi denetlemeye başlarken önem vermesi gereken konuları risk düzeylerini belirleyerek saptar. Dolayısıyla müşteri işletmeden talep gelmesi ile risk analizi yapılır. Denetim riskini sıfırlamak mümkün değildir; fakat, minimuma indirmek, hazırlanan finansal tabloların UFRS'ye uygun olup hata ve hile olmadığına dair garanti vermek mümkündür. Bu aşamada, analitik inceleme prosedürleri denetçiye büyük kolaylık sağlamaktadır.

Planlama aşamasında, denetimin kapsamını belirlemek (ussallık testleri, oran analizi vb.) ve birçok veri elde etmek açısından da AİPler kullanılmaktadır.

Yürütme aşamasında ise denetçi, elinde yeterli denetim kanıtlarının bulunması ile önemli yanlışlığın olmadığı konusunda emin olabilir. Denetçi, risk değerlendirmesi ile denetim süresi boyunca uygulanan analitik incelemeleri belgelendirerek denetim kanıtlarını

oluşturmaktadır.

Denetim kanıtlarını oluştururken kullanılan teknikler ise fiziki inceleme, belge inceleme, gözlem, soruşturma, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme teknikleridir.

Son olarak da görüş oluşturmadan analitik inceleme prosedürleri uygulanırken; yatay, dikey, trend ve oran analizleri kullanılarak daha yüzeysel bir inceleme yapılır ve karar oluşturulur.

Muhasebe işlemlerinde denetime olan ihtiyacın artması, muhasebe denetimiyle ilgili gelişmeler, işlem sayısının artması ve doğal olarak artan hata ve hilelerin saptanabilmesi açısından finansal tablolarda bulunan hesapların arasındaki ilişkileri karşılaştırıp, olağan dışı sapmaların tespiti önem kazanmıştır. Denetçiler açısından da, AİPlerin denetim sürecine dahil edilmesi büyük kolaylık sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

AICPA, SAS 56

Alptürk, Ercan: IM Forum Bağımsız Denetim Raporları, 07,02,2010, Bağımsız Denetim Raporu Örneği, Ek 15/B

Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat: Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007

Aksoy, Ahmet: Muhasebe Denetimi, İzmir, 1984

Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002

Aktuğlu, Mehmet Emin: Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, 1986

Arens, Alvin; Elder, Randal; Beasley, Mark: Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, New Jersey, 2013, s.208

Arkun, Osman Fikret : İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, İstanbul, 1980

Ay, Mustafa: Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması Ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya, 2007

Bakır, Hasan; Cumhuri, Şahin: Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi, Detay Yay, Ankara, 2009

Bakır, Mehmet: Denetim, Akademi Yayınevi, 2012

Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018

Cömert, Nuran; Uzun, Şaban: Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SEM Yayınları, 2013

Çalış, Ercan: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri Hakkında Yayınlanan Makale, Marmara Üniversitesi İİBF, Denetim, 2011/8

Çetinkaya, Neslihan: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt :19, 1 Mart 2017

Ciftci, Yavuz: Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62, Ocak, Subat, Mart, 2003

Dirimtekin, Tuğrul: Muhasebede Denetim Raporları, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi, Yayın No:8, Bursa, 1981

Dönmez, Adnan; Ersoy, Ayten: Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri; Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi, Bilig Dergisi, Sayı:56, 2011

Dönmez, Adnan, Ersoy , Ayten; bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları açısından değerlendirilmesi, MÖDAV, 2009/2

Duman, Ömer: Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayını, Ankara, 2008

Gençoğlu, Ümit; Arsoy, Aylin; Ertan, Yasemin; Bora, Tuba: Tms/Tfrs’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014

Güleç, Ömer Faruk; Ergi, Şener: Dünyada ve Türkiye’de Finansal Ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci, Kırklareli Üniveristesi İİBF, 2019, Eylül, Vol:8, Sayı:2

Gürbüz, Hasan: muhasebe denetimi, bilim teknik yayınları, İstanbul, 1990

Güredin, Ersin: Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014

Haberal, Zehra: Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2016

Haftacı, Vasfi: Bağımsız Denetim, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014

Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2007

IFAC Guide to Using ISAs Vol 2 4th Edition

İnaltog, Ceyhan; Taş, Oktay: Bağımsız Denetim Sürecinde Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama, Vergi Dünyası

Kamhi, Jak: Bilgisayar Ortamında Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler, Muhasebe Denetim Sempozyumu, 5-9 Mayıs, 1999

Kardeş, Seval: Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora tezi, 1995

Karayalçın, Yaşar: Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara, 1988

Karimi, Karim: Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, 2014, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Kaval, Hasan: Muhasebe Denetimi, Ocak, 2008

- Kavut, Lerzan; Adiloğlu, Burcu: Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakóltesi, s.40
- Kaya, İdil: FASB-IASB Anlaşması Ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru, Galatasaray
- Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000
- Konrath, Larry F. : Auditing A Risk Analysis Approach, South-Western Thomson Learning, Kanada, 2002
- Köse, Yasemin; Ertan, Selim: Türkiye’de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı
- Mckee, Thomas:Modern Analytic Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Boks, New York, 1989
- Moscove, Stephen; Simkin, Mark; Bagranoff, Nancy: Accounting Information Systems, Sixth Edition, John Willey & Sons Inc., USA, 1999, s.299-300
- Öztürk,Yıldız: Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2013
- Ratcliffe, Thomas; Munter, Paul: Information Technology, Internal Control, and Financial Statements Audits, The CPA Journal, Vol: 72, Issue: 4, April, 2002
- Ron, Weber: Information Systems Control and Audit, Prentice Hall, USA, 1999
- Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu: Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014
- Salamasick, Mark; Fraczkowski, Wayne: Using Groupware for Audit Automation, The Internal Auditor, Vol: 52, Issue: 2, 1995
- Selditz, Jane: Taking Advantage Of Technology, The Secured Lender, Vol: 55, Issue: 7, Nov/Dec, 1999
- Selimoğlu, Seval Kardeş; Özbirecikli, Mehmet; Uzay, Şaban; Yanık, Serap; Kurt, Ganite; Alagöz, Ali: Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014
- Selvi, Yakup; Türel, Ahmet; Şenyiğit, Bora: Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi 7. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Fethiye, Muğla, Nisan, 2005
- Sınmaz Çamlıdağ, Fatma:Bağımsız Denetimde “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi Ve Bir Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, 2015

Soyer, Semih:Uluslararası Denetim Standartları Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, 2005

Şahmaroğlu, Simge Tüzün: Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Ocak, 2016

Şengel, Salim: Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi, Journal of World of Turks, 2011

Tokmar, Ercan: Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları Tekstil Sektörü Örneği Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul, 2019

Toroman, Cengiz: Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Temmuz, Ağustos, Eylül, 2002

Toroslu, Vefa: Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, 2012

Ulusoy, Yasin: Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006

Usul, Hayrettin: TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yay., Ankara, 2015

Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013

Uyar, Süleyman: Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi), İSMMMOMali Çözüm, 2015

Woolf, Emile: Auditing Today, Prentice Hall, ABD 1985, s.1; Stetler, Howard F. : Auditing Principles, Practice Hall,, ABD 1977

Yalkın, Yüksel Koç: Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye’deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi, Yayın No:386, Ankara, 1995

Yanık, Serap; Karataş, Muharrem: Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe Finansman Dergisi, Ocak, 2017

Yavaşoğlu, Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001

İNTERNET SİTELERİ

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/standartlar_tablo.pdf

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>

<https://pcaobus.org/Standards/Archived/Pages/AU329A.aspx>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>

<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>

EKLER

EK 1

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ¹

Sözleşmenin tarafları olan, (Müşteri adı) (sözleşmenin sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak ifade edilecektir) ve (Denetim Şirketi² adı) (sözleşmenin sonraki bölümlerinde "Denetim Şirketi" olarak ifade edilecektir) müşterinin bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Konusu ve Kapsamı

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 13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (660 s. KHK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapılmasıdır.

(2) İş bu denetim sözleşmesi uyarınca TTK, 660 s. KHK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim,

a) Müşterinin tarihli finansal durum tablosu, 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 politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarının denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;

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

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

kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilir)

Denetimin Amacı

Madde 2- (1) Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler) çerçevesinde bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilmesi ve denetçi görüşünü içeren bir

¹ Bu örnek, 6102 sayılı TTK uyarınca yapılacak denetimlere ilişkin hazırlanmış olup, diğer amaçlarla yapılacak bağımsız denetimlerde bu sözleşmenin duruma göre uyarlanması gerekebilir.

denetçi raporu yazılması amacıyla yapılır. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3- (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan denetimi, TTK, 660 s. KHK, BDS'ler ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütür.

(2) a) Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlar, denetim boyunca mesleki muhakemeyi kullanır ve mesleki şüpheciliği sürdürür.

b) Denetim şirketi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirir; bu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular ve denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı açıklamalarda bulunma veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

c) Denetim şirketi, müşterinin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama, duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrolü değerlendirir.³ Bununla birlikte bağımsız denetim sırasında tespit edilen, finansal tabloların denetimiyle ilgili her türlü önemli iç kontrol eksikliği, denetim şirketi tarafından yazılı olarak müşteriye bildirilir.

ç) Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirir.

d) Denetim şirketi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Müşterinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varılması hâlinde, denetçi raporunda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekilir ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş verilir. Varılan sonuçlar, denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

e) Denetim şirketi; açıklamalar dâhil olmak üzere, finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını değerlendirir.

f) Bağımsız denetimin ve iç kontrolün yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bağımsız denetim

² Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.

³ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

BDS'lere uygun olarak ve doğru bir şekilde planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğunu taraflar göz önünde bulundurur.

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını denetler 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)* değerlendirir.

(4) Denetim şirketi, üstlendiği denetim kapsamında yaptığı çalışmalarını mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgelendirir ve muhafaza eder.

(5) Denetim şirketinin iş bu sözleşmede belirtilen sorumlulukları dışında diğer mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları hakkında ilgili kanun hükümleri ayrıca geçerlidir.

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilir)

Mesleki Sorumluluk Sigortası

Madde 4- (1) Denetim şirketi, üstlendiği denetimle ilgili olarak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdür. Sigorta poliçesi örneği, denetim şirketi tarafından sözleşmeye eklenir.

Müşterinin Sorumlulukları

Madde 5- (1) Bağımsız denetim, müşterinin aşağıdaki sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüne dayalı olarak yürütülür:

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunum sorumluluğu,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için müşterinin yönetiminin gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

c) Müşterinin yönetiminin, denetim şirketine;⁴

i) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,

ii) Denetimin amacı doğrultusunda talep edilebilecek ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,

iii) Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

(2) Müşteri, denetim şirketine denetimle ilgili olarak yapılan tüm beyanları içeren yazılı bir teyit mektubunun verilmesinden sorumludur.

(3) Müşteri, denetçi raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ilân tarihinden önce⁵ gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan

denetim şirketini haberdar etmekle sorumludur.

(4) Denetim sırasında müşteri personeli, tam bir iş birliği içinde denetçiye yardımcı olmakla yükümlüdür.

(5) Yukarıda belirtilen hususlara ilâve olarak müşteri, bu sözleşme kapsamında denetim şirketinin üstlendiği denetimi mevzuata ve BDS'lere uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan ve TTK'nın 401 inci maddesi ve ilgili diğer hükümlerinde belirtilen hususların sağlanmasından da sorumludur.

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir)

Ücret, Faturalandırma ve Diğer Özel Şartlar

Madde 6- (1) Denetim ücreti, denetim için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanır ve faturalandırılır. Toplam denetim ücreti olup, bu ücret aşağıdaki veriler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Bu Denetimdeki Sorumluluğu</i>	<i>Çalışma Süresi (Saat)</i>	<i>Ücret (TL/Saat)</i>	<i>Toplam Denetim Ücreti</i>
	Sorumlu Denetçi ⁶			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
	Denetçi Yardımcıları			
<i>Toplam:</i>				

Yedek Bağımsız Denetçiler:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Unvan</i>	<i>Ücret (TL/Saat)</i>

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir)

Raporlama

Madde 7- (1) tarihinde başlayan bağımsız denetim çalışması denetim şirketi tarafından tarihi itibarıyla tamamlanacak olup,

a) Finansal tabloların denetimine ilişkin denetçi raporu tarihinde,

b) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimine ilişkin rapor tarihinde,

4 Yönetimin sorumluluklarıyla ilgili dâhil edilebilecek diğer hususlara ilişkin örnekler A24 paragrafında yer almaktadır.

5 TTK'ya göre, halka açık olmayan şirketlerde finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun şirket ortaklarının incelemesine ve değerlendirmesine hazır edildiği tarihe kadar.

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ile buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesine ilişkin rapor tarihinde müşteriye sunulacaktır.

(2) (Bu fıkrada, varsa, denetim sonucunda denetim şirketi tarafından sunulacak raporların beklenen şekli ve içeriği hakkında bilgiler verilir ve denetim şirketi tarafından elde edilen bulgulara bağlı olarak raporların bu şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği hususunda bir uyarı yapılır.)

(Varsa diğer raporlama sorumlulukları belirtilir)

Madde 8- İş bu denetim sözleşmesinde düzenlenmeyen hususlarda mevzuattaki genel hükümler geçerlidir.

Taraflar	
Müşteri (İmza)İsim ve Unvan Tarih	Denetim Şirketi (İmza)İsim ve Unvan Tarih

Ekler: 1- Her iki tarafa ait imza sirküleri

2- Sigorta Poliçe Örneği

3-

6 Sözleşmede, sadece denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve denetim raporunu imzalayacak olan denetçi, sorumlu denetçi olarak gösterilir.

EK 2

Tablo 5.2. UDS 210 - Denetim Sözleşmesi Örneği

Yönetim kurulu veya ilgili yöneticiye: şirketinizin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlememizi talep etmiş bulunmaktasınız. Bu sözleşme aracılığı ile denetim çalışmasının kapsamını ve çalışmanın kabulünü bildirmekten memnuniyet duyarız. Denetim çalışmamız, finansal tablolar üzerinde bir görüş bildirmek amacıyla yürütülecektir.

Denetim çalışmamız Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılacaktır. Bu standartlar, etik ilkelere uymamızı ve bağımsız denetimi, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütmemizi gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, denetçinin mesleki kanaatine göre yapılacaktır.

Bir denetim çalışması ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini de içermektedir.

Denetim çalışması Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmış olsa dahi, iç kontrol sisteminden kaynaklanan yapısal kısıtlamalarla birlikte denetime ilişkin yapısal kısıtlamalar nedeniyle bazı önemli hataların bulunmaması gibi kaçınılmaz riskler söz konusu olabilmektedir.

Risk değerlendirmesini yaparken işletmenin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin iç kontrollerini de dikkate almaktayız; ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamaktır. Denetim çalışması sırasında tespit edilen finansal tabloların denetimine ilişkin iç kontrol sistemlerindeki önemli eksiklikler tarafinıza yazılı olarak ayrıca sunulacaktır.

Denetim çalışmamız işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin aşağıdaki hususlara ilişkin sorumluluklarını anladıkları ve kabul ettikleri anlayışıyla sürdürülecektir:

(a)finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanması

(b)finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sistemi

(c)Aşağıdakilerin tarasımıza temini:

i)Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili yönetimin bilgisi dahilinde olan kayıt, belge ve diğer her türlü bilgi

ii)Denetim çalışması kapsamında yönetimden istenecek ilave bilgiler

iii)Denetim kanıtı elde etmek üzere işletme içinde görüşmek isteyebileceğimiz herkesle görüşme imkânı

Denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak, denetimle ilgili bize yapılan bildirimlere ilişkin yönetimden yazılı beyan isteyeceğiz.

Denetim çalışmalarında çalışanlarınızla tam bir iş birliği öngörmekteyiz.

(Ücret, faturalama ve diğer özel hususlara ilişkin bilgiler)

(Raporlama format ve içeriği)

Denetim raporumuzun format ve içeriği denetim çalışmalarında elde edeceğimiz bulgulara göre değişebilir.

Finansal tablo denetimi ile ilgili, taraşların sorumlulukları da dahil olmak üzere yaptığımız anlaşma şartlarıyla mutabık olduğunu teyit etmek üzere bu sözleşmenin bir nüshasını imzalayıp tarasımıza göndermenizi rica ederiz.

XYZ Denetim Şirketi

ABC şirketi tarafından kabul edilerek onaylanmıştır.

İmza

İsim ve Unvan

Tarih

EK 3

ANKET SORU FORMU ÖRNEĞİ²⁵⁵

İşletmenin Adı	:			
Denetçi	:			
Denetim Tarihi	:			
Çalışma Kağıdı	:	Satışlarla		
İlgili Anket Soru Formu				
AMAÇLAR VE SORULAR		YANITLAR		
		EVET	HAYIR	NOTLAR
SATIŞLAR:				
A. gerçek olmayan müşteriler için satış kaydı yapılıp yapılmadığı				
1. satış kayıtları, önceden düzenlenmiş müşteri sipariş formlarına ve yükleme belgelerine dayandırılarak mı yapılıyor?				
B. Satış işlemlerinde uygun yetki düzeni olup olmadığı				
1. Müşterilerin kredilendirme işlemleri yetkili bir yönetici tarafından onaylanıyor mu?				
2. Önceden onaylanmış fiyat listesi kullanılıyor mu?				
C. Varolan satış işlemlerinin kayıt altına alınıp alınmadığı				
1. Yükleme kayıtları var mı?				
2. Yükleme kayıtları yetkili yönetici tarafından kontrol ediliyor mu?				
3. Yükleme belgeleri sıra numaralı mı?				
D. Sipariş formlarındaki tutarların doğru olarak faturalanıp kayda alınıp alınmadığı				
1. Satış faturaları ile sipariş formları bağımsız bir biçimde karşılaştırılıyor mu?				
2. Müşterilere aylık olarak hesap özeti gönderiliyor mu?				
E. Satış işlemlerinin uygun bir biçimde dosyalanıp dosyalanmadığı				
1. İlgili hesaplarla satış kayıtları bağımsız olarak karşılaştırılıyor mu?				
F. Satış kayıtlarının zamanında yapılıp yapılmadığı				
1. Kayıt tarihleri ile yükleme tarihleri karşılıklı olarak kontrol ediliyor mu?				

²⁵⁵ Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, Mart, 2018, s.147

EK 4

Gözlem içerik olarak işletmenin faaliyetlerini, kaydedilmiş bilgi ve belgelerini, yönetimin hazırladığı finansal tablo ve yönetim raporları gibi raporları, işletmenin fiziki olanaklarını kapsar.²⁵⁶ Analitik prosedürler ise denetçiye kendi gözlemiyle farkına varamadığı yönleri keşfetmesini sağlar. Elde edilen bilgiler hem finansal(örn.satış alanının büyüklüğü) hem de finansal olmayan (örn.satılan mal miktarı ile satışlar arasındaki ilişki) bilgiler olabilmektedir. Sadece sayısal veriler anlaşılmalıdır.²⁵⁷

Analitik prosedürleri uygulamak için hazırlanan ara dönem raporlar, aylık finansal raporlar bulunmadığında (örneğin küçük ölçekli işletmelerin bazılarında bulunmayabilir) denetim açısından sınırlı analitik teknikler uygulanır yada işe yarayacağına inandığı bilgileri sorgulama yoluyla elde edebilir. Bunlara rağmen denetçi hazırlanan ilk finansal raporu inceleyerek yeniden analitik prosedürler ışığında önemli yanlışlık tespitine başlayabilir. (A.17)

Analitik prosedürlerle sadece olağan değil olağan üstü olay, işlem ilişkiler de saptanıp hileden kaynaklanan önemli yanlışlık konusunda denetime katkı sağlayabilir. (A.15) bu konuda denetçiye ilgili personelin sorgulanması da yardımcı olabilir. (A.7)

Denetçi önemli yanlışlığın olup olmadığını anlamak için risk değerlemesi yaparken sadece analitik tekniklerle elde ettiği sonuçlara bakarsa ancak genel bir ön izleme görmüş olur. Dolayısıyla önemli yanlışlığı araştırırken elde ettiği diğer bilgileri de kullanmalıdır ki daha net değerlendirmelerde bulunabilsin. (A.16)

Büyük ölçekli işletmelerde ara dönem raporlar ya da aylık finansal raporlar hazırlanmaktadır. fakat küçük ölçekli olanlar bunlar olmayabilir.

İç denetim fonksiyonu çalışmalarını yürütürken işletmeyle ilgili riskleri saptamış olabilir ve bunu denetçiyle paylaşması da denetim sürecini veri toplama açısından olumlu etkiler. (A.9)

İşletme içindeki hukuk müşavirinden edinilecek bilgilerde hukuki açıdan işletmeyi ilgilendiren birçok konuda denetçiye ışık tutabilmektedir. Örneğin mevzuatlara ne kadar uyulduğu, hakkındaki davaları, önemli yanlışlık arkasında duran hile hakkındaki bildikleri,

²⁵⁶ BDS 315 A.18

²⁵⁷ BDS 315 A.14 – A.17

teminatlar, iş ortaklıkları, yaptıkları sözleşmeler ve şartları gibi konularla ilgili birçok tespitte bulunabilir. (A.7)

Pazarlama satış bölümü varsa işletmenin bu bölümde çalışan personelden de satış grafikleri, müşteri sözleşmeleri ve satış planlarıyla ilgili bilgi edinebilir. (A.7)

Direkt olarak işletmenin risklerini takip eden personelden de hazırlanan finansal raporları etkileyebilecek faaliyet ve mevzuat risklerini öğrenebilir. (A.7)

Bilgi işlem personelinden bilgi sistemine etki edebilecek riskleri öğrenebilir. (A.7)²⁵⁸

Finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri;

Bu düzeydeki riskler genellikle yönetimin doğruluktan uzak beyanla önemli yanlışlığa sebep olmasından kaynaklı risklerdir. Denetçi bunu hile kaynaklı olarak değerlendirebilir. (A.122) Nitelik olarak yönetim beyanı açısından önemli yanlışlığa sebep olan risklerdir. Bunun yanı sıra başka etkenler de bu riskin artmasına sebep olabilir örnek olarak ekonomik şartların kötüye gitmesi verilebilir. (A123)

Denetçi işletmenin sahip olduğu iç kontrole güven duymadığı takdirde inceleyeceği finansal tablolarda yönetime ait olan yanlış beyanlar olduğunu düşünmesi, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilir olmasına karşı endişe taşıması görüş bildirmesi için gerekli olan kanıtları toplayamamasına neden olabilmektedir. (A.123- 124)

Yönetim Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Değerlendirilmesi

Bu konuda açıklama yapmadan önce “yönetim beyanı” kavramının açıklanması gerekmektedir.

Birçok yatırımcıyı mağdur eden Enron, World.com, Tyco gibi firmalardaki muhasebe ve denetim skandallarına tepki olarak doğan Sarbanes-Oxley Yasası ile 2002 yılında “Yönetim Beyanı” kavramının temelleri atıldı. Temel olarak;

(a) şirket yöneticilerinin, iç kontrollerin yeterliliği konusunda her mali yılın sonunda bir değerlendirme yapmasını,

²⁵⁸ BDS 315

(b) dış denetim şirketlerinin bu değerlendirmeyi onaylamasını düzenlemiştir.

Türk Bankacılık sektörü ise “Yönetim Beyanı” kavramıyla, 13.01.2010 tarihli ve 27461 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” ile tanışmıştır. Yönetmelik, bağımsız denetleme kuruluşlarının bir anlamda anayasası niteliğinde olup; Yönetim Beyanı kavramı, Yönetmeliğin 19ncü maddesinin yedinci fıkrasındaki “*Denetlenen, iç kontrolleri hakkında denetim dönemi itibariyle güvence veren ve yönetim kurulu tarafından onaylanmış olan yönetim beyanını denetçiye sunmakla yükümlüdür*” hükmü ve Yönetim Beyanı ara başlığı altındaki 33ncü madde ile bankacılık hayatına girmiştir.

Yönetmeliğin 33ncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “*Bu Yönetmelik kapsamında yönetim beyanına ve uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurum tarafından belirlenir*” hükmü gereğince 30.07.2010 tarihindeki 2010/3 nolu Genelge ile Yönetim Beyanı uygulamasının esasları düzenlenmiştir.

Kapsamlı bir çalışma ile hazırlanan ortamla bir sayfa tutan, maliyetli ve uzun zaman gerektiren bir beyandır. Yönetim kurulunun imzalaması zorunlu olan bir çalışmadır ve bu sayede iç kontrolün denetlenmesi yapılmış olmaktadır. İç kontrolde ön çıkan herhangi eksiklik de bankanın dikkatine sunulmuş olmaktadır.²⁵⁹

Yönetim kurul tarafından onaylanmış beyan içeriğinde bulunan hesaplar, işlem sınıfları ve açıklamaların sebep olduğu önemli yanlışlık riskleridir. Dolayısıyla bu risklerin belirlenip değerlendirilmesi gerekmektedir. (A.126)

Denetçi yanlışlıkları ortaya çıkarırken yönetim beyanlarını kendi içlerinde bazı başlıklarla gruplamıştır ve incelemeye aldığı beyanı bu gruplardan birine dahil ederek değerlendirir.(A.129)

²⁵⁹ <https://ustatmurat.wordpress.com/2013/01/17/yonetim-beyani/>